

SILVANA NEVES

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Uniasselvi/FMB
São José do Rio Preto – SP
2010

SILVANA NEVES

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como exigência parcial à obtenção ao título de Especialista em Direito Público no Curso de Especialização *lato sensu* da Universidade Uniasselvi/Flávio Monteiro de Barros – Curso FMB.

Uniasselvi/FMB
São José do Rio Preto - SP
2010

“As grandes histórias de sucesso foram criadas por pessoas que reconheceram um problema e o transformaram em oportunidade”.
(Joseph Sargarman)

RESUMO

Muitas pessoas que não pagam de forma correta os seus tributos ficam sujeitos à Lei Federal que cuida dos crimes tributários. No mesmo sentido, aqueles que se apropriam do dinheiro público, o gastam indevidamente, ou o desviam, deveriam ficar sujeito às mesmas regras e aos mesmos rigores estabelecidos na Lei de Crimes Tributários. Nesse sentido, buscou-se por meio desta pesquisa descrever, de forma breve a respeito dos crimes tributários existentes no ordenamento jurídico. Antes de adentrar-se na didática atinente aos ilícitos tributários de cunho penal, foi abordado conteúdos acerca de aspectos gerais das obrigações tributárias. E para isso foi realizado pesquisa bibliográfica exploratória e explicativa, por meio de livros, artigos, leis e análise de jurisprudências. Todo esse trabalho foi realizado em paralelo à Lei 8.137/90 que trata dos crimes contra ordem tributária no Brasil, onde pode-se concluir que os crimes tributários não podem ser subestimados, e que a forma encontrada pelo legislador para a punição dos mesmos, a mais aconselhada é a via administrativa, a via penal, resulta de mera decisão política.

Palavras-chave: Direito Penal. Crimes Contra Ordem Tributária. Lei 8.137/90.

ABSTRACT

Many people who do not pay their taxes correctly are subject to Federal law that takes care of tax crimes. Similarly, those that take public money, spend it improperly, or divert them, should be subject to the same rules and same rigor established in the Law of Tax Crimes. Accordingly, we sought through this research describe briefly about the crimes in the existing tax law. Before embarking on the teaching regards to tax offenses with criminal justice, was approached about the content aspects of general tax obligations. And it was conducted exploratory and explanatory literature through books, articles, laws and jurisprudence analysis. All this work was carried out in parallel to Law 8.137/90 which deals with crimes against tax order in Brazil, where it can be concluded that the tax crimes can not be underestimated, and that the way found by the legislature for the punishment of the same, most recommended is the administrative, the criminal case, the result of mere political decision.

Keywords: Criminal Law. Crimes Against Tax Order. Law 8.137/90.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
CAPÍTULO 1 – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	09
1.1. O Estado e o Poder de Tributar.....	09
1.2. As Obrigações Tributárias.....	11
1.2.1. Conceitos e Finalidades.....	11
1.2.2. A Natureza Jurídica das Obrigações Tributárias.....	13
CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	14
2.1. Conceito de Direito Penal Tributário.....	14
2.2. Crimes de Sonegação Fiscal e o Surgimento da Lei n.º 4.729/65.....	16
2.3. Crimes Contra a Ordem Tributária e a Lei n.º 8.137/90.....	17
2.4. Princípios.....	21
2.4.1. Princípio da Legalidade no âmbito do Direito Penal.....	21
2.4.1.1. Princípio da Reserva Legal.....	22
2.4.1.2. Princípio da Irretroatividade da Lei Penal.....	23
2.4.1.3. Princípio da Anterioridade da Lei Penal.....	23
CAPÍTULO 3 – OS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA.....	25
3.1. Elisão Fiscal.....	27
3.2. Evasão Fiscal.....	26
3.3. Sonegação Fiscal.....	28
3.4. Fraude.....	28
3.5. Consumação dos Crimes Contra Ordem Tributária.....	29
3.6. O Estado e os Meios de Proteção Contra os Crimes Tributários.....	32
3.7. Lei n.º 8.137/90: Breves Considerações sobre parágrafo 1º e 2º.....	33
3.8. Da ação Penal dos Crimes Contra Ordem Tributária.....	37
CAPÍTULO 4 - JURISPRUDÊNCIAS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	40
4.1. Jurisprudência do STF.....	40
4.2. Jurisprudência do STJ.....	41
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

INTRODUÇÃO

Com o abandono do ideal iluminista do século XVIII e o nascimento da concepção do Estado provedor do bem-estar social as constituições modernas passaram a conter princípios e normas sobre a ordem econômica, cuja consagração constitucional evidencia sua importância nos Estados contemporâneos, além de marcar a possibilidade e conveniência de intervenção estatal nas respectivas economias, pois o Estado deixa de ser um mero expectador imparcial ante as leis de mercado.

Com a evolução do Estado e da sociedade, as relações jurídicas existentes entre aquele e os membros desta intensificaram-se, tornaram-se mais complexas, sendo necessário o surgimento de mecanismos para o controle e disciplina de tais relações.

Neste contexto, a intervenção do Estado na economia é necessária e imprescindível à preservação da ordem econômica, quando abalada por condutas abusivas ou contrárias ao direito, perpetradas pelos diversos agentes econômicos, surgindo, então, a necessidade de criação do Direito Tributário.

Como os meios de arrecadação eram precários e a legislação existente refratária às mudanças bruscas e repentinas, por força de um Poder Legislativo conservador e minado por representantes do poder econômico, que impedia que surgissem leis que viessem de alguma forma diminuir seus ganhos, entendeu-se que a criminalização de fatos econômicos poderia influir no espírito da população que tinha respeito pelas leis.

Esta lei tinha como finalidade a solução do problema econômico e financeiro do país enquanto poder público, com obrigação de promover o bem público, em momento de turbulência econômica. Surgiu junto com um programa de reformas e, no ano seguinte, fruto da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que alterou o sistema tributário nacional, promulgou-se um novo Código Tributário, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 e, no outro ano, uma nova Constituição, consagrando-se as mudanças constitucionais impostas pelo grande número de emendas que foram surgindo e inseridas no ordenamento jurídico brasileiro.

Daí procurou o legislador montar uma estrutura típica mais flexível, dotando-a de uma linguagem menos casuística, de forma a tutelar com melhor eficiência, os bens, os valores e os interesses que embasam a sociedade, criando a Lei 8.137 de 27 de dezembro

de 1990, que segundo sua ementa define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. No presente estudo, somente analisaremos os crimes contra a ordem tributária.

Os chamados ilícitos fiscais e as respectivas normas repressivas vêm despertando o interesse de diversos autores de direito tributário para seu estudo ante as criativas manobras evasivas do contribuinte, capazes de excluir expressivos recursos dos cofres estatais, contrapostas à multiplicação de tarefas cometidas ao Estado na atualidade, o qual cria a necessidade de aumentar sua capacidade de arrecadação tributária.

A partir do conceito de tributo contido no art. 3º do Código Tributário Nacional, é possível extrair elementos valiosos à compreensão dos crimes tributários, porquanto somente haverá crime após a ocorrência do fato gerador ou oponível. Com efeito, o sujeito ativo do crime tributário visa ocultar o nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito tributário, mediante as condutas fraudulentas descritas nos tipos penais da Lei 8.137/90, induzindo, assim, as autoridades fiscais a erro, a fim de obter supressão ou redução do tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

Feitas estas considerações iniciais, é justamente com enfoque nesta relação que surge o propósito desse estudo, onde busca-se mostrar a aplicação da legislação tributária e vem propor um estudo sobre os crimes contra a ordem tributária, como o Estado se protege contra os mesmos, e no mesmo caso, se há a extinção da punibilidade e qual o momento.

O tema em apreço foi escolhido, pois além de ser atual e relevante, visa enfatizar os aspectos mais polêmicos dos delitos de evasão fiscal, abrangendo as causas mais debatidas, que impedem o Estado de exercer seu direito de punir sobre aqueles que violam a norma penal.

O método utilizado no presente trabalho foi a pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa foi analisada pelos dados obtidos quanto a sua abrangência; quanto às fontes e aos instrumentos de coleta de dados; como foram tratados esses dados e os procedimentos de análise de resultados em pesquisa bibliográfica.

Inicialmente, no primeiro capítulo, buscou-se salientar o sistema tributário nacional, as obrigações, seus conceitos e finalidades.

Em seguida, já no segundo capítulo, foram patenteados os fundamentos do direito penal tributário, com a abordagem dos poderes decorrentes do Estado Soberano, tecendo, ainda, considerações acerca dos princípios essenciais do direito penal.

No terceiro e último capítulo, já enfrentando o tema principal, analisou-se os crimes contra ordem tributária, e em que momento irão se consumir os crimes contra a ordem tributária, bem como a ação penal dos mesmos.

Como se vê, é de grande e fundamental importância o estudo do tema em análise, tendo em vista que, embora a finalidade precípua da criminalização das condutas que frustram o pagamento de tributos, é conferir proteção ao patrimônio público, contudo, ela produz reflexos acessórios, tais como instrumentalizar o exercício arrecadatório da Administração Pública, contribuindo para o aumento da arrecadação, que é, em tese, por meio dela que são supridas as necessidades sociais.

1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo que forma os tributos instituídos em um país e os princípios e normas que os regem. No Brasil, esse sistema é constitucional e, conseqüentemente, rígido.

O intuito de se criar tributos em um país está ligado ao fato de que a tributação é o instrumento de que se tem valido a economia estatal para sobreviver. De acordo com Machado (2006, p. 52), “o tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra estatização da economia. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”.

