

# O ILÍCITO TRIBUTÁRIO

## OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA\*

Anatércia Costa  
Glauco Augusto Vieira  
Juliana Azevedo Pfau  
Larissa Francielle Franceschi\*\*

SUMÁRIO:1. Introdução. 2. O Ilícito Tributário. 2.1. Espécies de Infrações Tributárias. 3. Histórico dos Crimes Fiscais. 4. Crimes contra a Ordem Tributária. 4.1. Considerações gerais acerca da criminalização do ilícito tributário. 4.2. Necessidade do prévio exaurimento da via administrativa. 4.3. A questão da revogação da Lei n. 4.729/65. 4.4. A Lei n. 8.137/90. 5. A extinção da punibilidade.

### 1. Introdução

O cumprimento das funções do Estado passa, de forma contundente, pela captação de recursos. Diante disso, os tributos equivalem à principal fonte de receita. A evasão tributária observada há muito em nosso País contribui de forma decisiva para o

---

\* Trabalho executado sob a coordenação do Des. Anselmo Cerello.

\*\* *Alunos do nível I da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina – Ano 2005.*

comprometimento das atividades estatais, que sequer conseguem suprir as necessidades básicas de saúde, educação e segurança.

As medidas de cunho sancionatório da esfera criminal conferem maior eficácia à norma tributária, e de forma reflexa municiam a atividade arrecadadora da administração.

A doutrina diverge acerca da criminalização do ilícito tributário, que, para a maioria, não passam de normas de coação protetoras do crédito tributário.

Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, referindo-se a conceituado penalista espanhol, considera que “somente em duas circunstâncias se explica a criminalização do ilícito tributário. Na primeira delas, o sistema tributário é tão bem elaborado, tão justo, com uma carga tributária tão bem distribuída, que não se pode admitir alguém descumprir o seu dever tributário, sendo correto, pois, punir exemplarmente o transgressor desse dever. Na segunda, o sistema tributário é tão complicado e tão injusto que ninguém quer pagar seus tributos, sendo necessário, pois, implantar-se o terrorismo fiscal, único meio de compelir, com a ameaça de prisão, o contribuinte a fazer seus pagamentos”.

Nas próximas páginas, sem a intenção de tratar por inteiro, examinaremos alguns aspectos relacionados aos crimes contra a ordem tributária, com destaque aos praticados por particulares, definindo-os, e situando a legislação aplicável em conjunto com as concepções doutrinárias.

## 2. O ilícito tributário

Para Kiyoshi Harada (2004, p. 553), “Infração fiscal é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal e acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal”.

---

1 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária — aspectos práticos e aplicação da lei. Informativo IBCCrim, São Paulo, n. 83. Disponível em: <http://ibccrim.org.br>. Acesso em 12 jun. 2005.

Assim, o comportamento violador do dever jurídico estabelecido na lei tributária pode revestir as características de meras infrações ou ilícitos tributários, bem como de crimes fiscais, dessa maneira definidos em preceitos da lei penal. Entre tais entidades existe uma distinção formal e, atrás disso, uma grande diferença de regime jurídico, posto que os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas de Direito Penal, ao passo que as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.

Portanto, determinadas infrações estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sendo apreciadas pelos órgãos administrativos fiscais. Temos por exemplo um contribuinte do ISS que classifica determinado serviço, de forma errônea, aplicando uma alíquota menor. Sendo constatado este fato pelo agente fiscal, é lavrado o auto de infração, em que é exigido o pagamento da diferença do imposto com a imposição de multa, que representa mera sanção de natureza administrativa fiscal.

Entretanto, há infrações que, além de figurarem ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação do órgão administrativo e judiciário ao mesmo tempo. É o caso de um contribuinte do imposto sobre a renda — um profissional liberal — que falsifica recibos de terceira pessoa, fornecendo-os a seus clientes a fim de obter a diminuição do imposto devido. Nessa hipótese, temos uma conduta que constitui, ao mesmo tempo, uma infração fiscal e crime, desencadeando a instauração de processo administrativo fiscal para a exigência da diferença do imposto com a respectiva multa, e a instauração da ação penal para a apuração de crime previsto no art. 298 do CP.

