

Rui Stoco

Tatiana de Oliveira Stoco

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

THOMSON REUTERS
ProView
VERSÃO
DIGITAL DO LIVRO

THOMSON REUTERS

REVISTA DOS
TRIBUNAIS

comprovado, ainda que com elementos a serem aprofundados no decorrer da ação penal, a mínima relação de causa e efeito entre as imputações e a sua função na empresa, sob pena de se reconhecer a responsabilidade penal objetiva. IV. A inexistência absoluta de elementos hábeis a descrever a relação entre os fatos delituosos e a autoria ofende o princípio constitucional da ampla defesa, tornando inepta a denúncia" (STJ – 5.ª T. – RHC 19.764/PR – Rel. Gilson Dipp – j. 05.09.2006 – DJe 25.09.2006).

- “A invocação da condição de sócio e/ou de administrador de organização empresarial, sem a correspondente e individualizada descrição de determinada conduta típica que os vincule, de modo concreto, ao evento alegadamente delituoso, não se revela fator suficiente apto a justificar, nos delitos societários, a formulação de acusação estatal genérica ou a prolação de sentença penal condenatória. Precedentes” (STF – Dec. Mon. – HC 105953 – Rel. Celso de Mello – j. 05.11.2010 – DJe 11.11.2010).

b) Sócio que trabalha e reside em outra unidade da federação e não exercia a gerência da empresa

- *Sonegação fiscal. Sócio-cotista que trabalha e reside em outra unidade da federação. Inexistência de qualquer tipo de influência na gerência dos negócios. Responsabilidade penal excluída* – “Se o sócio-cotista de empresa, comprovadamente, trabalha e reside em outra unidade da federação, não exercendo qualquer tipo de influência no comando dos negócios societários, não há como responder por sonegação fiscal, pois fica excluída a sua responsabilidade penal” (STJ – HC – Rel. Fernando Gonçalves – RT 741/584).

c) Prefeito Municipal

- “O chefe do Executivo Municipal pode ser sujeito ativo da conduta delituosa prevista no art. 95, d, da Lei 8.212/1991 se, de qualquer modo, direta ou indiretamente, concorre para o crime, na dicção do art. 29 do CP. Porém, não se trata de responsabilidade objetiva do Prefeito para, desde que não ocorra o repasse, de logo ser considerado autor do delito” (STJ – 5.ª T. – REsp. 139.591 – Rel. Edson Vidigal – j. 02.09.1998 – DJU 15.03.1999 – RT 765/554).

- “*Habeas corpus*” – “Prefeito pode ser sujeito ativo da conduta delituosa prevista tanto no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990 quanto no art. 95 da Lei 8.212/1991” (STJ – HC – Rel. Moreira Alves – RTJ 163/216).

- “A ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, descontadas dos servidores municipais, não qualifica o Prefeito como sujeito ativo do crime previsto na Lei 8.212/1991, art. 95, d” (STJ – 5.ª T. – REsp. 139.591 – Rel. Edson Vidigal – j. 02.09.1998 – DJU 15.03.1999 – RT 765/554).

d) Servidor público

- “Do teor do disposto no art. 3.º, inciso II, da Lei 8.137/1990 não se extrai, ao contrário do que aduzido na inicial do writ, que o sujeito ativo do delito somente possa ser o funcionário público responsável pelo lançamento ou cobrança do tributo. Diversamente, a norma penal em questão exige apenas que os fatos sejam praticados por funcionário público, com a finalidade de deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. A corroborar tal conclusão, é de ser presente que mesmo fora da função ou antes de iniciar o seu exercício é possível que o funcionário público pratique o crime do art. 3.º, inciso II, da Lei 8.137/1990, de modo que se revela de todo improcedente reclamar que o seu sujeito ativo seja unicamente o servidor com atribuição para lançar ou cobrar tributos ou contribuições sociais” (STJ – 5.ª T. – HC 134.273/GO – Rel. Jorge Mussi – j. 22.03.2011 – DJe 25.04.2011).

1.02 – Sujeito passivo

NOTA DE DOCTRINA

Sujeito passivo nos crimes contra a ordem tributária será o Estado, representado pela Fazenda Pública (federal, estadual e municipal), ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos, bem como o INSS.

No mesmo sentido Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro ao expor:

“Quanto ao sujeito passivo do crime, é a pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência para instituir tributos e exigir o cumprimento da obrigação tributária, nos termos dos arts. 145 a 156 da CF de 1988. Trata-se de ente estatal responsável pela administração do erário público, tanto na arrecadação de tributos como na gestão do gasto público: União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (*Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 118).

2.00 – COMENTÁRIOS AOS ARTS. 1.º E 2.º DA LEI 8.137/1990

NOTA INTRODUTÓRIA DE DOCTRINA

I – A derogada Lei 4.729/1965 foi editada com o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação de tributos, coibindo a sonegação e a evasão mediante a imposição de sanções severas, com caráter específico, a comportamentos antes considerados puníveis somente com sanções administrativas.

A rigor, todas as figuras contempladas nessa lei descreviam condutas típicas já previstas em dispositivos do Código Penal vigente.

No entanto, a inação das autoridades responsáveis pela sua aplicação criou o entendimento generalizado de que as fraudes fiscais, por sua natureza e objetivos, não se enquadram nos conceitos do Código Penal, apesar de se subsumirem nos tipos que descrevem crimes de falso e outros.

David Tangerino e Rafael Braude Canterji anotam que, no Brasil, a década de 1960 marcou o momento histórico no qual o Estado passa a intervir mais incisivamente na economia, identificando neste fenômeno o reconhecimento da incapacidade do Estado liberal puro de distribuir igualmente bens e direitos mínimos para uma existência digna. Exemplo que dão é a consolidação da Previdência Social, estruturada pela Lei 3.807, de 26.08.1960 (Lei Orgânica da Previdência Social) que, conforme apontam os autores, dera espaço de atuação também ao Direito Penal como “reforço de um sistema jurídico extrapenal já existente”.

Destarte, o art. 86 da Lei Orgânica da Previdência Social equiparava ao crime de apropriação indébita à falta de repasse total ou parcial de valores devidos à Previdência Social (op. cit., p. 28).

Estes mesmos autores identificam a edição da Lei 4.357/1965 como reflexo de um momento de necessidade de fortalecimento do Estado-nação e “não por acaso que surge nessa mesma década a Receita Federal moderna” com o Dec. 63.659, de 20.11.1968.

Roberto Carvalho Veloso lembra que o Governo João Goulart, ainda em 1963, enviara ao Congresso Nacional o Projeto de Lei 206-A que, embora aprovado pela Câmara dos Deputados, “não seguiu adiante no Senado, em virtude dos acontecimentos políticos de 1964, com a queda do governo eleito e a assunção dos militares ao poder. Em 1965, o Presidente da República, Marechal Castelo Branco, encampou o projeto anterior e enviou nova mensagem, que tramitou sob o número 2.748-B na Câmara e depois de aprovado enviado ao Senado sob o número 100/65. Tal projeto de lei, com as alterações que lhe deu o Congresso Nacional, se transformou na Lei 4.729/1965, conhecida como Lei da Sonegação Fiscal” (*Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 78).

Ativou-se, assim, o mecanismo de defesa dos interesses estatais na arrecadação de tributos, tornando manifesta a intenção do governo de reprimir comportamentos lesivos a esses interesses (cf. Manoel Pedro Pimentel. *Direito penal econômico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 209).

Na nova lei o objetivo e a técnica legislativa não mudaram, embora se possa ali detectar alteração profunda *a parte subjecti*, ou seja, no que pertine à natureza dos delitos tipificados nos preceitos primários incriminadores.

Não obstante a criação de novas figuras delituosas, com a previsão de outras condutas típicas, todas elas, inclusive as anteriores que foram reproduzidas,

assemelham-se à concussão, à corrupção passiva, ao falso, à apropriação indébita ou ao estelionato.

Os delitos previstos nos arts. 1.º, 2.º, 3.º e 4.º da Lei 8.137/1990 são qualificados como materiais ou de resultado.

Adverte Hugo de Brito Machado que: “Todas as condutas descritas nos n. I a V do art. 1.º da Lei 8.137/1990 pressupõem que, por meio delas, haja efetiva *supressão ou redução* do tributo devido aos cofres públicos” (*Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Gen/Atlas, 2015. p. 23).

Nesse sentido, aliás, a doutrina é praticamente unânime.

Não obstante, exige-se, efetivamente, o resultado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social para sua consumação. Ou fazer declaração falsa; omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos; empregar outras fraudes; deixar de recolher o tributo; exigir, pagar ou receber qualquer benefício irregular etc.

A norma penal tributária, além de descrever condutas, reporta-se a conceitos normativos, como tributos e contribuição social devidos.

As condutas ora incidirão sobre documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, outras vezes consistirão em declaração falsa ou, omitida, ou, ainda, em alteração de faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis, ou, finalmente, em percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

A diversidade do objeto material impõe o cuidado de identificá-lo em cada uma das normas, o que é tarefa simples, sabendo-se que, doutrinariamente, objeto material do crime é aquilo sobre o que incide a conduta do agente.

II – No que se refere à tipicidade objetiva, o art. 1.º, *caput*, da Lei 8.137/1990 trouxe expressamente a “supressão” ou “redução” de tributo como elementos do tipo.

A ação física para todas as figuras incriminadas, como se verifica, é a supressão ou redução de tributo ou, ainda, a redução ou supressão de contribuição social e qualquer parte acessória, por meio das condutas ativas ou omissivas do art. 1.º (incisos I a V) e art. 2.º (incisos I a V), como delitos da mesma natureza, mediante as condutas ali previstas, quais sejam:

Art. 1.º:

- a) omitir informação ou prestar declaração falsa;
- b) fraudar a fiscalização;
- c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicada, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

e) negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente.

Art. 2.º:

a) 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;

b) 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;

c) 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;

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

e) 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.

Os crimes são, portanto, comissivos ou omissivos, conforme as hipóteses.

Mas, se sob a égide da lei revogada essas figuras assumiam as formas de crimes formais ou de mera conduta, agora a Lei 8.137/1990 trata os crimes previstos no art. 1.º como crimes materiais, exigindo a efetiva ocorrência de um resultado, ou seja, um dano (redução ou supressão de tributo).

Como observou com pertinência Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, de acordo com a Lei 4.729, a fraude era o núcleo do tipo representado pelos vários verbos definidores das várias condutas.

