

Crimes Contra a Ordem Tributária

1. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990

Remarks on material extension of the rule in art. 1, II, of Law 8.137/1990

(Autores)

LEONARDO NUNES MARQUES

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes do Rio de Janeiro – UCAM-RJ. Pós-graduado em Direito Material e Processual Tributário pelo IBET. Membro fundador do GET/ES – Grupo de Estudos Tributários do Espírito Santo. Professor universitário. Secretário da Comissão Especial de Estudos Tributário da OAB/ES. Advogado em Vitória/ES. leonardo@brumadv.com.br

VICTOR MISSE GUIDI

Graduando em direito pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). vmisseguidi@hotmail.com

Sumário:

- 1 Introdução
- 2 Crime de resultado – A redução ou supressão do tributo como resultado necessário da conduta típica
- 3 Apenas o descumprimento da obrigação tributária certa permite a tipificação penal
- 4 A fraude à fiscalização
- 5 A inserção de elementos inexatos ou omissão de operação em documentos ou livros fiscais – O fenômeno tributário e o papel das obrigações acessórias
- 6 O descumprimento das obrigações acessórias capaz de fraudar a fiscalização
- 7 O elemento subjetivo do tipo
- 8 Conclusões
- 9 Referências Bibliográficas

Área do Direito: Penal

Resumo:

O presente trabalho trata da Lei 8.137/1990, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária. Tem como objetivo a delimitação da abrangência material do tipo penal descrito no art. 1.º, II, do aludido diploma, que criminaliza a redução ou supressão de tributo por meio da inserção de elementos inexatos ou omissão de operações em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Além de se voltar à investigação dos eventos submetidos

à incidência do tipo penal mencionado, o artigo se foca nas peculiaridades do elemento subjetivo do delito.

Abstract:

The present study is about statute n. 8.137/1990, which regulates crimes against the tax system. It aims at defining the range of the criminal type described in article 1, II, of the aforementioned law, which incriminates the reduction or elimination of tax, by the insertion of inaccurate elements or omission of transactions in book or document required by tax law. In addition to studying the cases submitted to the incidence of criminal type mentioned, the article focuses on the peculiarities of the subjective element of the offense.

Palavra Chave: Crime contra a ordem tributária - Sonegação fiscal - Art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990 - Fraude à fiscalização - Obrigação acessória.

Keywords: Crime against the tax system - Tax evasion - Article 1, II, of law n. 8.137/1990 - Fraud against surveillance - Accessory obligation.

1. Introdução

A despeito da farta doutrina acerca da definição dos contornos gerais dos fatos submetidos à incidência do art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, a efetiva sistematização da natureza jurídica dos eventos sujeitos à aplicação da aludida norma carece de maior aprofundamento.

Nesse sentido, o presente artigo possui o objetivo de, sem a pretensão de esgotar o tema, fornecer elementos mais concretos para a definição da amplitude material da norma contida no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990.

Em suma, apesar do aparente consenso de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura o tipo penal sob exame e que, para tanto, é necessário o fornecimento de informação incompatível com o fato jurídico tributário, a prática evidencia inúmeras confusões interpretativas quanto à abrangência da norma penal tributária objeto do estudo.

No mais das vezes, a tentativa é a de ampliar em demasia a aplicação da norma, colocando sob a ameaça penal contribuintes que não cometeram a infração, mas apenas interpretaram a legislação tributária de forma diversa do entendimento adotado pelo órgão fiscal.

Essa situação traz inúmeros prejuízos aos contribuintes, além de causar dano ao próprio Fisco, tendo em conta que a deficiente distinção do comportamento dos sujeitos passivos acaba por incentivar a conduta do sonegador.

Logo, é imprescindível que se delinee com maior propriedade os eventos capazes de responsabilizar penalmente o contribuinte, garantindo, no tocante à interpretação da lei penal tributária, maior segurança aos cidadãos e aos órgãos de controle.

2. Crime de resultado - A redução ou supressão do tributo como resultado necessário da conduta típica

Neste momento, a leitura do texto legislativo sob investigação se torna fundamental. Confirma-se, então, a sua redação:

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

(...)

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

Apesar do uso da expressão “tributo, ou contribuição social”, no *caput*, do artigo transcrito, o que denota aparente distinção entre os institutos mencionados, já está pacificado na doutrina nacional que tributo é gênero do qual a contribuição social é espécie.

Logo, o tipo penal em destaque remete a toda e qualquer espécie tributária, inclusive à contribuição social.

O tipo descrito no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, classifica-se como crime de resultado ou material.

Sustenta-se se tratar de crime material porque para a sua consumação é necessária a ocorrência de evento específico e perceptível no mundo fático, que pode ser cindido da ação humana que o provoca. No caso, o resultado exigido para a incidência da norma penal elencada resta descrito no *caput*, do art. 1.º, qual seja, *“suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”*.

Além da fraude, portanto, o tipo penal em questão exige a materialização da supressão ou da redução do tributo.

Noutros termos, não se tipifica o crime previsto no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, se, da conduta humana, não resultar inadimplemento da obrigação tributária principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo devido, ou dos acréscimos que lhe são pertinentes.

