

## CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

*Rodrigo da Silva Perez Araújo\*<sup>23</sup>*

O objeto deste artigo consiste em procurar determinar qual crime perpetrado pelo contribuinte do ICMS-DF autuado em flagrante delito ao transportar mercadoria com nota fiscal inidônea por não corresponder a descrição daquelas realmente transportadas.

Questão pertinente e atual tendo em conta: a) posicionamento do E. TJDFT, segundo o qual a inscrição em Dívida Ativa do ICMS lançado de ofício pela autoridade fazendária distrital por oportunidade de fiscalização que surpreendera o contribuinte em flagrante delito é suficiente para a desclassificação dessa conduta, até então tipificada no art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/90, crime de menor potencial ofensivo, para o crime descrito no art. 1º, também dessa Lei; b) reflexo potencial no direito de locomoção do contribuinte, haja vista a considerável diferença entre as penas privativas de liberdade cominadas; c) o procedimento aplicável para o processo e julgamento: para o primeiro o sumaríssimo da Lei 9.099/95; para o segundo, o rito ordinário do Código de Processo Penal.

Exemplo do mencionado posicionamento jurisprudencial é o julgamento unânime, noticiado no Informativo nº 140 do e. TJDFT, por sua C. Câmara Criminal, do Conflito de Competência 20070020144457CCP, em 21.01.2008, da Relatoria da E. Desemb. Convocada Juíza Gislene Pinheiro: "*Conflito de Competência - Crime Contra a Ordem Tributária*

Havendo divergências quanto à tipificação da conduta dos delitos descritos na Lei nº 8.137/1990, há que se averiguar se houve ou não a consumação do fato, já que a conduta prevista no art. 2º, I, do referido diploma legal é modalidade de tentativa de

[Revista Jurídica 367 - Maio/2008 - Doutrina Penal 95](#)

supressão ou redução de tributos descritos nos incisos do art. 1º da supracitada lei (g.n.). Entretanto, se o fato noticiado chegou a constituir inscrição na dívida ativa é porque o fato se consumou. Assim sendo, a conduta supostamente praticada enquadra-se naquela descrita no art. 1º, IV, da aludida lei, sendo competente para a sua apreciação a Vara Criminal comum em razão da pena máxima prevista em abstrato".

Calha, para correta compreensão da controvérsia, a transcrição do seguinte excerto do voto da Eminente Desemb. Relatora:

"Em que pese os argumentos constantes dos autos, entendo que somente a instrução do feito seria capaz de delinear a figura típica. Mas como não é esse o caso dos autos, tenho que o mais sensato é adotar, como razões de decidir, o que consta da manifestação do Ministério Público perante o Juizado especial (fls. 95/96), verbis:

'Cuidam os autos de termo circunstanciado, no qual se apura eventual prática de ilícito contra a ordem tributária.

A fim de complementarem as informações trazidas no caderno investigatório, requereu-se a expedição de ofício à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal (Subsecretaria de Gestão Tributária), solicitando informações quanto ao valor da dívida corrigido, além de informações quanto à cobrança da dívida e endereços dos responsáveis por ela.

Em resposta, noticiou aquele Órgão que 'Como o recurso apresentado pela autuada foi julgado improcedente, a Srª Carla M. Silva foi notificada a pagar o débito referente ao Auto ou interpor novo recurso (fls. 46 e 47), entretanto a autuada não se manifestou e o débito foi inscrito em dívida ativa sob a CDA nº 50126100390 (Anexo A) e o valor atualizado do mesmo, até 28.09.2007, é de R\$ 54.778,26 (Anexo B)'.  
'

Em caso similar, já decidiu o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, em conflito de competência, que se o débito foi inscrito em dívida ativa é porque se consumou o ilícito criminal previsto no artigo 1º, V, da Lei nº 8.137/90, cuja competência para apreciação cabe a uma vara criminal comum, em face da pena cominada ao citado crime, conforme ementa abaixo:

[Revista Jurídica 367 - Maio/2008 - Doutrina Penal 96](#)

'Conflito de Competência - Crime Contra a Ordem Tributária - Divergência Quanto a Tipificação do Delito - Inscrição na Dívida Ativa - Consumação - Competência da Vara Criminal Comum

Se o fato noticiado chegou a constituir inscrição na dívida ativa é porque se consumou. neste caso, a conduta supostamente praticada enquadra-se naquela descrita no art. 1º, v, da lei 8.137/90, cujo exame compete à vara criminal comum em razão da pena máxima prevista em abstrato. Conflito conhecido para se declarar competente o juízo suscitante' (20060020142933CCP, Relator Romão C. Oliveira, Câmara Criminal, Julgado em 16.04.2007, DJ 12.07.2007, p.118).

Assim, requer-se a remessa dos autos a uma das varas criminais de Brasília, a quem couber por distribuição".