Por fim, existem infrações que, devido a sua gravidade, constituem crimes tributários, os quais são apurados exclusivamente pelo Poder Judiciário. Por exemplo, um agente fiscal, sabendo que determinado imposto é indevido, exige seu pagamento, incorrendo em crime de excesso de exação fiscal definido no CP, art. 316, § 1º, com a redação dada pela Lei n. 8.137/90.

Nesse sentido há distinção doutrinária entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. A primeira diz respeito a violações configuradas e sancionadas pelo próprio Direito Tributário. Refere-se a infrações à legislação tributária, que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, as quais ensejam sanções de natureza administrativa. Os crimes tributários são objetos do Direito Penal Tributário, pois requerem uma disciplina mais rigorosa, exigindo a expedição da lei configuradora do delito e da definição da respectiva pena.

Não obstante a tendência da doutrina em tratar de forma diferenciada as infrações fiscais e os crimes tributários, Harada<sup>2</sup> cita a lição de Ives Gandra da Silva Martins, que abona a teoria da inexistência de um Direito Tributário Penal e um Direito Penal Tributário. Segundo o renomado autor, “as sanções aos delitos e às infrações tributárias têm a mesma finalidade, qual seja, a de forçar o pagamento do crédito tributário”.

Em sentido contrário, José Frederico Marques<sup>3</sup> afirma que “a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário. Exemplo da diferença entre as esferas da ilicitude está no fato de que a responsabilização do agente pelo fato em Direito Tributário se faz segundo o sistema objetivo (independente de culpa em sentido amplo), enquanto a responsabilidade penal é imputada conforme as regras da culpabilidade subjetiva”.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>4</sup>, “qualquer sistematização que vise a identificar a existência de ramos estanques do Direito, como Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário, deve ser entendida sempre como recurso meramente didático”.

---

2 *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 554-569.

3 *Direito Penal Tributário*. São Paulo: IBDT, 1975, p. 14.

4 *Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 15-27.

## 2.1 Espécies de infrações tributárias

Estas condutas podem ser examinadas à luz de variadas classificações. Entre elas, das mais usadas por seu sentido prático, está a divisão que cogita das infrações à obrigação tributária e daquelas que violam simples deveres instrumentais ou formais. Como exemplo da primeira, temos um comerciante que deve pagar o ICMS por haver realizado o fato jurídico daquele tributo. Nos prazos estabelecidos na legislação estadual, deixa de promover o regular recolhimento da importância correspondente. Tal comportamento se caracteriza como infração à obrigação tributária do ICMS. Agora, se uma pessoa física, contribuinte de IR, não oferece, em tempo oportuno, a sua declaração de rendimentos e de bens, fazendo-o após o termo final do prazo estabelecido. Descumpriu, por isso, dever instrumental ou formal do IR (pessoa física).

Também, podem ser classificadas consoante haja ou não referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma. Teremos assim as infrações subjetivas e objetivas. As subjetivas ocorrem quando há configuração de que exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Situação típica é a do não-pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele com juros de mora e multa de mora.

Ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas. São elas a sonegação, a fraude e o conluio, além daquelas em que se ele-

ger a culpa (nos aspectos da negligência, imprudência ou imperícia), como ingredientes necessários do tipo legal.

O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo e a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

### **3. Histórico dos crimes fiscais**

O Código Penal (1940) não continha capítulo específico sobre crimes fiscais ou contra a ordem tributária. A única referência específica a tributos e contribuições consta no art. 334 do referido diploma que cuida da evasão ilícita de tributos e crimes de contrabando ou descaminho, que assim disciplinava:

“Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida, ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido à entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”.

Posteriormente, o art. 5º da Lei n. 4.729/65 deu nova redação aos §§ 1º e 2º do art. 334 do CP, para enquadrar como crime quem “adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos”.

Portanto, se determinado agente, representante de pessoa jurídica, contribuinte de imposto de renda, que lograsse obter a supressão ou redução do referido tributo, inserindo documento falso na sua contabilidade, majorando o montante das despesas dedutíveis, poderia, dependendo das circunstâncias de cada caso, ser enquadrado nos arts. 298, 299 e 304 do CP, que assim dispõe:

“Art. 298. Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro”.

“Art. 299. Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante”.

