

CRIMES TRIBUTÁRIOS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Maicon Guedes ¹

Leis ditadas com o fim de atribuir benesses ou impor perseguições pessoais trazem consigo o vício típico de desvio de finalidade e violam o princípio da igualdade.

RESUMO

Inarredável a importância da arrecadação para o Estado, sem a qual este não poderá, salvo se maciçamente presente no mercado, oferecendo bens e serviços, na busca do lucro, manter seu caráter de interventor social, alcançando à população bens/serviços que a sociedade civil não forneceria/produziria por falta de lucratividade ou mesmo pela necessidade de atendimento de classes sociais que não podem retribuir por itens que lhe são necessários, por exemplo, saúde, educação, alimentação, transportes, acesso ao judiciário. O descumprimento da obrigação tributária, em regra se utilizando de meios fraudulentos, implica na incidência do Direito Penal como forma de prevenir e retribuir a conduta desviante. O discurso declarado do Estado passa a idéia de punição severa àqueles que afrontam fraudulentamente a Ordem Tributária. Desde a onda criminalizante iniciada na década de 90, no afã de tutelar direitos difusos, o Estado busca, num diapasão demagógico insinuar que promove a criminalização de atos de todos os estamentos sociais. Entretanto, o discurso real prega um afrouxamento da política criminal quando a clientela se trata de classes sociais mais abastadas. A preocupação, além de ligada à necessidade/viabilidade de criminalização do desvio ardiloso da esfera tributária, é focada, primacialmente, na unidade do Sistema Penal e a manutenção da isonomia preconizada constitucionalmente. Com o arsenal de possibilidades posto em favor do contribuinte que fraudar a Ordem Tributária para furtar-se à Lei Penal tributária, a sensação criada é de impunidade perante toda a sociedade. Desconfiança que invade os demais setores do Direito Penal, criando um ar de seletividade social para a persecução penal.

Palavras-chave: Estado; Criminalização; Impunidade.

ABSTRACT

Unsuspected the importance of the collection for the State, without which this will not be able, saved if massive present in the market, offering goods and services, in the search of the profit, to keep its character of social intervention, reaching to the population good/services that the civil society would not supply/would produce due to same profitability or for the necessity of attendance of social classrooms that cannot repay for item that it is necessary, for example health, education, feeding, transports, access to the judiciary one. The non-obedience of the obligation tax, in rule if using of fraudulent means, implies in the incidence of the Criminal law as form to prevent and to repay the shunting behavior. The declared speech of the State passes the idea of severe punishment to that they confront the Order fraudulently Tax. Since the criminalize wave initiate in the decade of 90, in the eagerness to tutor diffuse rights, the State searches, in a popular insinuate that she promotes the criminalizing of acts of all the social classes. However, the real speech nails an alleviation of the criminal politics when the clientele if deals with supplied social classrooms more. The concern, beyond on to the necessity/viability of criminalizing of the scheme shunting line of the sphere tax, is target, mainly, in the unit of the Criminal System and the maintenance of the isonomy praised constitutionally. With the armory of possibilities rank for the contributor who embezzles the Order Tax to steal it the Criminal Law tax, the bred sensation is of impunity before all the society. Diffidence that invades the too much sectors of the Criminal law, creating a climate of social selectivity for the criminal persecution.

Key words: State; Criminalizing; Impunity.

¹ Maicon Guedes, advogado, Professor de Direito da UnicenP, Faculdades Santa Cruz e Faculdade Dom Bosco. Especialista em Direito Tributário (UFRGS), Mestre em Direito Penal (UFPR). C-eletrônico: maiconguedes@yahoo.com.br.

² BARROS, S. T. de. O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 185.

INTRODUÇÃO

HISTORIOGRAFIA

A repressão específica à criminalidade tributária teve sua gênese legal, no Brasil, com o advento da Lei n. 4.795/65 dispondo acerca do crime de sonegação fiscal, que inclusive, em seu art. 3.º, preceituava: “*Somente os atos previstos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal*”.³

Em todas as sociedades, a figura do tributo como forma de nutrir financeiramente o Estado sempre se mostrou presente. No Brasil, os tributos remontam à época colonial. No entanto, não existia um sistema normativo que abarcasse todo o país, existindo sistemas para cada ente arrecadador.

Historicamente, as sanções penais ligadas à matéria tributária têm sua primeira aparição na repressão ao contrabando, tipificado nos Códigos Penais de 1830, 1890 e 1940, considerando-se, entretanto, que o bem/interesse jurídico protegido não era a lesão ao Erário Público, mas a segurança nacional. Em momento posterior, a Lei 3.807/60, versando sobre a Previdência Social, considerou como crime de apropriação indébita o não-recolhimento das contribuições retidas pelos empregadores dos empregados.

A Lei 4.357/65 estendeu a figura ao Imposto de Renda retido na fonte e de selo, e o Decreto-Lei 326/67 criou a figura da apropriação indébita referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados.⁴ A criminalização da delinquência tributária, de forma específica, no ordenamento brasileiro, tem sua gênese somente na década de 60, juntamente com o estabelecimento de uma nova ordem constitucional no país, através da qual se consolidou um regime político de exceção.

O Regime militar elaborou a Lei 4.729/65, definindo o crime de sonegação fiscal, descrevendo condutas ilícitas de forma casuística, em sua maioria relacionadas a deveres específicos do contribuinte em relação ao Fisco. As condutas, que caberiam genericamente na tipificação dos artigos 171, 297 ou 298 (respectivamente, estelionato, e crimes de falsidade material ou ideológica de documentos) do Código Penal, foram tipificadas de forma a reduzir a pena que receberiam, se aplicados fossem os dispositivos do Código Penal.

