

Sonegação Fiscal - Lei nº 8.137/90 - Crimes contra a Ordem Tributária

Marcelo Vitorino

Especialista em Direito Tributário e em Controladoria e Finanças; Mestrando em Direção Estratégica de Negócios.

RESUMO: O artigo buscou analisar de maneira genérica o instituto da sonegação fiscal à luz da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, bem como sob o auspício do CTN e do CPB, trazendo à baila uma visão interpretativa dos arts. 1º, 2º e 3º, e seus incisos, da Lei nº 8.137/90, dando uma visão ampliada no que tange ao intento de sonegação de tributos.

PALAVRAS-CHAVE: Sonegação Fiscal. Crimes contra a Ordem Tributária. Lei nº 8.137/90.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Crimes de Sonegação Fiscal; 2.1 Lei nº 8.137/90. 3 Direito Penal Tributário. 4 Conclusão. Referências.

1 Introdução

O presente estudo busca analisar de maneira genérica os crimes de sonegação fiscal, tendo como fulcro os tipos penais descritos nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/90, conhecida como Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal. Para tanto, faz mister conceituar o que vem a ser tributo, tendo como fulcro o exarado no art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, lei esta conhecida como Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." 1

Na dicção derradeira do artigo supra, encontram-se algumas particularidades, que serão descritas a seguir:

- Prestação pecuniária compulsória: O referido artigo determina que o objeto da obrigação tributária é de caráter pecuniário e que, por seu turno, a compulsoriedade caracteriza a

natureza jurídica da obrigação que é ex lege, isto é, decorrente da lei. Nesse diapasão, todo e qualquer tributo deve decorrer diretamente da lei e não da vontade das partes. Sempre que o Poder Público institui um tributo, não indaga se é da vontade do sujeito passivo (contribuinte) arrecadá-lo ou não. O Poder Público cria o tributo por meio de lei, e o sujeito passivo, por seu turno, uma vez realizado o comportamento previsto na norma, deve recolhê-lo necessariamente. É nesse sentido que se verifica o caráter de compulsoriedade da medida 2.

- Não se constitui sanção ou ato ilícito: Todo tributo é incidente sobre um comportamento; comportamento este que é lícito. Como exemplo, pode-se destacar os seguintes comportamentos que, por um lado, são tributários e, portanto, tributáveis, e que não são ilícitos: auferir renda, prestar serviços de qualquer natureza, circular mercadorias, industrializar mercadorias, ser proprietário de imóvel rural, ser proprietário de imóvel urbano 3.

- Instituído em lei: Conforme se verificou, o tributo necessariamente deve ser instituído por meio de lei. Primeiramente, por ser a obrigação tributária decorrente diretamente da lei e, em segundo lugar, por aplicação do Princípio da Legalidade, contido no art. 150, I, da CF. Caso não haja a observância do Princípio Constitucional, o tributo não está apto para gerar seus efeitos concretos e, via de consequência, ser arrecadado 4.

- Atividade administrativa plenamente vinculada: Uma vez criado, por meio de lei, o tributo, sua arrecadação, que é uma atribuição essencialmente administrativa, deve ocorrer mediante ato vinculado. Os atos administrativos, segundo a classificação mais tradicional, podem ser discricionários ou vinculados. Nos atos discricionários, o administrador público possui uma maior margem de liberdade para agir; enquanto que nos atos vinculados o Administrador Público não possui margem nenhuma de liberdade. A atividade administrativa plenamente vinculada consiste em, uma vez criado por meio de lei, o tributo deve ser arrecadado, com base na lei instituidora do tributo, sem maiores liberdades na arrecadação 5.

O art. 142 do mesmo instituto jurídico traz a definição de lançamento:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível." 6

Conforme o artigo supra, todo e qualquer tributo deverá ser instituído em lei visando à primazia do princípio da legalidade, seja na instituição e/ou na majoração dos tributos. Para que seja criado um tributo, o legislador deve determinar sua hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os agentes ativos e passivos da obrigação tributária 7.

No que tange ao lançamento, podemos distinguir três tipos de lançamento, a saber:

- Lançamento por homologação: é o lançamento em que o contribuinte calcula o montante de tributo devido, antecipa o pagamento e aguarda homologação da autoridade administrativa;

- Lançamento de ofício: é aquele em que todo o trabalho é realizado pela autoridade fiscal; em consequência desse tipo de lançamento, via de regra, lavra-se um auto de infração; e

- Lançamento por declaração: é o tipo de lançamento em que o contribuinte apura o montante de tributo devido, informa o Fisco e aguarda a confirmação dos cálculos para então efetuar o recolhimento.

