



CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

CRIMES AGAINST THE TAX ORDER

TESSAMANN, Dakari Fernandes¹

MACHADO, Wilton²

FABRIS, Renato³

Recebido em: 17 de maio 2024; aceito em de 01 de junho de 2024

RESUMO: A proposta de reforma tributária no Brasil em 2024 busca abordar as complexidades e ineficiências do atual sistema tributário. A reforma visa consolidar múltiplos impostos nos níveis federal, estadual e municipal em um único imposto sobre valor agregado (IVA). Essa consolidação espera-se que simplifique a administração e o cumprimento das obrigações tributárias, reduzindo a carga burocrática sobre empresas e indivíduos. Ao promover a transparência e reduzir as oportunidades de evasão fiscal, a reforma pretende aumentar as receitas do governo sem elevar as alíquotas tributárias. Além disso, a reforma foi concebida para estimular o crescimento econômico, tornando o Brasil um destino mais atraente para investimentos domésticos e estrangeiros. A unificação dos impostos é antecipada para criar uma estrutura tributária mais equitativa, assegurando que todas as atividades econômicas sejam tributadas de forma uniforme. No geral, a reforma tributária visa melhorar a eficiência econômica, fomentar um ambiente de negócios mais competitivo e apoiar o desenvolvimento econômico sustentável no Brasil.

Palavras-chave: Simplificação Tributária. IVA. Crescimento Econômico.

ABSTRACT: The tax reform proposal in Brazil in 2024 seeks to address the complexities and inefficiencies of the current tax system. The reform aims to consolidate multiple taxes at the federal, state, and municipal levels into a single value-added tax (VAT). This consolidation is expected to streamline tax administration and compliance, reducing the bureaucratic burden on businesses and individuals. By promoting transparency and reducing the opportunities for tax evasion, the reform is intended to increase government revenues without raising tax rates. Additionally, the reform is designed to stimulate economic growth by making Brazil a more attractive destination for domestic and foreign investment. The unification of taxes is anticipated to create a more equitable tax structure, ensuring that all economic activities are taxed uniformly. Overall, the tax reform aims to enhance economic efficiency, foster a more competitive business environment, and support sustainable economic development in Brazil.

¹ Advogado especialista em Docência do “Ensino Superior”, Mestrado em Educação pela Faculdade Estácio de Sá, Docente e Coordenador da Faculdade de Direito de Alta Floresta (FADAF), e-mail: professordakari@yahoo.com.br.

² Advogado Especialista em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho, Docente do Curso de Direito da Faculdade de Direito de Alta Floresta – FADAF

³ Advogado, Mestre em Direito Constitucional, professor no curso de Direito da Faculdade de Direito de Alta Floresta – FADAF, e-mail: [dr. Renatofabris@hotmail.com](mailto:dr.Renatofabris@hotmail.com).



Keywords: Tax Simplification. VAT. Economic Growth.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário, como um componente vital da estrutura estatal, desempenha um papel crucial na sustentação das atividades governamentais e na promoção do bem-estar social. Nesse contexto, as obrigações tributárias emergem como elementos primordiais, estabelecendo os deveres dos contribuintes perante o Estado. No entanto, a relação entre contribuintes e o fisco muitas vezes se mostra tumultuada, marcada por práticas ilícitas como fraude, elisão, evasão e sonegação fiscal.

Essas condutas não apenas afetam a arrecadação de recursos, mas também minam a justiça fiscal e a equidade tributária. Este artigo busca aprofundar a compreensão dessas formas de ilicitude tributária, analisando suas ramificações jurídicas e sociais, com vistas a contribuir para o aprimoramento do sistema tributário.

1 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As obrigações tributárias são os vínculos jurídicos estabelecidos pela legislação tributária entre o Estado e o contribuinte, que têm como objeto o pagamento de tributos. Essas obrigações derivam da ocorrência de um fato gerador previsto em lei, que enseja a obrigação de recolher o tributo correspondente. A natureza e o escopo das obrigações tributárias variam conforme o tipo de tributo e a modalidade de sua incidência, abarcando tanto os deveres principais de pagar tributos quanto os deveres acessórios, como o dever de prestar informações e cumprir obrigações formais.

