

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Anita Pereira ANDRADE¹
Fellipe Oliveira ULIAM²

RESUMO: O presente trabalho tem como finalidade dissertar, de forma sucinta, sobre os Crimes contra a Ordem Tributária. Há quem entenda que a Lei nº 4.729/65, que define os crimes de sonegação fiscal, foi revogada parcialmente pela Lei n. 8.137/90. A nova lei deu redação mais técnica aos dispositivos da lei anterior. O Estado, ao legislar sobre o tema em questão, deixou de ser parcial, pois, ao mesmo tempo em que arrecada os tributos, também é o grande interessado na punição daqueles que se esquivam de tal obrigação.

Palavras-chave: Ordem Tributária. Legislação Penal Especial. Tributos. Impostos.

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, é importante definir o vocábulo tributo.

Em poucas palavras, tributo refere-se ao radical latino *tribuire*, que significa distribuir. É uma prestação pecuniária imposta pelo Estado, a “todo” cidadão, visando satisfazer as necessidades coletivas.

Os tributos são divididos em cinco espécies: contribuição de melhoria, contribuições especiais, impostos, taxa, empréstimos compulsórios.

A prática do contribuinte em omitir esta obrigação caracteriza crime, dentre eles, o mais conhecido é o da sonegação fiscal.

Atualmente, existem duas leis que tratam sobre a Ordem Tributária, a Lei n. 4.729/65 e a Lei n. 8.137/90.

A Lei n. 8.137/90, além de preservar as figuras típicas da lei anterior, trouxe novidades, dando um texto mais técnico aos dispositivos e eliminando disposições inúteis. Não houve revogação integral da lei anterior, mas sim derrogação, pois foi mantido o disposto no art. 5º, que tipifica o crime de contrabando ou descaminho.

¹ Discente do 8º Termo do Curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo”, E-mail: anyta_andrade@hotmail.com

²Discente do 8º Termo do Curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo”, E-mail: fellipe_uliam@hotmail.com

Em linhas preliminares, é de grande valia destacar que alguns aplicadores do direito não se deram conta da derrogação mencionada acima, pois insistem em mencionar dispositivos da antiga lei anterior (Lei n. 4.729/65), os quais foram reproduzidos de maneira idêntica na Lei n. 8.137/90.

Como exemplos de crimes que se enquadram no tema em análise podemos citar: Declaração falsa ou omissão de declaração, contrabando, descaminho e ausência de fornecimento de nota fiscal.

Os crimes contra a ordem tributária são complexos, ou seja, podem ser praticados de diversas maneiras, sendo estes omissivos, comissivos, etc.

Os tributos, que são devidos para com o Estado, são divididos em cinco espécies: contribuição de melhoria, contribuições especiais, impostos, taxa, empréstimos compulsórios.

2 DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL

Os crimes tributários se localizam em área limítrofe entre o Direito Tributário e o Direito Penal.

Aqueles que atuam no campo jurídico, de uma forma geral, têm dificuldade em lidar com a interação destes dois ramos do Direito, apesar de que o Direito, como um todo, é único. Sua divisão em áreas “distintas” existe para melhor compreensão e estudo.

O Direito Tributário regula as relações jurídicas existentes entre o Estado e o contribuinte no que diz respeito à arrecadação dos tributos.

O Direito Penal, por sua vez, refere-se ao conjunto de normas relacionadas ao crime e, conseqüentemente, às penas que devem ser impostas aos que cometem os ilícitos.

Portanto, cabe ao Direito Penal aplicar as sanções àqueles que transgridem as regras estabelecidas pelo Direito Tributário.

3 DO SUJEITO ATIVO E PASSIVO

O Sujeito Ativo dos crimes contra a ordem tributária é o contribuinte, ou seja, aquele que deveria executar a obrigação. Excepcionalmente poderá ser praticado por qualquer pessoa. Se na lei estiver estabelecido um substituto tributário, este será o sujeito ativo do crime.

Sujeito passivo será o Estado, (Fazenda Pública Federal, Estadual e Municipal), pois é ele que sofre com os prejuízos advindos da sonegação dos tributos, deixando de ser aplicado em benefício da população os recursos subtraídos.