Se não há inadimplência, portanto, ainda que o contribuinte preste informação falsa capaz de fraudar a fiscalização, não há crime contra a ordem tributária, restando, o fato, fora da incidência do art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990.

A título ilustrativo, menciona-se o caso em que o contribuinte submetido a alguma regra de isenção, realiza operações dessa natureza, porém não registra devidamente tais fatos em livros fiscais. Nesse mesmo contexto também se enquadra a simples falta de emissão de nota fiscal relativa à saída de mercadoria tributada sem que dela derive a inadimplência tributária.

A supressão ou redução do tributo que não se conjugue com a realização de uma das condutas descritas nos incisos do art. 1.º, por outro lado, constitui mera infração tributária, sem relevância em âmbito penal.

Em suma, o inadimplemento da obrigação tributária é elemento essencial do delito descrito no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, bem como a realização de alguma das condutas descritas nos incisos correspondentes, dentre eles a do inciso segundo, cuja delimitação é alvo do presente estudo.

Além de ser de resultado, o tipo penal em estudo também é vinculado e de conteúdo variado. A própria redação do art. 1.º, ao impor a necessidade de redução ou supressão do tributo ou contribuição social *“mediante as seguintes condutas”*, cria uma relação de dependência entre o resultado e a conduta-meio. Ou seja, para a caracterização do crime sob exame, a supressão ou redução do tributo deverá se dar mediante a prática de uma das condutas descritas nos incisos correspondentes.

Desse modo, os incisos do art. 1.º, dentre eles o segundo, não configuram crimes autônomos, mas meios necessários para se configurar o delito, que é único.

Desta conclusão se extrai que é indiferente se o contribuinte pratica apenas a conduta descrita em um dos incisos ou em todos. Desde que o sujeito passivo seja o mesmo, haverá um único delito e não vários em concurso material. Essa é a consequência lógica dos crimes deste tipo, chamados de *“ação múltipla ou conteúdo variado”*. Rogério Greco assim os descreve:

“São conhecidos como de ação múltipla ou conteúdo variado os crimes que preveem uma multiplicidade de comportamentos nucleares, sendo que a prática de vários deles pelo agente não importa, conseqüentemente, também numa multiplicidade de crimes. (...)”

Nos crimes de ação múltipla ou conteúdo variado, mesmo que o agente pratique várias condutas previstas no tipo, deverá ser responsabilizado por somente uma infração¹.

Da conjunção das classificações descritas, vê-se que há uma dupla dependência nesta espécie penal, da conduta para o resultado e do resultado para a conduta, uma ou várias, não sendo tipificado o crime contra a ordem tributária sem a conjugação de ambos os elementos.

3. Apenas o descumprimento da obrigação tributária certa permite a tipificação penal

O crime sob enfoque apenas restará configurado se a redução ou a supressão constatada se referir a tributo

devido.

Tributo devido é a exigência fiscal que, segundo normas tributárias válidas, efetivamente compele o contribuinte a dispor de parcela de seu patrimônio em prol do abastecimento dos cofres públicos. Trata-se da obrigação tributária dotada de certeza.

Dotada de certeza é a obrigação cuja existência é incontrovertida.

Carnelutti já afirmava que um crédito é certo quando em torno dele não há dúvida sobre sua existência.²

Calamandrei, com outras palavras, porém caminhando em mesmo sentido, ensinava que ocorre a certeza em torno do crédito quando não há controvérsia sobre a sua existência.³

A despeito de o vínculo obrigacional irromper com a ocorrência do fato jurídico tributário, a certeza da relação jurídica é atribuída por um dos veículos eleitos pelo ordenamento jurídico.

O lançamento, nos termos do art. ^{RTD} 142, do ^{RTD} CTN, é o ato administrativo responsável por conferir certeza ao crédito tributário. Para o STJ, a declaração de dívida elaborada pelo contribuinte possui a mesma aptidão.⁴

A obrigação tributária incerta, por outro lado, é a relação jurídica tributária não detentora da certeza por ausência de atribuição do qualificativo pelas vias autorizadas ou expressamente declarada inexistente.

A obrigação incerta não é capaz de vincular o contribuinte. O descumprimento de seu comando, portanto, não configura infração. Não há que se falar sequer, em alguns casos, na existência de um comando, de uma obrigação.

A declaração de inexistência de relação jurídica tributária pode ser exarada por qualquer dos três Poderes. A decisão administrativa possui essa aptidão, assim como a decisão judicial e o ato normativo expedido pelo Poder Legislativo.

Exemplo clássico de contexto capaz de conduzir à declaração de inexistência de relação jurídica tributária é aquele em que se identifica a introdução de tributo por norma inválida.

A previsão legal da obrigação do recolhimento se traduz num forte indicativo de que o tributo é devido, haja vista que, em nosso ordenamento jurídico, vigora a presunção de constitucionalidade/validade das normas.

Isto, porém, não constitui uma implicação inexorável, já que a incompatibilidade de uma norma com outra que lhe seja hierarquicamente superior retira da regra inferior o atributo da validade.

Os efeitos da norma inválida merecem ser expurgados da ordem jurídica e isso se dá com o reconhecimento da inexistência da obrigação nela prevista.