Conforme preleciona Hugo de Brito Machado em sua obra "Curso de Direito Tributário", as obrigações tributárias são essencialmente vínculos patrimoniais, que se constituem mediante a ocorrência de um fato gerador, definido em lei como capaz de desencadear a obrigação de pagar o tributo correspondente. Machado ressalta que as obrigações tributárias são regidas por princípios constitucionais e legais, os quais delimitam os direitos e deveres das partes envolvidas nessa relação jurídico-tributária.



Além dos aspectos já abordados, as obrigações tributárias também podem ser entendidas como o conjunto de deveres impostos aos contribuintes e responsáveis tributários decorrentes da relação jurídica estabelecida pela legislação fiscal. Esses deveres abrangem não apenas o pagamento dos tributos devidos ao Estado, mas também uma série de outras obrigações acessórias, como a prestação de informações, o cumprimento de formalidades, o fornecimento de documentos e a observância de prazos estabelecidos pela legislação tributária.

É importante ressaltar que as obrigações tributárias são dinâmicas e variam de acordo com a natureza do tributo, a modalidade de sua incidência e as características específicas de cada obrigação. Por exemplo, no caso de tributos diretos, como o Imposto de Renda, as obrigações tributárias estão diretamente relacionadas aos rendimentos auferidos pelo contribuinte, enquanto nos tributos indiretos, como o ICMS, as obrigações podem estar vinculadas à circulação de mercadorias e serviços.

Ademais, as obrigações tributárias também podem ser classificadas em obrigações principais e obrigações acessórias. As obrigações principais referem-se ao dever fundamental de pagar o tributo devido, enquanto as obrigações acessórias englobam todos os demais deveres de natureza instrumental, necessários para o cumprimento adequado das normas tributárias, tais como a entrega de declarações, a manutenção de registros contábeis e a emissão de documentos fiscais.

Portanto, as obrigações tributárias representam um conjunto complexo de deveres e responsabilidades que recaem sobre os contribuintes e responsáveis tributários, sendo essenciais para o funcionamento do sistema tributário e para a arrecadação de recursos pelo Estado.

2 FRAUDE, ELISÃO, EVASÃO E SONEGAÇÃO FISCAL

A vida em sociedade exige do sujeito o respeito ao sistema em vigor. Quem contraria o direito, agindo em desconformidade com ele, tem conduta divergente e pratica um ato ilícito.



Para caracterizar um ilícito deve a norma jurídica conter elementos e estar provida de uma sanção. Deve ter ela, em primeiro lugar, uma descrição baseada em pressuposto fático; em segundo, um comando, ou seja, determinar o modo de agir do sujeito quando se concretiza aquela hipótese de fato; finalmente, a sanção, que é a possibilidade de penalizar-se pelo descumprimento do comando.

Em direito é livre a conduta humana. Não há impedimento algum de se infringir a norma. Mas, violada, é o próprio direito quem irá reagir, impondo ao infrator a sanção.

Para explicar o fenômeno ilícito, Von Liszt (*apud* Betti, 2000, p.31) estudou e concluiu fazendo um destaque do conceito da "antijuridicidade", ao qual deu ideia de relação entre o fato e o direito e o choque, que denomina tecnicamente "contraste".

Já Kelsen (*apud* Betti, 2000, p.32) entendeu ser o ilícito um dos elementos da relação jurídica, ou uma condição que fica ligada à sanção. O ilícito, portanto, é condição que se liga à pena pelo descumprimento da norma.

Tomando-se por base a natureza da norma vigente podemos caracterizar também a natureza do ilícito. É ilícito penal o que viola a norma penal; é ilícito administrativo o que viola a norma administrativa, e por via de consequência, é ilícito fiscal o que viola a norma fiscal ou tributária.