Segundo Ferreira, o sistema tributário compreende diferentes funções dentre as quais se podem destacar:

- a) A função fiscal – que consiste no financiamento do gasto público do Estado, como instrumento principal de captação de receita para fazer frente às necessidades públicas;
- b) A função econômica – que consistem em cumprir a defesa do desenvolvimento da indústria nacional, mediante a taxação de produtos importados, na instituição de incentivos fiscais e isenções;
- c) A função social – que se desempenha mediante a tributação daqueles com maior capacidade contributiva, com o fim de empregar o produto da arrecadação em obras voltadas para as camadas mais carentes da população, realizando a redistribuição de renda e diminuindo as desigualdades existentes (FERREIRA, 2002, p. 15).

As funções descritas acima buscam legitimar a cobrança dos tributos dentro de uma perspectiva política, jurídica, social e ética, transformando seu pagamento em um dever de todo cidadão brasileiro.

1.1. O Estado e o Poder de Tributar

O Estado apresenta-se como o provedor das necessidades públicas. Com o surgimento das nações civilizadas e elaboração da teoria do Estado moderno, os anseios particulares foram substituídos por necessidades públicas e o Estado foi alçado à categoria de ente capaz de provê-las.

De acordo com o que descreve Costa:

A matéria tributária vem regulada na Constituição Federal. Como forma de intromissão do Estado no patrimônio privado, à tributação não pode ser

ilimitada, devendo obedecer aos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente. Na mesma medida que os direitos fundamentais autorizam a tributação, eles também limitam o poder de tributar. Por assim dizer, ao serem previstos constitucionalmente os direitos sociais, como saúde, educação e moradia. O Estado responsabiliza-se pelo seu oferecimento a quem não os possui. Para tanto, necessitará de recursos, que, fundamentalmente, serão providos pela tributação (COSTA, 2010, p. 2).

Com essa afirmação é possível reconhecer o papel do Estado no âmbito de cobrar e controlar a arrecadação no país, assim como a sua limitação para tal, diante daquilo que arrecada da população e empresas em geral e que conseqüentemente deve ser repassado em benefício daqueles menos favorecidos na sociedade.

Como afirma Machado (2006, p. 53), “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

Mas, ao mesmo tempo, a arrecadação não poderá implicar na supressão ou perda de algum direito fundamental. A título de satisfazer a gana arrecadatória do Estado, o contribuinte não deverá ser desprovido de seus direitos.

Costa descreve que:

As limitações ao poder de tributar podem ser de diversas ordens, dentre as quais se destacam: as imunidades, as proibições de privilégio, as proibições de discriminação fiscal e as garantias relacionadas diretamente com os direitos fundamentais, traduzidas em verdadeiros princípios tributários (COSTA, 2010, p. 3).

Todas as limitações ao poder de tributar defluem, ainda que indiretamente, dos direitos fundamentais. E é isso que o artigo 150 da Constituição Federal aborda, quando no *caput* e incisos descreve que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A Constituição Federal não é somente um instrumento político de formação e organização de uma sociedade institucionalmente organizada, mas que também, através de regras e princípios garante ao Estado a sua legítima manutenção e, principalmente, o emprego de meios válidos para a consecução de seus fins, sem, no entanto, causar prejuízos aos seus contribuintes.

No Brasil, o poder de tributar é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. É um poder irrenunciável e indelegável, porém não absoluto. A competência delimita o poder de tributar, uma vez que a própria Constituição Federal faz a repartição da força tributante entre as esferas políticas (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal), de forma específica e fechada, com a devida atenção especial ao Princípio da Legalidade (art.150, I, CF/88) como o mais importante instrumento de segurança jurídica, quando vista em um sentido mais amplo.

1.2. As Obrigações Tributárias

O direito obrigacional regula as relações jurídicas existentes entre duas ou mais pessoas, abrangendo um objeto, que por via de regra ter caráter patrimonial.

O sistema tributário tem na obrigação tributária seu principal elemento. Essa obrigação nasce com o vínculo existente entre o Estado e os contribuintes, não sendo esta uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica de natureza obrigacional, o que faz surgir a obrigação dos indivíduos perante o Estado.

1.2.1. Conceitos e Finalidades

No direito brasileiro, a obrigação tributária corresponde a um dever a ser cumprido e derivado da relação entre as pessoas, da qual uma tem o direito de exigir e a outra o dever de cumprir uma obrigação.

Borba descreve que a obrigação corresponde ao seu verdadeiro núcleo, uma vez que se trata de um direito estritamente obrigacional. Para Borba a obrigação tributária é vista como:

Uma relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular e a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou em fazer alguma coisa no interesse do Fisco ou, ainda, em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei (BORBA, 2006, p. 279).

Obrigação tributária, portanto, é o liame entre devedor (contribuinte ou responsável) e credor (Fisco), que tem por prestação o tributo ou conduta de natureza tributária consistente em fazer ou não fazer.

Já Machado (2006, p. 140) define a obrigação tributária como sendo:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

O Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em duas espécies: principal e acessória. Os parágrafos 1º e 2º do artigo 113 do CTN conceituam as espécies da seguinte forma:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Para entender a diferença entre a principal e acessória, é importante observar que é na obrigação principal que está envolvido o fator dinheiro, ou seja, na obrigação principal o contribuinte vai ter de realizar algum tipo de pagamento, seja de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação tributária principal é a entrega de dinheiro ao Estado, proveniente do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, tendo sempre conteúdo patrimonial. É a obrigação de dar (pagar) ao sujeito ativo. Ela decorre sempre de lei, ou seja, somente a lei poderá instituir um tributo, bem como somente a lei gerará uma obrigação tributária principal.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Já na obrigação acessória o contribuinte apenas deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa determinada na legislação tributária, assim, por exemplo, a obrigação de pagar o ISS - Imposto Sobre Serviço é uma obrigação principal, já a obrigação de emitir notas fiscais de serviço nas operações tributáveis é uma obrigação acessória.

São os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

Segundo Torres (1993, p. 306) quanto ao objeto da obrigação tributária principal diz que o “tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”.

Em relação ao objeto dessas obrigações, Machado descreve que:

O objeto da obrigação tributária vale dizer, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Já o objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. [...] é sempre uma obrigação de fazer (MACHADO, 2006, p. 141).

Do próprio conceito de obrigação tributária pode-se observar que o fato gerador é a situação prevista em lei que uma vez ocorrida, faz nascer à obrigação tributária.

Machado (2006, p. 141), preleciona que “se o fato ocorrido obrigar o contribuinte a pagar algum valor ao Estado, tem-se a obrigação principal, se apenas obrigá-lo a fazer ou deixar de fazer algum ato, sem implicar em pagamento, tem-se a obrigação acessória”.

1.2.2. A Natureza Jurídica das Obrigações Tributárias

A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência, como descreve Machado (2006, p. 144) “decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento”. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido, sendo, dessa forma, irrelevante a vontade das pessoas envolvidas.

A natureza jurídica das obrigações tributárias está diretamente ligada ao fato gerador e à lei, que são as fontes da obrigação tributária. Machado (2006, p. 144) afirma que “a lei é a fonte formal e o fato gerador a fonte materiais e ambas são indispensáveis no contexto dessas obrigações”.

2. FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Como já mencionado alhures, a Constituição Federal confere ao Estado o poder de tributar, mas não deixa de impor limites, que devem ser respeitados no momento em que qualquer dos entes federados exercerem esta competência tributária.

Segundo Eisele (2001, p. 20 e 21):

A estrutura da designação Direito Penal Tributário é formada pela indicação da ciência em um primeiro plano, seu ramo em segundo lugar, e o complemento predicante a especificar qual a matéria tratada dentro do ramo identificado. Nesta estrutura quando se alude ao Direito Tributário Penal, o objeto pertence ao Direito Tributário, e está delimitado dentro desse como a parcela dos ilícitos de natureza tributária que ensejam a aplicação de uma sanção administrativa, verificados pela inobservância de normas do Direito Tributário. Por outro lado, o Direito Penal Tributário é uma das matérias do Direito Penal, qual seja, a que trata dos crimes que tenham tributo como objeto jurídico. Direta ou indiretamente considerado. Assim, o instituto central do Direito Penal tributário é o crime (ilícito penal), e do Direito Tributário Penal é o ilícito tributário (EISELE, 2001, p. 20 e 21).

Há na sociedade, diversas formas de se controlar o comportamento daqueles que a integram, tais como a igreja, a família, entre outras, que assim como o Direito, têm um papel de controlar a conduta de seus membros a fim de evitar as posturas contrárias às normas.

Nesse passo, fica evidente a necessidade da atuação do Direito Penal Tributário, para coibir as ações ou omissões que frustram a arrecadação tributária, já que apenas a sanção administrativo-tributária com a cominação de multa, não tem sido suficiente para causar temor ao indivíduo-contribuinte, a ponto de determinar que se abstenha das condutas de evasão fiscal.

Sendo assim este trabalho irá se preocupar em tratar do Direito Penal Tributário, uma vez que trata dos crimes praticados contra tributos, ou seja, o bem jurídico protegido nesta nomenclatura.

2.1. Conceito de Direito Penal Tributário

A doutrina em geral, com a finalidade de distinguir as infrações tributárias definidas e punidas pelo Direito Tributário daquelas previstas e sancionadas pelo Direito Penal, costuma falar em Direito Tributário Penal e em Direito Penal Tributário

Conforme mencionado acima, o primeiro ato legal a tratar especificamente do chamado Direito Penal Tributário foi a Lei n. 4.729/65, a chamada “lei de sonegação fiscal”, que dispõe em seu art. 1º (BRASIL, 2010):

“Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal” (BRASIL, 2010).

O Estado utiliza os tributos não somente para alcançar seus fins fundamentais, o de obter recursos financeiros para si, mas também, como instrumento para atingir fins econômicos, sociais, tecnológicos, científicos.

Nesse passo, os entes federados – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – valendo-se do poder que lhes fora constitucionalmente concedido, têm a competência de instituir tributos, com o fim precípuo de promover políticas públicas.

Constata-se, pois, que a manutenção da ordem tributária é essencial à Administração Pública, pois é por meio dela que os fins sociais são alcançados.