A inconstitucionalidade está presente quando a norma que fundamenta a exigência fiscal não se compatibiliza com o Texto Constitucional. A ilegalidade, por outro lado, é perceptível quando as regras que dão suporte à exação desrespeitam as leis em sentido estrito afetas ao tema.

Logo, se a obrigação tributária é incerta porque a norma que lhe dá fundamento é inválida em razão de vício de inconstitucionalidade ou de ilegalidade, descabe a imputação penal. Seja porque, como entendem alguns juristas, tributo indevido não é tributo, seja porque inadimplir obrigação incerta não caracteriza infração.

Desse modo, a inadimplência da exigência fiscal calcada em norma que viola qualquer regra ou princípio constitucional tributário, ou mesmo padece de vício de legalidade, não conduz à configuração do tipo penal sob análise.

O contribuinte, portanto, que se esquivar da quitação de tributo cuja cobrança está fulcrada em norma maculada de inconstitucionalidade ou ilegalidade não comete crime.

Ressalte-se, todavia, que apenas quando o ato responsável pela declaração de inexistência de relação jurídica tributária adquire o qualificativo da imutabilidade é que a persecução penal estará definitivamente

inviabilizada.

Nas hipóteses em que a incerteza houver sido reconhecida apenas provisoriamente, sugere-se suspender o processamento da ação até o desfecho final do debate sobre o tema.

Portanto, se o Supremo Tribunal Federal houver declarado, com efeito *erga omnes*, que uma determinada norma tributária não se amolda aos ditames constitucionais inerentes a sua edição, ou o contribuinte contar com provimento jurisdicional individual do juízo cível de mesmo conteúdo, ou o magistrado detentor da competência penal reconhecer a invalidade da norma que fundamenta a cobrança fiscal, não haverá que se falar, na hipótese de inadimplência, no cometimento de infração penal, caso em que se imporá a absolvição do réu ou o impedimento à instauração da ação penal.

Calha destacar, por óbvio, que não só a invalidade da norma tributária repercute no reconhecimento da incerteza da obrigação. Outras hipóteses, tais como a incidência de regras de desoneração fiscal, de decadência ou prescrição etc., são aptas a permitir a declaração de inexistência da relação jurídica tributária.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a certeza da obrigação tributária integra o próprio tipo penal, pois só a supressão ou redução do tributo devido é capaz de permitir a repreensão penal.

4. A fraude à fiscalização

A expressão *"fraudar a fiscalização"*, por sua vez, contida no início do inc. II, do artigo em estudo, significa enganar as autoridades responsáveis pela fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal.

Em suma, traduz-se na prática de ato que conduz o sujeito ativo a erro no tocante à compreensão do fato jurídico tributário.

Nesses termos, fraudar a fiscalização o contribuinte que age de maneira a desvirtuar o conhecimento da autoridade fiscal acerca da realidade fática.

A conduta do sujeito passivo, portanto, deve ser capaz de ludibriar a fiscalização.

Nesse sentido, confira-se a pertinente observação de Cezar Roberto Bitencourt:

"Ademais, a adequação típica, para efeito de caracterização do crime consumado ou tentado, requer que as manobras fraudulentas praticadas pelo agente possam, realmente, submeter a Administração a erro, o que não ocorrerá quando o fisco já disponha de toda a informação necessária para a correta constituição do crédito tributário".⁵

O erro grosseiro, com efeito, também não é capaz de enganar a fiscalização, de maneira que não é correto afirmar que tal conduta tipifique o crime sob análise.

Tais faltas se materializam quando as informações prestadas pelo próprio contribuinte visivelmente se contradizem. Isso não caracteriza crime porque as aludidas falhas não são capazes de induzir a fiscalização a erro.

A esse respeito, também vale transcrever as palavras de Cezar Roberto Bitencourt:

"É indispensável, como já destacamos, que o *falso ideológico* tenha idoneidade suficiente para enganar, ludibriar a fiscalização tributária; caso contrário, não se poderá falar em crime, revestindo-se referida conduta de atipicidade, ou, em outros termos, configurando-se *crime impossível* por absoluta inidoneidade do *meio* utilizado. Com efeito, o *falso grosseiro* não tem potencialidade lesiva, não serve para tipificar este crime."⁶

Menciona-se como exemplo de erro grosseiro a inserção de um valor de débito do imposto no livro de registro de saídas de mercadorias e de outro valor a título da mesma rubrica no livro de registro de apuração do ICMS. Também se enquadra nessa categoria o preenchimento do DARF de pagamento com quantia diversa da que foi apurada na DIRPF.

Em todos esses casos, a simples análise dos documentos, declarações e livros fiscais denunciará a falta, o que

impedirá eficazmente a indução do sujeito ativo a erro.

5. A inserção de elementos inexatos ou omissão de operação em documentos ou livros fiscais O fenômeno tributário e o papel das obrigações acessórias

Da lei que institui, em abstrato, o tributo, extrai-se a regra-matriz de incidência tributária. Essa estrutura hipotética condicional possui em seu antecedente a descrição do evento que, se ocorrido no mundo dos fatos, faz nascer a relação jurídica tributária.