“Art. 304. Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302”.

E ainda, dependendo da situação fática e do seu resultado, a mesma conduta também poderia caracterizar crime de estelionato (art. 171 do CP).

Todavia, a utilização de documento falso seria considerada crime-meio, como ato necessário e indispensável para a prática do estelionato, ou ser considerado crime autônomo, com concurso material com o crime contra a ordem tributária.

Os crimes de falsidade citados (arts. 298, 299 e 304), que talvez pudessem ter aplicação na repressão de infrações tributárias, não lograram, nesse campo, acolhida jurisprudencial. Entretanto, o art. 293, I, do mesmo Código, trouxe a explícita descrição do crime de falsificação de estampilha, papel selado ou qualquer papel de emissão legal destinado à arrecadação de imposto ou taxa.

Após, a Lei n. 3.807/60 (art. 86) cominou as penas do crime de apropriação indébita para a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias arrecadadas dos segurados. E a Lei n. 4.357/64 fez o mesmo para o imposto do selo, quando descontados ou recebidos de terceiros, bem como para certos créditos indevidos do antigo imposto de consumo (art. 11). O Decreto-Lei n. 326/67 referiu este crime ao IPI (2º).

Essa conceituação legal, associando o não-recolhimento de tributos ao crime de apropriação indébita, teve sua constitucionalidade questionada, justamente com base no preceito constitucional que veda a prisão por dívida.

Já a Lei n. 4.729/65 definiu uma série de tipos criminais tributários, sob a designação genérica de crimes de sonegação fiscal. Nesse sentido, a Lei n. 5.569/69 acresceu nova figura à lista da Lei n. 4.729/65.

O Decreto-Lei n. 1.060/69 previu prisão administrativa (requerida pelo Ministro da Fazenda à Justiça Federal) para pessoas que tivessem enriquecido ilicitamente (assim entendido quem possuísse bens não declarados); e o Decreto-Lei n. 1.104/70 modificou aquele diploma legal para dar ao Ministro da Fazenda competência para determinar a prisão administrativa do contribuinte que deixasse de recolher o valor de tributos descontados ou recebidos de terceiros.

Contudo, a Lei n. 8.137/90, ao definir crimes contra a ordem tributária, reescreveu a lista dos crimes antes designados de “sonegação tributária” pela Lei n. 4.729/65. Vindo a Lei n. 8.383/91 (art. 98) revogar disposição da Lei n. 8.137/90 (art. 14) pertinente à exclusão da punibilidade nos casos de pagamento de tributo antes do recebimento da denúncia, exclusão essa que voltou a ser estabelecida pelo art. 34 da Lei n. 9.249/95.

A Lei n. 8.212/91, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, arrola extensa lista de crimes (vários dos quais antes enquadráveis como crimes contra a ordem tributária – art. 95). Esse dispositivo manda aplicar alguns dos tipos das penas do art. 5º da Lei n. 7.492/86, deixando de cominar penas para os demais.

Em seguida, a Lei n. 8.866/94 caracterizou como depositário infiel quem não entrega à Fazenda Pública o valor de imposto, taxa ou contribuição, inclusive para a seguridade social, que, na forma da lei, tenha retido ou recebido de terceiro. A cominação é a prisão civil.

## 4. Crimes contra a ordem tributária

### 4.1 Considerações gerais acerca da criminalização do ilícito tributário

No estudo dos crimes contra a ordem tributária, indispensável se faz o entrelaçamento de conceitos ligados ao Direito Tributário para o encontro da espécie penal, pois há elementos na norma incriminadora cujo conteúdo semântico é estabelecido por outros dispositivos de natureza legislativa.

Assim, a identificação da conduta violadora da norma penal depende de dados descritivos contidos na norma tributária.

O objetivo tributário é a garantia da arrecadação, tornando-se o bem jurídico protegido. O sujeito ativo tem o direito de cobrar determinada quantia estabelecida em lei, havendo ofensa ao seu patrimônio quando o exercício desse direito é frustrado.