4 DO CONCURSO DE PESSOAS

A previsão encontra-se estabelecida no artigo 11, da Lei n. 8.137/90, admitindo-se nas modalidades de “co-autoria” e “participação”.

Para melhor compreensão é interessante mencionar a posição de Rui Stoco (2001, P. 630):

Temos para nós, nos termos da previsão legal do concurso de agentes, que qualquer pessoa pode ser co-participe em crime contra a ordem tributária, desde que seu concurso tenha sido efetivo e se enquadre nas regras das disposições legais de regência, não se podendo, a priori, excluir o terceiro.

5 DO OBJETO JURÍDICO E MATERIAL

A objetividade jurídica vem representada pelos interesses estatais vinculados à arrecadação de tributos devidos a Fazenda Pública.

Busca-se proteger o tesouro público, a fé e a Administração Pública.

Já o objeto material é representado pelo tributo (pagamento que um Estado dependente faz ao dominador).

6 DAS CONDUTAS

As condutas que tipificam o delito em questão encontram-se declinadas nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90.

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

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

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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.

As condutas elencadas no artigo 1º possuem como elemento subjetivo do tipo o querer ou a ação de assumir o risco, ou seja, de suprimir ou reduzir tributo, respectivamente dolo direto e dolo eventual.

7 DA CONSUMAÇÃO E TENTATIVA

O delito se consuma com o ato de suprimir, de reduzir o tributo. Trata-se de um crime material, pois, se não houver a efetiva sonegação do tributo, não haverá conduta típica, não se configurando o delito.

Admite-se tentativa nas condutas comissivas (que exijam ação,) que permitem o fracionamento do “inter criminis”.

8 DA COMPETÊNCIA

Será competente para julgar e processar os crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei n. 8.137/ 90, a Justiça Comum Estadual. Se o interesse da União for afetado, a competência será da Justiça Federal, conforme disposto no artigo 109 da Carta Magna:

“Art. 109 - Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

9 DA AÇÃO PENAL

A ação penal nestes delitos é pública incondicionada, deve ser promovida pelo Ministério Público, que geralmente é provocado pela Procuradoria da Fazenda. Portanto, não podem ficar condicionados ao procedimento administrativo.

O STF, neste sentido, publicou os seguintes julgados: HC 75723/SP; STJ, HC 31333/PE, HC 21930/RJ, REsp 238670/RJ, RHC 7757/SP, HC 16282/RJ, HC 32773/SP, HC 29577/RS, HC 25368/DF, HC 21930/RJ e HC 18952/PE.

10 DA SONEGAÇÃO FISCAL

Segundo Alexandre de Moraes² “sonegação Fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao Poder Público”.

Já Cassone (2005, p. 45), define sonegação como sendo:

A sonegação fiscal, também denominada de evasão fiscal, consiste em toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, não se configurando em hipótese alguma com planejamento tributário lícito.

A sonegação do tributo repercute de forma drástica para toda a sociedade, uma vez que afeta o desenvolvimento do país. Uma arrecadação precária, em decorrência da sonegação, influenciará na carência de investimentos na educação, saúde, segurança e infra-estrutura.

11 DA JURISDIÇÃO

Sobre a função jurisdicional, é atribuída abstratamente aos órgãos do Poder Judiciário, passando por um processo de concretização, chegando ao juiz competente, através de regras constitucionais e legais que atribuem a cada órgão o exercício da jurisdição.

12 DA REPRESENTAÇÃO FISCAL

² Legislação Penal Especial, 7ª Ed. , São Paulo, Atlas, 2004, p.95

Após formalizado o procedimento administrativo, com amplo direito de defesa, proferida a decisão final, a representação será encaminhada ao Ministério Público. É o que podemos constatar da leitura do artigo 83, da Lei n. 9.430/96, que dispõe:

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

O Superior Tribunal de Justiça, tratando sobre a questão, proferiu o seguinte entendimento (STJ,-RT, 770/516):

O comando do artigo 83 da Lei n. 9.430/96, é dirigido à própria administração e tem por objetivo, simplesmente, disciplinar o momento em que o Fisco fará a representação fiscal para fins penais. Isso não significa, contudo, o estabelecimento de uma condição de procedibilidade para O Ministério Público. A ação penal por crime fiscal continua sendo pública e incondicionada.