Na Lei 8.137/1990, a fraude, igualmente representada por várias condutas, passou a ser o instrumento de realização do tipo, que se concretiza com a supressão ou com a redução dos tributos, vale dizer, com a ocorrência do resultado, que faz parte do tipo (Reflexões sobre os crimes econômicos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 3. n. 11. p. 99. São Paulo: Ed. RT, jul.-set. 1995).

Como consequência "o abster-se ou recusar-se alguém a recolher tal ou qual tributo devido à Fazenda Pública por si só não se subsume a nenhuma das figuras delituosas retro alinhadas, configurando apenas mero inadimplemento de obrigação tributária" (SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. *Sonegação fiscal e crimes contra a ordem tributária*. Algumas considerações sobre as Leis 4.729/1965, 8.137/90 e 8.383/1991. *Revista dos Tribunais*. vol. 708. p. 424. São Paulo: Ed. RT, out. 1994).

Em outras palavras, a mera inadimplência fiscal não constitui crime, se não precedida de uma das condutas fraudulentas elencadas nos incisos do art. 1.º da lei em comento. Isso porque as ações físicas descritas no tipo de omitir informação ou falseá-la, inserir elementos inexatos, falsificar ou alterar nota fiscal, e outras fraudes, constituem apenas condutas ou meios pelos quais se busca suprimir ou reduzir tributos, quer dizer, "sonegar".

A só prática dessas condutas, sem que o resultado material de suprimir ou reduzir ocorra (exceto as hipóteses de tentativa), poderá constituir crime autônomo previsto na legislação codificada, mas não crime contra a ordem tributária.

Hugo Brito Machado, Juiz Federal aposentado e excepcional tributarista, lembra que "elemento nuclear do tipo, como se vê, é a supressão, ou redução do tributo. Sem tributo devido, que a conduta do agente tenha por fim suprimir, ou reduzir, não se configura o crime (*Crimes contra a ordem tributária*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Ed. RT, 1995. p. 114. Pesquisas Tributárias, n. 1).

Em sua nova obra esse notável jurista observa:

"Todas as condutas descritas nos n. I a V do art. 1.º da Lei 8.137/1990 pressupõem que, por meio delas, haja efetiva supressão ou redução de tributo. É crime material, de dano, pois para sua consumação é indispensável a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo devido aos cofres públicos" (*Crimes contra a ordem tributária* cit., 4. ed., p. 328).

Nesse sentido a doutrina de Pedro Roberto Decomain ao afirmar que "o núcleo dos crimes previstos pelo art. 1.º da Lei está nos verbos suprimir e reduzir, inseridos em seu *caput*" (*Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995. p. 47).

A só prática dessas condutas, sem que o resultado material de suprimir ou reduzir ocorra, poderá constituir crime autônomo previsto na legislação codificada ou, ainda, a figura do art. 2.º, inciso I, da mesma lei, que será mais adiante detalhada.

Não se deve deslembrar, no entanto, que em sede de crimes tributários os crimes-meio (em geral, as falsidades que caracterizam a fraude) ficam absorvidos pelo crime fim, aplicando-se, aqui, a Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 17: "Quando o falso se exaure no estelionato sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido".

Assim, ressalva-se aqui entendimento em sentido contrário ao do acima esposado, quanto à possibilidade de punibilidade autônoma das condutas instrumentais, sempre a depender da hipótese concreta.

A respeito da terminologia utilizada pelo legislador, impossível não concordar com Heloisa Estellita quando afirma que o termo "tributo" não foi utilizado na lei

penal com apuro técnico, ou seja, com o sentido dado pelo art. 3.º do CTN. Com efeito, não há como reduzir ou suprimir tributo senão por força de lei.

Essa renomada penalista tampouco entende possível conceber a expressão "tributo" como obrigação tributária principal de pagar tributo, porquanto esta nasce precisamente com a ocorrência do fato gerador "não podendo ser 'suprimida' ou 'reduzida' mediante as condutas descritas nos diversos incisos do dispositivo, uma vez sua existência, a partir de sua gênese, não pode ser alterada por ato do sujeito passivo, contribuinte ou responsável" (*A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Ed. RT, 2001, p. 207).

Nesse sentido, concluímos, em ampla concordância com a renomada autora, que "tributo", para o legislador penal, significa a quantia exigida como decorrência da obrigação tributária que surgiu a partir da ocorrência do fato gerador e ulterior lançamento.

Mas o que significa suprimir e reduzir tributo?

Aqui é, precisamente, o ponto no qual a norma de direito tributário ganha importância central para a análise de tipicidade na esfera penal.

Tathiane dos Santos Piscitelli esclarece:

"A consumação da redução ou supressão de tributos depende de norma jurídica, individual e concreta, que relate a ocorrência da redução ou supressão de tributos e, assim, formalize relação jurídica cujo objeto seja o pagamento da exação devida" (*A decisão administrativa tributária final como condição para a incidência da norma que relata o crime contra a ordem tributária*. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (coord.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 72).

É o lançamento, previsto no art. 142 do CTN e ato exclusivo da Administração, a norma jurídica que constitui a relação jurídica tributária: "O lançamento tributário é ato administrativo que tem por efeito declarar a ocorrência do fato jurídico tributário e, assim, constituir a relação jurídica tributária" (*idem*, p. 74).

Destarte, como ensina Kyoshi Harada:

"O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede à averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), aplicação de alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível" (*Direito tributário*. São Paulo: MP Ed., 2006. p. 100).

Somente após o lançamento (que comporta três modalidades: direto, misto ou por homologação) é que o crédito tributário será definido, em caráter permanente.

Em outras palavras, é a partir do lançamento que será possível falar em tributo devido.

O caráter definitivo do lançamento, no entanto, não exclui a possibilidade de revisão do ato por iniciativa do contribuinte e, neste caso, impõe-se aguardar a finalização da discussão na esfera administrativa para, então, poder-se afirmar a efetiva redução ou supressão de tributo e, principalmente, o seu quantum.

Como detalha Tathiane Piscitelli:

"O contribuinte poderá oferecer resistência jurídica: a) segundo sua exigibilidade (do direito), desde que prove que os atos que realizaram o lançamento desobedeceram as regras jurídicas que disciplinaram este lançamento; b) contra sua existência (do direito), desde que prove que os fatos analisados e investigados pelo lançamento não realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo" (*op. cit.*, p. 75-76).

A discussão do lançamento pelos meios de defesa à disposição do contribuinte suspende a exigibilidade do crédito tributário e, mais do que isso, impede que se possa concluir pela sua certeza. É o que prescreve o art. 151, inciso III, do CTN.

Não obstante a clareza solar desta ideia, durante largo espaço de tempo assistiu-se à instauração de inquéritos policiais e ao ajuizamento de ações penais sem que estivesse concluída a discussão a respeito da constituição do crédito tributário, o que significa dizer que não estava comprovada a existência de conduta criminosa, por falta de certeza quanto à configuração de elemento objetivo do tipo.

O tormentoso debate sob os reclamos da doutrina foram finalmente apaziguados com o julgamento do HC 81.611 pelo Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, com a edição da Súmula Vinculante 24, do STF que enuncia:

Súmula Vinculante 24: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo".

Não obstante, essa Súmula Vinculante merece crítica por dizer menos do que o necessário, sobretudo no que pertine ao momento da consumação do delito e o início do prazo prescricional.

Estes são outros temas que ainda merecem melhor aprofundamento na reflexão sobre os crimes contra a ordem tributária.

Vejam, agora, algumas questões suscitadas pelos dispositivos da Lei 8.137/1990.

2.01 – Inciso I do art. 1.º: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias

V. tb os Itens 3.01 e 4.00.

NOTA DE DOUTRINA

I – Observaram Cezar Roberto Bitencourt e outra que “as ações relevantes caracterizadoras dos crimes descritos no art. 1.º da Lei 8.137/1990 consistem na supressão ou redução de tributo, bem como de obrigação acessória, mediante as formas ou modos elencados nos respectivos incisos (op. cit., p. 105).

Suprimir significa agir no sentido de acabar com alguma coisa; extinguir, eliminar ou cancelar.

Reduzir tributo significa a propósito de diminuir ou abater o valor devido mediante fraude.

As condutas constantes dos incisos I a V do art. 1.º são meio e modo para se lograr o objetivo previsto no caput desse dispositivo, ou seja, suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

O inciso I do art. 1.º cogita de modalidade de falsidade ideológica, ajustando-se à figura do art. 299 do CP.

A disposição seria desnecessária na medida em que está, na aparência, prevista no inciso I do art. 2.º.

Mas só na aparência, como se verá adiante.

Assim dispõe o inciso I do art. 1.º: “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.

Prelecionam Kiyoshi Harada, Leonardo Musumeci Filho e Gustavo Moreno Polido:

“O inciso sob análise criminaliza duas condutas: a omissiva, consistente na falta de informações essenciais à configuração do fato gerador de obrigação tributária, e a comissiva, consistente na prestação de informações, porém, de forma diferente dos fatos efetivamente ocorridos” (*Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 219).

Perceba-se que o inciso I do art. 2.º contém expressão diversa e com maior especificidade, quando preceitua: “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”.

A fundamental diferença entre os dois tipos está exatamente na efetiva ocorrência de supressão ou redução de tributo.

Assim, no art. 2.º, inciso I, o legislador contempla, embora veladamente, verdadeira hipótese de punibilidade da tentativa do crime previsto no art. 1.º, razão pela qual, embora contemple a mesma conduta dolosa, não exige a verificação do resultado supressão ou redução do tributo para sua consumação.

Tal não exclui, no entanto, a necessidade de comprovação de tributo devido que o agente visava suprimir ou reduzir, porquanto é elemento normativo do tipo.

Assim, se o agente prestar declarações falsas, omitir declarações sobre rendas ou empregar outra fraude com a finalidade de eximir-se total (suprimir) ou parcialmente (reduzir) do pagamento, mas não alcançar o resultado material, por razões alheias à sua vontade, sua conduta poderá subsumir-se à figura do art. 2.º, inciso I, posto caracterizar-se como crime de mera conduta.

Em todos os casos a ação ou omissão há de ser intencional, exigindo-se o dolo específico, ou seja, a vontade dirigida ao propósito de reduzir ou suprimir tributo em proveito próprio ou alheio. No mesmo sentido o entendimento de Gabriela Carolina Gomes Segarra (*Algumas peculiaridades da Lei 8.137/1990*. Disponível em: [www.revistaliberdades.org.br/site/outrasEdicoes]. Acesso em: 13.11.2015).

II – Outra questão que se antepõe é se o dispositivo revela-se inconstitucional, diante do enunciado no inciso LXIII do art. 5.º da CF, quando preceitua que “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado”.