Assim, um reforço normativo e sancionador do Direito Penal, pode ser um fator determinante no sentido de fazer com que o devedor de tributos cumpra com sua obrigação tributária.

Deste modo, fica evidente a necessidade de se estabelecer, inclusive penalmente, sanções àqueles que violam o dever de pagar tributos para que, desta forma, esteja assegurada a arrecadação.

Portanto, para que haja uma tutela das atividades públicas arrecadatórias, e como consequência, seja coibida a ocorrência de evasão fiscal, faz-se necessária a criação do Direito Penal Tributário, que nos dizeres de Pimentel é:

[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes [a] sanção própria do Direito Penal (PIMENTEL, 1987, p. 260).

Destaca-se, neste excerto, a autonomia do Direito Penal Tributário em razão de suas peculiaridades, sem, contudo, afastar os preceitos do Direito Penal.

Em complemento, aduz o nobre doutrinador Denari que:

[...] referimo-nos ao Direito Penal Tributário como o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo 'tributário' pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária (DENARI, 2000, p. 16).

É evidente que o Direito Penal Tributário constitui um desdobramento do Direito Penal, já que estabelece a incriminação e conseqüente atribuição de pena privativa de liberdade, traço marcante do Direito Penal, aos violadores das normas que tutelam a ordem tributária.

Há, todavia, aqueles que repelem qualquer subdivisão do Direito Penal, apoiando tal entendimento na assertiva de que o número elevado de especialidades intensifica o tumulto doutrinário além de desorientar a Justiça.

Mas a despeito deste posicionamento, impende salientar que não se trata de uma violação à unicidade do Direito. Entretanto, sua fragmentação, de cunho apenas didático, permite melhor abordagem das suas subáreas, destacando-se, o ramo inserido no Direito Penal que tutela o Erário.

Desse modo, surge o Direito Penal Tributário com o intuito de oportunizar uma melhor arrecadação e execução da política tributária do Estado, por meio das normas criminais destinadas a reprimir a conduta do agente, que tolhe a atividade arrecadatória.

2.2. Crimes de Sonegação Fiscal e o Surgimento da Lei n.º 4.729/65

Em razão da necessidade de regulamentação específica, como se demonstrou, foi editada a Lei n.º. 4.729, de 14 de julho de 1965, que trouxe em seu bojo quatro tipos penais (BRASIL, 2010). Definidora dos crimes de sonegação fiscal significou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre delitos de evasão tributária, pois, foi com o seu advento que se resolveu importante divergência doutrinária e jurisprudencial, suprimindo a lacuna existente no ordenamento jurídico.

Em 25 de novembro 1969, a Lei n.º. 5.569 (BRASIL, 2010, p.1) trouxe uma quinta hipótese, que juntamente com os dispositivos da lei 4.729/65, tinha como finalidade solucionar o problema econômico e financeiro do país decorrente da tomada do poder militar, e tutelar os interesses estatais na arrecadação de tributos.

Houve, entretanto, com o advento da lei em apreço, entendimento de que, os delitos nela instituídos já estavam contemplados no Código Penal, mas, o que os discriminava era o elemento subjetivo do injusto. Assim, enquanto que na figura delitiva especial, o dolo é a obtenção da evasão, causando dano à Fazenda Pública, no delito de estelionato, v.g., a elementar do tipo é o erro da vítima. Por esta razão é importante aferir qual o elemento subjetivo do injusto.

Nestes termos, manifestou-se Pimentel ao fazer uma análise da Lei nº. 4.729/65:

A Lei 4.729, de 14.07.65, conhecida como 'Lei da Sonegação Fiscal', foi editada com o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação dos tributos, coibindo a sonegação e a evasão, mediante a imposição de sanções severas, com caráter específico, a comportamentos antes considerados puníveis somente como infrações administrativas. É a mais importante das leis tributárias. Entretanto, parece-nos que se trata apenas de um conjunto de normas sancionador (sic), pois todas as figuras típicas contempladas por esta lei descrevem figuras típicas já previstas em dispositivos do Código Penal vigentes (PIMENTEL, 1987, p. 260).

Apesar deste entendimento, é certo que, se traçado um paralelo entre as penas cominadas na lei especial e aquelas estabelecidas para os crimes contra a fé pública contemplados no Código Penal, percebe-se, que o legislador naquela hipótese foi mais flexível no que tange ao tempo das penas e ao regime de cumprimento, tornando-se manifesto, que o agente que causa dano à Fazenda Pública teve tratamento mais benéfico do que aquele que, da mesma forma, causa dano ao patrimônio do particular.

Evidente, portanto, o equivoco do legislador quando cominou pena mais branda aos delitos de sonegação, haja vista a extrema relevância de ser tutelado o Erário.

Era indiscutível, portanto, a necessidade de se elaborar uma legislação que contemplasse normas com o objetivo de defender os interesses estatais na arrecadação de tributos, cessando as inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da tipicidade ou não das condutas de sonegação. Pois além de conter lacunas, a Lei nº. 4.729/65 pouco contribuiu para a coibição da prática criminosa, mas teve vital importância, já que regulamentou a matéria penal tributária e deu ensejo à criação da Lei nº. 8.137/90.

2.3. Crimes Contra a Ordem Tributária e a Lei n.º 8.137/90

Em 27 de dezembro de 1990 surgiu a Lei nº. 8.137, que se originou parcialmente do Projeto de Lei 4.788-A de 1990, do qual o Deputado Federal Nelson Jobim declarou ser “eivado de defeitos, quer de técnica penal, quer de técnica legislativa”. E após a apresentação de Projeto substitutivo por parte do relator e diversas emendas parlamentares, além de outro Projeto do executivo, foi aprovada a referida lei (BRASIL, 2004)

A Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências, também foi considerada pela doutrina como uma lei mal elaborada, porque foi criada em um momento conturbado da política nacional.

A Lei nº 8.137/1990 define crimes contra a ordem tributária. Nela estão dois tipos penais, nos artigos 1º e 2º, que descrevem condutas usualmente conhecidas como “sonegação fiscal” (BRASIL, 2004):

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL, 2004).

Segundo Santos (2006, p. 109):

O tipo descrito no artigo 1º define crime de cunho material, que se consuma somente quando as condutas nele descritas produzirem como resultado a efetiva supressão ou redução de tributo; no artigo 2º, crime de natureza formal, que se consuma independentemente da produção de qualquer resultado como decorrência das condutas que esse tipo penal descreve.

A classificação desses crimes — se materiais ou de mera conduta — é deveras importante, pois repercute na própria consumação e, a partir desta, na possibilidade de tentativa, trazendo ainda consigo diversas outras conseqüências jurídicas de grande relevância.

No campo jurisprudencial, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do *Habeas Corpus* nº 75.945-2 (DJ 13.2.98, p. 4), decidiu no seguinte sentido (GOMES, Bianchini, 2010, p. 2):

“Crime contra a ordem tributária (L. 8.197/90, art. 1º, I): infração material — ao contrário do que sucedia no tipo similar da L. 4.729/65 — a consumação da qual é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa, no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade”.

Em seu voto, o relator, ministro Sepúlveda Pertence, afirmou:

“É que — diferentemente do que ocorria no art. 1º, I, da L. 4.729/65 — na L. 8.137/90, o tipo deixa de constituir crime formal ou de mera conduta e a supressão ou redução do tributo — que antes figurava no tipo como dolo específico — passam a ser elementos materiais da sua consumação”.

Independentemente da sua definitividade, a decisão STF suscita diversas indagações, dentre elas: se o crime aqui referido é material, exigindo um resultado efetivo (supressão ou redução do tributo), em que momento ele se poderá dizer consumado?

Nessa esteira é o entendimento doutrinário prevalecente:

De resto, a Lei 8.137/90 regulou inteiramente a matéria dos ‘crimes contra a ordem jurídica tributária’, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei 8.137, de 1990, estando revogada a Lei 4.729/65 (COSTA JÚNIOR, 1995, p. 100).

A edição de normas tributárias e penais concedendo privilégios à sonegação tem sido a regra no período posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988.

De fato, a Lei nº 8.137/1990, em seu art. 144, já continha a previsão de extinção da punibilidade do sonegador que efetuasse o pagamento dos tributos sonegados desde que o fizesse antes do recebimento da denúncia. Por um breve lapso temporal, essa sorte de privilégio foi abolida de nosso ordenamento jurídico, por conta da revogação do art. 14 da citada lei pelo art. 98 da Lei nº 8.383/ 1991.

Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Pouco tempo depois, porém, o privilégio foi restabelecido por meio de emenda ao Projeto de Lei nº 913-B. Nesse projeto, que se transformou na Lei nº 9.249/1995 foi incluído o art. 346, ressuscitando o privilégio penal antes extirpado da legislação brasileira.

Segundo narra Feldens (2002, p. 191), essa emenda visaria,

“corrigir uma deformação existente na Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Essa emenda limitava-se a incorporar na legislação o que havia sido suprimido na citada lei. O Deputado Silvio Torres pediu a palavra para declarar-se favorável ao acolhimento da emenda pelo Relator, acrescentando, a propósito, que fora procurado em São Paulo por representantes das Federações do Comércio, os quais lhe relataram muitos problemas que vinham ocorrendo em função daquela lei, penalizando até mesmo quem estivesse em dia com o fisco, continuando, não obstante, a ser indiciados em processos-crime” (FELDENS, 2002, p. 191).

Embora atualmente tal discussão pareça superada, é preciso mencionar que para o legislador, a polêmica não pareceu tão simples e clara, já que criou normas, que ainda se referiam a Lei nº. 4.729/65, como se esta ainda produzisse alguma eficácia.

O mesmo ocorreu no Decreto nº. 982, de 12 de novembro de 1993, porque em seu artigo 1º, inciso II, há expressa menção à Lei nº. 4.729/65, determinando como os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional deveriam proceder, ao apurar ilícitos que configurassem sonegação fiscal.