Objetivando frear ainda mais a sonegação fiscal, laborou-se legislação mais severa com os sonegadores, sendo erigida a Lei 8.137, de 27/12/1990. Sobre a tipificação dos delitos em matéria tributária e sua relação com o Estado, é

interessante a observação de JUARY SILVA, ao referir que a legislação sobre crimes tributários tenha surgido em dois períodos de exceção:

Significativamente que o embrião legislativo do Direito Penal Tributário tenha surgido no Brasil em dois períodos de exceção: com a Lei 4729/65, sob o guante do AI-1, que se superpunha à Constituição [...]; com a Lei 8137/90, quando, a despeito da aparente vigência do Estado de Direito, o país atravessava séria crise institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990, que implicou, de fato em estabelecer a lei marcial no domínio econômico, sem abolir a Constituição.⁵

Destarte, é salutar a releitura das premissas para a criminalização dos crimes tributários em tempos de democracia um pouco mais decantada. Indubitavelmente, o legislador, ao dar gênese a atual lei de repressão aos delitos tributários, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, tinha dois objetivos presentes: contornar as lacunas de aplicação da lei penal tributária revogada, a saber, Lei 4.729/65, bem como dar fôlego a nova onda que invadia o país com a política “caça marajás” impressa, por curtíssimo lapso temporal, pelo então Presidente da República Sr. Fernando Collor de Mello.

Em seu primeiro objetivo, a nova lei obteve êxito, pois transpôs a Lei revogada, que apesar de propor-se a combater a sonegação fiscal no país, foi continuamente rechaçada pelos pretórios, pois utilizou como premissa a casuística e o exemplificativismo, técnicas rudimentares não só na seara penal, mas para todos os campos do Direito que deveria ser orientado pela abstração, uma lei que nascia com o vírus da revogação incubado.⁶

Depreende-se da referida lei, numa leitura respeitante dos princípios da legalidade e *ne analogia in malam partem*, somente comportaria a reprimenda de um rol infimo de formas de se burlar o fisco⁷, afrontando até mesmo o princípio da isonomia, pois contribuintes com atitudes semelhantes, causando o mesmo dano ao Erário teriam tratamentos díspares pelo Direito Penal Tributário.⁸

Como objetivo secundário, a lei seguiu a risca a cartilha do Direito Penal Econômico do Terror, imposto pela política fiscal/econômica do início da década de 1990. A lei acabou indo além, punindo de forma *severa* todas as condutas com qualquer conotação de fraude que fosse praticada contra o Sistema Tributário nacional. Tragicamente, o Direito Penal Tributário passou não só a reprimir os danos ao Erário ligados a fraudes, mas o mero inadimplemento como ocorre no art. 2º da Lei 8.137/90.⁹

³ MACHADO, H. de B. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 222/229.

⁴ MARTINS, I. G. da S. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 8.

⁵ SILVA, J. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 8.

⁶ CORREA, A. **Dos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 71.

⁷ EISELE, A. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 148.

⁸ CORREA, A. Obra citada.. p. 71.

⁹ OLIVEIRA, R. R. de. **A relevância penal da inadimplência tributária**. Tese (Doutorado em Direito) apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006.

CRIMES DE NATUREZA MATERIAL

Reside nos verbos nucleares do tipo previsto no art. 1.^o¹⁰, “suprimir” ou “reduzir”, o ponto de partida para a configuração da natureza material dos delitos complementados pelos seus incisos, *ad verbo*:

*Art. 1.^o - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*¹¹

De se ressaltar que quando o tipo invoca o ato de suprimir/reduzir o tributo¹², destaca que o mero trânsito pelas condutas preconizadas em seus incisos, sem o posterior ou imediato dano ao Erário, pela redução dos pagamentos efetuados à Fazenda, não configura o crime previsto no *caput*, cumprindo analisar se a conduta não configura, per si, crime formal previsto no art. 2.^o do mesmo diploma.

Para a confirmação dos delitos previstos nesse artigo é necessário o procedimento do agente em reduzir ou eliminar seu passivo tributário, deixando de recolher aos cofres públicos o que de fato era devido após a realização de alguma espécie de fraude elencada nos incisos correspondentes.¹³

Por fim, cumpre ressaltar que o momento da consumação do crime previsto no art. 1.^o é o do recolhimento parcial do tributo ou o vencimento do tributo, quando este foi totalmente suprimido pela conduta e em casos que o pagamento do tributo de várias operações é feito de forma una (mensalmente, anualmente, etc) o delito terá se perpetrado apenas uma vez, mesmo que condutas fraudulentas tenham ocorrido em diversas relações tributárias ao longo do período do exercício fiscal.¹⁴

2.1 OMISSÃO DE INFORMAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA

Elencado como conduta primeira das formas de crimes tributários, está a omissão de informações ou o alcance para a Fazenda de declaração que não convirja com a realidade da movimentação financeira/negocial ocorrida: I

– omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

Nessa modalidade se enquadra a forma mais corriqueira de crime tributário, a sonegação de informações sobre as rendas auferidas ao longo do exercício fiscal, ou a informação distorcida do padrão financeiro do contribuinte, exemplo patente que aflora é a sonegação do Imposto de Renda. Imposto dependente de lançamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária, é a convergência do auferimento de receita ou disponibilidade financeira do contribuinte, podendo ser reticente ou mendaz na prestação de informações.¹⁵

Com efeito, a informação prestada de forma desviada, ou mesmo negligenciada, para ser configurada como elementar do inciso I, deverá ser exigida através de lei, sendo atinente a aspectos tributários, econômicos ou contábeis do contribuinte, devendo ser diretamente influente na possibilidade de supressão/redução do tributo.¹⁶

A inspiração para o legislador foi buscada no Direito Penal Tributário germânico que prevê no art. 370 de seu Código Tributário que será punido quem prestar informações incorretas ou incompletas sobre fatos fiscais importantes.¹⁷ Ocorrida a negligência ou alteração das informações prestadas e a posterior desistência do contribuinte em suprimir/reduzir o tributo, recolhendo o valor correto do tributo, não há falar em consumação do crime do art. 1.^o, I, contudo, restará incidente no delito do art. 2.^o, I, este inexigindo o dano ao Erário.¹⁸

2.2 FRAUDE

A conduta do inciso II: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, documento ou livro exigido pela lei fiscal, ao contrário do primeiro inciso, diz com prestação/negligência de informações de forma qualificada, pois tal atitude se dá em documentos/livros fiscais, referida informação poderia ser prestada ou omitida através de documentos auxiliares, não exigidos pela lei tributária.¹⁹

Inexoravelmente, referida conduta guarda parença com o delito de falsidade ideológica, pois em ambos faz-se presente a simulação, oclusão ou alteração de fatos in-

¹⁰ Evitando uma miríade de referências à Lei 8.137/90, optamos por suprimir sua reiterada lembrança. Assim, na constância de artigos sem respectiva menção da lei que o comporta, leia-se a norma como sendo pertencente à Lei 8.137/90, objeto primacial do desenvolvimento desta pesquisa.