Os crimes contra a ordem tributária ofendem o bem jurídico tutelado pela lei penal, como também ofendem a legislação tributária. A infração à legislação tributária é pressuposto para a ocorrência do crime, sendo necessário que tenha ocorrido o lançamento tributário eficaz. Portanto, haverá o delito se o contribuinte ou o responsável, na intenção de reduzir tributo devido, praticar ato ou omissão fraudulenta. No Direito Penal, o que se pune é a desonestidade, a intenção de enganar a Fazenda Pública.

Nesse sentido é a lição de Aliomar Baleeiro<sup>5</sup>

“se há crime, repetimos, haverá dupla infração, necessariamente, a penal e a tributária. Mas o regime jurídico da responsabilidade penal é diferente do regime jurídico da responsabilidade fiscal por infração. A primeira, mesmo quando o delito é de fundo fiscal, configurando crime contra a ordem tributária, sujeita-se integralmente aos princípios gerais do Direito Penal [...]”.

---

5 *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Masabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 760.

A apuração do ilícito tributário rege-se, entre outros, pelo princípio da pessoalidade do injusto, sendo a apuração do dolo fundamental, além dos princípios constitucionais de proteção do cidadão diante das possíveis arbitrariedades do Estado.

Em sentido oposto, poderá ocorrer infringência à norma tributária, inadimplência por exemplo, sem que ocorra o fato delituoso.

#### 4.2 Necessidade do prévio exaurimento da via administrativa

Aspecto polêmico no tocante à apuração dos crimes contra a ordem tributária diz respeito à necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para o oferecimento da denúncia.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento recente do *Habeas Corpus* n. 81.611/DF, entendeu que o exaurimento da via administrativa passou a ser condição objetiva de punibilidade para os crimes contra a ordem tributária.

Colhe-se da decisão:

“[...] O Tribunal, por maioria, acompanhou o voto proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence, relator, no sentido do deferimento do *habeas corpus*, por entender que nos crimes do art. 1º da Lei n. 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa. Considerou-se, ainda, o fato de que, consumando-se o crime apenas com a constituição definitiva do lançamento, fica sem curso o prazo prescricional”.

Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>, na 23ª edição do seu Curso de Direito Tributário, defendendo a tese da necessidade da decisão final da autoridade administrativa para a possibilidade do oferecimento da denúncia, já proclamava que possibilitar ao Ministério

---

6 *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores, São Paulo: 2003, p. 467.

Público o oferecimento da acusação antes de finalizado o processo administrativo

“implica admitir o uso da ação penal como instrumento para constranger o contribuinte ao pagamento de tributo, que pode não ser devido. Assim, para que sejam preservados os direitos constitucionais do contribuinte, entre os quais o de pagar apenas os tributos devidos, e de utilizar-se, para esse fim, do direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive no processo administrativo, não se pode admitir denúncia sem o prévio exaurimento da via administrativa”.

Na esteira do entendimento proclamado pelo Supremo, a Quinta Turma do STJ, por ocasião do julgamento do *Habeas Corpus* n. 39.268/SP, em 5-4-2005, concedeu a ordem para trancamento da ação penal sob o fundamento da necessidade do exaurimento da via administrativa para o início da persecução criminal.

Não destoa dos indicados acima o entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, como se depreende do Recurso Criminal n. 2004.021778-1, da comarca da Capital, relatado pelo eminente Des. Torres Marques, que restou assim ementado:

“Processual penal — Denúncia — Rejeição — **Crimes contra a ordem tributária** capitulados no art. 1º da Lei n. 8.137/90 — Crime de resultado — Ausência de decisão final comprovando cabalmente a existência do crédito tributário que motivou a denúncia — Precedente recente do plenário do STF elevando referida decisão à ‘condição objetiva de punibilidade’ em tais delitos — Ausência de violação ao disposto nos arts. 5º, XXXV, e 129, I, da CF e arts. 24, 92 e 93 do CPP — Reconhecimento da suspensão do curso do lapso prescricional, nos termos do art. 116, I, do CP — Recurso desprovido”.

#### 4.3 A questão da revogação da Lei n. 4.729/65

Na Lei n. 4.729/65 existia a intenção de eximir-se do pagamento, fraudar a Fazenda Pública ou obter deduções de tributos, sendo suficiente para a consumação do crime a prática de qual-

quer das condutas descritas. Por outro lado, na Lei n. 8.137/90 o resultado é sempre requerido para que o tipo penal se realize.