O conflito aparente destas normas, causado pela imprecisão do legislador, possibilitou ao acusado como forma de defesa, utilizar a dúvida quanto à aplicação das leis para protelar, alegarem preliminares e nulidades, e desta forma beneficiar-se.

Destarte, diante dos fundamentos esposados, infere-se que não é possível conceber a existência de dois diplomas legais, regulando os mesmos fatos criminosos.

Assim, para que tal questão seja solucionada, deve ser utilizada a norma contida no §1º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, já que a nova lei, além de criar novas figuras típicas, reproduziu as já estabelecidas na Lei nº. 4.729/65, ressaltando-se a aplicação desta, aos delitos praticados na sua vigência. Há ainda que se levar em conta para se chegar a tal conclusão, o artigo 23 da Lei nº. 8.137/90, o qual preceitua a revogação de todas as disposições em contrário.

Explanado tal entendimento, cabe ressaltar, por derradeiro, que a todos os delitos praticados, que tiverem como elemento subjetivo, o dolo de se evadir do dever de pagar tributos, deve ser aplicada a lei especial, não devendo se cogitar na aplicação de qualquer dos dispositivos do Código Penal. Na hipótese de conflito aparente de normas, em razão da regra de especialidade ou do efeito consuntivo, a lei 8.137 deverá ser aplicada em prejuízo do Estatuto Repressor, o qual foi editado para reger condutas de ordem geral. Entretanto, se os efeitos da conduta do infrator, excederem os interesses do Estado tributante, e, alcançarem direito de terceiros, é possível que àquele sejam aplicadas as normas de caráter específico, enquanto este poderá ser responsabilizado pelas de cunho geral.

2.4. Princípios

Os princípios configuram um conjunto de preceitos, que atuam como alicerces do Direito, determinando, desse modo, a conduta a ser adotada em qualquer operação jurídica, seja na elaboração da lei, sejam na sua aplicação ao caso concreto.

Não são todos os princípios que estão estabelecidos expressamente na lei. Contudo, como eles configuram a base do Direito, este deve ser aplicado sempre em consonância com aqueles.

Assim, os princípios são normas jurídicas, que podem desempenhar a função de afastar a validade dos preceitos que a eles se contraponham, como também orientar a criação, interpretação e aplicação de outras normas, possibilitando, que sejam supridas as lacunas do ordenamento jurídico.

2.4.1. Princípio da Legalidade no âmbito do Direito Penal

O Princípio da Legalidade é tido como uma regra básica do Sistema Tributário onde, para a criação ou majoração de tributos, necessário se faz que os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) se valham de leis, ou seja somente através de lei os tributos poderão ser criados.

Greco traz a tona a ingerência do princípio da legalidade no seio da sociedade democrática:

O princípio da legalidade nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obra da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte dos governantes. Tinha-se em vista alcançar um estado geral de confiança e certeza na ação dos titulares do poder, evitando-se assim a dúvida, a intranquilidade, a desconfiança e a suspeição, tão usuais onde o poder é absoluto, onde o governo se acha dotado de uma vontade pessoal soberana ou se reputa *legibus solutus* e onde, enfim, as regras de convivência não foram previamente elaboradas nem reconhecidas. (2004, p. 104).

O aludido princípio está consagrado no artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, e também no artigo 97 do Código Tributário Nacional abaixo transcritos consecutivamente:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - instituição de tributos, ou a sua extinção.

Importante notar que o próprio artigo 5º da Constituição Federal, da mesma forma que no Princípio da Igualdade, traz também um princípio genérico da legalidade em seu inciso II, estabelecendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

O art. 62 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 32/2001, diz que:

Somente em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá usar de medidas provisórias, que terão força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. Terão vigência por prazo de 60 (sessenta) dias, como reza o parágrafo terceiro do mesmo artigo podendo ser prorrogadas uma única vez por igual período. Findo o prazo sem a aprovação do Congresso Nacional, estas perderão efeito.

2.4.1.1. Princípio da Reserva Legal

Extrai-se do princípio da reserva legal, a reserva absoluta da lei, significando que apenas a lei pode estabelecer os crimes e as sanções a serem cominadas, excluindo-se, desta forma, qualquer outro tipo de disciplina normativa que não seja lei em sentido estrito, ainda que tenha o mesmo efeito, como, *v.g.*, a medida provisória.

Decorre deste preceito, a proibição de se utilizar a analogia e o direito costumeiro, como fontes do direito penal, porque se o fato não está previsto em lei, o indivíduo não poderá ser punido. Contudo, estas fontes do direito poderão ser aplicadas em benefício do acusado.

Impende salientar, que o postulado da reserva legal é de fundamental importância para o Direito Penal, pois tem como principal finalidade restringir o poder estatal no que tange à aplicação das penas, garantindo direitos mínimos para os indivíduos, pois em decorrência deste princípio, a imputação da prática de um crime, está condicionada à existência de lei prévia, que defina determinada conduta como tal.

Confere, assim, ao Direito Penal, uma função de garantia, pois o cidadão terá assegurado, que só será processado e condenado, se os fatos criminosos e a pena estiverem previamente fixados em lei.

2.4.1.2. Princípio da Irretroatividade da Lei Penal

O fato gerador da obrigação tributária não pode ser alcançado por lei posterior à sua constituição. É o que reza o artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.

De fato, tal assertiva é lógica, uma vez que a lei criada hoje só poderá atingir situações posteriores à sua instituição, e não situações ocorridas anteriormente. Portanto, aplica-se a lei do momento do fato gerador.

A lei tributária só retroage quando for para beneficiar os infratores, vale dizer, somente em relação às infrações e não aos tributos.

Para melhor compreensão, pode-se tomar como exemplo sanção decorrente de infração, qual seja, a imposição de multa. Assim nos coloca Sabbag (2002, p. 32) dizendo que:

[...] a multa não é tributo, mas é componente adstrito ao tipo tributário [...] Incide tal sanção em razão do descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (multa moratória), quer seja acessória (multa punitiva). Caso a lei posterior estabeleça uma multa inferior àquela estabelecida pela lei aplicável à época do fato gerador, o Fisco fica compelido a valer-se da lei mais benéfica ao contribuinte. É, portanto, uma exceção ao Princípio da Irretroatividade, com aplicação da *lex melius*. Trata-se, neste caso, da “retroação benéfica para multas tributárias ou retroafio *in melius*” (SABBAG, 2002, p. 32).

2.4.1.3. Princípio da Anterioridade da Lei Penal

Trata-se de um princípio específico do Direito Tributário. Por este, entende-se que o tributo só pode ser cobrado no exercício financeiro posterior àquele da lei que criou ou majorou o mesmo.

A razão que está por trás desse princípio é justamente conceder um período para que o contribuinte planeje seu orçamento em relação ao novo tributo, isso para evitar que seja “pego de surpresa” pelo Fisco.

O artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal consagra o referido Princípio:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 III - cobrar tributos:
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Importante inovação nos trouxe a Emenda Constitucional nº42, de 19 de dezembro de 2003, adicionando ao artigo 150, inciso III, da Carta Magna a alínea “c”, qual seja, a anterioridade nonagesimal, visando garantir o disposto na alínea “b” do mesmo artigo, ou seja, não causar surpresa ao contribuinte, aplicando-se dessa forma, simultaneamente as duas alíneas.

Importante salientar que certos tributos não seguem a regra da anterioridade, podendo ser cobrados imediatamente. Tal exceção encontra-se prevista no artigo 150, parágrafo primeiro, “parte inicial”, da Constituição Federal de 1988. São eles: Imposto de Importação, de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, entre outros.

3. OS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

Toda empresa, seja comercial ou industrial, em geral, assim como os indivíduos, buscam alcançar sucesso e atingir resultados econômicos satisfatórios. E muitas vezes, o fator que mais pesa na hora de analisar receitas, despesas e custos, são os tributos e, mesmo sabendo das obrigações tributárias que lhes cabem, ainda conseguem burlar a lei na busca de evitar os pagamentos obrigacionais que lhes cabem diante do Estado.

E é a partir desse desejo por lucros mais rápidos e em maior proporção que muitos contribuintes e muitas empresas acaba cometendo os chamados crimes tributários diante de suas obrigações.

Os crimes contra a ordem tributária representam parte do Direito Penal e são tipificados em leis que prestigiam a tutela penal dos direitos difusos e coletivos.

O crime tributário é, antes de tudo, uma conduta humana, como descreve Jorge (2007). Segundo este doutrinador, é uma conduta que, para uns, é inconscientemente dirigida a um fim e, para outros, um acontecimento puramente casual. Não há crime sem conduta, sem uma manifestação do homem, um comportamento em sentido amplo por meio do qual se põe em oposição a uma lei penal tributária.

A lei que trata dos crimes contra a ordem tributária é a lei nº. 8.137/90. De acordo com esta lei, fica assim constituído crime tributário:

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

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal, ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser 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.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

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

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

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

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

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

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

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

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

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

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

Como se viu, a lei busca definir os crimes contra a ordem tributária no seu capítulo I, nos artigos 1º a 3º totalizando um montante de três artigos que tratam o tema.

A partir daí se torna importante também conhecer, após entender a incidência da norma jurídica tributária, os conceitos de evasão, elisão, sonegação e fraude, onde se tem início a ocorrência do fato gerador.

3.1. Elisão Fiscal

Segundo Amaro a elisão fiscal é:

O conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la (AMARO, 2002, p. 47).

Nesse sentido pode-se dizer que a elisão objetiva reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativos de lei, daqueles que permitem às empresas pagarem menos tributos.

De acordo com Aiache e Joaquim:

É pertinente afirmar que a elisão é um conjunto de meios empregados por dado contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, ou seja, trata-se de ação legal praticada com o fim de evitar a incidência tributária ou diminuir o tributo, antes do surgimento da situação definida em lei (AIACHE; JOAQUIM, 2010, p. 2).