A normatização do evento juridicamente relevante é obtida por meio da indicação dos seus aspectos material, espacial e temporal, que se traduzem, respectivamente, no apontamento da ação suficiente ao surgimento da obrigação tributária, sua localização no espaço e sua determinação temporal.

Logo, se o contribuinte realiza o evento típico tributário, surge a relação jurídica tributária, composta pelos sujeitos ativo e passivo e quantificada a partir do manejo dos critérios integrantes do conseqüente da regra-matriz de incidência.

O fato jurídico tributário, perceptível a partir da realidade fática, portanto, faz irromper a relação jurídica tributária.

Em regra, o ordenamento jurídico pátrio atribui à autoridade administrativa a atividade privativa de formalização da aludida relação jurídica, por meio da documentação, a partir da apreensão do fato concreto e individualizado, dos elementos específicos do enlace jurídico deflagrado, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional.

O lançamento, desse modo, é o ato administrativo resultante da atividade de constatação do aperfeiçoamento do fato jurídico, de interpretação e de aplicação das normas, que redundam no delineamento e documentação dos contornos da obrigação tributária especificamente instaurada.

O Código Tributário Nacional, por outro lado, atribui, em determinados casos, o dever de o contribuinte fornecer informações juridicamente relevantes ao sujeito ativo para que este promova o lançamento tributário, tal como prescreve o art. 147, e de coletar os dados relativos à realidade fática, de interpretar e de aplicar a legislação tributária para fins de descrição da relação jurídica, nos moldes da previsão contida no art. 150.

Em suma, portanto, atribui-se ao sujeito passivo da relação jurídica tributária o dever de contribuir ou a responsabilidade integral na prestação de informações sobre o fato jurídico tributário e na retratação da relação jurídica tributária advinda. Nesses casos, as informações acerca da realidade fática (fato jurídico tributário) e da obrigação tributária irrompida (relação jurídica tributária) são fornecidas por meio do preenchimento dos documentos, declarações e livros fiscais previstos na legislação. A imposição de tal tarefa se traduz nas chamadas obrigações acessórias ou deveres instrumentais.

Nessa categoria se inserem o dever de confecção e de apresentação da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, de escrituração de livros fiscais como o Livro de Registros de Entradas e Saídas de mercadorias, o Livro de Registro de Apuração do ICMS etc.

Nos termos do § 2.º, do art. 113, do Código Tributário Nacional, as obrigações acessórias foram concebidas para permitir a verificação do cumprimento da obrigação principal:

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

(...)

§ 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.”

Trata-se, como já destacado, de imposição do dever de apresentação de informações fáticas indispensáveis à percepção da ocorrência dos fatos relevantes para o Direito Tributário, à apuração do tributo devido e ao

acompanhamento dos desdobramentos da relação jurídica tributária, em suas diversas fases.

Segundo o professor Luís Eduardo Shoueri:

“(…) vem se firmando, na doutrina, a preferência pela denominação ‘instrumentais’, em vez de ‘accessórias’. A expressão sugerida é, sem dúvida, mais precisa, já que aponta para a finalidade da ‘obrigação acessória’. Nos termos do artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional, retro-transcrito, seu objeto são prestações previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Assim, conquanto não sejam meros apêndices (accessórios) da ‘obrigação principal’, servem elas de instrumento para assegurar o cumprimento destas (…)”.⁷

O objetivo principal da imposição das obrigações acessórias é o de facilitar a fiscalização do cumprimento da obrigação principal. Isso porque tal procedimento retira do órgão fiscal a árdua tarefa de investigar todos os fatos envolvidos em todas as relações jurídicas tributárias e impõe ao contribuinte o dever de apresentar tais informações, sob pena de ser sancionado, na hipótese de omissão ou de apresentação de dados falsos.

O art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, por sua vez prevê que, para a caracterização do tipo penal, a fraude deve ser posta em prática mediante a inserção de elementos inexatos ou a omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Enquadra-se no tipo penal, portanto, a conduta de suprimir ou reduzir tributo por meio da prestação de informações inexatas ou da omissão de operações em documento ou livro exigidos pela lei fiscal, capazes de enganar o sujeito ativo.

É justamente por meio do irregular cumprimento das obrigações acessórias que o contribuinte pratica a conduta capaz de fraudar a fiscalização. É atuando indevidamente no cumprimento das obrigações acessórias que o sujeito passivo insere elementos inexatos ou omite operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

A tipificação penal do cometimento da fraude no cumprimento das obrigações acessórias tem justamente o objetivo de desestimular a prestação de informações inverídicas à fiscalização, com o fito de garantir a correta apuração e exigência do crédito tributário.

O objetivo da criminalização é o de compelir o contribuinte a retratar fielmente a realidade fática com relevância tributária, de maneira a permitir à autoridade fazendária averiguar a correta aplicação da legislação tributária.

E é assim, reitera-se, porque o sujeito ativo depende da adequada informação do sujeito passivo a respeito dos fatos ocorridos para promover a constituição do crédito tributário, verificar a correção da apuração do tributo devido e investigar a efetiva ocorrência da extinção da relação jurídica tributária.