Nessa seara, após o lançamento, se houver, por parte do contribuinte, inadimplemento do tributo devido, sem as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 não fica caracterizada a sonegação fiscal e/ou crime tributário, todavia, se o agente contribuinte utiliza-se de meios ilícitos e/ou evasivos que se enquadram na tipicidade penal tributária, a qual é uma conduta evasiva transgressora contra a ordem tributária de conformidade com o mesmo instituto jurídico 8.

Nesse sentido preceitua Marins, no tocante a sonegação fiscal: "a sonegação fiscal nada mais é do que uma forma de evasão tipificada como crime contra a ordem tributária" 9.

Partindo dessa premissa, passaremos a analisar os crimes tributários ou os crimes de sonegação fiscal.

2 Crimes de Sonegação Fiscal

Como mencionado na introdução deste trabalho, a Lei nº 8.137/90 tem como principal objetivo definir o que é crime contra a ordem tributária, objeto deste estudo. Os crimes contra a ordem tributária praticados pelo particular encontram-se tutelados no bojo dos incisos I a V dos arts. 1º e 2º da Lei. Já o art. 3º trata dos crimes praticados por funcionários públicos, crimes estes conhecidos como crime funcional.

Nesse diapasão, verifica-se que as condutas tipificadas nessa lei se encontram no plano fático, tendo em vista que além de prejudicar a sociedade como um todo, obliquamente agride o Estado, uma vez que este não disporá de recursos suficientes para manutenção de seu aparelhamento administrativo.

Nessa seara, aludem Moraes e Smanio 10 que, "sonegação fiscal é a ocultação dolosa mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público".

Para os autores supra os crimes descritos no art. 1º, I a V, são qualificados como materiais ou de resultado, ou seja, exige-se o resultado de supressão ou redução de tributo ou contribuição social para sua consumação. Estas são manobras utilizadas, mediante simulação, ocultação ou qualquer outra prática ardilosa, com o intento de ludibriar a administração tributária.

Já o art. 2º vem tipificar os fatos considerados assemelhados, isto é, são também crimes de sonegação fiscal, são considerados pela doutrina delitos formais que se aperfeiçoam com a prática da conduta típica, pouco importando a ocorrência de qualquer dano ao erário público para sua consumação, no qual o sujeito ativo sempre será o contribuinte.

Nessa seara, partir-se-á para uma breve explanação a respeito da tipicidade penal existente em cada inciso dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/90.

2.1 Lei nº 8.137/90

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.04.00)

I - omitir informação, 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 utilizar 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 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 da 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, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.04.00)

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 percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

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

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.
Dos crimes praticados por funcionários públicos

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa." 11

De acordo com Hugo de Brito Machado, "(...) a ordem tributária pode ser entendida como o complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos (...)" 12. Nesse sentido é que o Estado busca eximir a ilicitude no recolhimento de tributos por parte do contribuinte, tipificando algumas condutas como crime de sonegação fiscal, a partir da promulgação da Lei de Crimes Tributários.

O crime definido no inciso I do art. 1º consuma-se com a efetiva omissão ou prestação de informações falsas, revestidas de caráter fraudulento, que leve a supressão ou redução do tributo devido.

No bojo do inciso II, ocorre crime quando existe a inserção de elementos inexatos ou a omissão de informações em livros fiscais. Nesse mister, tem-se que a prática dessas condutas em documentos e livros de natureza alheia à fiscal constitui crime de falsidade ideológica, descrito no art. 299 do Código Penal, in verbis:

"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:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único. Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte." 13

Tem-se como exemplo desse tipo de conduta penal quando o agente insere valores de créditos de tributos oriundos de operações mercantis que jamais se realizaram efetivamente, ou seja, é

a prática de compra e venda de notas fiscais fictícias, na qual o agente adquire notas frias de mercadorias visando, com o lançamento fiscal destas, reduzir ou até mesmo extinguir recolhimento do tributo.