¹¹ Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

¹² Apesar da lei falar em tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, falar-se-á ao longo do estudo apenas em tributo, visando a síntese do texto, além do que, o legislador laborou em desnecessário preciosismo, visto que as contribuições sociais são consideradas tributos pelo sistema constitucional tributário.

¹³ LOVATTO, A. A. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 76.

¹⁴ Neste sentido ver DECOIMAN, obra citada, p. 60. Contra: COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, que consideram o momento da conduta como sendo o momento do crime.

¹⁵ CORREA, A. Obra citada, p. 87.

¹⁶ SILVA, J. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 188.

¹⁷ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 108-109.

¹⁸ DECOIMAN, P. R. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997. p. 52.

¹⁹ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada. p. 120.

²⁰ EISELE, A. Obra citada, p. 130.

cutindo falsa ilação ao agente fiscal.²⁰ Para COSTA JR. E DENARI o dolo requerido para a consumação do delito é o direto²¹, onde o agente tem a vontade de fraudar a fiscalização tributária, contudo possuindo a intenção especial de posterior de supressão/redução do tributo.²²

O mero equívoco do contribuinte na inserção de dados equivocados no registro fiscal ou recolhimento posterior do *quantum* correto do tributo não redundando na configuração do crime em análise.²³ Complementa o raciocínio nesse sentido ANDRADE FILHO:

“Essa delimitação é importante para escoimar as situações em que o crime é praticado com inserção de informação incorreta que tenha sido gerada por terceiro, e de cujo ardil o contribuinte não se beneficiou, de qual quer forma.”²⁴

A rotulação dessa conduta visa, paralelamente à redução da sonegação fiscal, a correta escrituração dos livros fiscal-contábeis, que poderão ser contrapostos com operações entre contribuintes o que facilitará a descoberta de demais fraudes ou imperfeições, além da lisura no trato com documentos que em geral portam caráter público.²⁵

2.3 FALSIDADE MATERIAL

Novamente, o legislador decidiu se cercar de todas as cautelas no sentido de coibir qualquer forma de fraude, seja ela no estágio que for na transação tributária. Veja-se que no inciso I, num diapasão genérico, relaciona a fraude correlata à prestação de informações, no inciso II, tangencia-se a escrituração e o registro das operações visando obstaculizar a possibilidade da fiscalização *in loco* ser conduzida ao erro e agora, no inciso III, seu foco está na veracidade dos caracteres formativos do documento atinente à própria relação jurídica, *in litteris*: *falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável*.

A falsidade aqui delineada poderá ocorrer de duas formas, conforme preconiza ANDRADE FILHO:

A falsificação a que se refere à lei, poderá ser da espécie falsidade ideológica, caso o documento relativo à operação tributável vier a ser concebido, por vontade deliberada do agente, contendo uma declaração não verdadeira.

Por outro lado, se houver alteração nas declarações

contidas no documento fiscal, sucederá falsidade material, em que a intenção de fraudar ou iludir a legislação se manifesta após a confecção ou preenchimento do documento fiscal.²⁶

Sem embargo, o rol apresentado no corpo do inciso é exemplificativo, visto que além de arrolar inúmeros documentos fiscais, deixa qualquer outro ali não-descrito, mas que seja relativo a uma operação tributável como alvo da norma.²⁷ Eficientemente, COSTA JR. E DENARI apresentam a diferenciação, no caráter fenomênico, das duas formas de perfectibilização da conduta do artigo em voga:

“Falsificar é inovar com fraude. É contrafazer, é reproduzir, imitando. A falsificação pode ser total, ou parcial. Será total quando o documento, anteriormente inexistente, vier a ser formulado *ex novo et ex integro*. A falsificação parcial consiste na formação *ex novo* de um documento, que em precedência não existia.

Alterações são modificações que se imprimem ao documento autêntico, após achar-se ele definitivamente formado.”²⁸

Na verdade, a intenção aqui do legislador era cercar até mesmo documentos que não estão compreendidos pelo inciso II, exigidos pela lei fiscal. Veja-se que um documento como a duplicata, não necessariamente é emitida numa transação tributária, servindo mais como forma de garantia de recebimento do valor pelo credor.²⁹ Porém, mesmo a falsificação/adulteração de qualquer documento relativo à transação tributária, sem a conseqüente supressão/redução do tributo, não restará configurado o crime.

Como exemplo, cita-se a emissão de duplicatas frias, com valor superior ao da nota fiscal, visando realizar a operação de desconto junto ao banco e suprir necessidade de caixa. Com o recolhimento do tributo pelo valor superior das duplicatas, não se implementará o crime fiscal, apesar da cártula ser falsa em relação à realidade contratual, visto que não reduzido/suprimido tributo. Seguindo a regra dos crimes do art. 1º, o dolo da conduta deverá ser o direto, com o elemento subjetivo especial de supressão/redução do tributo.³⁰

2.4 UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FALSO

Mais uma vez o *falsum* comparece como conduta complementar ao *caput* do artigo 1º, desta vez abrangendo o fabrico ou formas de circulação do documento falso que incorporará o ardil contra a Fazenda Pública: *IV – elabo-*

²¹ Os autores que iniciam a escrita sobre Crimes Tributários no Brasil adotam nomenclaturas como dolo genérico e específico, adotamos, no entanto, por filiação a corrente da Moderna Teoria do Fato Punível defendida por CIRINO DOS SANTOS, a classificação do dolo em direto e eventual, ocorrendo a divisão do dolo específico em elementos subjetivos especiais, motivos e tendências de agir.

²² COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 121. Acompanhado de SILVA, J. Obra citada, p. 200.

²³ LOVATTO, A. A. Obra citada, p. 101.

²⁴ ANDRADE FILHO, E. O. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 1994. p. 102.

²⁵ DECOIMAN, P. R. Obra citada, p. 53.

²⁶ ANDRADE FILHO, E. O. Obra citada, p. 123.

²⁷ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 115.

²⁸ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Idem, *ibidem*. Mesmo entendimento de EISELE, A. Obra citada, p. 133.

²⁹ DECOIMAN, P. R. Obra citada, p. 59.

³⁰ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Idem, p. 116.

rar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

COSTA JR. e DENARI colacionam rápido, mas elucidativo desmembramento de linguagem dos verbos nucleares da conduta do inciso IV:

Elaborar é preparar, arranjar, dispor, formar, organizar.