De acordo com Zanluca (2010, p. 4), a elisão fiscal “é um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma menor carga fiscal, mesmo quando este comportamento prejudica o Tesouro”.

Martins acredita que:

A elisão fiscal traduz e manifesta o exercício do direito de proteção contra subtração tributária, até onde for possível ao proprietário, seja a proteção total através da elisão de um fato gerador, seja a proteção parcial através da redução do ônus decorrente de um fato gerador futuro que não seja evitado (MARTINS, 2006, p. 37).

Nesse sentido, percebe-se que a elisão não seja um crime tributário, mas um meio legal de conseguir reduzir a carga tributária.

3.2. Evasão Fiscal

A evasão consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei ou o regulamento fiscal, tudo com o objetivo final de minorar o peso da tributação, sendo, aliás, uma fraude imperdoável porque o contribuinte burla conscientemente a legislação.

Segundo Torres:

A evasão é a economia imposta obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário (TORRES apud FERREIRA, 2002, p. 46).

Podem-se citar como exemplos de evasão fiscal a falta de emissão de nota fiscal, a emissão de nota fiscal "calçada" (primeira via com um valor diferente das vias arquivadas na contabilidade), os lançamentos contábeis de despesas inexistentes dentre vários outros.

A evasão diverge da elisão fiscal. A diferença entre elas está no fato de que, a evasão é sempre fraudulenta e a elisão fiscal é uma maneira de designar as técnicas destinando-as a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias, tudo com o objetivo de pagar menos tributos.

Segundo Martins:

A distinção é refletida na terminologia que se adota para conceituar a elisão fiscal legítima, isto é, a prática de atos de negócios, ou a sua não prática, com vistas a elidir o nascimento da obrigação tributária, ao passo que a evasão fiscal legítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei (MARTINS, 2006, p. 404).

Gallo (apud FERREIRA, 2002, p. 45) distingue a elisão da evasão, lançando mão do critério que considera a ocorrência do fato gerador. Assim, “a elisão consistiria em

atividade negocial tendente a impedir o nascimento do fato gerador da obrigação tributária; enquanto a evasão seria derivada da conduta que oculta o fato gerador já ocorrido”.

Já Torres (apud FERREIRA, 2002, p. 46) acreditam que “a evasão e a elisão precedem a ocorrência do fator gerador e por isso são quase sempre lícitas”.

3.3. Sonegação Fiscal

Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público.

De acordo com Smanio:

A sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público. Note-se, porém, que a lei não conceituou o que seja sonegação fiscal, adotando outro critério de identificação, no artigo 1º da Lei n. 8.137/90, qual seja, considerando delitos contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou contribuição social ou acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal (SMANIO, 2010, p. 2).

Note-se, porém, que a lei não conceituou o que seja sonegação fiscal, adotando outro critério de identificação no artigo 1º da Lei n. 8.137/90, qual seja, considerando delitos contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou contribuição social ou acessória, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal.

De acordo com Ferreira (2002, p. 46) a sonegação “funda-se na ocultação voluntária da ocorrência do fato gerador, com o fim de não pagar o tributo devido”.

3.4. Fraude

Segundo Souza:

A fraude serve para caracterizar o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-

se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros (SOUZA, 2010, p. 1)

Entende-se que a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de fustar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais.

De acordo com Ferreira (2002, p. 46) “a fraude consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar tributos ou de pagar importância inferior à devida”.

Em relação aos crimes tributários é importante observar que estes somente acontecerão se o sujeito passivo, após a ocorrência do fato gerador, dolosamente praticar qualquer das condutas descritas acima com o fim de reduzir tributos ou mesmo eximir-se da obrigação tributária.

Ferreira lembra bem quando se trata desses crimes tributários, que:

A doutrina tributária reconhece um legítimo direito do contribuinte de planejar sua atividade, a fim de proceder ao mínimo recolhimento de tributos, desde que obedecidos os ditames legais e seus limites, não sendo necessário praticar atos ilícitos neste sentido (FERREIRA, 2002, p. 46).

3.5. Consumação dos Crimes Contra Ordem Tributária

Como já explicitado, os delitos previstos no artigo 1º, *caput*, da Lei nº. 8.137/1990, se consumam com a redução ou supressão do tributo, tendo em vista que são crimes materiais, exigindo, portanto, para sua configuração a efetiva sonegação, seja por meio da supressão ou da redução dos tributos.

Assim, em que pese alguns entendimentos, como de Ferracini (2000, p. 55) de que “considera-se praticado o delito no dia seguinte em que o responsável tributário tinha a obrigação de proceder ao pagamento junto ao fisco”, é de todo oportuno mencionar que este não é o posicionamento que tem prevalecido merecendo ressalva à inovação trazida pelo Supremo Tribunal Federal, ao estabelecer que a consumação dos delitos em estudo - em se tratando dos materiais - acontece somente no momento em que ocorre o lançamento definitivo do crédito fiscal.

Foi inovadora a decisão proferida pela Corte Maior, porque em dezembro de 2003, ao julgar o *Habeas Corpus* 81.611 em que se discutia a possibilidade da ação penal ter

início antes do lançamento tributário tornar-se definitivo na esfera administrativa, a maioria do Plenário, anuindo com o voto do relator, o Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu que, por se tratar de tipo penal de resultado, a existência do lançamento definitivo é *condição objetiva de punibilidade*, em que pese manifestações, como a do Ministro Cezar Peluso, de que o lançamento definitivo é *elemento normativo do tipo* penal, previsto no artigo 1º, da Lei nº. 8.137.

É oportuno mencionar que, ao proferir seu voto, a Ministra Ellen Gracie ressaltou que, ao condicionar a ação penal ao encerramento da esfera administrativa com o conseqüente lançamento definitivo, estar-se-ia gerando a impunidade dos sonegadores, porque não raras vezes seu trâmite dura mais que uma década, podendo ocorrer a prescrição do crime tributário. Mas, ao ser fomentada essa discussão, o Ministro Relator aditou seu voto, para consignar que a prescrição não correria enquanto durasse o procedimento administrativo, no qual o contribuinte discutia o lançamento tributário.

Mais precisamente, ao abordar o tema da prescrição, o augusto Relator sustentou que o prazo prescricional ficaria *suspense*. Entretanto, os julgados posteriores do mesmo Tribunal passaram a considerar que, o prazo prescricional nem sequer se iniciava, devendo, ficar sem curso, enquanto não ocorresse o lançamento definitivo do crédito tributário no procedimento administrativo.

Neste contexto, deve ser mencionada a decisão proferida em *Hábeas Corpus*, atuando como relator o eminente Barbosa:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTÃO (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, **somente se consumando com o lançamento definitivo**. 2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto “tributo” é elemento normativo do tipo. 3. Em conseqüência, **não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito**, nos termos do art. 111, I, do Código Penal (83414/RS – RIO GRANDE DO SUL; *HABEAS CORPUS*; Relator (a): Min. Joaquim Barbosa; Julgamento 23/04/2004; Órgão Julgador: Primeira Turma) (grifo do autor).

Basta uma leitura sobre esse julgado, para se perceber a sua extensão, porque muito se discutiu a respeito da necessidade do exaurimento da via administrativa, para que seja inaugurada a ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Então, a Corte Constitucional exarou seu último posicionamento com relação a esse tema, manifestando-se, no sentido de que, a decisão definitiva do processo administrativo é

condição objetiva de punibilidade, condicionando, desse modo, a ação penal ao julgamento definitivo da esfera administrativa, como já esposado no tópico anterior.

Trouxe, contudo, sérios resultados para apuração dos crimes de evasão fiscal, tendo em vista que em face da morosidade do processo administrativo, quando este estivesse concluído, poderia ter transcorrido o prazo prescricional do delito, impossibilitando, desta maneira, a deflagração do processo penal.

Em meio a essa problemática, manifestou-se a Suprema Corte com relação ao prazo prescricional dos delitos, estabelecendo que ele só terá início no momento em que ocorrer a sua consumação.

Destarte, é possível dizer que o crédito tributário somente se torna definitivamente exigível, no momento em que ocorre o lançamento tributário definitivo, ou seja, quando já forem esgotadas todas as vias, por meio da qual o sujeito passivo possa desconstituir ou abater a importância do crédito.

Em razão disso, e consolidando o entendimento jurisprudencial emanado do Supremo Tribunal Federal, é forçoso concluir que é nesse momento – lançamento tributário definitivo - que ocorre a consumação do delito, pois só então será possível verificar, se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo.

E nesse diapasão também lecionou Oliveira (1995, p. 96), que com a costumeira mestria expôs que:

É livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição (OLIVEIRA, 1995, p. 96).

Justifica-se, portanto, que a consumação dos crimes contra a ordem tributária se opere tão somente após o acontecimento do lançamento definitivo do crédito tributário, porque enquanto esse momento não se efetiva, é possível que o valor em tese devido pelo sujeito passivo seja desconstituído e, neste caso, não teria ocorrido supressão ou redução de tributo, não havendo, desse modo, crime algum.

Deve-se observar, entretanto, que essa manifestação acerca da consumação dos delitos fiscais deixou evidente que, só tem aplicação se forem materiais ou de resultado, ao passo que o momento consumativo dos crimes formais, ocorrerá com a prática da conduta vedada na lei em comento, não dependendo da ocorrência do resultado, que se sobrevier, apenas fará parte do exaurimento do delito.

Importante salientar, por fim, que se a administração fiscal decair do direito de lançar o crédito tributário, estando impedida de determinar o pagamento do tributo, ocorrerá a impossibilidade de se demonstrar a consumação dos crimes contra a ordem tributária, ficando prejudicada a propositura de eventual ação penal (HC 56799/SP; *Habeas Corpus* 2006/0066989-3. Relatora Ministra Laurita Vaz; T5 Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça; data do julgamento 13/03/2007).