A nós parece que inexistente a inconstitucionalidade apontada por alguns juristas. A indagação mais frequente que se faz é se pode o contribuinte, em face desse preceito constitucional, negar-se a prestar informações aos agentes fiscais sobre questões que poderão incriminá-lo.

Não se pode deslembrar que a lei de regência erige à condição de infração penal a omissão, a negativa de prestar informações e a prestação de informações inverídicas em duas oportunidades: no art. 1.º, inciso I, e seu parágrafo único.

Ocorre, porém, que a omissão ou recusa em prestar informação não é, só por si, crime.

Está, em verdade, subjacente ao objetivo colimado.

Em outras palavras, é meio pelo qual se busca reduzir ou suprimir tributos e contribuições.

Mais do que isso, a prestação regular de informações ao Fisco, apenas para controle de arrecadação, cadastramento, estimativa ou tributação, traduz obrigação fiscal do contribuinte, prevista expressamente no Código Tributário Nacional e nas leis tributárias em geral.

Por outro lado, essa exigência é anterior à imputação formal, por meio de ação penal, de modo que não há como incidir a disposição constitucional nessa fase.

O direito ao silêncio e o direito de não fornecer prova que o incrimine só são concedidos ao réu em ação penal; não antes disso.

Por essa razão é que Hugo Brito Machado, desde há longo tempo, ponderou:

“Parece-nos que as informações, cuja prestação constitui dever do contribuinte, e em alguns casos até de terceiros, e cuja omissão ou falsidade configuram crime, nos termos do dispositivo acima citado, são apenas aquelas necessárias ao lançamento regular dos tributos. Não quaisquer outras informações necessárias ao

exercício da fiscalização tributária. Tal compreensão concilia o dever de informar ao Fisco, com o direito ao silêncio, assegurado constitucionalmente a todos os acusados. O dever de informar precede a configuração do crime contra a ordem tributária. Cometido este, seu autor não tem o dever de prestar informação alguma, útil para a comprovação daquele cometimento, que configuraria autoincriminação (*Crimes contra a ordem tributária cit.*, 1995, p. 123).

- “Ao contrário do que sucedia no tipo similar da Lei 4.729/1965, à consumação é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado de efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade” (STF – 1.ª T. – HC 75.945/2/DF – Rel. Sepúlveda Pertence – j. 02.12.1997 – DJU 13.02.1998, p. 4).

- *Recurso em habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Trancamento da ação penal. Não individualização da conduta dos denunciados, nos crimes de autoria coletiva. Temperamento do art. 41 do CPP.* – “Em se tratando dos denominados crimes de autoria coletiva, a doutrina e a jurisprudência têm admitido, em atenuação aos rigores do art. 41 do CPP, que haja uma descrição geral, calcada em fatos, da participação dos agentes no evento delituoso, remetendo-se para a instrução criminal a decantação de cada ação criminosa. Precedentes do STJ e do STF” (STJ – 5.ª T. – Rec. em HC 11.885 – Rel. José Arnaldo da Fonseca – j. 18.12.2001 – RSTJ 165/473).

- “Constitui crime contra a ordem tributária reduzir tributo mediante a prestação de declaração falsa à autoridade fazendária. Em sendo assim, a declaração, ainda que eventualmente incorreta, dirigida ao juízo por onde se processa o arrolamento de bens deixados pelo *de cuius*, não configura a prática de crime tipificado no art. 1.º, inciso I, da Lei 8.137/1990. Atípica a conduta, máxime quando a suposta falsidade não é tratada em momento algum da denúncia, daí exsurgindo sua inépcia e, conseqüentemente, a necessidade de preservação do acórdão estadual que determinou o trancamento da ação penal” (STJ – 6.ª T. – REsp. 110.333 – Rel. Hamilton Carvalhido – j. 12.03.2002 – RSTJ 167/678).

2.02 – Inciso II do art. 1.º: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal

V. tb. os Itens 3.01 e 4.00 e a Nota do Item 18.01.

NOTA DE DOUTRINA

Também o inciso II do art. 1.º (inserir elementos inexatos em documento ou livro), que corresponde ao inciso II do art. 1.º da lei derogada, cogita de modalidade de falsidade ideológica, ajustando-se perfeitamente à descrição típica do art. 299 do CP.

Inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal com a intenção de suprimir ou reduzir tributo é a ação ou omissão que constitui o crime.

Pode ser cometido pelo contribuinte que esteja obrigado por lei a expedir documentos fiscais ou a manter livros fiscais, cuja escrituração expresse uma operação comercial a ser tributada.

Por essa razão não é a inserção ou omissão de informação em qualquer livro contábil que enseja a caracterização do crime.

Vale não deslembrar que o núcleo do tipo é “fraudar a fiscalização tributária (...) em livro exigido pela lei fiscal”, de modo que os livros, ademais de serem aqueles que a lei estabelece como necessários e obrigatórios, devem ter sido fraudados – por ação ou omissão – com o objetivo de sonegar (suprimir ou reduzir tributo ou contribuição).

Tais condutas só se tornam criminosas se houver a vontade livre do agente de suprimir ou reduzir tributo, significando que a ação ou omissão há de ser intencional, exigindo-se o dolo específico, ou seja, a vontade dirigida ao propósito de reduzir ou suprimir tributo em proveito próprio ou alheio.

Hipótese corriqueira é a do comerciante ou empresa que recebe ou “compra” nota fiscal inverídica ou falsa, ou seja, que não representa efetivamente uma operação comercial legítima e se credita no livro fiscal próprio, de modo a reduzir o ICMS a pagar no momento oportuno.

A conduta se enquadra à perfeição no inciso II sob comentário.

A inserção de elementos inexatos (operação comercial inexistente) com o objetivo claro de fraudar e evitar o recolhimento de tributo configura crime de sonegação fiscal.

Cuidando-se de crime bilateral, aquele que forneceu o documento fraudado, que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado, responderá em coautoria com o beneficiário, nos termos do art. 11 da Lei 8.137/1990 e não pelo delito do art. 172 do CP, tendo em vista o princípio da especialidade.

Com relação à tentativa na modalidade omissiva, valem as considerações constantes do Item 2.01 acima.

Com relação à ação de inserir elementos inexatos, sustenta o autor por último citado ser possível a tentativa, sob o argumento de que “a consignação de elementos inexatos em documento ou livro exigido pelas leis fiscais, até que seja encerrada a referida escrituração e ainda depois de feita, comporta retificação” (*Crimes contra a ordem tributária cit.*, 1995, p. 109).

A nós parece que a tentativa, também nessa hipótese, não é possível, pois a retificação de informação inexata, com o objetivo de sonegar, caracteriza

arrependimento eficaz, previsto no art. 15 do CP, cuja consequência única é o agente responder pelos atos já praticados.

E como esse ato praticado, consubstanciado na só inserção de elementos inexatos, sem que tenha havido a redução ou supressão de tributo, a depender da hipótese, poderá configurar a figura do art. 2.º, inciso I.

- **Sonegação fiscal.** Caracterização em tese. Creditamento de ICM com base em nota fiscal inverídica emitida por entidade-fantasma. Fato típico. Pagamento do tributo e inexistência de conluio ou dolo das empresas envolvidas, alegados em *habeas corpus*. Matéria, porém, dependente de exame probatório, inviável na via eleita. Justa causa para a ação penal. Trancamento inadmissível. Recurso improvido (STF – RHC – Rel. Sydney Sanches – RT 634/377).

- **Crime contra a ordem tributária.** ICMS. Aliquotas diferenciadas. Creditamento. Fraude – “A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito” (STF – 2.ª T. – HC 72.584-8 – Rel. Marco Aurélio – RT 768/519).

2.03 – Inciso III do art. 1.º: falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável

V. tb. os Itens 3.01 e 4.00.

NOTA DE DOCTRINA

O inciso III do art. 1.º corresponde ao inciso III do art. 1.º da antiga Lei de Sonegação Fiscal e descreve o crime de falsidade material de documento particular (nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda), previsto no art. 298 do CP.

Se a falsificação for feita em livro, a similitude será com o crime de falsificação de documento público, do art. 297 do CP, pois os livros mercantis são equiparados a documentos públicos.

Aliás, não se pode olvidar que o art. 172 do CP, com a redação que lhe deu o art. 19 da Lei 8.137, de 27.12.90, dispõe: “Emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado”.

Mas a ação física de um e de outro dos preceitos apontados é diversa.

Na lei especial em estudo o agente falsifica ou altera o documento (falsidade material), com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo enquanto no crime de duplicata simulada ele emite a fatura, duplicata ou nota de venda sem que esses documentos correspondam a qualquer bem vendido (falsidade ideológica), pouco importando a intenção do agente.

Como observou **Ângelo Rafael Rossi**, se o dano for patrimonial de direito privado, o delito é punível pelo Código Penal. Sendo praticado contra o Fisco, com o propósito de fraudar a Fazenda Pública, o crime é de sonegação (*Crime de sonegação fiscal*. São Paulo: Jurídica Universitária, 1967. p. 62).

Elemento subjetivo nessa hipótese da lei é o mesmo encontrado nos preceitos primários anteriores: dolo específico, consubstanciado na intenção de suprimir ou reduzir tributos, de modo que a só falsidade, com intenção diversa, configurará delito previsto no Código Penal.

Advertem **Cezar Roberto Bitencourt** e outra que “o comportamento incriminado somente é punível na modalidade dolosa, de modo que o agente deve atuar com conhecimento e vontade de praticar a falsidade ou alteração para lograr a redução ou supressão de tributo ou acessório” (op. cit., p. 134).

Acompanhando o entendimento de **Antonio Corrêa** (*Dos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 118), pensamos que a tentativa é possível. Partindo do pressuposto de que a conduta de alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável se traduz em mero instrumento de realização do tipo penal descrito no preceito primário, que se concretiza com a supressão ou com a redução dos tributos, tem-se que a tentativa há de percorrer um *iter criminis*.

Não se pode deslembrar que não basta falsificar material ou ideologicamente aqueles documentos.

Para a obtenção do resultado colimado (sonegação), o agente terá que usar esses documentos, entregando-os ao comprador, incluindo-os nos seus registros ou remetendo-os à autoridade fazendária.

É justamente nesse percurso, ou ao longo desse caminho que poderá ocorrer a tentativa, punida em modalidade própria, caso o agente seja surpreendido antes da consumação do delito.