6. O descumprimento das obrigações acessórias capaz de fraudar a fiscalização

Pretendeu-se destacar, no tópico precedente, que o cumprimento das obrigações acessórias se traduz, em suma, na prestação de informações relativas ao fato jurídico tributário e na descrição da relação jurídica tributária deste advinda.

Este tópico, entretanto, destina-se a sustentar que a conduta criminalmente repreendida pelo art. 1.º, da Lei 8.137/1990, seja em seu inc. II ou nos demais, concretiza-se tão somente pelo cometimento da falta relativa à retratação do fato jurídico tributário.

Noutro giro, não constitui elemento do tipo a falha afeta à formalização da relação jurídica tributária. Apenas quando a fraude decorre da indevida apresentação do fato jurídico tributário é que se pode cogitar de ilícito penal.

O tipo em questão, portanto, não visa à sanção do contribuinte que comete falta na aplicação da lei ao fato concreto, mas sim à penalização do sujeito passivo que descreve indevidamente o contexto fático nos documentos, declarações e livros fiscais.

E a justificativa de tal conclusão é a de que a autoridade fiscal detém o conhecimento das normas jurídicas. O

Fisco, porém, apenas acessa a realidade fática, ainda que inicialmente, a partir das declarações prestadas pelo sujeito passivo.

Em suma, a realidade fática somente é conhecida pelo sujeito ativo no procedimento de fiscalização ou se declarada pelo contribuinte.

Desse modo, a fraude quanto a tais elementos impede que o sujeito ativo tenha o exato conhecimento dos fatos jurídicos tributários e, por decorrência, impossibilita-o de promover a adequada aplicação do ordenamento jurídico ao caso concreto, o que, invariavelmente, compromete a correta apuração do tributo devido e a exigência do crédito tributário. E essa foi a razão que motivou o legislador a criminalizar a aludida conduta.

A falta relativa à interpretação e à aplicação das normas tributárias, por outro lado, não é capaz de fraudar a fiscalização.

Como facilmente se percebe, a dependência e a fragilidade do Fisco se relacionam à realidade fática.

A interpretação e a aplicação das normas jurídicas por parte da fiscalização não dependem de providência ou da participação do contribuinte, de maneira que a postura do sujeito passivo no tocante ao cumprimento das obrigações acessórias não modifica o entendimento da Fazenda Pública acerca do ordenamento jurídico vigente.

Em outros termos, a posição ou o entendimento do contribuinte sobre a interpretação e a aplicação das normas jurídicas não influencia o Fisco no desenvolvimento desta mesma tarefa.

Além disso, é inviável para o contribuinte conduzir a fiscalização a engano quanto à interpretação e à aplicação das normas jurídicas. Até mesmo porque é a autoridade administrativa a entidade competente para orientar o contribuinte no exercício desta atividade.

Considerando-se, portanto, que a fiscalização não se engana quanto à interpretação da legislação tributária, mas tão somente em relação ao contexto fático, por decorrência de eventual falha na prestação de informações por parte do contribuinte, é forçoso concluir que o crime previsto no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, apenas se perfaz a partir do fornecimento de elementos falsos acerca dos fatos jurídicos tributários. A falta atinente à interpretação e à aplicação das normas, portanto, é conduta penalmente atípica. E essa noção se aplica a todos os incisos do mencionado artigo.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado:

“A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercitar a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes aos fatos. E assim, na verdade definiu como crime a ocultação, total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários.

É fora de qualquer dúvida razoável, portanto, que o significado da expressão *elementos* inexatos, no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é restrito.

(...)

A inexatidão a que se refere a lei é, evidentemente, aquela concernente ao fato, em sua pura facticidade considerado.

(...)

Assim, quem escritura como despesa o valor de determinado pagamento que não é dedutível, nos termos da legislação tributária aplicável, mais indica com indiscutível clareza a natureza daquele pagamento, não pode ser acusado de ter inserido elemento inexato em seus livros, porque a inexatidão, neste caso, diz respeito ao significado jurídico tributário do fato, mas não ao fato em si mesmo”.⁸

A sonegação, portanto, traduz-se no desvirtuamento da realidade fática, por meio do cumprimento irregular das obrigações acessórias, com o objetivo de enganar o fisco com relação à expressão econômica do fato gerador ou a outros elementos fáticos que importem para a apuração de tributos.

Podem ser mencionados como exemplos de condutas dessa categoria: a realização de circulação de mercadoria desacompanha da emissão da respectiva nota fiscal com o objetivo de ocultar do sujeito ativo a ocorrência do fato gerador do ICMS; a omissão da informação relativa a receita auferida pela pessoa jurídica, em sua Declaração do Imposto de Renda, com o propósito de recolher o IRPJ em montante inferior ao efetivamente devido etc.

Desse modo, se o contribuinte utiliza alíquota diversa daquela entendida pela fiscalização como a correta ou toma crédito nos casos em que a Fazenda Pública discorda, porém todas as obrigações acessórias, no tocante à prestação das informações sobre a realidade fática, são adequadamente cumpridas, não há se falar em crime. Se o contribuinte emite as notas fiscais de saída das mercadorias retratando fielmente o fato jurídico tributário e escritura o seu livro de registro de saídas com o apontamento exato dos dados contidos nos aludidos documentos fiscais, porém diverge do Fisco em relação à apuração da base de cálculo do ICMS devido, não há o enquadramento típico.