Distribuir é dar, entregar repartir para diferentes partes.

Fornecer equivale a entregar, a suprir, a título oneroso ou gratuito.

Utilizar-se do documento importa em apresentá-lo como genuíno, se materialmente falsificado; ou como verídico, se ideologicamente falso.³¹

O objetivo da norma é fixar o *jus perseguendi* contra toda a cadeia envolvida na fraude que, ao final, redundará na supressão/redução de tributo, seja o tipógrafo que imprimiu nota sem lastro em competente AIDOF; o médico que emite um recibo de consulta inexistente para dar lastro à isenção de rendimento no imposto de renda³²; o contribuinte que se utiliza do documento falso/inexato contra a Fazenda.³³

Com efeito, para a configuração da chamada “indústria das notas frias”, é requisito a divisão de trabalhos, com a sempre presente alegação sobre a ignorância do destino ou origem dos documentos falsificados.³⁴ Novamente, o rol de documentos alcançáveis pela norma não é taxativo, podendo se tratar de nota fiscal, nota fiscal-fatura, duplicata, nota de produtor rural, cédulas de crédito, conhecimentos de depósito, conhecimentos de frete.

Todavia, o documento deve servir como prova e ter, antes de tudo, relevância fiscal. O documento que não possui higidez ou elementos suficientes a lastrar ou registrar relação jurídica tributária, restará como inválido para fundar subsunção do fato à norma do inciso IV.³⁵

A questão relativa à inexatidão do documento tem cunho de maior complexidade, pois aqui a fraude pode substanciar-se não em mendacidade quanto ao valor ou partes envolvidas, mas pequenos detalhes como data da operação, localidade, que acabarão gerando efeitos quanto à competência do exercício fiscal ou ente tributante.³⁶ Em virtude do termo, “deva saber falso ou inexato” permite a presença do dolo eventual para a configuração do delito.³⁷

Finalizando, o inciso em comento foi delineado para ser compartimento com os demais, visando coibir atos fraudulentos desde sua raiz, transpondo a punição exclusiva do contribuinte beneficiado com o ardil.

2.5 RECUSA OU OMISSÃO DE FORNECIMENTO DE DOCUMENTO

Inegavelmente, tem-se aqui o caso mais usual de meio para implementar a sonegação fiscal: V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

O sujeito passivo da obrigação tributária, ao realizar um negócio com efeitos tributários, deixa de emitir a respectiva nota fiscal ou documento equivalente e apto a ensejar a escrituração contábil da operação, ou mesmo negligência pleito da outra parte envolvida, interessada na emissão de tal documento.

Cumprir referir, por oportuno, que a negligência do contribuinte deve ser relacionada a documento de emissão obrigatória pela lei tributária, não cabendo perquirir sobre a não-emissão de documento relevante, mas não exigido, pois se estaria contrariando preceito constitucional no sentido de que ninguém precisa fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude do texto legal prévio.³⁸

Pode-se, dessa forma, ter uma conduta omissiva ou comissiva, bastando tão-somente perquirir a conduta da outra parte envolvida, mas pouco importante para efeitos práticos da subsunção da norma penal.³⁹ Noutra via, existe a possibilidade do agente fornecer o documento fiscal em dissonância com a prescrição legal. Nesse caso, se inexistir proveito com economia fiscal, o agente apenas terá incidido em infração tributária, não comportando a punição na esfera penal.

Como exemplo patente, tem-se o fornecimento de mero recibo ao contratante/comprador, em oportunidade que a emissão de nota fiscal era necessária. Até mesmo a via da nota deve ser respeitada, cabendo a 1ª via ao comprador, não outra.⁴⁰

Não destoando dos demais tipos do art. 1º, a conduta ora ventilada requer, para sua penalização, a presença elemento subjetivo especial de suprimir/reduzir tributos com a negligência, o mero olvidamento, com posterior emis-

³¹ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 116.

³² Frise-se que a nota fria apresentada para isentar rendimento, para configurar o crime tributário deverá dar ensejo à supressão/redução do tributo, caso o efeito da nota fria seja aumentar o tributo a ser restituído ao contribuinte, restar-se-á, pois, diante do crime de estelionato.

³³ MONTEIRO, S. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2. ed. São Paulo: Hemus, 1994. p. 164.

³⁴ LOVATTO, A. A. Obra citada, p. 108-109.

³⁵ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 119.

³⁶ MONTEIRO, S. Obra citada. p. 166.

³⁷ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 120-121.

³⁸ CORREA, A. Idem, p. 138.

³⁹ LOVATTO, A. A. Obra citada, p. 111.

⁴⁰ LOVATTO, A. A. Idem, p. 110.

são, não configura o crime em questão.

2.6 DESATENDIMENTO DE EXIGÊNCIA DE AUTORIDADE FAZENDÁRIA

Fechando o artigo 1.º, eminentemente recheado por crimes de natureza material, surge no parágrafo único, conduta que em última análise nem mesmo poderia comportar exegese em conjunto com seu *caput*: *Parágrafo Único: A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas, em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

O parágrafo debatido revela a equiparação da conduta de inércia ou demora no atendimento pelo contribuinte de exigência de vista de documento pela autoridade fiscal com as condutas sonegatórias em si. Muitos são os equívocos na redação desse malfadado parágrafo.

Inicialmente, totalmente descabida a interpretação análoga feita ao inciso V, visto que naquele inexistente o fornecimento do documento fiscal com a conseqüente falta de escrituração e tributação. Desta forma, estar-se-ia argumentando pela responsabilização objetiva penal, visto presumir-se que se não foi atendida a exigência é porque tal documento não existe ou foi emitido sob irregularidade. Seguindo o rol de equívocos, atente-se para o fato tentar configurar-se aqui crime num rol de delitos de natureza material, equiparado a um crime material (inciso V) quando na verdade o dano pode nem mesmo ter ocorrido.