Como observou **Antonio Corrêa**, “se essa atividade de falsificação for interrompida, sem que se conclua a operação tributável, por fato alheio à vontade do agente, será admissível a tentativa” (*Dos crimes contra a ordem tributária* cit., p. 119).

2.04 – Inciso IV do art. 1.º: elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexo

V. tb. os Itens 3.01 e 4.00.

NOTA DE DOCTRINA

O inciso IV do art. 1.º corresponde ao inciso IV do art. 1.º da lei derogada. Prevê modalidades de falsidade ideológica, falsidade material e uso de documento falso.

Como bem anotou Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, o legislador tipificou a conduta daquele que participa na fraude, sem ostentar, necessariamente, a condição de contribuinte. Não fosse a disposição em comento, aquele que fornece ou distribui o documento falso ou inexato, poderia responder como participe na conduta criminosa do contribuinte que se utiliza do documento falso com o fim de suprimir ou reduzir tributo (*Crimes contra a ordem tributária*, São Paulo: Ed. Saraiva, 2013, p. 135). Trata-se de tipo extremamente aberto, com múltiplas condutas.

Segundo Antonio Corrêa, "o legislador teve em mira atacar o comércio ilegal de documentos, conhecido vulgarmente por vendas de notas frias, que assola o comércio e indústria em geral, aumentando a cada dia e impossibilitando a fiscalização de atuar, já que o grande número de fatos econômicos impede o cruzamento de informações, mesmo com o uso da informática, possibilitando a evasão fiscal" (*Dos crimes contra a ordem tributária cit.*, p. 122).

Do que se infere, como visto acima, que não apenas os contribuintes podem ser agentes ativos do delito, senão e também aquele que frauda documentos, seja o contador ou qualquer outra pessoa.

Mas não se iluda, pois aqui também o delito só se configura se o objetivo de quem frauda ou daquele que se beneficia da fraude, indiferentemente, tem por escopo reduzir ou suprimir tributos.

Não sendo esse o desiderato e o delito cometido será outro que não aquele ora sob comentário.

A atual redação, embora mais concisa, buscou o mesmo objeto.

Está implícito que não basta a ação física de elaborar, distribuir, fornecer, omitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Para a caracterização do delito contra a ordem tributária exige-se o elemento subjetivo do injusto, a intenção de obter a supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, como sugere o *caput* do art. 1.º.

Inexistindo esse desiderato, o crime a punir será outro, como a falsidade ideológica, material ou o uso de documento falso.

Despiciendo seria repetir as mesmas palavras da lei derogada, ao mencionar a alteração de despesas, majorando-as, ou a graciousidade dos documentos fornecidos.

Ressuma evidente que alterar despesas é o mesmo que falsificar dados constantes dos registros, por meio do expediente do *falsum*.

E este já restou previsto com o uso dos verbos elaborar ou utilizar documento falso ou inexato.

A graciousidade ou onerosidade do gesto (ação ou omissão do agente) também é irrelevante para a configuração do delito.

Como se infere, a lei atual (8.137/1990) suprimiu expressões desnecessárias, sem alterar o sentido que se pretendeu dar ao preceito primário da norma incriminadora.

Note-se que o preceito primário em questão ao se referir a documento que o agente saiba ou deva saber falso ou inexato demonstra que a hipótese se aplica para quem age com dolo eventual, embora essa expressão venha sofrendo acerbas críticas dos doutrinadores pátrios.

Esse também o entendimento de Edmar Oliveira Andrade Filho (*Direito penal tributário – Crimes contra a ordem tributária*, São Paulo: Atlas, 1995, p. 106). Também aqui a tentativa é possível, valendo para a hipótese as considerações expendidas acerca da questão.

2.05 – Inciso V do art. 1.º: 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

V. tb. os Itens 3.01, 4.00 e 19.00 (AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL E VENDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL)

NOTA DE DOCTRINA

O inciso V do art. 1.º também constituiu no passado novidade ansiosamente esperada.

Assemelha-se, em muito, à figura do estelionato (art. 171, *caput*).

O legislador demonstrou ser muito mais lento do que os sonegadores. O meio pelo qual os contribuintes vêm lesando o Fisco, desde há muito, e causando enorme e expressiva evasão de receitas é mediante a venda de produtos sem a emissão de nota fiscal, conduta que até a edição da Lei 8.137/1990 não estava erigida à categoria de figura penal típica, punida com maior rigor.

É certo que o revogado inciso IV do art. 2.º da vetusta Lei 1.521, de 26.12.1951 (*Crimes contra a Economia Popular*) assim dispunha:

"IV – negar ou deixar o fornecedor de serviços essenciais de entregar ao freguês a nota relativa à prestação de serviço, desde que a importância exceda de CR\$ 15 (quinze cruzeiros), e com a indicação do preço, do nome e endereço do

estabelecimento, do nome da firma ou responsável, da data e local da transação e do nome e residência do freguês”.

Contudo, essa lei sempre foi de difícil aplicação e só lembrada em períodos de conturbação da economia e, embora não tenha sido revogada expressamente, caiu em desuso.

Por outro lado, a pena *in abstracto* cominada (detenção de 6 meses a 2 anos) sempre permitiu que os réus condenados se livrassem da pena privativa da liberdade concretamente imposta, com a obtenção do *sursis*, enquanto a pena pecuniária, fixada em “cruzeiros” (moeda antiga), pulverizou-se, tornando-se inócua.

Demais disso, só seria punido o agente que se caracterizasse como fornecedor de serviços essenciais.

O comerciante que estivesse fornecendo serviços não essenciais à coletividade sem a emissão de nota de prestação de serviços ou que estivesse vendendo bens de qualquer natureza (essenciais ou não) não cometia o crime.

Conclui-se que, sem dúvida, esse preceito da lei que define os crimes contra a economia popular ficou revogado.

Alterou-se também o bem jurídico tutelado.

No preceito transcrito o objetivo da lei era apenas a proteção da economia popular; ao patrimônio de um número indeterminado de pessoas, ou dos membros da coletividade.

Agora, a tutela penal volta-se aos interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos devidos à Fazenda Pública, visando a boa execução da política tributária do Estado.

Protege-se, principalmente, como atrás dito, a fé pública e o erário público.

Acerca desse inciso V Cezar Roberto Bitencourt e outra assim se manifestaram:

“O inciso V abrange tanto a *recusa da entrega* e o *não fornecimento* de nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda efetivamente realizada de mercadoria ou prestação de serviço, como o *fornecimento em desacordo com a legislação*. Isso significa que o resultado requerido pelo tipo pode ser alcançado sob a modalidade de comissão por omissão, isto é, mediante o não cumprimento da obrigação de fazer estabelecida na lei tributária (dever extrapenal de fornecer documento fiscal), e na medida em que esse comportamento omissivo implique a ocultação do fato gerador, repercutindo na constituição do crédito tributário, ou produzindo a completa evasão fiscal” (op. cit., p. 140). Poder-se-á pensar que esta disposição do inciso V em nada difere do art. 172 do CP, com a redação que lhe deu a lei em estudo (art. 19 da Lei 8.137/1990).

Contudo, há diferenças fundamentais.

Confrontemos os textos.

O art. 172 do CP dispõe:

“Emitir fatura, duplicada ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado”.

O inciso V do art. 1.º da Lei 8.137/1990 objeto de análise preceitua:

“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”.

Na primeira figura o que se pune é a prática daquilo que vulgarmente se denomina de emissão de documento frio, ou seja, fatura, duplicata ou nota de venda sem origem, que, em verdade, não expressam qualquer operação, nem correspondem à mercadoria vendida, ao passo que na segunda figura há, efetivamente, uma venda de mercadoria ou prestação de serviços, mas o vendedor ou contribuinte nega-se ou omite-se em fornecer os documentos que expressem referida obrigação, com o fito de reduzir ou suprimir tributo.

Note-se que o preceito por último citado exige que a ação física de negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente se relacione a uma venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente realizados.

Se o agente negar-se a fornecer nota fiscal relativa à venda inexistente, não haverá crime contra a ordem tributária, como ressuma evidente.

Em resumo, para a prática do delito do art. 172 do CP tem-se, obrigatoriamente, como antecedente, que passar pelo falso ideológico, enquanto para a tipificação do crime do inciso V do art. 1.º exige-se a passagem pela figura do estelionato e pelo pressuposto fundamental, que é o efetivo dano ao Erário.

Como bem observa Cezar Roberto Bitencourt e outra: “O tipo penal não se configura, contudo, com a prática isolada de alguns comportamentos referidos, sendo necessário constatar sua idoneidade para a supressão e a redução do tributo. Caso contrário, estaríamos diante de um crime de mera conduta omissiva (mera infração de dever) e, conseqüentemente, da perniciosa administrativização do Direito Penal” (op. cit., p. 140). Da mesma forma, exige-se o dolo específico, ou seja, a vontade livre de reduzir ou suprimir tributo ou contribuição.

De sorte que sem essa intenção e objetivo não se perfaz o delito sob comentário.

Assim, para aqueles mesmos autores, “se o empresário ou comerciante não visa à devolução fraudulenta do ICMS antecipado, a negativa do fornecimento da nota fiscal, ou o fornecimento em desacordo com a legislação, não é, sequer, constitutiva de tentativa, configurando, apenas, uma infração administrativa-fiscal” (idem, p. 141).

Calha observar a desnecessidade de a autoridade fazendária notificar o contribuinte para emitir a nota fiscal, considerando que tal providência não constitui condição de procedibilidade.

Portanto, a só omissão, ou seja, a não emissão da nota fiscal já caracteriza o crime, pois implica sonegação do tributo devido caso a nota fosse emitida, como exige a lei.

A tentativa do crime, a depender da hipótese concreta, poderá caracterizar a figura do art. 2.º inciso I.

Cite-se o exemplo daquele que transporta mercadorias, destinadas a venda, desacompanhadas das respectivas notas fiscais. Interceptadas as mercadorias sem que tenha ocorrido *venda efetiva*, não se consuma o crime do art. 1.º, inciso V, mas a conduta ainda é punível, sob a figura do art. 2.º, inciso I, da mesma lei.

Por fim, cabe a advertência no sentido de que, sendo o crime do art. 1.º da lei sob comentário "crime de resultado", o só comportamento descrito na norma não é suficiente para a consumação do delito, de sorte que tal conduta a de resultar em efetiva supressão ou redução do tributo.

2.06 – Parágrafo único do art. 1.º: 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

V. tb. o Item 2.01, acima.

NOTA DE DOCTRINA

Dispõe o parágrafo único do art. 1.º que a falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 dias, que poderá ser convertida 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, pois a ele se refere e a ele se prende.