Destarte, pode-se inferir que enquanto, não ocorrer a constituição incontestável da obrigação tributária, por meio do lançamento definitivo, no qual será apurado o valor que o sujeito passivo fraudulentamente deixou de liquidar, essa conduta até este momento deve ser considerada atípica, impedindo, nesse passo, a instauração de inquérito policial e da ação penal, pois sempre deve ser resguardada a garantia constitucional que tem o contribuinte, de insurgir-se contra o poder de tributar do Estado.

3.6. O Estado e os Meios de Proteção Contra os Crimes Tributários

A competência para julgar os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90 é da Justiça Comum Estadual, a não ser que afetem os interesses da União ou de suas entidades (por exemplo: tributos de arrecadação federal), quando a competência passará a ser da Justiça Federal.

Em relação aos meios de proteção contra os crimes tributários, o estado buscou estimular os contribuintes a cumprir com suas obrigações tributárias através da tipificação penal dessas condutas. Reconhecer a criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias pode ter a vantagem de diminuir as inadimplências, pela intimidação dos obrigados.

Essa tipificação tem, no bem jurídico, conforme descreve Ferreira (2002, p. 21), “o papel central na teoria do tipo, pois não se concebe a existência de uma conduta típica que não lesione ou exponha o perigo o bem jurídico”. O bem jurídico, neste sentido, é fator que vai determinar a tipicidade.

De acordo com Machado (2006, p. 497) os atos de descumprimento de leis tributárias ensejam as sanções administrativas – multas. Essas sanções podem ser, conforme descreve Martins, assim classificadas:

- a) Penas pecuniárias, que consistem na estipulação da incidência de certa alíquota em determinado valor, que pode ser o do próprio imposto, o do faturamento ou outro;
- b) As penas de apreensão, que incidem sobre documentos, veículos, enfim objetos outros sobre o qual incide o imposto;
- c) A sujeição, que não é especificamente uma pena. Trata-se de uma consequência natural. É dizer que aquele contribuinte que se revela um descumpridor rotineiro das obrigações tributárias, seja principal, seja acessória, sofrerá maior rigor da fiscalização;
- d) Interdição, na qual o devedor de crédito fiscal fica proibido de negociar com a administração pública, como por exemplo, no caso de certames licitatórios (MARTINS, 2006, p. 485).

É oportuno lembrar que essas sanções devem ser da mesma natureza do ato ilícito. “A sanção via de regra, é um efeito jurídico, conteúdo de uma regra jurídica que prevê a violação de uma regra de conduta”, afirma Martins (2006, p. 476).

Essa sanção como foi possível reconhecer através dos tipos estabelecidos, decorrerá sempre do descumprimento da obrigação tributária.

Segundo Machado (2006, p. 497) “a sanção no âmbito penal seria mais severa. Seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves, que mais seriamente ofendem os interesses sociais. A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica”.

Para Schoerpf (2007, p. 4), as sanções tributárias mais comuns e usuais são as sanções pecuniárias ou as multas.

A multa, segundo Navarro apud SCHOERPF:

É a sanção que mais se ajusta ao caráter e à finalidade da lei repressiva fiscal, o que faz com que seja a de mais genérica aplicação frente às diversas infrações tributárias, ressalvadas poucas exceções, tem os sistemas jurídicos tributários considerados ser a multa a sanção ideal para penalizar os descumprimentos da obrigação tributária substancial e dos deveres formais (NAVARRO apud SCHOERPF, 2007, p. 94).

Em relação às multas, essas devem equivaler-se à gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.

3.7. Lei n.º 8.137/90: Breves Considerações sobre parágrafo 1º e 2º

O objetivo da norma jurídica, quando se fala dos crimes contra a ordem tributária, é a proteção do Erário. As condutas contrárias a essas normas certamente configurarão crimes contra esta mesma ordem, podendo ser praticados ora por particulares, ora por funcionários públicos.

Ditos crimes somente são admitidos na modalidade dolosa, excluindo, dessa forma, o elemento subjetivo culpa ou, por assim dizer, não há a possibilidade de crime culposo, haja vista que tal modalidade não se fez presente na lei objeto de estudo. O que existe é a vontade livre e consciente do infrator, configurando o dolo, sendo este o elemento subjetivo fundamental de todas as condutas descritas na lei.

O Capítulo Primeiro, Seção 1, da Lei 8.137/90 trata dos crimes praticados por particulares contra a Ordem Tributária, sendo exatamente este o objeto de nosso estudo.

O artigo 1º da referida lei dispõe que “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”.

Quando se fala em supressão do tributo, ou contribuição social e qualquer acessório fala-se de uma conduta maior, mais grave por parte do agente, visto que com a supressão o agente busca o não pagamento da integralidade do que é devido; diferentemente do que ocorre com a redução, onde age unicamente com o propósito de diminuir o valor a ser pago. Independentemente de qual das situações pratique, as duas integram-se para formar a figura delitiva.

O inciso I do artigo em estudo enumera a primeira conduta, qual seja: “omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Percebe-se que o crime se configura quando o sujeito ativo omite declaração que deveria fazer nos livros fiscais obrigatórios, talonários de notas fiscais, documentos de entrada e saída de mercadorias, dentre outros, ou então as declara falsamente.

Para Sabbag:

Nesta última hipótese, ocorre o crime comissivo, ou seja, o sujeito o pratica fazendo alguma coisa. Existe uma ação por parte do agente. Pode ocorrer também que o agente omita declaração obrigatória, modalidade esta que configura um crime omissivo, onde, há a abstenção na realização de um ato. Aqui não há de se falar em tentativa, visto que a conduta omissiva do agente é o próprio crime (SABBAG, 2002, p. 68)

É importante mencionar que tanto numa como noutra conduta o dolo é específico, onde o agente tem um fim específico almejado, ou seja, a vontade de praticar um fato e produzir um fim especial.

Corrêa acredita que o objetivo que o legislador teve ao criminalizar tal conduta, foi:

[...] criar mecanismo que iniba o sujeito passivo de obrigação tributária ou seus auxiliares e colaboradores quanto à prática de evasão fiscal, maléfica para o Estado e para a sociedade como um todo, considerando que a finalidade da arrecadação é precipuamente fazer funcionar e sustentar a máquina estatal no preenchimento de suas funções de praticar o bem público para beneficiar a todos os cidadãos indistintamente (CORRÊA, 1996, p. 91).

Sendo assim, a criminalização destes atos visa evitar que a Fazenda Pública seja fraudada no exercício de seus direitos como órgão arrecadador, vale dizer, direito estes provenientes de fatos geradores de obrigações tributárias e seus acessórios, como também pelo exercício de uma atividade.

A conduta típica do inciso II do artigo 1º, de acordo com Borges e Reis (1998, p. 124) “consiste em fraudar a fiscalização tributária, mediante a inserção de elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documentos exigidos pela lei fiscal”.

Da mesma forma como ocorre no inciso anterior, temos também duas condutas. Uma delas ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária (sujeito ativo do crime em tela) insere em livros ou documentos fiscais (ou seja, aqueles exigidos por lei) elementos inexatos. Há, por conseguinte, uma conduta comissiva por parte do agente.

Por outro lado, temos uma conduta omissiva, caracterizadora do crime omissivo. Esta surge na segunda parte do inciso. O agente omite informações acerca de suas operações, ou seja, deixa de registrar as próprias operações nos documentos ou livros fiscais.

Há de se levar em consideração nas duas situações a verdadeira intenção do agente, qual seja, a “supressão” ou “redução” do tributo. Nota-se que novamente se faz presente o dolo (vontade) sendo este específico.

Reza o inciso III do artigo 1º que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

O sujeito ativo da conduta delituosa, quando da ocorrência da falsificação do documento, comete um "falso ideológico", haja vista que inserem dados que não existem em documentos exigidos pelo Fisco.

O inciso IV do artigo 1º enumera várias condutas, quais sejam: “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato”.

A conduta existente no inciso V do artigo 1º, diz respeito ao ato de:

Art. 1º[.....]
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.

Dessa forma, a conduta delitiva existe quando o sujeito age com a vontade específica (e aqui surge mais uma vez o dolo específico) de “suprimir” ou “reduzir” o tributo devido à Fazenda Pública.

O agente pode cometer duas condutas em tal crime: a primeira omissiva, onde o sujeito nega-se a fornecer documentos exigidos pelo Fisco; a segunda, comissiva, ocorre quando o documento é apresentado, no entanto, em desacordo com a legislação específica.

Os crimes acima descritos são tidos como crimes materiais ou de dano, onde há o efetivo resultado, caracterizado pela supressão ou redução do tributo, causando efetivo prejuízo para a Fazenda Pública.

Os crimes do artigo 2º também são praticados por particulares contra a ordem tributária. O legislador, neste caso, usando de técnica, equipara os crimes deste artigo aos elencados no artigo 1º, caput.

Art. 2º [...]

1 - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre renda, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos.

O que ocorre neste delito é a declaração ou omissão de bens que o contribuinte possui. O sujeito neste caso até reconhece a situação de fato que gera o tributo, ou seja, o fato gerador que possibilita o lançamento, por parte do Fisco, do que deve ser recolhido para o Erário. O sujeito chega a recolher o tributo espontaneamente, mas, no entanto, o fato gerador da obrigação tributária está declarado falsamente, ou houve a sua omissão, visto que nem sempre a Fazenda Pública virá conferir se o montante recolhido está correto diante da verdadeira situação de riqueza que o contribuinte possui.

Deixando de recolher o valor dos tributos ou contribuição social no prazo legal, o sujeito comete a conduta típica constante no inciso II do artigo em estudo.

O fato de o sujeito reter o dinheiro que deveria repassar para os Cofres Públicos fará com que incorra no crime de apropriação indébita por equiparação, pois se apropria indevidamente do que não é seu, e sim do Poder Público.