Isto porque o contribuinte, em todas as hipóteses narradas, apresenta corretamente a situação fática à fiscalização. A suposta falta se volta apenas para a divergência de interpretação da legislação aplicável à matéria.

Com efeito, nos casos em que o contribuinte retrata fielmente a realidade fática em documentos e livros fiscais, porém aplica a norma tributária de forma diversa da pretendida pela autoridade fiscal, não é permitido falar em conduta penalmente relevante. Em tal situação, pode-se cogitar de infração de natureza tributária, mas não de ilícito de índole penal.

Assim, se o sujeito passivo escritura, em seu livro de registros de entradas, as informações das notas fiscais de aquisição de produtos tais como constam nos aludidos documentos; se emite nota fiscal de saída de mercadorias com a exata indicação do tipo de bem, quantidade e valor do produto; se, no livro de registros de saídas, aponta adequadamente os dados relativos à mercadoria alienada etc.; ainda que aplique alíquota diversa da prevista na legislação ou pretendida pelo Fisco, que aproveite crédito não admitido pela autoridade fazendária etc., mesmo que isso implique supressão ou redução de tributo, o contexto apresentado não caracterizará ilícito penal.

Nas hipóteses relatadas, a autoridade administrativa dispõe de todas as informações necessárias à constituição do crédito tributário. Nesses casos, não há falseamento da realidade fática.

Além do argumento de que apenas a falta relativa à descrição do fato jurídico tributário é capaz de enganar a fiscalização, outros fundamentos conduzem à constatação de que a equivocada retratação da relação jurídica tributária não constituiu elemento do tipo penal analisado.

Entender que a indevida prestação de informações acerca da relação jurídica tributária configura ato que compõe o tipo penal leva à absurda conclusão de que, toda vez que a autoridade administrativa promover o lançamento tributário, estar-se-á diante de conduta criminosa, haja vista que o ato administrativo em questão objetiva justamente formalizar a relação jurídica tributária não documentada ou indevidamente documentada pelo contribuinte.

Também caracteriza afronta ao princípio da segurança jurídica atribuir responsabilidade criminal ao contribuinte por cometimento de falta na interpretação ou na aplicação do complexo ordenamento jurídico tributário.

Enquanto a coleta e a apresentação dos dados relativos ao fato jurídico constitui atividade que demanda a estrita retratação da realidade fática, o que, indubitavelmente, trata-se de encargo de relativa simplicidade, a descrição da relação jurídica se traduz em tarefa árdua e altamente suscetível a divergências, especialmente em matéria tributária.

Como se não bastasse, calha destacar que o Código Tributário Nacional atribuiu precipuamente à autoridade fazendária a obrigação de formalização da relação jurídica tributária. Ao contribuinte também foi incumbida tal tarefa, porém subsidiariamente e com o objetivo de auxiliar a atividade de fiscalização do cumprimento da obrigação tributária.

Considerando-se, todavia, que é o Fisco o órgão apontado pelo ordenamento jurídico como o profundo conhecedor das normas jurídicas, sendo o contribuinte leigo neste tema, configuraria desvirtuamento da ordem

jurídica criminalizar o sujeito passivo que cometesse falta na interpretação e aplicação da legislação.

Em especial, como já destacado, em matéria tributária, tendo em vista a complexidade das normas e a fartura de casos de divergência em sua interpretação.

Registre-se, a propósito, que o conflito interpretativo das normas tributárias se dá, inclusive, entre o Fisco e o Poder Judiciário. Nesses casos, todavia, o administrador público não é sancionado criminalmente. Até por isonomia, portanto, não poderia ser imputada uma conduta criminosa ao contribuinte em razão da má aplicação das normas tributárias.

Acrescente-se, ainda, que a prestação das informações afetas ao fato jurídico tributário já permite a devida e eficaz fiscalização do cumprimento da obrigação tributária. Pretender criminalizar a retratação infiel da relação jurídica tributária significaria esvaziar as atribuições de fiscalização do sujeito ativo.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado:

“Em face do elemento finalístico, tem-se de considerar que a lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercitar a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes ao *fato*”.⁹

Divergência de interpretação sobre norma jurídica é capaz de refletir em infração tributária, mas não em crime.

O Supremo¹⁰ Tribunal Federal, quando da apreciação do HC 72584, externou a posição de que o erro na interpretação da legislação tributária não constitui elemento do tipo penal:

“Crime contra a ordem tributária – ICMS – Alíquotas diferenciadas – Creditamento – Fraude. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do artigo 1, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.

(HC 72584, Relator(a): Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 17/10/1995, DJ 03-05-1996 PP-13900 EMENT VOL-01826-02 PP-00281).”

Confira-se elucidativo trecho do voto condutor prolatado pelo ministro Marco Aurélio:

“(…) conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento, claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo”.¹¹

A propósito, calha transcrever trecho do parecer do Subprocurador-Geral da República acerca do debate travado na corte:

“Sem dúvida, é elementar à caracterização do delito de sonegação fiscal a fraude, absolutamente inexistente no caso presente.

Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido. Mas evidentemente não cometeram fraude contra o Fisco. Não falsificaram documentos, ainda que sejam passíveis da culpa, no ângulo puramente fiscal, de não terem dado o enfoque juridicamente adequado no cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego à conclusão de que o presente processo nada mais é que um subproduto da guerra fiscal que está grassando entre os Estados – como, aliás, a imprensa vem noticiando. Mas, ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal”.¹²

A falha na aplicação da lei ao caso concreto, portanto, não configura crime, mas apenas a falha na indicação da realidade fática à fiscalização possui tal aptidão.

O próprio conceito legal do termo corriqueiramente utilizado para se referir à generalidade dos crimes contra a ordem tributária, qual seja, sonegação fiscal, remete a condutas que prejudicam o conhecimento da Fazenda Pública acerca do fato jurídico tributário ou de circunstâncias fáticas relevantes para a construção da relação jurídica tributária.

Perceba-se, com efeito, a partir da leitura do art. 71, da Lei 4.502/1964, que o legislador enquadrou na categoria sonegação fiscal apenas as faltas relativas à descrição do fato jurídico tributário:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Deixou de lado, portanto, as falhas atinentes à formalização da relação jurídica tributária.

Do mesmo modo, a definição legal de fraude tributária contida no art. 72, do aludido diploma normativo, foca-se no fato jurídico tributário ao desprestigiar as práticas tendentes a encobri-lo:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Não se defende, todavia, que a falta relativa à descrição da relação jurídica tributária não configure infração. Essa ilicitude, entretanto, não possui natureza penal, mas sim tributária e se sujeita à aplicação das multas previstas na legislação de mesma espécie.

7. O elemento subjetivo do tipo

Para a caracterização da infração tributária, instituto para o qual a intenção do agente é indiferente, não há a necessidade de aferição e comprovação do dolo do contribuinte, nos termos do art. ^{RTD} 136, do ^{RTD} CTN:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Para a configuração do crime, todavia, a investigação do elemento subjetivo é fundamental, especialmente em razão do comando contido no parágrafo único, do art. ^{RTD} 18, do ^{RTD} CP:

“Art. 18. (...)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

O dolo caracterizado como a vontade livre e consciente de praticar a conduta típica, é elemento de presença inafastável para que um fato qualquer se subsuma à norma examinada.

Ainda que nos crimes tributários, dentre eles o previsto no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, não seja exigível a presença do dolo específico, materializado nas reais intenções do autor ao sonegar, tal como, por exemplo, acumular patrimônio, é imprescindível constatar o dolo do autor de fraudar a fiscalização tributária, para fins de concretização da supressão ou redução do tributo. Ou seja, a investigação das intenções do autor ao sonegar é dispensável, mas a demonstração da intenção de sonegar é fundamental, sem o que não se pode falar em conduta dolosa e, por consequência, na ocorrência de crime.

A figura do dolo, para ficar completa, depende da verificação de dois aspectos no agir do autor, um intelectual e outro volitivo. O primeiro é constatado por meio do conhecimento do autor acerca de todas as circunstâncias objetivas que circundam a sua ação. Já o segundo é caracterizado por meio da vontade do autor de praticar o

ilícito,¹³ verificável a partir da análise dos elementos objetivos da sua conduta.

Mais especificamente para o crime contra a ordem tributária, descrito no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990, o aspecto intelectual e o volitivo da conduta estarão presentes quando o autor detiver o domínio ou a consciência da inexatidão das informações prestadas e da obrigação de prestá-las, de que o tributo é devido e de que a conduta praticada é apta a gerar e tem como consequência a supressão ou redução de tributo.¹⁴ Esses elementos podem ser constatados por meio da inquirição de testemunhas, da análise dos livros fiscais, da percepção de eventual prática de falsidade ideológica ou material etc.

Desse modo, para fins de reconhecimento da presença do elemento subjetivo do tipo sob análise, não basta a simples anexação do processo administrativo fiscal à denúncia. Até porque os crimes tributários, mesmo que inegável a interseção do Direito Penal com o Direito Tributário, são regidos pela ótica penal, pautada na regra de que o dolo não se presume, mas se prova. E, sem a demonstração do dolo, não há crime contra a ordem tributária.

O dolo de sonegar estará ausente nas hipóteses em que o contribuinte, ainda que cometa falta na descrição do fato jurídico tributário, assim agir por força de equívoco na interpretação da legislação tributária.

Tal como sustentado em tópico precedente, a certeza da obrigação tributária constitui elemento do tipo penal estudado.

O sujeito passivo, por sua vez, pode incorrer em erro no tocante a essa elementar, tal como previsto no art. 20, do [CP](#).¹⁵

Essa hipótese se aperfeiçoará sempre que o agente, justificadamente, concluir pela inexistência da relação jurídica tributária.

Seja com fundamento na invalidade do diploma normativo que dá respaldo à exigência fiscal, seja com base na interferência de normas desoneradoras, ou mesmo com fulcro na falha nos atributos da vigência ou eficácia da norma, o erro do contribuinte quanto à existência da relação jurídica tributária afastará o dolo de sonegar.