Quer parecer desnecessário o atrelamento deste parágrafo ao inciso definidor de infração penal que imediatamente o precede.

Bastaria ter constado que também configura crime punido com a mesma pena a falta de atendimento à exigência da autoridade.

De qualquer modo, a disposição supre omissão da lei revogada.

A fiscalização sempre se ressentiu da dificuldade encontrada na obtenção de informações e acesso aos documentos e livros contábeis, cuja verificação é fundamental aos trabalhos de auditoria fiscal junto a empresas.

Assim, o contribuinte tem obrigação de colocar à disposição da autoridade todos os documentos constantes de seus arquivos, relativos à venda de mercadorias

ou à prestação de serviços, tais como talonários com cópias de notas fiscais, guias de recolhimento, cópias de informações fiscais, controle de emissão de faturas e duplicatas, livros de registros diversos, ainda que a contabilidade seja feita com o auxílio da informática.

Tenha-se em mente, contudo, que a omissão ou falta de atendimento do contribuinte só configurará crime se essa conduta tiver por objetivo suprimir ou reduzir tributo, ou ocultar uma situação fática existente em sua contabilidade, livros e arquivos, confirmatória de sonegação fiscal anterior, sob pena de se implantar a famigerada responsabilidade objetiva, desde há muito banida de nosso Direito Penal.

Não se pode deslembrar que o legislador equiparou a figura do parágrafo único do art. 1.º ao inciso V do mesmo artigo, que caracteriza crime de dano ou de resultado.

É por esta razão que, na prática, o que se observa é a utilização desta figura penal como instrumento de pressão contra o contribuinte, já que outro fim não atinge senão punir com severas penas a desobediência do contribuinte ao atendimento da fiscalização: a já mencionada administrativização do Direito Penal.

No mesmo sentido é o posicionamento de Heloisa Estellita, para quem a conduta descrita no parágrafo único trata de mero descumprimento de obrigação acessória o que, por si só, revela sua inconstitucionalidade, pois "as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma". Ainda segundo a autora, mesmo que se considere que "a referência ao disposto no inciso V do caput torna exigível a lesão ao bem jurídico aí, então, seria despicienda a prescrição na medida em que a conduta já estaria descrita, e com maior precisão, no próprio inciso I" (*A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal cit.*, p. 209-210).

Destarte, grande parte da doutrina é crítica com relação a esta figura, como César Roberto Bittencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, para quem "a mera desobediência do cidadão ao cumprimento de obrigações ditadas pelo fisco não pode assumir características de crime tributário, nem mesmo na forma tentada, a menos que nos distanciemos da concepção de Direito Penal da culpabilidade no marco de um Estado Democrático de Direito" (op. cit., p. 145).

Entendemos que não se pode considerar a conduta descrita no parágrafo único como figura *autônoma* de desobediência à ordem da fiscalização que se consuma com o mero não atendimento, como sói argumentar-se.

Não se trata de crime formal.

A prescrição legal, com todas as críticas que se possa formular à sua redação, para que possa adquirir mínima coerência com o espírito da lei e ser considerada válida perante a Constituição Federal, deve ser entendida no contexto do que prescreve o art. 1.º da Lei 8.137/1990 e, portanto, como *meio fraudulento* para a

supressão ou redução do tributo, ainda que, ao final, o que acabará sendo imputado ao agente seja uma das figuras previstas nos demais incisos.

É o que advoga também Edmar Oliveira Andrade Filho para quem, se, ao depois, for constatada supressão ou redução de tributo ou contribuição, a conduta de que se utilizou o agente será enquadrada em um dos incisos (I a V) do art. 1.º de acordo com as circunstâncias de cada caso (op. cit., p. 107), razão pela qual preconiza, com pertinência e com nossa adesão, que “melhor seria o legislador tratar tal conduta como mera circunstância agravante” (idem, p. 108). O não atendimento por circunstâncias diversas ou alheias à vontade do contribuinte não pode conduzir à configuração do delito, sem que essa conduta contenha o contingente intencional exigido.

Ademais, a negativa justa ou que se contraponha a atitude ilegal, abusiva, prepotente ou com objetivo de ganho ilícito por parte do agente fiscal ou da autoridade fazendária não configura o delito.

O prazo de 10 (dez) dias é bastante razoável.

Sua conversão em horas, segundo a dicção do parágrafo, fica no critério discricionário, mas prudente da autoridade fiscal, como não poderia deixar de ser, mas que deve ser usado com parcimônia.

A requisição de informações deve ser feita por meio de notificação escrita por parte da autoridade, sem o que não haverá como comprovar a ação omissiva do contribuinte e o crime não se configurará.

Ressuma evidente que o contribuinte só tomará conhecimento da exigência da autoridade tributária com a notificação válida, na qual devem estar especificados os documentos a serem apresentados, desde que tenham pertinência com o objetivo da auditoria fiscal.

Perceba-se que a figura típica do parágrafo único difere daquela constante do inciso I do mesmo art. 1.º.

Nesta a primeira forma de conduta fraudulenta dá-se por omissão com relação a um dever previsto em lei, estando pressuposto que a informação ou declaração a ser oferecida ao Fisco é compulsória, como ocorre com as chamadas GIA (Guia de Informação) no ICMS.

Naquela (parágrafo único sob exame) a fiscalização, com o objetivo de realizar auditoria ou, diante de fundada suspeita de sonegação, concita o contribuinte a apresentar livros, registros e documentos para verificação.

Desse modo, somente mediante notificação prévia é que o contribuinte saberá da exigência da autoridade e do prazo concedido.

A figura penal sob comentário traduz o chamado crime próprio ou especial, só podendo ser praticado por uma categoria de pessoas, ou seja, os contribuintes, assim

definidos na Constituição Federal e na lei que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, bem como na legislação infraconstitucional da União, Distrito Federal, Estados e Municípios (contribuinte pessoa física; responsáveis pelas sociedades comerciais, industriais ou de prestação de serviços, como os diretores, gerentes, procuradores etc.).

Os servidores em geral e terceiros responsáveis pelos registros (auditores, contadores, técnicos em contabilidade ou processadores de dados) não podem ser sujeitos ativos do delito, salvo as hipóteses de concurso de pessoas, nas modalidades de coautoria e participação.

Cabe observar que a questão da inconstitucionalidade do preceito contido no parágrafo único em estudo foi tratada no Item 2.01.

2.07 – Inciso I do art. 2.º: 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

NOTA DE DOUTRINA

A redação do *caput* do art. 2.º (“constitui crime da mesma natureza”), ao equiparar as figuras descritas neste artigo com aquelas do art. 1.º acabou por criar sérias dificuldades de interpretação ao operador do Direito.

Há quem considere a equiparação “equivocada”, como Cezar Roberto Bitencourt e Outra, para quem todas as figuras previstas no art. 2.º tratam de crimes formais que independem da produção de um resultado material (qual seja, a redução ou supressão do tributo) (op. cit., p. 159-160).

E impõe-se dar conforto a esse entendimento.

O fato é que a má redação do dispositivo é a grande responsável pela dificuldade interpretativa.

Cada uma das figuras previstas nos incisos do art. 2.º da Lei 8.137/1990, como bem adverte Heloisa Estellita, tutelam o bem jurídico de formas distintas, a despeito da defeituosa redação do *caput* (*A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal* cit.).

O que encontram em comum – nos parece – é tão somente o preceito secundário, ou seja, penas sensivelmente reduzidas quando comparadas com a figura do art. 1.º da lei (reclusão de seis meses a dois anos).

E, em cada figura delitiva, observar-se-á que o motivo desta redução se justifica ou pelo desvalor da ação ou pelo desvalor do resultado.

O inciso I do art. 2.º (fazer declaração falsa ou omitir declaração) corresponde ao inciso I do art. 1.º da derogada Lei 4.729/1965 e cogita de modalidade de falsidade ideológica, ajustando-se perfeitamente à descrição típica do art. 299 do CP.

O crime consiste em o agente prestar declaração falsa, ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos aos agentes de pessoas jurídicas de direito público interno.

Ressalta-se como primeiro elemento do delito a alteração da verdade, ou seja, uma ação ("fazer declaração falsa") e o segundo elemento do tipo é a omissão de declaração exigida pelo Fisco.

A nova redação do preceito é infinitamente superior à que lhe serviu de paradigma.

Ali, na antiga redação, fez-se menção, de forma inadequada, à intenção do agente de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, *taxas e quaisquer adicionais devidos por lei*, sabido que a isenção fiscal atinge apenas o imposto e não as obrigações acessórias.

Era imprópria, ainda, aquela vetusta disposição, na medida em que fazia menção às taxas, enquanto o Código Tributário Nacional veda que a isenção seja extensiva às taxas e às contribuições de melhoria (CTN, art. 177).

Cuida-se de crime de perigo concreto, no qual há efetiva potencialidade lesiva ao bem jurídico tutelado, exigindo-se o dolo específico, quer dizer, vontade dirigida ao fim colimado, qual seja: "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas com o fim específico – segundo a norma – de eximir-se total ou parcialmente de pagamento do tributo".

Pode-se também afirmar tratar-se de crime de mera conduta ou simples atividade, na medida em que o preceito não exige um resultado no mundo físico.

Basta a intenção de falsear ou de omitir informação exigida pela autoridade fazendária.

Mas não se deve considerar crime a só intenção de eximir-se do pagamento de tributo sem que o sujeito ativo faça declaração falsa ou omita declaração sobre rendas, bens ou fatos.

Esse pressuposto é indeclinável.

Como observa Gabriel Abib: "O delito do art. 1.º, I é material, exigindo para a sua consumação a redução ou a supressão do tributo. Por sua vez, o delito previsto no art. 2.º, I é formal, bastando a prática da conduta fraudulenta" (*Leis penais especiais*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm, 2015. p. 191).

Note-se que a cominação de penas mínima e máxima substancialmente menores do que aquelas previstas para o art. 1.º está justificada exatamente na prescindibilidade da ocorrência do resultado para a configuração desta figura delitiva.

Basta o efetivo e concreto perigo de lesão ao bem jurídico para sua consumação.

Dessarte, se o agente, com a finalidade de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo faz declaração falsa, omite informação ou pratica outra fraude a respeito de bens, rendas ou fatos, mas não alcança seu objetivo, incorrerá – ainda assim – na figura ora em comento.

Havendo, no entanto, a efetiva redução ou supressão do tributo, o agente incorrerá nas penas previstas do art. 1.º, o que permite afirmar (como a jurisprudência vem apontando) tratar-se de verdadeira incriminação específica da forma tentada do crime do art. 1.º.