O inciso III alude à falsificação, adulteração de notas fiscais, faturas, duplicatas ou qualquer outro documento relativo à operação tributária. Esse dispositivo vem punir o agente pela prática de falsidade de documento particular, seja adulterando ou criando documento semelhante. Para isso é imprescindível a intenção deliberada dessa prática, visando à sonegação tributária. Esse tipo penal encontra-se tutelado no art. 298 do CP:

"Art. 298. Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa." 14

O disposto no inciso IV traz como tipo penal a elaboração, a distribuição, o fornecimento, a emissão e a utilização de documento que o agente sabe ou deveria saber ser falso ou inexato. A circulação de qualquer documento falso e/ou inexato tendente a burlar o Fisco e eximir contribuintes do recolhimento parcial e/ou total do tributo.

Nessa seara, o tipo penal traz expressa a possibilidade de ocorrência do crime de duas formas: quando o agente sabe ou deveria saber que o documento é falso ou inexato. Situação fática expressamente no tipo penal de dolo direto e dolo eventual, consubstanciados nas expressões "sabe" e "deveria saber". Assim, sabendo ou devendo saber ser falso ou inexato o documento, o agente somente poderá incidir na prática da modalidade criminosa descrita nesse tipo penal se praticar uma das condutas elencadas, com a expressa finalidade de suprimir ou reduzir tributos.

O inciso V tem como tipicidade penal a negação ou o não fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente quando obrigatório, uma vez que toda e qualquer operação mercantil deve revestir-se de formalidades que permitam ao ente público fiscalizar o recolhimento dos tributos delas advindos.

Nesse derradeiro, a nota fiscal configura um dos mais importantes documentos emitidos pelo contribuinte, na medida em que se materializa a realização da operação mercantil. Nessa esteira, a não emissão por parte do contribuinte de nota fiscal, seja esta eletrônica ou não, ou mesmo sua emissão em desacordo com a legislação, configura ardil muito utilizado por sonegadores para se eximirem do recolhimento tributário, no qual assente a figura criminosa de sonegação fiscal.

O parágrafo único do art. 1º tutela o poder fiscalizatório da autoridade fazendária, tornando crime a conduta dispendiosa do contribuinte que deixa de fornecer as informações solicitadas pelo agente fiscalizador, ou seja, o Estado, onde o contribuinte ao negar as informações solicitadas pelo fiscal poderá ser enquadrado no tipo penal semelhante ao tutelado pelo art. 330 do Código Penal, conhecido como crime de desobediência, in verbis:

"Art. 330. Desobedecer a ordem legal de funcionário público:

Pena - detenção, de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses, e multa." 15

Nesse sentido é o entendimento jurisprudencial:

"INVERSÃO DO TÍTULO DA POSSE. DESOBEDIÊNCIA. ARTS. 168, § 1º, III, E 330 DO CP. PENA RESTRITIVA DE DIREITO. ORDEM JUDICIAL DESCUMPRIDA. 1. Trata-se de Apelações Criminais interpostas contra a r. sentença que julgou procedente a pretensão punitiva estatal, condenando o Apelante nas sanções do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, ou seja, 2 (dois) anos de reclusão e 10 (dez) dias-multa - cada dia-multa fixado em 14 BTN's -, sendo que o regime de cumprimento da pena privativa de liberdade será o aberto. Devido à presença das condições objetivas e subjetivas do art. 44 do Código Penal, substituiu-se a pena privativa de liberdade pela pena restritiva de direito, consistente na prestação de serviços à comunidade e outra de prestação pecuniária, na forma a ser estipulada pelo Juízo da Execução. 2. A empresa Solano Trading Com. Ext. Ltda. contraiu empréstimos junto ao Bandes pelo regime Fundap no período de janeiro a outubro de 2001, sem que houvesse oferecido à tributação os resultados decorrentes de tais operações, a despeito de ter havido movimentação financeira tributável. O réu, livre, consciente e voluntariamente, não legitimado por qualquer excludente de ilicitude ou culpabilidade, suprimiu tributo federal devido ao Fiscal, ao se conduzir no sentido de praticar conduta que se subsume no tipo penal do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90. 3. A despeito de haver sido estabelecida condenação à pena privativa de liberdade em 2 (dois) anos de reclusão, além de se tratar de pessoa com mais de setenta anos de idade (aplicável, pois, o art. 115 do CP, que prevê a contagem pela metade dos prazos prescricionais neste caso), o certo é que ainda não houve trânsito em julgado da sentença para o MPF que, inclusive, recorreu expressa e unicamente acerca da dosimetria da pena, para o fim de majorá-la. 4. O tipo penal do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 prevê penas de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Desse modo, incide o inciso III do art. 109 do CP, que prevê o prazo prescricional de 12 (doze) anos para os tipos penais cuja pena máxima seja superior a 4 (quatro) e exceda a 8 (oito) anos. Devido à regra do art. 115 do CP, tal prazo deve ser considerado pela metade em relação ao Acusado (que, como dito, conta com mais de setenta anos de idade), ou seja, o prazo prescricional aplicável é o de 6 (seis) anos. 5. O acusado deixou propositadamente de escriturar quantia de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) em conta-corrente, não comprovando a origem do valor, a despeito de ter sido notificado pela Administração Pública Tributária a prestar os esclarecimentos necessários, o que revela descaso com a Administração Tributária, sendo as circunstâncias do crime desfavoráveis a ele. Ademais, o acusado obteve elevado benefício financeiro com a supressão dos tributos federais, sendo caracterizado seu dolo como intenso, sendo certo que a soma suprimida, em valores atuais, ultrapassa o patamar de meio milhão de reais. 6. Recurso de Apelação do acusado improvido. Recurso de Apelação do MPF provido." (Processo 5.213/ES 2003.50.01.015530-0, Rel. Des. Fed. Guilherme Calmon/no afast. Relator, j. 31.10.07, Primeira Turma Especializada, DJU 04.12.07, p. 299) 16