Por fim, veja-se que a lei colaciona o prazo de até 10 dias, podendo ser reduzido até mesmo a horas, quando na verdade a exigência, para ser cumprida, pode exigir até mesmo um mês, como no caso de empresas com diversas filiais no Brasil, que mantêm seu arquivo contábil de forma centralizada, convertendo-se a exigência até mesmo em abuso de autoridade, esgrimível através de *habeas corpus* ou mandado de segurança.⁴¹

A conduta pode ser praticada inclusive por terceiros, que não se aproveitaram da “presumível” sonegação, como o caso de documentos em posse de terceiros que não o contribuinte. A demora ou recusa não caracterizará o delito de desobediência (art. 330, do CP, 6 meses a 2 anos de detenção e multa) mas o crime do parágrafo em comento, 2 a 5 anos de reclusão e multa.⁴² Pensando ser crime próprio ou especial, estão COSTA JR. e DENARI, para quem o delito só pode ser promovido pelo próprio contribuinte.⁴³

Parece que a conduta para ser configurada, terá de ser paralela à prova de redução/supressão do tributo. Neste sentido, ainda, está a vedação a obrigatoriedade de produção contra si, visto que o contribuinte está numa encruzilhada, ou mostra os livros e prova culpa num eventual crime tributário ou os omite e mesmo assim é punido, agora por presunção. A omissão do livro seria uma garantia constitucional de não se auto-incriminar (art. 5.º, LXIII, da CR/88).⁴⁴

Outrossim, após desvelada a forma com que o tributo foi sonegado, a conduta certamente se enquadrará num dos cinco incisos anteriores, não havendo concurso material de crimes. A atitude mais acurada do legislador seria inserir tal negativa de informações como agravante dos incisos do art. 1.º, caso as condutas, juntamente com o dano ao Erário.⁴⁵

CRIMES DE NATUREZA FORMAL OU DE MERA CONDUTA

Bem de ver que os delitos preconizados no art. 2.º da Lei 8.137/90 guardam relação muito mais com omissões do contribuinte do que com fraudes, advindas de atitudes positivas. Na verdade, os incisos desse artigo que revelam ação delituosa fraudulenta acabam, geralmente, sendo arredadas em razão da subsunção ocorrida com os delitos previstos no artigo 1.º do mesmo diploma, *in verbis*: Art. 2.º - *Constitui crime da mesma natureza*.⁴⁶

Com efeito, as condutas arroladas nos incisos do artigo em comento, para se configurarem fatos puníveis prescindem de dano, pois ao contrário do que ocorre com o artigo anterior do diploma penal fiscal, inexistente o elemento normativo “suprimir ou reduzir tributo”.

Dessa forma, caracterizam-se esses delitos por sua natureza de crimes formais ou de mera conduta. Veja-se que o dano ao Erário não é figura presente nos tipos do art. 2.º, ocorrendo apenas o desvalor da ação pela potencialidade da supressão/redução do tributo. Para a configuração desses crimes é necessário o elemento subjetivo especial.⁴⁷

Caso o contribuinte seja flagrado no *iter* entre a realização dos delitos previstos nesse artigo, será por eles punido, contudo se já tiver promovido o dano ao Erário, com a supressão/redução do tributo, sua conduta será incursionada na esfera penal pelos tipos previstos no art. 1.º. Assim, resta, em tese, problemática a configuração da desistência voluntária sobre os crimes do art. 1.º.

⁴¹ MONTEIRO, S. Obra citada, p. 167.

⁴² LOVATTO, A. A. Obra citada, p. 114.

⁴³ COSTA JR. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 123.

⁴⁴ LOPES, R. F. de F. Crime de Sonegação Fiscal. A crise do Estado como causa de exclusão de culpabilidade. Curitiba Juruá, 2002. p. 82. Ainda, SALOMÃO, H. E. Crimes tributários nos Tribunais Superiores. In: **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Ano 14. n. 58. São Paulo: RT, 2006. p. 100.

⁴⁵ ANDRADE FILHO, E. O. Obra citada, p. 136.

⁴⁶ Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁴⁷ LOVATTO, A. A. Obra citada. p. 117.

3.1 OMISSÃO DE INFORMAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS

De início, o art. 2.º traz como conduta primeira, tipificada em seu inciso I, a figura da sonegação de informações ou sua prestação de forma inverossímil à autoridade fiscal competente: *I – Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.*

Figura que pouco transita pelos pretórios, pois para sua configuração é descartada a presença do dano, representado pelo recolhimento parcial ou até mesmo sua inexistência, quando o tributo devido é superior ao declarado ou omitido.

Ocorre que para a persecução penal ocorrer sobre essa rubrica, o contribuinte deverá ter omitido/falseado informações, mas até o vencimento da obrigação tributária, acometido pelo clamor da função simbólica da pena ou por um sentimento altruístico, decida recolher o *quantum* realmente devido pela relação jurídica tributada.

Presenciando-se a normalidade, é dizer, com a consequente redução/supressão do tributo, o contribuinte passará a constar como incurso no tipo penal preconizado no art. 1.º, I, pois já configurado o crime de dano com natureza material.⁴⁸

3.2 NÃO-RECOLHIMENTO DE TRIBUTO COBRADO OU RETIDO

Denota-se desse tipo penal um sujeito passivo da norma que não age sob o pálio de nenhuma fraude ou irregularidade, onde apenas deixa de recolher tributo já cobrado ou retido, *in litteris: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.*

A conduta descrita revela um contribuinte que não tem o interesse de manipular as informações a fim de ludibriar o Estado, este simplesmente não recolhe o tributo, que o Estado, em muitas vezes já tem até mesmo conhecimento sobre o valor devido.⁴⁹

A conduta diz, no mais das vezes, com casos onde ocorre a substituição tributária. O contribuinte de direito é ente

que cobrou/reteve valor de pagamento a terceiro a título de tributos, pois a legislação tributária assim o ordena. Assim é o caso do IPI, onde o industrial cobra além do valor da mercadoria, o valor relativo ao tributo, ficando incumbido de recolhê-lo aos cofres públicos.⁵⁰

A conduta é omissiva, devendo estar presente o elemento subjetivo especial de não recolher aos cofres a quantia que lhe foi confiada pelo contribuinte de fato, com base em lei. O mero atraso no recolhimento, desacompanhado da intenção de sonegar, não caracterizará o delito.⁵¹

No entendimento de CORREA, ao ocorrer a retenção do valor, em última análise, de propriedade da Fazenda Pública, invertida estaria a posse, configurando legítima hipótese de apropriação indébita.⁵² O valor retido/cobrado, nem sempre deverá (como diz a lei) ser recolhido diretamente aos cofres públicos. Por vezes, o contribuinte de direito retém valores a título de tributo, entretanto, em se tratando de impostos indiretos, poderá ocorrer compensações dos valores retidos com créditos tributários que esse contribuinte possua. Poderá ocorrer o caso onde nada será recolhido em virtude da compensação. O pagamento será apenas escritural, sem o ato de entrega ao Poder Público de valor.⁵³