• "A conduta típica albergada no inciso I do art. 2.º da Lei 8.137/1990, consistente em fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do tributo, trata-se de crime formal, vale dizer, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano. A finalidade da conduta prevista no art. 2.º, inciso I, é eximir-se do pagamento (total ou parcialmente) do tributo devido, de modo que, caso haja a descoberta anterior a produção do resultado pretendido (delito-fim previsto no art. 1.º), pelos órgão de fiscalização, estará configurado o delito do art. 2.º (delito-meio)" (STJ – 5.ª T. – REsp 1.177.354/MT – Rel. Laurita Vaz – j. 15.10.2013 – DJe 25.10.2013).

Parte do acórdão: Com efeito, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1.º da Lei 8.137/1990, não há dissenso de que se tratam de crimes materiais, isto é, faz-se necessário a redução ou supressão do tributo e, consequentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo. Nesse sentido é pacífica a jurisprudência desta Corte. Observa-se da leitura do inciso I do art. 2.º que, diferentemente do que ocorre com os crimes previstos no art. 1.º, a conduta típica albergada consiste em fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do tributo. A doutrina, nesses casos e de maneira majoritária, classifica o crime como sendo formal, vale dizer, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano. Válidas, nesse particular, as considerações de Luiz Regis Prado, quando afirma nestas passagens, que: 'Desse modo a figura típica prevista consiste em fazer declaração falsa, que significa prestar informação inverídica ao Fisco, cujo conteúdo não retrate a situação efetivamente ocorrida (falsidade ideológica). O documento no qual consta a declaração pode ser verdadeiro ou materialmente falso (fruto de contrafação, total ou parcial ou alteração). Pressupõe-se uma conduta positiva do agente quando do fornecimento de dados e informações indispensáveis sobre fatos tributáveis, já que é a partir das declarações prestadas que o Fisco calculará o tributo devido, operando o lançamento por homologação, quando o contribuinte calcula o montante de tributo devido e efetua o pagamento antecipado, sem prévio exame por parte da autoridade administrativa. De outro lado, omitir declaração é não incluir, não mencionar os fatos geradores de obrigação tributária. Tal omissão

pode ser total ou parcial. (...) O delito em epígrafe é de mera atividade, porque, embora haja indicação de resultado em seu conteúdo formal (para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo), não se exige a ocorrência deste último para sua consumação, sendo suficiente a prestação de declaração falsa, a omissão de declaração ou o emprego de outra fraude com o fim de suprimir ou reduzir tributo devido' (*Direito penal econômico*. São Paulo: Ed. RT, 2004. p.437-439). Assim, a finalidade da conduta prevista no art. 2.º, inciso I, é eximir-se do pagamento (total ou parcialmente) do tributo devido, de modo que, caso haja a descoberta anterior a produção do resultado pretendido (delito-fim previsto no art. 1.º), pelos órgãos de fiscalização, estará configurado o delito do art. 2.º (delito-meio)".

• *Direito penal. Crime contra a ordem tributária. Omissão de receita. Tipicidade* – "A incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual e valores movimentados no ano-calendário caracteriza a presunção relativa de omissão de receita. Por ser relativa, a presunção pode ser afastada por prova contrária do contribuinte. O dolo do tipo manifesta-se na conduta dirigida à omissão de receita e à redução do IRPF, concretizada na apresentação de declaração de imposto de renda sem informar a realização da respectiva movimentação financeira Precedentes citados: RHC 20.438/SP, DJ 17.12.2007, e REsp 792.812/RJ, DJ 02.04.2007" (STJ – 6.ª T. – REsp. 1.326.034/PE – Rel. Og Fernandes – j. 02.10.2012 – DJe 09.10.2012).

2.08 – Inciso II do art. 2.º: deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos

V. tb. o Item 18.00.

NOTA DE DOUTRINA

I – O preceito descreve comportamento que se assemelha à apropriação indébita.

Sobre o tipo penal em apreço, cumpre trazer à baila a lição de **Guilherme de Souza Nucci**:

"Análise do núcleo do tipo: deixar de recolher (não pagar), no prazo estipulado em lei, determinado valor de tributo (ou contribuição social, que, como já dissemos anteriormente, também é tributo), aos cofres públicos (ao fisco). A particularidade deste tipo penal é justamente o prévio desconto ou a cobrança de terceiro do mencionado valor, apropriando-se do que não lhe pertence. Ex.: o comerciante (sujeito passivo da obrigação, por imposição legal), cobra do comprador o ICMS referente à mercadoria vendida, mas não repassa a quantia ao tesouro. Ou, ainda, o empregador desconta parcela do imposto de renda do salário de seu

funcionário e não a repassa aos cofres da União" (*Leis penais e processuais penais comentadas*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2009. p. 995). Em verdade, há muito tempo alguns inescrupulosos empregadores ou aquelas pessoas físicas ou jurídicas eleitas como substitutas tributárias (sujeitos passivos tributários), obrigadas a reter imposto ou contribuição social, vêm se locupletando à custa da Fazenda Pública.

E assim agem deixando de recolher o tributo retido ou cobrado do contribuinte de fato aos cofres públicos, apropriando-se do valor correspondente.

Com relação às contribuições previdenciárias, que não se norteavam, nem encontravam proteção na Lei 8.137/1990, mas na Lei 8.212/1991 (agora revogada), a Lei 9.983, de 14.07.2000, introduziu no Código Penal o art. 168-A, criminalizando a conduta de "deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional", sob a equivocada epígrafe de "apropriação indébita previdenciária" e o art. 337-A, com o *nomen iuris* de "Sonegação de contribuição previdenciária", punindo a conduta do contribuinte que "suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório".

Significa que, a partir de 14.07.2000, a sonegação fiscal ligada às contribuições previdenciárias encontra reprovação e repressão no Código Penal e não mais na Lei 8.212/1991.

Aliás, cabe esclarecer, a retenção e apropriação das contribuições previdenciárias, deixando de recolhê-las à Previdência Social, são condutas que, mesmo antes das alterações advindas da Lei 9.983/2000, que introduziu profundas alterações no Código Penal, não se enquadravam, como acima observado, nesse dispositivo da Lei 8.137/1990.

É que a Lei 8.212, de 24.07.1991, que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social, tipificava essa conduta no art. 95, *d*, determinando, ainda, que a pena seria aquela estabelecida no art. 5.º da Lei 7.492, de 16.06.1986 (define os crimes contra o sistema financeiro), ou seja, de dois a seis anos de reclusão, e multa.

Todavia, referido art. 95 foi revogado pela Lei 9.983/2000.

II – Como se verifica, mais uma vez andou mal o legislador, pois a mesma prática delituosa, com relação a tributos, é punida com a reprimenda de seis meses a dois anos de detenção (art. 2.º, inciso II, da Lei 8.137/1990), enquanto a apropriação ou desvio de contribuição previdenciária estabelecia margens de dois a seis anos de reclusão, em absoluta assimetria, apenando diferentemente hipóteses semelhantes, em frontal ofensa ao princípio constitucional da isonomia.

Agora os arts. 168-A e 337-A do CP estabelecem as penas de dois a cinco anos de reclusão e multa, mantendo, pois, a mesma incoerência por nós apontada em outra oportunidade.

Embora o art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990 preveja expressamente a mesma figura criminosa, já se encontrava revogado, em parte, pela referida Lei 8.212/1991,

que lhe era posterior, não obstante tenha exacerbado, de forma exagerada, a pena privativa de liberdade.

Todavia, com a revogação do art. 95 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.983/2000 resta saber se a disposição do art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990 ainda tem eficácia.

Cabe assumir entendimento de que houve a reprimenda da norma, estando em vigor.

III – Por outra banda, a discrepância entre as penas previstas nos arts. 1.º, incisos I a V, e 2.º, incisos I a V, da Lei 8.137/1990, segundo parece, ofende o princípio da isonomia, pois as novas disposições incluídas revelam a mesma gravidade.

Coibe-se nesse inciso II do art. 2.º a conduta de deixar de recolher o tributo ou contribuição social por quem tem o dever de retê-los, apropriando-se indevidamente.

Com acerto Heloisa Estellita adverte que “as contribuições previdenciárias são espécies do gênero tributos” e constata “não ser possível identificar, ao menos em nível constitucional e *a priori*, maior ou menor relevância, no seio do bem jurídico da arrecadação tributária, entre as diversas espécies de tributos e as respectivas incidências propriamente fiscais ou extrafiscais” (*A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal* cit., p. 216). Assim, o que se observa é uma verdadeira desproporcionalidade injustificada entre as penas cominadas pelo art. 2.º, inciso II, da Lei 8.137/1990 e aquelas previstas para o seu correspondente no art. 168-A, § 1.º, do CP, que trata especificamente da retenção e não recolhimento das contribuições previdenciárias.

Sobre a natureza da figura do art. 2.º, inciso II, não resta dúvida de que se trata de crime de dano, no qual há efetiva lesão ao Erário.

Não há, portanto, como dar a esse preceito o tratamento de crime formal ou de mera conduta.

O perigo de dano não basta.

O pressuposto fundamental é a omissão no recolhimento do tributo devido, já descontado ou cobrado do contribuinte de fato, quer dizer, daquele que adquiriu produtos.

III – Não havendo previsão de figura culposa, aquele que, por mero esquecimento ou por circunstâncias alheias à sua vontade (seja porque seu empregado não o fez, seja, ainda, porque o responsável desviou o numerário, sem o seu conhecimento), deixa de recolher, na data de seu vencimento, tributo ou contribuição retida, não incorre no tipo penal descrito no inciso II do art. 2.º.

Exige-se o dolo, a intenção de desviar o numerário que se destina ao Fisco.

Com essas balizas, quer parecer que se pode afastar a alegação de inconstitucionalidade do preceito, invocada por Hugo de Brito Machado, quando verbera:

“A lei ordinária que define como crime o simples inadimplemento de uma dívida, e comina, para o que nele incorre, pena prisional, conflita com a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida. Há, na verdade, evidente antinomia entre a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida e aquela, da lei ordinária, que define como crime o inadimplemento de dívida, para viabilizar, dessa forma, a aplicação da pena prisional ao devedor inadimplente” (*Repertório IOB de Jurisprudência* n. 12. p. 230. São Paulo: IOB, 1994.).

De forma alguma se trata de prisão por dívida.

Perceba-se que o retentor do tributo ou contribuição é mero substituto tributário (CF/1988, art. 150, § 7.º).