13 DA AUTONOMIA

Em se tratando de sonegação fiscal, não existe uma subordinação entre as instâncias penal e administrativa.

Alexandre de Moraes³ leciona:

As instâncias penal e administrativa são autônomas, não sendo necessário para a propositura da ação penal, ou mesmo para a instauração do inquérito policial, o prévio esgotamento da via administrativa. Ressalte-se que a apuração do débito fiscal, na instância administrativa, não constitui condição de procedibilidade da ação penal.

³ Legislação Penal Especial, 7.ed, São Paulo: Atlas, 2004, p.93.

O lançamento do Tributo pendente de decisão definitiva na esfera administrativa obsta a causa para a ação penal, ficando suspensa a contagem da prescrição, enquanto estiver obstruído a propositura de lançamento definitivo.

14 DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

É importante observar que o autor de um crime contra a ordem tributária pode ter extinta a sua punibilidade, desde que pague o débito tributário antes do recebimento da denúncia.

Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento do débito fiscal até o início da ação fiscal.

Ocorre que a partir da promulgação da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º - A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

Assim sendo, aquele contribuinte que cometeu qualquer um dos crimes acima mencionados poderá ver sua punibilidade extinta, desde que efetue o pagamento do tributo devido, mesmo que seja após o recebimento da denúncia.

15 DO PARCELAMENTO DO DÉBITO

Os débitos de responsabilidade da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional poderão ser pagos, ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, até mesmo o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, tratado pela Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002.

16 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE PAGAR O TRIBUTO

Atualmente prevalece o entendimento de que o contribuinte insolvente, aquele que não tem como efetuar o pagamento de seu débito, não poderá ser penalizado. São consideradas, por exemplo, situações de estado de necessidade, de inexigibilidade de conduta adversa e, em casos extremos, como causa de excludente genérica de criminalidade.

17 DELAÇÃO PREMIADA

Admite-se a delação premiada nos casos de concurso de agentes.

O Artigo 16, da lei 8.137/90, nos esclarece:

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a

trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços.
(Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080 , de 19.7.1995)

Alguns requisitos são necessários para que haja a delação premiada:

- crime previsto em lei,
- praticado em concurso, ou em quadrilha,
- que a delação seja espontânea (sem tortura)

É interessante lembrar que a redução é personalíssima, e obrigatória, se presentes todos os requisitos.

18 CONCLUSÃO

Os crimes contra a ordem tributária são complexos, podendo ser praticados de diversas maneiras, na forma omissiva ou comissiva.

A Constituição Federal, no seu artigo 145, estabelece quais são os tributos que poderão ser instituídos pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

No seu artigo 146, a Carta Magna diz que caberá à lei complementar regular, estabelecer e definir questões pertinentes aos tributos.

É fundamental que o Poder Público mantenha rigorosa fiscalização e vigilância no combate aos crimes contra a ordem tributária, seja qual for a sua natureza, pois, conforme acima mencionado, a má arrecadação reflete em toda a sociedade, que perde em desenvolvimento e infra-estrutura.

Basta vermos os países mais desenvolvidos, onde os crimes aqui tratados são punidos com severidade, inibindo o contribuinte a praticá-los. O resultado todos sabemos: Progresso.

BIBLIOGRAFIA

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. São Paulo: Impactus, 2008. 220 p.

ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação penal especial**. 4. ed., rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 2008. 628 p.

BRAGA, Aureo Rogério Gil; VELASQUES, Renato Vinhas. **Crimes contra a ordem tributária**: medidas acautelatórias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 166 p.
CAPEZ, Fernando. **Legislação penal especial**. 6. ed. São Paulo: Ed. Damásio de Jesus, 2007. v.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008. 431 p.

VADE Mecum. 9. ed., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. 1846 p.