Noutro norte, caso o contribuinte de direito não tenha cobrado ou retido o tributo, quando lhe era exigido pela lei, apesar do Erário ser de igual forma prejudicado, o delito em voga não se configurará, pois os verbos do tipo, *cobrado ou descontado*, restam ausentes. A questão passa, então, ao campo das infrações tributárias.⁵⁴

Noutro viés, não resta descartada a hipótese de restar inserto no art. 2.º, II, da Lei penal fiscal, uma possível afronta ao texto constitucional, em especial ao art. 5.º, LXVII: *não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.*⁵⁵

A questão semântica envolvendo a espécie da prisão é vertida como justificativa para sua validade. Veja-se que a Constituição preconiza a vedação à prisão civil e no caso da lei aqui investigada, fala-se em prisão penal, o que habilitaria a legitimidade de sua manutenção.⁵⁶ Com efeito, a celeuma incrustada na doutrina será o reflexo da objetividade jurídica permeada pelo tipo em questão. Se o alvo do delito for a mera cobrança do tributo, a criminalização é inconstitucional, conforme leciona BERTOLUCI:

⁴⁸ MONTEIRO, DECOIMAN, P. R. Obra citada, p. 80.

⁴⁹ MARTINS, I. G. da S. Crimes contra a ordem tributária. In: **Pesquisas Tributárias** n. 1. 3. ed. São Paulo: RT, 1998. p. 45.

⁵⁰ LOVATTO, Obra citada, p. 123.

⁵¹ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 127.

⁵² CORREA, A. Obra citada, p. 175.

⁵³ EISELE, A. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

⁵⁴ LOVATTO, A. A. Obra citada, p. 125.

⁵⁵ CAMPOS, D. de. **O crime de sonegação fiscal: evolução legislativa; análise do tipo na lei vigente (Lei 8.137/90); sonegação e simples inadimplemento (CF Art. 5º, LXVII)**. In: OLIVEIRA, A. C. M. de, CAMPOS, D. de. (Coordenadores) **Direito penal tributário contemporâneo**. Estudo de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 40

⁵⁶ OLIVEIRA, R. R. de. **A relevância penal da inadimplência tributária**. Tese (Doutorado em Direito) apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006. p. 139.

Questão central é saber se o legislador pode criminalizar o inadimplemento de uma dívida tributária. De acordo com a construção garantista, a qual dentre vários postulados, sustenta a necessidade de eliminação das antinomias do sistema jurídico, isto seria incompatível. A Constituição Federal, ao estabelecer que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável da obrigação alimentícia e a do depositário infiel”, estabelece limitações ao legislador ordinário. A norma constitucional que proíbe a prisão por dívida alberga o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito.⁵⁷

3.3 CORRUPÇÃO NO INCENTIVO FISCAL

O inciso em análise é direcionado a dirigentes, empregados e intermediários de instituições financeiras que operem no recolhimento e posterior utilização de verbas fiscais resultantes da minoração da carga tributária, em função de incentivos fiscais, corrupção passiva, além do contribuinte, quando se fala em corrupção ativa⁵⁸: *III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de impostos ou de contribuição como incentivo fiscal.*

O primeiro verbo do tipo, *exigir*, refere-se a ato dos agentes acima elencados na oportunidade em que impõem ao contribuinte o recebimento de quantia para efetivar o desconto tributário em virtude de incentivo fiscal. *Pagar*, ao contrário da primeira modalidade, que versa sobre verdadeira concussão promovida pelo agente recebedor, versa sobre a conduta de corrupção ativa do contribuinte, que alcança ao captador dos recursos, vantagem financeira, objetivando o enquadramento em plano de incentivo fiscal. Por fim, a atitude do agente captador de tributos ao *receber* valores ofertados em troca da implementação do enquadramento no programa de incentivo fiscal, verdadeira hipótese de corrupção passiva.

Não se faz necessário o dano, é dizer, a efetiva dedução do tributo em razão do incentivo fiscal, bastando a realização da corrupção ativa e/ou passiva para a configuração do delito, já que se trata de crime de natureza formal.⁵⁹ A localização do tipo, no rol de crimes formais, promovidos por particulares é equivocada. Veja-se que o delito, em dois de três de seus verbos, é promovido por pessoa investida em função de interesse público, logo deveria estar elencado no rol do art. 3.º, onde se verificam os delitos promovidos por funcionários públicos.⁶⁰

3.4 DESVIO DE FINALIDADE DE INCENTIVO FISCAL

Novamente o legislador demonstra preocupação com a má versação das verbas tributárias abdicadas em função de incentivos fiscais. No inciso anterior, o propósito era desestimular o ingresso irregular no campo dos programas de incentivos, agora, seu escopo foca-se na utilização, no aproveitamento que o contribuinte vai assegurar ao valor do tributo não-cobrado/bem/serviço que obteve valendo-se de isenção ou redução de alíquotas: *IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.*

O benefício, ao momento em que foi ofertado, era válido e o contribuinte fazia jus a ele. Porém, posteriormente, não implementa a forma de uso (que justificou o incentivo fiscal) do imposto não-devido/serviço/bem que lhe teve alcançado com economia de tributos. Trata-se, pois, de desvio de finalidade para o benefício que fora concedido.

Os programas de incentivos visam o desenvolvimento de determinada região, a ascensão de determinado estrato social ou baseada em alguma desigualdade que justifique a ação afirmativa, nos dizeres de CORREA:

Como o Estado é direcionador das atividades, mas não empregador, foi a maneira encontrada esta de, através da transferência de parcela de impostos – como opção dos devedores, que se agregam aos grupos, e, mais ainda, dos grandes pagadores de tributos que poderiam beneficiar-se criando novas empresas -, permitindo que se atingisse o esperado.⁶¹

No momento em que o contribuinte beneficiado passa a desviar o uso daquela benesse que lhe foi alcançada, passa, ao mesmo tempo, a desmerecer o incentivo, gerando verdadeiro débito com os demais contribuintes que em última análise lhe financiaram o proveito fiscal.