Retém de seus funcionários ou de terceiros o imposto devido e assume, por força de lei, a obrigação de recolhê-lo.

Fica como depositário daquele valor, com a obrigação de entregá-lo ao Fisco.

Não o fazendo, caracteriza-se a apropriação indébita, particularizada pela lei de regência como crime contra a ordem tributária, incidindo esta e não o art. 168 do CP, em razão do princípio da especialidade.

Aliás, no âmbito civil, posiciona-se como depositário infiel, passível de prisão administrativa, como enfatizou Edmar Oliveira Andrade Filho, invocando a Lei 8.866, de 11.04.1994.

Esse autor, aliás, afirmou a *constitucionalidade* do inciso em estudo (op. cit., p. 111).

- “Não agindo como substitutos tributários, mas simplesmente deixando de recolher tributo próprio, não incidem os pacientes nem no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990, nem em tipo penal outro de sonegação tributária, pois mera dívida fiscal inadimplida” (STJ – 6.ª T. – RHC 36.162/SC – Rel. Nefi Cordeiro – j. 26.08.2014 – DJe 17.11.2014).

Com relação à subsunção da conduta do agente em deixar de recolher o ICMS ao inciso sob comentário, remetemos o leitor ao Item 18.01, adiante.

2.09 – Inciso III do art. 2.º: 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

NOTA DE DOUTRINA

O inciso III do art. 2.º corresponde ao inciso V do art. 1.º da antiga lei de sonegação fiscal.

Descreve comportamentos que guardam alguma semelhança com os arts. 316 (concessão) e 317 e seu § 2.º (corrupção passiva) do Código Penal.

Todavia, não são delitos de natureza funcional, conforme observação adiante. Cuidou a lei de prever as hipóteses em que o empregado da pessoa jurídica de direito privado, captadora de recursos do Estado, exige ou recebe, para si ou para outrem, ou paga percentagem sobre parcela dedutível ou já deduzida de imposto ou contribuição social.

Não se trata de crime funcional, pois sujeito ativo pode ser qualquer pessoa que ocupe função nas empresas e instituições financeiras privadas que se dedicam a esse mister.

Perceba-se que este inciso III faz parte da Seção I do Capítulo I, que define os crimes praticados por particulares.

Caso a conduta seja praticada por servidor público típico, subsumir-se-á no art. 3.º, inciso II, da mesma Lei 8.137/1990, cuja pena prevista *in abstracto* é bem superior, ou seja, reclusão de três a oito anos, e multa, enquanto a figura sob comentário é apenada com detenção de seis meses a dois anos, e multa.

II – O bem jurídico tutelado é a ordem tributária, mantida pela autoridade estatal e, de forma secundária, protege-se, também o contribuinte.

O bem jurídico arrecadação tributária, como observa com acuidade Heloisa Estellita, não é passível de ofensa de perigo ou lesão por meio da conduta descrita no tipo do inciso III, art. 2.º em comento (op. cit., p. 211), por razões óbvias. No entanto, parece-nos que o objetivo do legislador não ficou muito claro, sendo a norma de necessidade duvidosa, posto que anacrônico, na medida em que o próprio Governo da União vem, aos poucos, abandonando a política de incentivos fiscais.

O preceito alcança as instituições financeiras oficiais ou privadas que arrecadam as parcelas mencionadas, bem como os intermediários que em seu nome praticarem as ações definidas na lei.

Trata-se de crime bilateral, cometendo o delito tanto aquele que exige ou recebe percentagem incidente sobre incentivo fiscal, como aquele que paga.

Cabe observar, porém, que na forma de “exigir”, em que a iniciativa é do sujeito ativo, o delito se configura ainda que a solicitação não seja correspondida. Para Antonio Corrêa, nas três situações “a ação física tem endereço para a circunstância de evitar a comercialização dos incentivos fiscais” (op. cit., p. 185).

Na primeira conduta prevista no inciso, “exigir”, temos hipótese de crime de mera conduta ou simples atividade, em que a só exigência já configura o ilícito, dispensando-se a efetiva ocorrência do prejuízo.

Como exceção ao princípio estabelecido no *caput* do art. 1.º da lei de regência (supressão ou redução de tributo ou contribuição), tem-se um delito de perigo que independe de resultado.

No entanto, vale anotar que, se tratando de crime praticado por particular, como dissemos, é bastante questionável a cominação de mesma pena para condutas com graus de lesividade tão distintos.

Afinal, como dito, “exigir” é modalidade de conduta sem o mesmo grau de lesividade que a de “receber”.

A conduta de “exigir” não comporta tentativa, pois é crime de mera conduta, instantâneo e independe de resultado.

Apenas a ação de exigir já configura o crime.

Porém, casos haverá em que a extorsão ficará em grau de tentativa, sempre que não se constituir apenas de um ato, como, p. ex., a carta extorsionária interceptada antes que chegue ao destinatário.

Nas ações físicas de pagar ou receber a tentativa, segundo nos parece, mostra-se possível, embora também se traduzam em delitos de simples atividade, em que não se exige um resultado material.

É que o sujeito ativo poderá ser surpreendido no exato momento em que vai pagar ou receber a percentagem referida na norma.

Esse entendimento encontra supedâneo em Antonio Corrêa (*Dos crimes contra a ordem tributária cit.*, p. 187), Heleno Fragoso (*Lições de direito penal – A nova Parte Geral*. São Paulo: Forense, 1990) e Magalhães Noronha (*Direito penal*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 1995) e a oposição de Nelson Hungria (*Comentários ao Código Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1978), ao comentar a corrupção passiva.

2.10 – Inciso IV do art. 2.º: deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento

NOTA DE DOUTRINA

Outra figura que nasceu com a lei que define os crimes contra a ordem tributária é a do inciso IV do art. 2.º.

Identifica-se, também, e tem pontos de contato com a apropriação indébita.

Visou o legislador coibir a burla que se vem praticando com os chamados incentivos fiscais, ou seja, aquelas parcelas dedutíveis do imposto sobre a renda, concedidos sob condição, ou seja, desde que aplicados em determinadas áreas de atuação que o Governo especificou como prioritárias para receber tais benefícios.

Deixar de aplicar valor deduzido traz insita a noção de apropriação indébita.

Aplicar em desacordo com o estatuído não traduz figura que tenha empatia com outras do Código Penal, mas não deixa de conter o intuito de locupletação ou desvio.

Desde que o imposto devido foi reduzido com o abatimento do valor correspondente ao incentivo fiscal, tal montante deve, obrigatoriamente, ser aplicado corretamente e de acordo com o estatuído, sob pena de configurar o delito previsto neste inciso.

O tipo penal tem por escopo evitar ou impedir o desvio de recursos tributários de que o Poder Executivo abre mão, destinando-os a terceiros sob a forma de incentivo.

A renúncia do Estado em arrecadar, por meio de incentivos, não pode ser desvirtuada.

A primeira conduta traduz-se em um *non facere*, omitindo-se o agente, quando deveria agir, ou seja, deixando de aplicar valor que o Poder Público desviou de seus cofres para incentivar certas áreas de atuação privada.

A segunda figura ("aplicar em desacordo com o estatuído") caracteriza uma ação comissiva ou um fazer diverso daquele que foi previsto pela lei.

Algumas leis de caráter tributário também trazem a previsão de figuras penais, de modo extravagante, em seu conteúdo, como se verá adiante.

Exemplo disso se contém na legislação sobre o Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A vetusta Lei 7.505, de 02.07.1986 (ainda em vigor), que dispõe sobre benefícios fiscais na área do imposto de renda, concedidos a operações de caráter cultural e artístico, dispõe no seu art. 14:

"Art. 14. Obter redução do imposto de renda, utilizando-se fraudulentamente de qualquer dos benefícios desta lei, constitui crime punível com reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) meses e multa".

Estar-se-ia diante de verdadeiro conflito aparente de normas?

Quer parecer que não, pois as figuras típicas são diversas e a tutela penal distinta.

Naquele *canon* legal transcrito o contribuinte reduz o Imposto sobre a Renda com a condição de contribuir, mediante doações, com projetos culturais e artísticos, mas não as faz ou apenas as simula, enquanto no preceito da lei em estudo o órgão ou instituição previamente escolhida para receber incentivo fiscal deixa de aplicá-lo ou o aplica em desacordo com o estatuído, embora o repasse do numerário lhe tenha sido feito por meio de liberação por órgão ou entidade de desenvolvimento.

Observava Edmar Oliveira Andrade Filho:

"A reprovabilidade da conduta requer a ocorrência do dolo, não alcançando, portanto, os desvios que ocorram por circunstâncias alheias à vontade do contribuinte. Assim, se determinado contribuinte recebe incentivos fiscais, comprometendo-se a exportar determinada quantidade de produtos, e não consegue cumprir seu compromisso em decorrência de mudanças na política econômica que inviabilizem as exportações, não há dolo e, portanto, não há o que punir" (op. cit., p. 117).

Quanto à tipicidade objetiva, ao contrário do entendimento de Antonio Corrêa (op. cit., p. 193), pensamos que o inciso não encerra crimes de mera conduta, que independam de resultado, seja na modalidade omissiva, seja na comissiva.

Deixar de aplicar incentivo concedido significa que o tributo não foi pago em sua integralidade, mas a parcela deduzida ficou em poder do contribuinte, em face da sua omissão intencional de não aplicar.

Portanto, houve efetivo prejuízo ao erário público.

Não havendo esse dano por qualquer razão e, então, o delito não será configurado.

Aplicar o incentivo em desacordo com o estatuído demonstra que a Fazenda Pública também deixou de amealhar em seus cofres parte do tributo que, aplicado de forma diversa, em atividade não escolhida como prioritária, também causou um dano.

O que parece explicar a diferença de tratamento, pelo legislador, entre o dano previsto neste inciso do art. 2.º e o dano das hipóteses lesivas prescritas no art. 1.º é o menor desvalor da ação.

É o que defende Heloisa Estellita, quando afirma: "No caso desse inciso IV, não há exigência de descumprimento de obrigação acessória ou fraude para a adequação típica. Acaso a lesão se dê por meio desses expedientes, aí sim a conduta encontrará adequação típica numa das figuras descritas naquele art. 1.º, com a consequente maior severidade na reprimenda" (*A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal* cit., p. 211-212).

A conduta omissiva de deixar de aplicar, descrita no preceito, não comporta tentativa, como observado em outras oportunidades.

A aplicação de incentivos em desacordo com o estatuído traduz um *facere*, que, eventualmente, pode comportar um *iter criminis*, fracionando-se em fases.