Nessa seara, temos que o crime descrito na lei tributária é a desobediência aos comandos dos agentes públicos fazendários; ou seja, o crime é também uma desobediência - conforme descrito no art. 330 do Código Penal -, todavia, cometida apenas contra uma espécie de agente público, ou seja, aquele que tem a incumbência de fiscalização tributária.

Tendo em vista que o crime a que se refere o parágrafo único não possui condão, como os descritos nos incisos I a V, de proteção ao erário público; pois o bem jurídico protegido é a eficácia da fiscalização e de seus agentes.

O art. 2º da Lei nº 8.137/90 trata da constituição de crimes de mesma natureza ou assemelhados, como já mencionado.

No bojo do inciso I do art. 2º, encontra-se tutelado como crime a prestação de declaração falsa ou a omissão de declaração sobre bens ou fatos que visem deixar de recolher tributo. A declaração mencionada no tipo penal diz respeito aos deveres instrumentais previstos na legislação tributária, deveres estes concernentes a informações a serem prestadas às autoridades fazendárias quando da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias.

Deixando o contribuinte de prestar declaração estará omitindo a ocorrência de fatos que levariam à incidência das normas tributárias, suprimindo ou reduzindo o valor dos tributos, os quais devem ser recolhidos, incidindo, assim, em crime de sonegação por comportamento fraudulento. O inciso II do mesmo artigo visa à punição da conduta de enriquecimento ilícito à custa do erário público, apropriando-se de valores, os quais deveriam ser entregues ao Fisco, após regular desconto, sendo assemelhada à modalidade de crime comumente conhecida como apropriação indébita, tutelada pelo art. 168 e 168-A do CP, in verbis:

"Art. 168. Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

§ 1º A pena é aumentada de um terço, quando o agente recebeu a coisa:

I - em depósito necessário;

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial;

III - em razão de ofício, emprego ou profissão 18.

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Acrescentado pela Lei nº 9.983/00)

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor da contribuição devida, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais." 19

Nesse sentido é o entendimento dos tribunais, no que tange à apropriação indébita:

"APROPRIAÇÃO INDÉBITA. DEPOIMENTOS DA VÍTIMA E TESTEMUNHAS. PROVAS SUFICIENTES. RECURSO NÃO PROVIDO. Configura o crime de Apropriação Indébita a conduta do revendedor de automóveis que se apropria de veículo, recebido em razão da função, dando-lhe destinação desconhecida pelo proprietário-vítima." (Processo 0008435-36.2008.8.26.0566/SP, Rel. Willian Campos, j. 28.02.2012, 4ª Câmara de Direito Criminal, DOESP 29.02.2012) 20

"APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. DOLO ESPECÍFICO. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. DELITO OMISSIVO PRÓPRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO DISSONANTE DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 1. A orientação jurisprudencial deste Sodalício firmou-se no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária não exige a demonstração do fim especial de agir, ou do dolo específico de fraudar a Previdência Social, bastando que as contribuições recolhidas dos empregados não sejam repassadas à previdência. 2. Não se divisam, nas razões deste regimental, argumentos aptos a modificar o decisum agravado, razão pela qual deve ser mantido. 3. Agravo regimental a que se nega provimento." (Processo 1294680/PB, 2011/0289953-0, Rel. Min. Adilson Vieira Macabu - Des. Conv. do TJRJ -, j. 20.03.2012, Quinta Turma, DJe 23.04.2012) 21

O tipo previsto na legislação penal tributária tem como característica ser a sanção penal decorrente do inadimplemento fraudulento do recolhimento do tributo. Uma vez efetuada a retenção, o sujeito ativo deixa de recolhê-lo aos cofres públicos, incide, assim, a figura penal descrita nesse inciso.

Já o inciso III preleciona a respeito da proibição do agente público condicionar qualquer tipo de incentivo fiscal para o contribuinte, mediante qualquer tipo de retribuição e/ou pagamento para si, caracterizando, assim, desvio de finalidade do incentivo, o qual caracteriza uma conduta criminosa por parte do agente, uma vez que o incentivo deixa de ter finalidade pública para suprir interesses particulares. Cabe salientar que o crime independe de incentivo: caracteriza crime qualquer tipo de pagamento ou vantagem oferecida e/ou recebida pelo agente público.

O tipo penal caracterizado pelo inciso IV desse art. 2º trata da ilicitude da conduta do agente que deixar de aplicar, ou aplicar de forma diversa da qual havia sido pactuada, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberada por órgão ou entidade de desenvolvimento, pois a utilização de incentivos de maneira contrária àquela definida pelo Estado contraria os interesses públicos e justifica a existência do tipo penal.

A utilização ou divulgação de programa de processamento de dados que concede ao contribuinte a oportunidade de possuir uma contabilidade paralela, contida no bojo do inciso V do art. 2º, assemelha-se ao disposto no art. 299 do Código Penal, in verbis, instituto este que caracteriza a falsidade ideológica.

"Art. 296. Falsificar, fabricando-os ou alterando-os:

I - selo público destinado a autenticar atos oficiais da União, de Estado ou de Município;

II - selo ou sinal atribuído por lei a entidade de direito público, ou a autoridade, ou sinal público de tabelião:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

§ 1º Incorre nas mesmas penas:

I - quem faz uso do selo ou sinal falsificado;

II - quem utiliza indevidamente o selo ou sinal verdadeiro em prejuízo de outrem ou em proveito próprio ou alheio.

III - quem altera, falsifica ou faz uso indevido de marcas, logotipos, siglas ou quaisquer outros símbolos utilizados ou identificadores de órgãos ou entidades da Administração Pública.
(Acrescentado pela Lei nº 9.983/00)

§ 2º Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte." 22

O contribuinte que mantém escrituração diversa da apresentada ao Fisco, por meio das guias de informações, tais informações são ideologicamente falsas, não espelhando a realidade dos fatos, realidade esta que fica escondida em outro programa de processamento de dados, não divulgados ao Fisco, incorre em crime de sonegação, todavia, o tipo penal caracteriza-se, pelo fato de o contribuinte possuir outro software que permita a formação de duas realidades distintas, ou seja, uma situação em que espelha a realidade dos fatos e que nunca será entregue à fiscalização e outra, alterada e preparada apenas com o intuito de suprimir informações, que será entregue ao Fisco, visando, assim, à supressão e/ou redução do tributo a ser recolhido.

O art. 3º da Lei de Crimes Tributários diz respeito à atitude do agente público, no exercício da sua função ou cargo, ou seja, os atos por este praticados, que visam favorecer o contribuinte,

no tocante ao não recolhimento ou à diminuição do tributo, sendo o funcionário público conivente com a atitude fraudulenta do contribuinte.

3 Direito Penal Tributário

O Estado tem, no recolhimento dos tributos, uma maneira de obtenção de recursos financeiros, utilizando-se da arrecadação para atingir fins econômicos, sociais, tecnológicos, entre outros. Nesse diapasão, tem a competência para instituir tributos, com finalidade de promover políticas públicas. Nessa seara, a manutenção da ordem tributária é essencial à administração pública, pois é através desta que os fins sociais serão alcançados.

Nesse diapasão, visando coibir a sonegação fiscal, o Estado Pátrio buscou uma maneira de prevenir-se, buscando reforço normativo e sancionador na seara do direito penal, tendo em vista este ser fator determinante, no sentido de fazer com o que o contribuinte cumpra com sua obrigação tributária, estabelecendo sanções, inclusive penais, para aqueles que buscam burlar a legislação.