Importante considerar que aqui surge a figura do responsável pelo pagamento da obrigação tributária, ou seja, o sujeito passivo indireto.

No inciso III encontramos três condutas: “exigir, pagar ou receber”. Quando se pune o sujeito pela prática de exigir, pagar, ou receber para si ou para contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível, ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal, a lei busca impedir o comércio de incentivos fiscais, pois estes devem ser aplicados na própria empresa, para aumentar seu capital, melhorando sua capacidade de produção.

Para Borges e Reis apud Corrêa o momento consumativo das três condutas acontece quando:

No primeiro caso, ou seja, na exigência de percentagem sobre a parcela dedutível, o momento ativo do delito só poderá ser aquele em que ocorre não só a solicitação, mas também a efetiva ação de lançamento a favor da empresa beneficiária do valor deduzido, pois, sem essa simultaneidade, seria um delito impossível de ter ocorrido. No segundo caso, que importa em pagar para o contribuinte qualquer percentagem sobre a parcela dedutível, o momento consumativo se dará com a transferência de vantagem financeira, decorrente de incentivo, para o contribuinte. No terceiro caso, que importa em receber importância sobre a parcela dedutível, o crime pressupõe o encontro de duas vontades, pois se há quem recebe, há também quem paga percentagem sobre a parcela dedutível, por conseguinte, tanto quem pagou como quem recebeu coloca-se na condição de sujeito ativo do delito. O momento consumativo ocorre com o recebimento para si ou para outrem (BORGES E REIS apud CORRÊA, 1996).

Constitui crime, em consonância ao inciso IV do artigo 2º da aludida Lei:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.

Quando o sujeito deixa de aplicar o incentivo fiscal ou as parcelas de imposto, caracteriza-se o crime omissivo, visto que há uma omissão por parte do agente. Por outro lado, a modalidade passa a ser comissiva, quando o agente, depois de recebido o incentivo, o desvia de sua verdadeira finalidade na qual deveria ser aplicado.

O quinto inciso do artigo 2º da lei 8.137/90 está assim descrito:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:
V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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 o sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se, neste caso de crime de mera conduta, onde somente a propaganda do programa já o consubstancia. É importante saber que os crimes elencados neste artigo são crimes formais, ou de mera conduta, em que não se exige o resultado para sua consumação.

3.8. Da ação Penal dos Crimes Contra Ordem Tributária

Sendo constatada a prática de crime contra a ordem tributária, delito que causa grande prejuízo aos cofres públicos, bem como à sociedade de uma maneira geral, nasce o direito-dever do Estado de, por meio do *jus puniendi*, tomar as medidas cabíveis contra o contribuinte, que não cumpre com seus deveres tributários.

Assim, segundo ensina Capez a ação penal pode ser definida como:

[...] direito público subjetivo do Estado-Administração, único titular do poder-dever de punir, de pleitear ao Estado-Juiz a aplicação do direito penal objetivo, com a conseqüente satisfação da pretensão punitiva (CAPEZ, 2003, p. 97).

Portanto, para que possa aplicar o direito penal objetivo ao criminoso, o único caminho a ser utilizado é ação penal, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, porque o Estado-Juiz não pode exercer seu poder-dever de aplicar ao infrator uma sanção por outro instrumento, que não seja o processo.

Mas, para que o desviante receba a sanção criminal, é imperioso que sua culpa *lato sensu* seja demonstrada no transcorrer da persecução penal, a qual tem início, em regra, após a conclusão do inquérito policial, procedimento persecutório, que fornece elementos de autoria e materialidade para que a denúncia seja ofertada e, assim, seja inaugurado o processo crime.

É cediço, que não pode haver condenação criminal e conseqüente punição, senão por meio de processo judicial. Assim, é necessário se valer do *jus accusationis* e, por intermédio da ação penal, perseguir a aplicação da norma abstrata ao caso concreto.

Entretanto, para ser inaugurada a ação penal, faz-se necessário a presença de condições gerais, tais como a legitimidade de parte, o interesse de agir, e a possibilidade jurídica do pedido.

Nos crimes em apreço, as condições mencionadas estão caracterizadas da seguinte forma: o Ministério Público tem legitimidade para manejar a ação penal que nestes delitos é pública, e ao ocupar o pólo ativo da relação jurídica processual, visa tutelar o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) seja para proteger a arrecadação da União, dos Estados-Membros ou dos Municípios, contudo, o pólo passivo será ocupado pelo possível autor do fato criminoso.

Com relação ao interesse de agir, ele nada mais é, do que a necessidade e utilidade que tem o sujeito ativo de se valer do processo-crime, para defender determinado interesse material, que no caso em comento é o Erário. Também deve existir nesta condição da ação, a adequação entre o processo penal condenatório e o pedido de aplicação de sanção penal.

Por fim, para que seja inaugurada a ação penal, é necessário que a medida pretendida pelo sujeito ativo, junto ao Poder Judiciário, esteja manifesta no ordenamento jurídico, preenchendo, assim, a possibilidade jurídica do pedido.

Mas, em se tratando dos processos-crime nos quais se pretende demonstrar a conduta criminosa do sujeito passivo, é imprescindível a presença de um requisito especial, qual seja, a ocorrência do lançamento definitivo do crédito tributário na via administrativa, pois do contrário, o crime sequer terá se consumado.

Ressalta-se, contudo, que, se as condições genéricas e as específicas não forem preenchidas de forma adequada, caberá ao juiz rejeitar de ofício a inicial acusatória. Mas, caso não o faça neste momento, nada obsta que ele assim proceda posteriormente e até em outra instância, podendo resultar inclusive na nulidade absoluta do processo.

4. JURISPRUDÊNCIAS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A Jurisprudência é o modo pelo qual os tribunais interpretam e aplicam as leis. É uma decisão continuada dos tribunais sobre uma determinada matéria jurídica. Aqui se aborda algumas decisões do STF e STJ sobre os crimes contra a ordem tributária, tendo o papel predominante e exclusivo de interpretar o direito e auxiliar o jurista servindo de subsídio para a vida jurídica.

4.1 JURISPRUDÊNCIA DO STF

Na linha que vem delineando o Supremo Tribunal Federal, somente é possível o início da ação penal em relação a crime de sonegação quando o procedimento administrativo em curso for definitivamente concluído, já que discutível, ainda, o lançamento tributário. Assim ele descreve:

In casu, comprova-se nos autos a controvérsia administrativo-fiscal, por onde a nova interpretação da Suprema Corte vem autorizando o trancamento da ação penal. Ordem concedida para trancar a ação penal por crime de sonegação fiscal (art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90), sem prejuízo da futura ação penal, com o término do procedimento administrativo “(HC n. 40959/SP, REL.MIN. José Arnaldo da Fonseca, DJ 15/08/05, p. 338)” (BRASIL, 2011)

Tratando-se de delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (na *debeatur*), além de definido o respectivo valor (*quantum debeatur*), sob pena de, em incorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes. Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes “(HC nº 84.092-2 CE, 2ª Turma, REL.MIN. Celso de Mello, DJU 03.12.04. p.50)” (BRASIL, 2011).

4.2 JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Diante do que prescreve o Superior Tribunal de Justiça, pode-se transcrever assim a sua decisão:

Processo

HC 56374 / SP
HABEAS CORPUS
2006/0059024-0

Relator(a)

Ministro GILSON DIPP (1111)

Órgão Julgador

T5 - QUINTA TURMA

Data do Julgamento

19/06/2007

Data da Publicação/Fonte

DJ 06/08/2007 p. 554
LEXSTJ vol. 218 p. 304

Ementa

CRIMINAL. HC. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FRAGILIDADE DA NFLD. AFERIÇÃO INDIRETA. IRREGULARIDADES NA AÇÃO PENAL. CONSIDERAÇÕES EQUIVOCADAS DO FISCAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. RÉU QUE AGIU COM BOA FÉ. FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RECUSA DE FORNECER OS DOCUMENTOS SOLICITADOS. ARGUMENTOS QUE NÃO PODEM SER APRECIADOS NA VIA ELEITA. IMPROPRIEDADE. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. NÃO CONHECIMENTO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. DISCUSSÃO SOBRE A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO JULGADO. FATOS OCORRIDOS ENTRE 02/1999 E 01/2001 E EM 06/2001. ART. 337-A DO CP. VIGÊNCIA A PARTIR DE 10/2000. CONDUTA CONSIDERADA CRIME SOMENTE APÓS A VIGÊNCIA DA LEI PENAL. TRANCAMENTO PARCIAL DA AÇÃO PENAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. INCLUSÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO NO PROGRAMA DE PARCELAMENTO NÃO DEMONSTRADA. DESNECESSIDADE DE ABERTURA DE PRAZO PARA O PAGAMENTO. INICIATIVA QUE DEVE SER TOMADA PELO ACUSADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E PARCIALMENTE CONCEDIDA.

I. O habeas corpus constitui-se em meio impróprio para a análise das alegações de fragilidade da NFLD, irregularidade da ação fiscal, necessidade de inversão do ônus da prova, tendo em vista ter o administrado agido com boa fé, bem como não ter havido recusa deste de fornecer os documentos solicitados, se não demonstrada, de pronto, qualquer ilegalidade ou abuso de poder. Precedentes.

II. A análise destes argumentos apresentados pela defesa, em virtude da necessidade de revolvimento do conjunto fático-probatório, é inviável na via eleita.

III. Esta Corte posicionava-se no sentido de que a representação fiscal do art. 83 da Lei n.º 9.430/96 não constituía condição de procedibilidade para a propositura da ação penal tributária, entendimento revelador da independência das instâncias administrativa, civil e penal.

IV. O entendimento atual da Suprema Corte é no sentido de que “nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade (...)”.

V. Este Tribunal vem adotando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, quando comprovado que a discussão do processo administrativo verse sobre a exigibilidade do crédito tributário ou do quantum devido, devendo a controvérsia ser examinada a partir da apreciação das peculiaridades da situação em concreto.