A conduta da autora do fato enquadra-se no tipo do artigo 1º, inc. V, da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe, *in verbis*:

"Artigo 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

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

Com efeito, no caso dos autos, as diligências realizadas demonstraram que houve efetiva supressão de tributo, tanto que o não-pagamento desse tributo ensejou a inscrição na dívida ativa.

Dessa forma, não há como amoldar a conduta da autora do fato ao tipo do artigo 2º, inciso I, do referido diploma legal. Tem-se que a conduta descrita do artigo 2º é modalidade de tentativa da prática dos fatos descritos no artigo 1º. Assim, sempre que houver tentativa de supressão ou redução de tributo, mediante as condutas descritas nos incisos do artigo 1º, incide a norma do artigo 2º, adiantando-se o legislador à consumação do crime e tipificando simples tentativa como crime autônomo.

Todavia, no presente caso, se o fato chegou até a constituir inscrição na dívida ativa, é porque está consumado. Portanto, competente é o juízo comum que se proclama o juízo suscitante.

Pois bem, há razoável consenso doutrinário-jurisprudencial a respeito da diferenciação dos crimes insculpidos nos arts. 1º, inc. II e 2º, inc. I, da Lei 8.137/90:

"Ao comparar esse dispositivo [art. 1º, da Lei 8.137/90] com o artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/1990, verifica-se que ambos tipificam a omissão de informação ao Fisco ou a prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias (g.n.). Mas a semelhança cessa nesse item, pois enquanto o artigo 1º, inciso I [mesmo raciocínio válido para o inciso II], constitui delito de resultado, exigindo-se para sua configuração - em razão da omissão ou da falsidade - a efetiva supressão do tributo devido, o artigo 2º, inciso I, é delito de mera atividade, sendo suficiente para a sua consumação a omissão ou declaração falsa com o fim de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo, não se exigindo o resultado danoso"<sup>24</sup>.

José Paulo Baltazar Junior salienta que:

"a diferenciação mais aceita é no sentido de que o art. 1º é um crime material por exigir a efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição ou qualquer acessório para a sua consumação. Já no art. 2º inexistente essa referência no caput estando mencionada a supressão ou redução do tributo no próprio inciso I, antecedido da preposição para. Ora, sempre que o tipo for construído com expressões tais como para, com o fim de, afim de, etc, a elementar que se seguir constitui elemento subjetivo do tipo.

[Revista Jurídica 367 - Maio/2008 - Doutrina Penal 98](#)

Basta que o agente tenha aquela finalidade, ou seja, não é preciso que o que está descrito depois da preposição efetivamente se concretize para consumir o crime. Desse modo, se o contribuinte é autuado pela fiscalização tributária após ter cometido a falsidade tendente a reduzir o valor do tributo, estará consumado o delito do art. 2º, inc. I, ainda que não tenha vencido o prazo para o recolhimento"<sup>25</sup>.

Calha aqui esclarecer que o crime do art. 2º, inc. I, da Lei 8.137/90 consuma-se em momento imediato à lavratura de auto de infração pela autoridade fazendária distrital, pelo que foi lançado por arbitramento o tributo de ICMS que se pretendia suprimir. Daí que a inscrição em Dívida Ativa desse débito não interfere no crime, porquanto já consumado.

A inscrição em dívida ativa não é elementar, circunstância ou condição de punibilidade ou procedibilidade quanto a esse crime. Vale lembrar que segundo o inciso I do art. 14 do Código Penal, diz-se consumado o crime quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal. Conforme a sua classificação doutrinária, cada crime tem sua particularidade. Assim, nem todos os delitos possuem o mesmo instante consumativo. A consumação, portanto, varia de acordo com a infração penal selecionada pelo agente<sup>26</sup>.

De outra parte, o bem jurídico tutelado é a correção das informações prestadas pelo contribuinte ao Fisco. Contexto em que o simples inadimplemento do imposto inscrito em Dívida Ativa por oportunidade da atuação fiscalizadora da autoridade fazendária distrital não é suficiente para a caracterização da fraude que se quer coarctar, daí porque esse inadimplemento não estar no âmbito de proteção de nenhuma das normas penais incriminadoras em testilha.

Apesar de alguns doutrinadores considerarem o tipo do art. 2º como tentativa em relação ao crime descrito no artigo 1º, ambos da Lei 8.137/90, forçoso convir tratar-se de tipo autônomo, não sendo possível admitir que a inscrição do débito tributário relativo ao imposto lançado em face da autuação fiscal constitua o resultado da ação perpetrada com o fim de suprimir o tributo devido. Em que pese no plano naturalístico assim se darem as coisas.

O crime consiste em tentar suprimir tributo, operação em que se não obteve êxito em face da pronta atuação da autoridade fazendária distrital.