O equívoco em questão estará comprovadamente justificável se, por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça ou o Supremo Tribunal Federal já houverem reconhecido a incerteza da obrigação tributária ou mesmo existir, no cenário nacional, discussão judicial ou doutrinária acerca do assunto com alguma manifestação favorável ao contribuinte. Nesses casos, a conduta será atípica por ausência de dolo.

A existência de discussão judicial ou doutrinária a respeito do tema é suficiente à demonstração de que o sujeito passivo não intencionava sonegar, mas apenas fazer incidir sobre sua atividade uma menor tributação, optando por interpretação que, além de lhe parecer procedente, contava com aval de parte da doutrina ou da jurisprudência.

Nesse cenário se enquadra, inclusive, o contribuinte que adota determinada prática, respaldado em parecer de especialista da área jurídica.

A exclusão do dolo, portanto, encontra justificativa no fato de que, em tal hipótese, o sujeito passivo não age com o intuito de reduzir ou suprimir tributo, já que acredita na inexistência da relação jurídica tributária.

Nestas situações, descabe a punição criminal do contribuinte. Entender o contrário significaria considerar criminoso o cidadão que se coloca ao lado de interpretação acatada pela doutrina ou pelo Poder Judiciário pelo simples fato de não coincidir com o entendimento do Fisco.

O professor Hugo de Brito Machado compartilha de entendimento assemelhado:

“Na verdade, em face da doutrina moderna, o erro a respeito do significado jurídico dos fatos descritos nas normas definidoras do tipo penal constitui *erro de tipo* ou, em outras palavras, erro sobre elemento constitutivo do tipo. Assim, quem interpreta erradamente uma lei tributária, e por isto comete um erro quanto a saber se o tributo é devido, ou não, ou se a sua base de cálculo é esta e não aquela, ou se a alíquota aplicável no caso é de tantos por cento, está cometendo um erro de tipo, que sempre exclui o dolo”.¹⁶

Assim, se o contribuinte se omite na descrição do fato jurídico tributário e isso repercute na redução ou supressão de tributo, porém ele assim se porta acreditando na inexistência da relação jurídica tributária, descabe a repreensão penal por carência de elemento subjetivo do tipo.

Destaca-se, por fim, que se, ao final do processo judicial, remanescer dúvida se a prestação da informação falsa decorreu de mero equívoco no preenchimento de documentos e declarações fiscais ou proveio de falha contida no próprio sistema disponibilizado pelo Fisco, impõe-se a aplicação da máxima *in dubio pro reu*, com a consequente absolvição do réu.

8. Conclusões

O crime previsto no art. 1.º, II, da Lei 8.137/1990 se configura como material, pois depende da materialização da supressão ou redução do tributo para a sua consumação.

Por se tratar de um delito de ação múltipla ou conteúdo variado, o crime só se aperfeiçoará se a supressão ou a redução decorrerem de alguma das condutas dispostas nos incisos do artigo mencionado.

A inexatidão das informações mencionada no inc. II, do art. 1.º, da Lei 8.137/1990, refere-se aos elementos fáticos do fenômeno tributário, ou seja, ao fato jurídico tributário.

A divergência de interpretação da legislação tributária não tipifica o delito examinado.

Apenas a inadimplência relativa à obrigação tributária dotada de certeza é capaz de permitir a caracterização do crime fiscal.

O crime em questão apenas admite a figura dolosa, de maneira que a condenação somente procederá se restar comprovada a vontade livre e consciente do agente de fraudar a fiscalização.

O erro do contribuinte quanto à interpretação das normas tributárias exclui o dolo e, por isso, afasta a configuração do crime.

9. Referências Bibliográficas

BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL, STF - *Habeas Corpus* 72584. Rio Grande do Sul. Relator: Maurício Corrêa. Impetrante: Hugo Mosca. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Órgão julgador: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [[http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP="AC&docID=73872](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=)]. Acesso em: 01.10.2015.

CALAMANDREI, Piero. In: SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Exceções Substanciais*. 1. ed. Rio de Janeiro: [s.n.].

CALLEGARI, André Luís. *Teoria Geral do Delito e da Imputação Objetiva*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituzioni del Processo Civile Italiano*. 5. ed. Pádua: [s.n.], 1956.

GRECO, Rogerio. *Curso de Direito Penal: parte especial II*. 10. ed. Niterói: Impetus, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. A fraude como elemento essencial do tipo no crime de supressão ou redução de tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 38. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

Pesquisas do Editorial

- CONTROVÉRSIAS RELATIVAS À NECESSIDADE DE EXAURIMENTO DAS VIAS ADMINISTRATIVAS

PARA OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL, de Bruna Melão Delmondes - RTrib 114/2014/273

- DO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA PARA PERSECUÇÃO PENAL DOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1.º DA LEI 8.137/1990): CONTRADIÇÕES ENTRE A SÚMULA VINCULANTE 24 DO STF, E AS DECISÕES PROFERIDAS NO HC 108.037/ES E NA MC NA RCL 17.303/MA (HC 236.784), EM 21.02.2014, PELO STF, de Marcelo Luiz Scariot - RTrib 122/2015/267
- SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL: REFLEXÕES SOB A PERSPECTIVA DA ECONOMIA DO CRIME, de Luiz Felipe Monteiro Seixas - RTrib 127/2016/297