Nesse sentido, o legislador busca a tutela jurisdicional, com a criação do ramo de direito penal tributário, que, como assevera Manoel Pimentel, é: "(...) um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes [a] sanção própria do Direito Penal" 23.

O direito penal tributário, em razão de sua peculiaridade, tem sua autonomia, sem afastar-se do direito penal. Neste mister, estabelece a incriminação e consequentemente atribuição de pena privativa de liberdade àqueles que sonegam tributos. Nessa seara, em crimes tributários será aplicada cumulativamente a pena privativa de liberdade e a pena de multa, penas estas ínsitas no bojo dos artigos da Lei de Crimes Tributários, respectivamente:

- Art. 1º: Pena de reclusão de 2 a 5 anos, e multa;

- Art. 2º: Pena de 6 meses a 2 anos de detenção, e multa;

- Art. 3º: Pena de reclusão, de 3 a 8 anos para os crimes dos incisos I e II e pena de 1 a 4 anos, nos crimes constantes no inciso III.

Nesse diapasão, o direito penal tributário tem o intuito de coibir a sonegação buscando respaldar uma melhor arrecadação da política tributária do Estado Pátrio, tendo na sanção condenatória uma maneira de reprimir a conduta do agente em sonegar tributos.

4 Conclusão

O crime de sonegação fiscal exige o dolo específico de burlar a fiscalização evitando-se, de qualquer maneira, o pagamento total e/ou parcial do crédito tributário legalmente constituído.

O direito penal tributário possui condições de aplicar sanções diante do cometimento de ilícitos, todavia, somente se adotar como bem jurídico a tutela da ordem tributária. Este estudo buscou demonstrar de maneira genérica o funcionamento básico das ações utilizadas pelo Fisco contra a sonegação fiscal, bem como dos crimes contra a ordem tributária.

Cabe salientar que este estudo não esgotou o assunto trazido à baila, apenas buscou dar mais uma contribuição à sociedade acadêmica e empresarial no que tange aos crimes contra a ordem tributária tutelados pela Lei nº 8.137/90, pelo CTN, pela CF e pelo CP.

TITLE: Tax evasion - Law 8,137/90 - crimes against the National Treasury.

ABSTRACT: This paper aims at generically analyzing the efforts of tax evasion considering the Law of Crimes against the National Treasury, as well as the regulations of the National Tax Code and the Penal Code, raising an interpretative view of Articles 1-3 of Law 8,137/90 and broadening aspects related to tax evasion.

KEYWORDS: Tax Evasion. Crimes against the National Treasury. Law 8,137/90.

Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito tributário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI Guilherme Simões. Direito tributário: teoria e prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. Curso de direito tributário brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

MAZZA, Alexandre. Vade mecum tributário. São Paulo: Rideel, 2009.

MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. Legislação penal especial. São Paulo: Atlas, 2005.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. Revista dos Tribunais, ano 76, v. 617, p. 259-266, mar. 1987.

TOLEDO, Moacyr. Direitos do contribuinte e da fiscalização. São Paulo: Atlas, 2008.

VITORINO, Marcelo. O planejamento tributário como ferramenta de gestão. Curitiba: JM, 2012.

Sites

<<http://www.diegolopes.com.br/ensino-superior/apostila-de-direito-direito-tributario-conceito-de-tributo>>. Acesso em: 15 out. 2012.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 16 out. 2012.

<http://www.dji.com.br/codigos/1940_dl_002848_cp/cp296a305.htm>. Acesso em: 15 out. 2012.

<http://www.dji.com.br/codigos/1940_dl_002848_cp/cp328a337.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=crime+de+desobedi%C3%Aancia+da+ordem+tribut%C3%A1ria+art+330+CP&s=jurisprudencia>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

<http://www.dji.com.br/codigos/1940_dl_002848_cp/cp168a170.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

<http://www.dji.com.br/codigos/1940_dl_002848_cp/cp168a170.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21317223/apelacao-apl-84353620088260566-sp-0008435-3620088260566-tjsp>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21595732/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1294680-pb-2011-0289953-0-stj>>. Acesso em: 2 nov. 2012.

<http://www.dji.com.br/codigos/1940_dl_002848_cp/cp296a305.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.