A lei de sonegação fiscal, Lei n. 4.729/65, foi um dos estatutos que tratou dos crimes de natureza tributária, sendo posteriormente substituída pela Lei n. 8.137/90, que veio a definir os crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo. Essa lei traz a noção de falsidade, referindo-se a “declaração falsa”, “alteração de faturas ou documentos” etc. e aumenta o rol de fatos típicos que passaram a integrar os crimes contra a ordem tributária.

Questiona-se a revogação da Lei n. 4.729/65, em vista da promulgação da Lei n. 8.137/90, diante da ausência de revogação expressa e da semelhança entre os tipos penais de uma lei e de outra.

No entanto, não há unanimidade, sendo que enquanto alguns autores consideram revogada a lei de sonegação fiscal, outros entendem que as duas leis subsistem, aplicando-se a mais benigna.

Sustentando a revogação da Lei n. 4.729/65, Aristides Junqueira Alvarenga<sup>7</sup> diz que “as normas anteriores, que definiam os crimes de sonegação tributária e de apropriação indébita de tributo, restaram revogadas, já que lei nova regulamentou inteiramente a matéria”.

Posição intermediária é a de Kyioshi Harada<sup>8</sup>, que advoga pela revogação da lei de sonegação fiscal naquilo que contrariar a Lei n. 8.137/90. Destaca ainda o autor:

“não pode haver duas penas distintas para uma mesma conduta, por exemplo, a redução de tributo mediante falsificação documental e a falsificação documental para reduzir tributo que, no fundo, é a mesma coisa do ponto de vista material. Para quem entende que as duas leis subsistem, a solução do conflito estaria na aplicação da mais benigna [...]”.

---

7 *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, p. 51-54.

8 *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 560-563.

#### 4.4 A Lei n. 8.137/90 – Dos crimes contra a ordem tributária

Antes da análise da Lei n. 8.137/90, é preciso salientar que os conceitos legais caracterizadores dos delitos contra a ordem tributária possuem dois núcleos inseparáveis, sem os quais não se configura o crime:

— existência de tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o fim colimado pelo agente;

— prática dolosa de atos ou omissões fraudulentos voltados à evasão.

A fraude é um elemento essencial nesses tipos penais. Ocorre que, no Supremo Tribunal Federal, já há decisão considerando que um erro na interpretação da legislação tributária configura crime (HC n. 76.420/SP). Na opinião de Hugo de Brito Machado<sup>9</sup>, “a prevalecer essa tese, o tributo devido será, inexoravelmente, aquele como tal considerado pela Administração Tributária. O contribuinte não terá mais o direito de se opor a exigências que repute ilegais, ou inconstitucionais, a não ser que tome a iniciativa de suscitar o contencioso”.

Os crimes contra a ordem tributária, arrolados no art. 1º da Lei n. 8.137/90, são crimes praticados por particulares, podendo ser classificados como crimes materiais ou crimes de resultado, pela referência à redução ou supressão de imposto ou contribuição social, não comportando fracionamento, sendo impossível a modalidade de tentativa de crime. Só estará consumado se houver a supressão ou a redução do tributo. E ainda, por atentarem contra o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, são crimes de dano, ofendendo diretamente o bem jurídico tutelado.

O art. 1º traz o resultado lesivo (suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório) e o desdobra em diversas condutas. Há, portanto, o crime de suprimir ou reduzir tributo mediante práticas artificiosas, sem as quais o crime não se perfaz.

---

9 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária — aspectos práticos e aplicação da lei. Informativo IBCCrim, São Paulo, n. 83. Disponível em: <http://ibccrim.org.br>. Acesso em 12 jun. 2005.

A Lei n. 8.137/90 prescreve em seu art. 1º:

“Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

“I – omitir informações, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

“II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

“III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

“IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou inutilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

“V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou de prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação:

“Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

“Parágrafo único. A falta de atendimento de exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracterizada a infração prevista no inciso V”.

Preceitua o artigo duas modalidades de crimes, sendo a primeira tipificada no *caput* e assemelhada ao delito do art. 171 do CP, já a segunda modalidade típica encontra-se no parágrafo único e configura um tipo especial em relação ao crime de desobediência do art. 330 do CP.