VI. Evidenciado não haver nos autos qualquer documento apto a demonstrar a pendência de processo administrativo, além de ter sido noticiado pelo Juízo de 1º grau o término da tramitação do recurso administrativo interposto pelo paciente, com o lançamento definitivo do débito tributário, resta afastado o argumento de falta de justa causa para o prosseguimento da ação penal.

VII. Os fatos supostamente praticados pelo acusado ocorreram entre fevereiro de 1999 e janeiro de 2001 e em junho de 2001, sendo que o delito a ele imputado foi introduzido no Código Penal pela Lei n.º 9.983, de 14 julho de 2000, entrando em vigor 90 dias após sua publicação, em 12 de outubro de 2000.

VIII. As condutas praticadas pelo réu antes da data de vigência da lei que introduziu a sonegação de contribuição previdenciária como tipo penal não podem ser a ele atribuídas, pois somente após esta data a conduta tipificada passou a ser considerada crime, sendo passível de sanção penal.

IX. A Lei n.º 10.684/2003, dispõe, em seu art. 9º, que a inclusão no regime de parcelamento enseja a suspensão da pretensão punitiva do Estado.

X. Não estando demonstrada a inclusão do débito tributário no programa de parcelamento, tampouco a quitação dos valores, torna-se impossível a suspensão da pretensão punitiva estatal, ou a extinção da punibilidade.

XI. Não havendo previsão legal que determine a abertura de prazo para a efetivação de parcelamento ou pagamento integral dos débitos tributários, esta iniciativa deve ser tomada pelo réu, a qual, depois de concretizada, resultará, respectivamente, na suspensão do processo ou na extinção da ação penal contra ele instaurada.

XII. Deve ser parcialmente trancada a ação penal, no tocante às condutas praticadas antes da vigência da lei que introduziu na legislação o tipo penal atribuído ao réu, mantendo-se a imputação dos delitos descritos no art. 337- A, inciso III (período de 12/10/2000 a janeiro/2001 e junho de 2001), c/c art. 71 e art. 69, todos do Código Penal e art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 8.137/90.

XIII. Habeas corpus parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente concedida, nos termos do voto do Relator.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça. RETIFICAÇÃO DE PROCLAMAÇÃO DE RESULTADO DE JULGAMENTO: "A Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do pedido e, nessa parte, concedeu parcialmente a ordem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros Laurita Vaz, Napoleão Nunes Maia Filho e Felix Fischer votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Arnaldo Esteves Lima.

CONCLUSÃO

A prática arrecadatória desde os primórdios da humanidade, possui extrema importância, pois ela confere ao Estado, a possibilidade de exercer políticas públicas e atingir o bem comum.

Contudo, para arcar com esse ônus de pagar tributos, a sociedade é compelida a tal prática, gerando em alguns um inconformismo, por não terem ciência da relevância que tem essa forma de arrecadação.

No Brasil, mais precisamente, pode-se afirmar que a sociedade, em regra, não repele o comportamento daqueles que deixam ilicitamente de cumprir com suas obrigações tributárias, seja porque a criminalização destas condutas é relativamente recente, sequer fazendo parte do Estatuto Repressor, seja em razão da má aplicação da receita pública, que os estimula a tal prática.

Em razão disso, se mostra necessário o reforço normativo e sancionador do Direito Penal, pois além de tutelar o Erário, atua como desestímulo aos comportamentos de evasão fiscal, tendo em vista que a simples imposição ou proibição, em regra, não são suficientes para que o sujeito passivo cumpra com suas obrigações tributárias.

Mas nunca é demais lembrar, que a cominação da sanção penal deve sempre estar em consonância com os princípios penais constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não retroatividade da lei penal, do devido processo legal, entre outros.

Assim, diante da tamanha relevância da criminalização dos delitos contra a ordem tributária, torna-se imprescindível compreender a posição adotada pelos Tribunais, no que diz respeito a esse tema, notadamente porque a Jurisprudência é uma fonte indireta do Direito e, talvez, seja a mais dinâmica delas.

Constatou-se, por intermédio da presente pesquisa, que o posicionamento da Corte Maior, no que tange ao momento consumativo e o início do lapso prescricional dos crimes contra a ordem tributária, é de todo coerente. Por se tratarem de crimes materiais, é necessária a efetiva supressão ou redução do tributo para a configuração do delito.

Nesse contexto, parece acertado o posicionamento de que o prazo prescricional dos crimes contra a ordem tributária só terá início a partir da consumação do delito, nos termos do artigo 111, inciso I, do Código Penal. A prescrição é causa extintiva da punibilidade decorrente da inércia do titular da ação, mas não se pode pensar em inércia, se nem sequer

era possível que a ação penal fosse inaugurada antes do exaurimento do procedimento administrativo. Logo, não poderá se iniciar o fluxo prescricional.

Não obstante entendimentos contrários, pode-se concluir que, o lançamento definitivo é elemento normativo do tipo penal previsto no artigo 1º, da Lei nº. 8.137/90, como assim também sustenta o Ministro Cezar Peluso, porque a decisão na via administrativa exerce influência no tipo penal e não no fato punível. Portanto, sua conclusão não pode ser considerada condição objetiva de punibilidade ou procedibilidade, mas elemento normativo do tipo penal tributário. A decisão interfere na constatação se realmente ocorreu supressão ou redução do tributo, de modo que, caso a conclusão seja negativa, não há que se cogitar na existência de crime e a conduta será atípica.

As jurisprudências destaque no capítulo quatro, para o Supremo Tribunal Federal, somente é possível a ação penal em relação a crime de sonegação, quando o procedimento administrativo em curso for definitivamente concluído, já que o lançamento tributário ainda é discutível.

O STJ acompanha o posicionamento do STF quanto ao procedimento administrativo, assim como, quanto à extinção da punibilidade, ou seja, pode haver a extinção da punibilidade pelo pagamento em qualquer fase do processo.

No que tange ao problema proposto, este foi respondido através da tipificação penal das condutas e através de sanções administrativas que podem ser: penas pecuniárias; penas de apreensão; sujeição; e a interdição.

Verificou-se, por fim, que a hipótese levantada neste estudo pode ser considerada como verdadeira uma vez que ficou comprovado que a adoção de política legislativa no sentido de trazer as condutas delituosas na área tributária para o campo de incidência da norma penal, o intuito é emprestar força de persuasão à atividade tributante do Estado e que a extinção da punibilidade pelo pagamento pode ocorrer a qualquer tempo.

Por fim, vimos que os crimes contra a ordem tributária podem ser praticados ora por particulares, ora por funcionários públicos, onde o dolo se faz presente em todas as condutas, não sendo possível a modalidade culposa.

Sendo a via administrativa a mais aconselhável no que tange à responsabilidade de condutas tributárias ilícitas, sugere-se para futuros estudantes que queiram abordar o tema em questão, que se aprofundem nas sanções administrativas no intuito de caracterizá-las e analisar detalhadamente como são aplicadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AIACHE, Rodrigo e JOAQUIM, João. **Evasão fiscal e elisão fiscal**. Disponível em: www.planejamentofiscal.blogspot.com. Acesso em 8 nov. 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Pareceres**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional número 45, de 8 de dezembro de 2004. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. LEI Nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 07 nov. 2010.

_____. LEI Nº 5.569, de 25 de novembro de 1969. **Acrescenta dispositivos ao artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/1950-1969/L5569.htm>. Acesso em 07 nov. 2010.

_____. Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Lei 8.137/90. Institui a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Brasília/DF, 27 de dezembro de 1990. In: _____. **Código Penal: Decreto-Lei 2.848/40**. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Hábeas Corpus n. 56374/SP REL.MIN. GILSON DIPP**, DJ 06/08/2007 p. 554. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=&livre=337+lan%E7amento&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>. Acesso em: 14 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Hábeas Corpus n. 40959/SP**, REL.MIN. José Arnaldo da Fonseca, DJ 15/08/05, p. 338. Disponível em: <<http://www.alexandrelopes.adv.br/jurisprudencia.html>>. Acesso em: 14 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Hábeas Corpus n. 84.092-2 CE**, 2ª Turma, REL.MIN. Celso de Mello, DJU 03.12.04. p.50. Disponível em: <<http://www.alexandrelopes.adv.br/jurisprudencia.html>>. Acesso em: 14 mar. 2011.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CORRÊA, Antônio. **Crimes Contra a Ordem Tributária: comentários à lei 8.137, de 27-12-1990**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Alícia Porto. **Breve considerações acerca do poder de tributar do estado.** Disponível em: www.juspodium.com.br. Acesso em 08 nov. 2010.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** São Paulo: Saraiva, 1995.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

FELDENS. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público:** uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 191.

FERRACINI, Luiz Alberto. **Crime de sonegação fiscal:** teoria, prática, legislação e jurisprudência. 2. ed. Campinas: Agá Júris, 2000.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária.** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários:** Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa. Disponível em <http://www.lfg.com.br> Acesso em: 09 dez 2010.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal:** Parte Geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário.** 9. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Marli Aparecida Bocal de. **Crimes contra a ordem tributária:** pagamento do tributo e a extinção da punibilidade. 2003. 66 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2003.

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

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário.** São Paulo: Premier, 2002.

SANTOS, Juarez Cirino dos Santos. **Direito penal: parte geral.** Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2006.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária:** Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais. Curitiba: Juruá, 2007.

SMANIO, Giampaolo Poggio. **Sonegação fiscal**: aspectos relevantes da lei. Disponível em: ww.cartaforense.com.br. Acesso em 08 nov. 2010.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **A fraude à lei no direito tributário brasileiro**. Disponível em: www.fiscosoft.com.br. Acesso em 07 nov. 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento tributário**. Disponível em: www.portaltributario.com.br. Acesso em 08 nov. 2010.