Seguindo a regra, o elemento subjetivo especial em não implementar ou desviar o uso do benefício auferido é necessário para configurar o delito em espécie, não sendo relevante penalmente o mero atraso, desde que justificado, na aplicação correta do incentivo fiscal.⁶²

3.5 SISTEMA DE PROCESSAMENTO DE DADOS PARALELO

Tem-se, no último inciso do art. 2.º, um requinte do que vulgarmente se chama de “caixa 2”. Aqui, a contabilidade paralela é ministrada através de programa eletrônico em duplicidade: *V – utilizar ou divulgar programa de pro-*

⁵⁷ BERTOLUCI, M. M. A inconstitucionalidade do art 2.º, II, da Lei n. 8.137/90. In: FAYET JR, N (org.) Ensaio Penais em homenagem ao professor Alberto Rufino Rodrigues de Sousa. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003. p. 546.

⁵⁸ DECOIMAN, P. R. Obra citada, p. 95.

⁵⁹ COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. Obra citada, p. 130.

⁶⁰ ANDRADE FILHO, E. O. Obra citada, p. 143.

⁶¹ CORREA, A. **Dos crimes contra a ordem tributária.** p. 190.

⁶² MONTEIRO, S. Obra citada, p. 186.

cessamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Veja-se que basta o uso ou a divulgação do programa para configurar o delito aqui versado, pois se trata de crime formal.

No entanto, o delito em comento é figura praticamente inexistente nos pretórios, haja vista que requer o elemento subjetivo especial de sua utilização, com fins de possuir verdadeira contabilidade paralela, alimentado por informações divergentes das prestadas ao Fisco.

Neste caso, existindo o dolo, certamente o sistema estará ocultando lançamentos, receitas ou operações na versão ofertada para a Fazenda Pública, conseqüentemente já tendo gerado desfalques à coletividade.

Dessa forma, com a ocorrência de dano, a conduta é deslocada para o art. 1.º, não se falando mais no crime formal.⁶³

CRIMES PERPETRADOS POR FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS

Não há dúvida de que os funcionários públicos são os braços de atuação do Estado. Ninguém mais do que estes devem propugnar pela retidão das contas públicas.

Em virtude disso, verifica-se no artigo em comento as penas mais elevadas para os crimes tributários, podendo chegar a oito anos de reclusão, pois este é o último degrau entre o contribuinte e a perfectibilização da sonegação fiscal, justificando-se maior grau de reprovabilidade do que nos crimes promovidos por particulares: *Art. 3.º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei n. 2.848, de 7 dezembro de 1940 – Código Penal, (Título XI, Capítulo I).*⁶⁴

4.1 EXTRAVIO DE DOCUMENTOS FISCAIS

A conduta do presente artigo guarda íntima relação com o crime previsto no art. 314, do Código Penal; seus verbos nucleares guardam similitude.

Contudo, havendo a conotação fiscal, o agente estará incurso na Lei Penal Fiscal, a saber: I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

Para a ocorrência do extravio, tem-se a perda total ou parcial de documento/processo/livro sob a guarda de autoridade fiscal, objetivando com tal ato a supressão/redu-

ção de tributo, é dizer, estando no auxílio de contribuinte em busca de seu desiderato sonegador.

Sonegar, neste tipo, será a resistência do agente público em dar vista do documento/processo/livro, quando solicitado, ou mesmo o oculta para que providências não sejam tomadas objetivando a cobrança do crédito tributário.⁶⁵ Por fim, a conduta de inutilizá-lo, quando o agente anula, devasta o documento, de modo a impossibilitar o conhecimento de seu teor definitivamente.

Os documentos devem ser de natureza fiscal, exigidos pela lei tributária, assim como os processos devem versar sobre tributos. Sendo eles de natureza diversa, o funcionário incorrerá no crime previsto no Código Penal.⁶⁶ Poderá ocorrer a co-autoria de particulares, mas não a do contribuinte em específico, que responderá pelos crimes do art. 1.º. Os particulares aqui seriam os que apenas auxiliaram o agente público, sem, contudo aproveitar-se do tributo sonegado.

Nas condutas descritas, além da presença do elemento subjetivo especial, visando ludibriar a Fazenda Pública, ocultando-lhe dados, o ato do agente público deve, obrigatoriamente, redundar em *pagamento indevido ou inexato do tributo*. Logo, tem-se a natureza de crime material.

4.2 CORRUPÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Aqui, novamente, o delito é próprio, a ser perpetrado por funcionário público, sendo possível a co-autoria de particular quando a elementar se comunicar: *II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente:*

A conduta do funcionário pode se dar de três formas possíveis, tais quais os verbos nucleares do tipo, na *exigência*, o agente verdadeiramente impõe, obriga ao contribuinte o pagamento de vantagem, para si ou para outrem, objetivando a economia fiscal ilícita para aquele: estar-se-ia a falar na concussão do Código Penal, especializada aqui pelo cunho fiscal. *Solicitar*, que é representado pelo ato de pedir, sem o temor reverencial, como ocorre na *exigência*, no entanto a punição em abstrato será a mesma. Já por fim, existe a conduta de efetivamente *receber*, a qual prescinde da exigência ou solicitação anterior. O mero recebimento, curvando-se à corrupção ativa do contribuinte, já é assaz para efetivar a consumação do delito em tela.

As condutas de solicitar e receber guardam similitude com o delito de Corrupção Passiva previsto no Código Penal⁶⁷, sendo que aqui o crime encerra o aspecto fiscal.

⁶³ LOVATTO, A. A. *Crimes tributários...* p. 126.

⁶⁴ Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

⁶⁵ MONTEIRO, S. Obra citada. p. 193.

⁶⁶ LOVATTO, A. A. Obra citada. p. 132.

⁶⁷ Art. 317. – Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumí-la, mas em função dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem.

Enquanto a solicitação, assim como ocorre na exigência, é delito formal, abstraindo a existência de resultado, que restará como mero exaurimento e reflexivo na dosimetria da pena, o recebimento é verbo nuclear que conduz a natureza material desse tipo de ação variada. Nesse caso, a efetiva corrupção, com a entrega da vantagem indevida é necessária para a consumação do delito.