O autor do delito tipificado no *caput* é, via de regra, o sujeito que tem o dever de recolher o tributo, portanto, o sujeito ativo do crime é, geralmente, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Adverte-se, porém, que a espécie delitiva em comento não configura crime próprio, pois pode ser realizado por outra pessoa que não o sujeito passivo da obrigação tributária.

Caso o executor não possua a consciência da ilicitude do fato, o sujeito ativo, que tem conhecimento da fraude, realiza o comportamento de forma mediata. Porém, se tiver noção da conduta, será o executor considerado partícipe.

Por tratar-se de uma conduta plurissubsistente, a qual é necessária mais de uma ação ou omissão para a sua prática, a execução geralmente é fracionada entre diversos sujeitos.

O concurso de agentes pode ser exemplificado na seguinte situação: emissão de nota fiscal subfaturada pelo gerente de uma empresa no cumprimento de determinação do proprietário, nesse caso, o gerente seria co-autor do delito. Pode haver ainda outra forma de participação que consiste no fornecimento de equipamento ou tecnologia para a falsificação da nota fiscal.

Não é demasiado lembrar que é penalmente irrelevante se o executor agir sem consciência da ilicitude do fato por ausência do elemento subjetivo doloso.

O concurso de agentes pode se configurar, também, num comportamento conjunto entre vários sujeitos, como no caso de deliberações dos administradores de uma pessoa jurídica.

Os elementos objetivos são os verbos “suprimir ou reduzir”. O primeiro indica a evasão total, a absoluta inadimplência do recolhimento, já a redução é a supressão parcial, o pagamento incompleto.

Colhe-se dos ensinamentos de Andréas Eisele<sup>10</sup> que a “abrangência do tipo às contribuições sociais foi restringida pela derrogação do dispositivo do art. 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/90, pelo art. 95 da Lei n. 8.212/91, que acrescentou o art. 337-A ao CP”.

Os incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/90 aludem as condutas que viabilizam a supressão ou redução do tributo. Caso a evasão for implementada pela prática de outra conduta, o fato será atípico.

---

10 *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 139-149.

Entretanto, os incisos III e V ampliam a abrangência do tipo. O inciso III do art. 1º da Lei n. 8.137/90 menciona “qualquer outro documento relativo à operação tributável”, e o inciso V refere-se a “documento equivalente” à nota fiscal. Destarte, os referidos incisos acabam por ampliar os limites de abrangência da norma, permitindo a interpretação analógica.

O elemento subjetivo da conduta descrita no *caput* é o dolo genérico, não importando para a configuração do delito a destinação do produto da evasão efetuada.

A análise dos incisos do artigo 1º da Lei n. 8.137/90 remete ao disposto no § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

“§ 1º [...]

“§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

A legislação estabelece deveres instrumentais impostos aos sujeitos, consistentes em comportamentos positivos ou negativos.

No inciso I do art. 1º da Lei n. 8.137/90, encontra-se o dever de prestar informações às autoridades fazendárias. O ICMS é um imposto diante do qual é estabelecido esse dever. A conduta negativa, traduzida na omissão, consiste em suprimir da Administração fatos que deveriam ser levados ao conhecimento do Fisco. Ao realizar a conduta omissiva, geralmente o contribuinte dispõe das informações verdadeiras, porém transmite outras, adulteradas, na intenção de suprimir ou reduzir tributo. Deve ser lembrado que, caso o sujeito não possua os dados, sua conduta não é culpável.

O inciso II do artigo em exame trata de uma conduta comissiva, traduzida no ato de colocar, incluir, anotar ou descrever fatos em contradição com o acontecimento. Exemplo dessa situação é a emissão de nota fiscal subfaturada. Caso a diver-

gência decorra de erro, a conduta é atípica. Na legislação tributária encontram-se os documentos ou os livros exigidos, uma vez que o dispositivo é construído na forma de lei penal em branco.

O rol de documentos citados no inciso III é meramente exemplificativo, pois o dispositivo alude a qualquer outro documento relativo à operação tributável. Situação que ilustra a hipótese desse inciso é o caso do comerciante que adquire produtos destinados à revenda e altera o preço da operação, visando a gerar um crédito inexistente do imposto.