Nessa hipótese a tentativa é possível, embora de difícil ocorrência.

O elemento subjetivo está na intenção, no dolo específico.

• "Se a fraude é voltada para a obtenção de financiamento de projeto de desenvolvimento junto à Sudam, não se está a falar em crime de estelionato, mas de crime previsto no art. 2.º, inciso IV, da Lei 8.137/1990, por sua especificidade. Realizados os crimes de falso como crime meio para a obtenção das parcelas relativas ao financiamento junto à Sudam, ficam estes absorvidos pelo crime principal, descrito no art. 2.º, inciso IV, da Lei 8.137/1990, ainda que àqueles seja cominada pena mais grave. Ordem concedida para, reconhecendo a adequação típica dos fatos supostamente praticados pelos pacientes ao art. 2.º, IV, da Lei 8.137/1990, declarar extinta a punibilidade dos pacientes, pela ocorrência da prescrição" (STJ – 6.ª T. – HC 103.055/TO – Rel. Maria Thereza de Assis Moura – j. 28.04.2009 – DJe 18.05.2009).

2.11 – Inciso V do art. 2.º: 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

NOTA DE DOCTRINA

A título de *introito* cabe reproduzir ensinamentos de Cezar Roberto Bitencourt e outra:

A norma incriminadora do art. 2.º, inciso V, dirige-se à proteção específica do moderno processo de arrecadação de tributos, de modo a evitar que o contribuinte ou o responsável tributário possa, eventualmente, ocultar, de forma fraudulenta, fatos com relevância tributária (fatos que fundamentam o nascimento da obrigação tributária ou repercutam sobre o *quantum* do débito). A incriminação das condutas descritas no art. 2.º, inciso V, apresenta-se, nesses termos, como uma nítida antecipação da tutela penal, de maneira similar ao crime de petrechos de falsificação do art. 294 do CP, sendo que, no caso do art. 2.º, inciso V, o legislador especifica a natureza do objeto da ação, que incide sobre 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. Criminalizam-se, em outros termos, simples atos preparatórios” (op. cit., p. 201-202).

A figura em exame traz os contornos da falsidade ideológica.

O sujeito faz inserir nos registros contábeis, por meio de processamento de dados, informações diversas daquelas que deveria prestar ao Fisco, com o intuito de lesá-lo, com potencialidade de levar à supressão ou redução de tributo. Sem esse intuito do agente o delito não se perfaz, cuidando-se então de mero ilícito administrativo.

Tanto pode ser sujeito ativo o contribuinte, como o terceiro que se utiliza ou divulga programa de processamento de dados nas condições expostas (programador informático).

Sujeito passivo, com em todas as figuras comentadas é o Estado, enquanto destinatário dos recursos de natureza tributária.

Como anotou Manoel Pedro Pimentel: “Observa-se que o legislador se utilizou, na descrição desses tipos, de expressões comuns no Direito Tributário, o que reforça a sua anormalidade porque, além da exigência de um elementos subjetivo próprio, há a integração de conceitos extrapenais, tais como: agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, tributos, taxas, adicionais, faturas, parcela dedutível ou deduzida do imposto e incentivo fiscal. Tais expressões devem ser interpretadas no dispositivo penal com o mesmo rigor técnico que é observado na área do Direito Tributário, pois o legislador penal, ao empregá-las, não ressaltou qualquer modificação em suas acepções” (*Direito penal econômico*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 214). Segundo o autor citado, apenas algumas figuras

podem ser consideradas incompletas ou leis penais em branco, como, por exemplo, quando a lei fala em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais (art. 1.º, inciso II, da Lei 8.137/1990) e parcela dedutível ou deduzida do imposto ou de contribuição como incentivo fiscal (art. 2.º, inciso III).

As demais são tipos anormais, pela presença de elementos normativos, sem as características próprias das normas penais em branco, e os conceitos extrapenais são buscados em outra área, de direito positivo ou não, na dinâmica de um processo interpretativo e não criativo da norma (idem, p. 214-215).

Segundo Antonio Corrêa, o tipo exige para o surgimento do delito duas situações distintas:

“A primeira, a circunstância de utilizar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informações contábeis diferentes daquele que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. O tipo está dirigido a terceiros, que, a serviço do sujeito passivo, utilizem como instrumento de trabalho programas de dados para permitir o surgimento de contabilidade dupla ou paralela, uma com dados só para titulares da empresa e outra destinada a cumprir a obrigação legal e aberta à Fazenda Pública; a segunda modalidade, encontrada no tipo, é a ‘divulgação de programa de processamento de dados’, que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária manter a contabilidade dupla ou paralela” (*Dos crimes contra a ordem tributária* cit., p. 202).

A conduta, portanto, está voltada à finalidade fraudulenta de enganar o Fisco.

No entanto, o tipo não prevê a efetiva ocorrência do resultado danoso, demonstrando, claramente, tratar-se de crime de perigo, que se consuma independentemente de um efetivo dano ao Erário.

Esse também o entendimento de Cezar Roberto Bitencourt e outra, enfatizando que “basta a mera realização de alguns dos comportamentos descritos para que se caracterize o crime” (op. cit., p. 203).

Segundo Ana Claudia Santa Dórea Silveira:

“Com o programa de processamento de dados ficou possível a escrituração de um *caixa dois*. O sujeito manipula o programa, fazendo surgir uma contabilidade paralela. A conduta alcança tanto o sujeito passivo da obrigação tributária, como também terceiros que estão a serviço dele praticando tal conduta. A pessoa que divulga o programa, fazendo propaganda, também responde pelo crime, mesmo que não seja sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se, neste caso de crime de mera conduta, onde somente a propagando do programa já o consubstancia” (*Ordem tributária*. Disponível em: [www.conteudojuridico.com.br]. Acesso em: 17.11.2015).

Parece-nos, assim como observa Heloisa Estellita, que a equiparação das condutas de “utilizar” e “divulgar” inaugura uma desproporcionalidade injustificada. Na mera divulgação, como anota a autora: “Não há ofensa ao bem

jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível" (*Atutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal cit.*, p. 212). A nós parece que a tentativa é possível nas duas modalidades (utilizar e divulgar), pois, em ambas, a ação pode ser interrompida por circunstâncias alheias à vontade do agente e, então, ter-se-á a figura tentada.

A figura em apreço não guarda afinidade com o art. 313-A, incluído no Código Penal pela Lei 9.983/2000.

Esta disposição, que pune a inserção de dados falsos em sistema de informações, constitui crime próprio, situado no capítulo relativo aos crimes praticados por funcionário público contra a Administração em geral.

Só pode ser praticado por "funcionário autorizado" da Administração, com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano.

A disposição em estudo (inciso V do art. 2.º) visa punir o contribuinte ou alguém por ele (contador, técnico em informática ou especialista em processamento de dados) e, portanto, o particular (*extraneus*), ou seja, qualquer pessoa que utilizar ou divulgar programa de processamento de dados paralelo, por contrafação ou outro meio, com o objetivo de sonegar ou reduzir tributos, ainda que o resultado danoso não venha a ocorrer.

Também não se identifica com o art. 313-B do CP pelas mesmas razões acima.

• "No caso dos autos, os recorrentes foram acusados de criar e divulgar *software* capaz de suprimir tributos, não havendo na inicial qualquer descrição acerca da efetiva sonegação de impostos por parte dos acusados, já que se trata de delito formal contra a ordem tributária, previsto no art. 2.º, inciso V, da Lei 8.137/1990, razão pela qual não têm incidência na hipótese as disposições contidas nos arts. 68 da Lei 11.941/2009 e 6.º da Lei 12.382/2011. O delito atribuído aos recorrentes, previsto no art. 2.º, inciso V, da Lei 8.137/1990, incrimina a conduta de 'divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública', ou seja, a simples divulgação de um instrumento informático capaz de proporcionar a sonegação fiscal por parte de seus usuários" (STJ – 5.ª T. – HC 37.132 – Rel. Jorge Mussi – j. 18.12.2014 – DJe 03.02.2015).

2.12 – Inciso I do art. 3.º: 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 do tributo ou contribuição social

NOTA DE DOUTRINA

Essa figura penal do art. 3.º da Lei 8.137/1990 encontra símile e tem forte empatia com o art. 314 do CP com a seguinte redação:

"Art. 314. Extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente:
Pena – reclusão, de um a quatro anos, se o fato não constitui crime mais grave".

I – Mostra-se oportuno observar que as redações dos dois preceitos são muito próximas, de sorte que, havendo o extravio de livro oficial ou qualquer documento para outros fins que não o de lograr pagamento indevido de tributo ou contribuição, incidirá o Código Penal.

Como se verifica e já ressaltado, a norma sob estudo exige uma condição especial, ou melhor, uma finalidade exclusiva: acarretar pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

Prevalece o princípio da especialidade.

Cuida-se de crime próprio, que só pode ser praticado por servidor público atuando no exercício do cargo, pois é ele quem tem a guarda dos livros.

"Extraviar" é dar destinação diversa aos documentos, desviá-los para outro local, ou seja, desencaminhar, evidentemente com o propósito de impedir que tais documentos cheguem às mãos daquele a quem compete a sua verificação ou exame.

Ou, como esclarece Guilherme de Souza Nucci: "Extraviar é fazer com que algo não chegue ao seu destino" (*Código Penal comentado*. 6. ed. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 1015).

"Sonegar", conforme Cezar Roberto Bitencourt e outra é omitir (op. cit., p. 221).

Prefere-se afirmar que a expressão "sonegar" é o mesmo que ocultar, esconder; impedir que outrem tenha acesso ao documento.

"Inutilizar" é tornar inútil o documento para o fim a que se destina.

Não seria a sua destruição física, mas a adulteração que impede a autoridade de examinar o seu conteúdo por inteiro.

É retirar a aptidão do documento apagando partes dele ou torná-lo incompleto ou ilegível.

Impõe-se admitir que tanto a redação do art. 314 do CP quanto aquela do art. 3.º, inciso I da Lei 8.137/1990 mostram-se antigas e desatualizadas considerando que, atualmente, os registros são informatizados, abandonando-se o vetusto sistema de manutenção de livros fiscais em suporte físico, salvo necessárias exceções.

Acerca desse aspecto observou Luiz Regis Prado:

"Não subsiste dúvida de que as informações das atividades procedidas pela Administração Pública e contidas em tais arquivos eletrônicos são documentos na acepção jurídica do termo, de forma que, se o funcionário *apaga* esses arquivos,