4.3 ADVOCACIA ADMINISTRATIVA FISCAL

Por fim, para fechar o rol de tipos penais fiscais, perpetrados por funcionários públicos, está a advocacia administrativa: *III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária valendo-se da qualidade de funcionário público*.⁶⁸

Apesar do nome advocacia, a conduta não é própria de advogado, podendo ser realizada por qualquer funcioná-

rio público, em razão de sua atividade ou ainda terceiro quando agindo em concurso de pessoas com aquele. O ato de pleitear interesse privado de terceiro perante a administração fiscal não precisa ter êxito, visto que se trata de crime formal, onde a punição eclode com a atitude de agir de forma impessoal, ferindo a moralidade administrativa, e não sobre o efetivo ganho do terceiro interessado. O dano ao fisco será encarado como efeitos do exaurimento influenciando na aplicação da pena.

Não importa se o interesse é lícito ou ilícito, bastando que a atividade do funcionário público vá além daquelas que lhe são inerentes, funcionando como favorecimento pessoal ou mesmo infração de dever funcional. Sem embargo, o conflito aparente de normas havido com o delito preconizado no art. 321 do Código Penal – Advocacia Administrativa – é afastado pela especialidade do envolvimento fiscal da ação.

CONCLUSÃO

O tributo representa, sem embargo, a forma de ingresso financeiro no Estado legítima e necessária para permitir a este que alcance ao seu povo instrumentos e políticas sociais tipicamente estatais ou mesmo em setores de desinteresse pela iniciativa privada. Neste norte, o Estado demanda pelas receitas ingressantes com o pagamento dos tributos para implementar sua ação. A fraude ou o inadimplemento contra o sistema tributário representa, em certa medida, a deficiência dessas contraprestações. Através dessa perspectiva, verifica-se deveras necessário e válido o comparecimento de instrumentos de repressão à inadimplência tributária, seja ela fraudulenta ou não.

A Lei de Execuções Fiscais, de número 6.830, do ano de 1980, garante procedimento mais ágil que o procedimento alcançado aos créditos de natureza não-fiscal. Além disso, o crédito tributário goza de privilegiada posição na lista de preferências para satisfação em procedimentos executivos individuais ou coletivos. Esta proteção objetivando a cobrança, diante do fato do tributo não de patamar de bem jurídico penal é suficiente, mostrando-se a punição penal uma política de terror.

Passando ao problema da quebra do sistema, tem-se que o Estado demonstra, de inúmeras formas, o interesse único em receber tributos, não em punir com o Direito Penal, às vezes essa sanção nem mesmo acontece na esfera tributária. A utilização do Direito Penal em microssistemas, como é o caso da esfera penal tributária, valendo-se de normas de cariz casuístico, desprovida de uma correlação clara com bem jurídico e dano efetivo, implica numa odiosa sobreposição de princípios de controle sobre regras constitucionais penais.

Preocupado com o crescimento da inadimplência tributária, o governo federal, levando a reboque os governos estaduais e municipais, implementou planos de reestruturação fiscal. Nestes, o contribuinte viu-se livre do pagamento de multas, apenas adimplindo com o principal acrescido da taxa SELIC. Assim, o contribuinte resta sem sanções penais ou administrativas. Ainda, eventuais fraudes cometidas no intento da redução/ supressão do tributo, absorvidas pelo crime tributário, tem sua punibilidade extinta segundo a previsão do art. 9º da Lei 10.684/03. Desta forma, com a hipótese de extinção da punibilidade, sem ater-se a qualquer limitação temporal no que diz respeito à satisfação integral do débito, comprova-se onde está o maior interesse do Estado: satisfação da dívida e não na sanção ou utilização do Direito Penal.

Quis o legislador, na verdade, tão-somente, tipificar a conduta delitiva como forma de intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo, cuja natureza, da exação, é eminentemente social. O adimplemento das obrigações fiscais, no caso de ser alvo de investigação pelo fisco/Ministério Público, pode até mesmo ser considerado como risco calculado. Fraudar-se a Ordem Tributária, suprime-se o tributo, caso seja alvo de um

⁶⁸ Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

processo criminal, o simples pagamento, desonera o criminoso de qualquer sanção penal ou administrativa. Assim, a lei penal que serviria de mero e espúrio utensílio de cobrança, intimidando o sonegador, talvez esteja até mesmo laborando no decréscimo de receitas tributárias, visto que o receio pela punição, seja ela de qualquer natureza, resta afastado. Prejudica-se, ainda, o registro simbólico denotado pelas normas penais e suas consequências.

Não se pode mercantilizar o Direito Penal, pensando-o a partir de premissas puramente econômicas. Estar-se-ia confrontando verbas com a liberdade - e porque não dizer a vida - dos cidadãos. Com a demonstração evidente de interesse estatal pelo adimplemento da obrigação tributária e não pela sanção penal, verifica-se que o bem jurídico que sustenta a norma é o crédito, e nesse caso, entendemos se tratar de mero interesse.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1994.

BARROS, S. T. de. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BERTOLUCI, M. M. A inconstitucionalidade do art 2º, II, da Lei n. 8.137/90. In: FAYET JR, N. (org.) **Ensaaios penais em homenagem ao professor Alberto Rufino Rodrigues de Sousa**. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003.

CAMPOS, D. de. **O crime de sonegação fiscal: evolução legislativa; análise do tipo na lei vigente (Lei 8.137/90); sonegação e simples inadimplemento (CF Art. 5º, LXVII)**. In: OLIVEIRA, A. C. M. de, CAMPOS, D. de. (Coordenadores) **Direito Penal Tributário Contemporâneo. Estudo de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995.

COSTA Jr. P. J. da, DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DECOIMAN, P. R. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

CORREA, A. **Dos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 1994.

EISELE, A. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

LOPES, R. F. de F. Crime de sonegação fiscal. A crise do Estado como causa de exclusão de culpabilidade. Curitiba Juruá, 2002. p. 82. Ainda, SALOMÃO, H. E. Crimes tributários nos Tribunais Superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Ano 14. n. 58. São Paulo: RT, 2006.

LOVATTO, A. A. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, H. de B. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, I. G. da S. Crimes contra a ordem tributária. *In: Pesquisas tributárias* n. 1. 3. ed. São Paulo: RT, 1998.

MARTINS, I. G. da S. **Da sanção tributária**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MONTEIRO, S. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2. ed. São Paulo: Hemus, 1994.

OLIVEIRA, R. R. de. **A relevância penal da inadimplência tributária**. Tese (Doutorado em Direito) apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006.

SILVA, J. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.