A impressão de notas fiscais sem autorização do Fisco, ou com duplicidade numérica ou, ainda, utilizando-se de dados fictícios, é a hipótese tratada pelo inciso IV do art. 1º. A denominada “nota calçada”, que consiste no preenchimento das vias de uma mesma nota fiscal em desacordo com a operação efetuada, também é um exemplo de emissão irregular.

No inciso V, é estabelecida a obrigatoriedade do fornecimento da nota fiscal ou documento equivalente. Configura o ilícito a atitude do comerciante que cria outro documento similar sem valor fiscal, satisfazendo apenas os controles internos da organização, porém não gerando o recolhimento do tributo. Não pratica o crime desse inciso o agente que emite vários controles sem valor fiscal, mas ao final do dia preenche a nota fiscal com o conteúdo daqueles. Nesse caso não há crime, pois não se implementou o resultado.

Pelo critério da especialidade, tratando-se de matéria tributária, afasta-se o crime de desobediência (art. 330, CP) e aplica-se o parágrafo único do art. 1º da Lei n. 8.137/90. Esse dispositivo tutela a eficácia da atividade administrativa de fiscalização.

Decomain<sup>11</sup> leciona que “não se cuida diretamente da defesa do crédito tributário (que pode, inobstante, ser acautelado, e provavelmente o será, na maioria das hipóteses), mas, sim, de preservar a dignidade da administração pública e o respeito às ordens legais emanadas de seus agentes”.

---

11 DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. Florianópolis: Obra Jurídica, 1994.

Da exigência da autoridade pode decorrer que o sujeito deva apresentar documento que o incrimine, entretanto, parte da doutrina entende ser assegurado o direito ao silêncio, em respeito ao disposto no inciso LXIII do art. 5º da Constituição Federal.

Machado<sup>12</sup> considera que “não se pode conceber seja o contribuinte tratado com maior rigor do que o dispensado aos autores de crimes como tráfico de drogas, seqüestro, homicídio, latrocínio, e tantos outros, muito mais graves, muito mais danosos para a sociedade. Se os autores de todos esses crimes têm o direito ao silêncio, e o direito até de mentir para não se auto-incriminarem, como se pode negar o mesmo direito ao contribuinte que eventualmente tenha praticado um ilícito tributário, hoje definido como crime?”

Dispõe o art. 2º da Lei n. 8.137/90:

Constitui crime da mesma espécie:

“I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

“II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

“III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

“IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de impostos liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

“V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária pos-

---

12 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária — aspectos práticos e aplicação da lei. *Informativo IBCCRIM*, São Paulo, n. 83. Disponível em: <http://ibccrim.org.br>. Acesso em 12 jun. 2005.

suir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública:

“Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Os crimes do art. 2º possuem a mesma natureza dos tipificados no art. 1º da Lei n. 8.137/90. Apresenta o art. 2º os crimes formais, ou de mera conduta, uma vez que restam consumados independentemente do resultado. A vontade dirigida ao objetivo de eximir-se do pagamento do tributo, se é que se exige, para sua consumação, a efetividade do resultado lesivo. Deve haver o chamado “dolo específico” que será elementar do tipo.

Com o mesmo conteúdo material do art. 1º da Lei n. 4.729/65, todavia, com a inclusão de uma cláusula genérica, o inciso I do art. 2º da Lei n. 8.137/90 abrange outras situações não previstas na lei anterior, que de forma exaustiva previa as hipóteses nas quais os atos fraudulentos que visassem à evasão tributária configuravam sonegação fiscal.

O inciso II do art. 2º redesenhou a figura da apropriação indébita constante da legislação anterior. O tipo penal não alcança toda e qualquer omissão de recolhimento, mas somente aquela em que a inadimplência se refira a tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, sendo necessária a presença do dolo.

A conduta descrita no inciso III do art. 2º da Lei n. 8.137/90 é da forma de desvio de destinação dos recursos provenientes de incentivos que possuam como objeto impostos ou contribuições. No inciso IV do mesmo artigo, é descrita uma conduta de desvio de finalidade, traduzida na não aplicação da quantia disponibilizada na atividade proposta, acarretando, assim, o enriquecimento ilícito do titular da atividade e o dano ao patrimônio público.