Não se trata de adensar ao tipo do art. 1º - supressão efetiva de tributo, crime material (STF-HC 75.945-2/DF, STF-HC 81.611/DF) - a norma de extensão do art. 14, inc. II, do Código Penal, hipótese em que seria possível que a superveniente ocorrência do resultado alterasse a natureza jurídica do delito de tentado para consumado. O que ocorreria, por hipótese, na superveniente morte de vítima de homicídio tentado, circunstância em que até a coisa julgada poderia ser relativizada (art. 416, do Código de Processo Penal).

E aí não vai, concessa venia, nenhuma novidade em nosso ordenamento jurídico penal. Trata-se da mesma operação legislativa observada, v.g. e sem pretensão de exaurir as hipóteses, quanto ao crime de quadrilha (CP, art. 288, *caput*) em relação aos crimes para a consecução dos quais se reuniu o grupo ou bando, ou quanto ao crime de possuir ou guardar maquinismo, aparelho, instrumento ou qualquer objeto especialmente destinado à falsificação de moeda, tipificado no art. 291 do Código Penal.

Idêntica operação legislativa de antecipação do momento consumativo podemos encontrar, também, no art. 33 da Lei 11.343/06, onde é incriminada a conduta, por exemplo, de possuir, a qualquer título, maquinário, aparelho, instrumento ou qualquer objeto destinado à fabricação, preparação, produção ou transformação de droga.

Estaríamos diante de fato impunível, simples cogitação ou preparação que não expõe, ainda, o bem jurídico a risco direto e imediato, mas que tendo em conta circunstâncias sociais denotativas da necessidade de antecipar no iter criminis, em seu aspecto temporal, a necessidade de prevenir o delito, foram alçadas a crimes autônomos. A este propósito salienta Damásio E. de Jesus que, quanto ao crime de quadrilha ou bando, é crime independente dos delitos que venham a ser praticados pela associação.

Para a consumação, não é necessário que o bando tenha cometido algum crime<sup>27</sup>.

O mesmo se dá em relação aos crimes cujo cotejo é objeto do presente estudo.

As condutas de omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, estão presentes nos artigos 1º, II e 2º, I, da Lei 8.137/90 e não se confundem. O

primeiro é crime material, que se consuma com a efetiva supressão ou a redução do tributo, ante a omissão ou falsidade das informações prestadas para o fisco. O segundo é crime formal, que se realiza com a mera prestação falsa ou omissão de declaração, a fim de eximir o contribuinte do pagamento do tributo, independentemente do prejuízo causado à fazenda pública<sup>28</sup>.

Em reforço:

"Criminal - Embargos de Declaração no Recurso Especial - Crimes de Sonegação Fiscal - Omissão Não Verificada - Propósito Modificativo - Impropriedade na Hipótese - Embargos Rejeitados

I - Se o acórdão embargado, esclareceu a inaplicabilidade do art. 2º da Lei 8.137/90 ao caso presente, ao esclarecer que nas ações em que haja supressão ou redução de tributo incide o disposto no art. 1º, II, da Lei 8.137/90 e não o disposto no art. 2º que, 'diversamente, é crime formal e prescinde, portanto, da efetiva supressão do tributo', descabida a alegação de omissão no julgado relativamente à possibilidade ou não de desclassificação da conduta.

(...)

V. Embargos rejeitados" (EDcl no REsp 601.106/PR, Rel. Ministro Gilson Dipp, 5ª Turma, julgado em 27.09.2005, DJ 17.10.2005 p. 330).

A pena cominada a essas condutas explica suas diferentes reprovabilidades e denota não enquadrarem-se na escala penalógica da causa de diminuição do art. 14, inc. II, do CP.

Ademais, sabe-se que a Lei não contém palavras inúteis.

Não há que se falar, igualmente em consunção ou em antefato co-punido<sup>29</sup>. A previsão normativa autônoma está a indicar não existir, assim na hipótese em debate como em relação ao crime de quadrilha ou bando, possibilidade de a conduta caracterizadora do tipo do art. 1º, II consumir a do art. 2º, I, ambos da Lei 8.137/90, pois este não se caracteriza como meio regular (porém, não necessário) de realização daquele. Do mesmo modo, não se pode dizer que sejam punidos em conjunto ao se admitir a desclassificação da conduta inicialmente capitulada no art. 2º, I, para a tipificada no art. 1º, II dessa Lei.

No instante em que a autoridade fazendária interveio consumou-se o crime do art. 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, pois constatada a prática de ato tendente à sonegação fiscal. Situação diversa teríamos se a fiscalização tributária tivesse agido após ser devido o imposto, vale dizer, após a prestação das informações pelo contribuinte e respectivo recolhimento no 20º dia do mês seguinte à realização do fato gerador circulação de mercadorias. Tenha-se em conta que o imposto lançado por arbitramento constitui-se em antecipação daquele que seria devido acaso regular a escrituração contábil do contribuinte, com lançamento por homologação.

[Revista Jurídica 367 - Maio/2008 - Doutrina Penal 102](#)