A respeito da conduta do inciso IV, o incentivo fiscal deve ser entendido de maneira global, ou seja, se o agente aplica somente parte dos recursos na atividade estimulada pelo Estado, estará, sim, praticando a conduta típica<sup>13</sup>.

---

13 Cfe. EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 195.

Os programas de informática que permitem o controle paralelo do empreendimento, criando uma situação real da movimentação para o controle do empresário, e outra fictícia para o Fisco, são o alvo do inciso V do art. 2º da Lei n. 8.137/90. A norma proíbe a utilização e a divulgação de tais sistemas.

Além daqueles estabelecidos no Título XI, Capítulo I, do Código Penal, foram previstos no art. 3º da Lei n. 8.137/90 os crimes funcionais contra a ordem tributária.

Dispositivos da mesma natureza dos que fazem parte da Lei n. 8.137/90, ou seja, que disciplinam os crimes contra a ordem tributária também são encontrados nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, os quais serão doravante abordados.

O art. 168-A do CP, acrescentado pela Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000, tipifica a evasão tributária não fraudulenta de contribuições devidas por agentes de retenção. O autor da conduta típica é o responsável tributário, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, que retém, arrecada e deve repassar o tributo específico em favor do sujeito ativo.

No caso de uma pessoa jurídica ser o responsável tributário, responde pelo delito a pessoa física com poder de gerência das atividades.

O § 2º do art. 168-A do CP traz a causa de extinção da punibilidade. Com a confissão de dívida pelo agente, a Previdência Social tem em mãos título executivo para cobrar a dívida fiscal, caso não venha a quitá-la espontaneamente.

Incluído também pela Lei n. 9.983/00 o artigo 337-A do CP veicula descrição de conduta similar à do art. 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/90, ou seja, a evasão tributária mediante fraude, denominada “sonegação fiscal”.

Contudo, o art. 337-A do CP é especial em relação ao art. 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/90, pois indica a elementar “contribuição previdenciária”, delimitando a natureza do objeto que recai a conduta. Nos incisos do art. 337-A, CP, são previstas as condutas instrumentais mediante as quais o agente deve realizar a fraude.

## 5. A Extinção da punibilidade

De acordo com Eisele<sup>14</sup>, “no sistema penal tributário brasileiro, o instituto da reparação do dano possui estrutura complexa, com alterações estabelecidas em face do objeto material sobre o qual recai a conduta (tributo ou contribuição social) e decorrentes de sucessões de leis penais no tempo”.

Para os crimes que tenham como objeto os tributos em geral, a reparação completa do dano, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do sujeito. Após denunciado, incide circunstância atenuante.

No caso das contribuições sociais, se o crime ocorreu até 16 de outubro de 2000, as regras aplicáveis são as mesmas dos tributos em geral. Para as infrações posteriores, a reparação completa do dano extingue a punibilidade referente ao fato, se ocorrida anteriormente ao início da ação fiscal. Após o início da fiscalização e antes do recebimento da denúncia, incide o perdão judicial ou a mitigação da sanção, em casos de primariedade e bons antecedentes. Na reparação após o início do processo, incide circunstância atenuante.

A moratória suspende a pretensão punitiva do Estado, para os tributos antes do recebimento da denúncia e para as contribuições anteriormente ao início da ação fiscal. Cumprida a moratória, extingue-se a punibilidade.

Nos crimes formais, basta retificar as informações prestadas em desacordo para que haja a extinção da punibilidade.

## Bibliografia utilizada

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª edição, São Paulo, 2004, Ed. Saraiva.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Masabel Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 760.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. Florianópolis: Obra Jurídica, 1994.

---

14 EISELE, Andréas. *Op. cit.*, p. 18.

- EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 2002.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12ª edição. São Paulo, 2004, Ed. Atlas.
- MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária — aspectos práticos e aplicação da lei. *Informativo IBCCrim*, São Paulo, n. 83. Disponível em: <http://ibccrim.org.br>. Acesso em 12 jun. 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo, 2004, Ed. Malheiros.
- OLIVEIRA ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito Penal Tributário. Crimes contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social*. 3ª edição, São Paulo, 2001, Ed. Atlas.