Esta constitui, de forma geral, uma violação ao ordenamento jurídico como um todo. Mas viola o direito subjetivo da Fazenda Pública, atingindo o crédito tributário que lhe pertence. O bem interesse protegido é o Crédito tributário. Segundo Maia (1996, p.71), há diferentes reações contra esse ilícito:

- a) impondo ao infrator a obrigação de ressarcir o dano, aplicando multa moratória de natureza civil;
- b) condenando a uma sanção repressiva, como multa de natureza fiscal proporcional ao valor do tributo;
- c) condenando o agente com sanção grave, que é a privação da sua liberdade, de natureza penal ou criminal.

2.1 A Fraude Fiscal

A fraude fiscal está presente quando ocorre a realização de um ou diversos atos que dão origem a um resultado contrário à norma jurídica. De acordo com Maia (1996, p.72), na fraude ocorre a presença de: "a) aparência



legal; b) conveniências particulares dos envolvidos; c) utilização de normas jurídicas com finalidades distintas das que efetivamente possuem; d) violação do ordenamento jurídico”.

A falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo. A fraude está situada na vontade consciente e desejada de lesar o fisco, causando-lhe prejuízo.

As fraudes admitem um elenco muito grande, dependendo da imaginação do agente. Segundo Prado (1997, p.83), podem ser catalogadas as fraudes:

- a) técnicas - elevação de tarifas, abuso de progressividade excessiva, acréscimo de número de impostos, legislação confusa etc;
- b) psicológicas - falta de consciência fiscal, política ele;
- c) morais - má formação do contribuinte;
- d) sociais - meio social.

O conceito de fraude fiscal é dado como toda ação ou omissão destinada a evitar, a reduzir ou a retardar a obrigação fiscal. Sua finalidade pode ser tanto a de evitar ou retardar o pagamento de um tributo como a de pagar um tributo em valor menor que o devido.

Citado com frequência como conceito de fraude é o da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe:

[...] 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (art. 72).

Quem vende bens por determinado preço, mas emite documento fiscal constando preço menor, pratica a atividade ilícita denominado subfaturamento. Quem, tendo obrigação de identificar o fato gerador de obrigação, o faz, mas, com dolo, aplica no cálculo alíquota menor, pratica ilícito.

A distribuição disfarçada de lucros, a omissão de rendimentos e inúmeras outras situações constituem ilícitos. No ilícito fiscal deve estar presente a intenção de fraudar o fisco, causando-lhe um dano e induzindo a erro a autoridade fazendária.

O que caracteriza a fraude fiscal é justamente o comportamento intencional do agente, que tem como finalidade causar dano à Fazenda, e a ação ou omissão por ele desenvolvida viola a lei e lhe permite omitir o pagamento do tributo.



São exemplos, a omissão na escrita de lançamentos obrigatórios, a duplicidade de escritas fiscais e contábeis, a criação de firmas destinadas ao fornecimento de notas fiscais denominadas “frias”, a falsificação de guias de recolhimento, o desvio de mercadorias de fábricas, que saem do estabelecimento produtor sem o documento fiscal a acompanhá-las, as simulações de operações financeiras, como, por exemplo, empréstimos, para caracterizar o lucro que gera a obrigação do pagamento de imposto sobre a renda.

A fraude não pode ser confundida com outro instituto de Direito Tributário, denominado elisão fiscal. Este - elisão fiscal - é lícito e permitido.

2.2 Elisão Fiscal

Ocorre a elisão fiscal quando o agente ou o sujeito passivo da obrigação tributária age escolhendo, dentre as possíveis, uma opção permitida pela lei.

Esta sua ação desenvolve-se dentro do permitido pela ordem jurídica, tendo como objetivo final o pagamento reduzido de impostos ou tributos. Conforme Becker (1998, p.93):

O contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios ou atividades da maneira que melhor entender conveniente para atingir os objetivos a que se propôs. Essa estruturação tem o escopo de diminuir os custos do empreendimento, entre eles, a redução da carga tributária, visando o pagamento dos impostos em quantia menor. Se a forma utilizada é jurídica e legítima, a Fazenda Pública deve respeitá-la.

Nessa sua conduta, alcança o que se denomina, segundo Becker (1998, p.94) "economia do tributo", que tem sido enfocada como "evasão legal" do tributo ou "evasão lícita do tributo".

O direito de evitar impostos é ligado à liberdade. Torna-se lícito. Mas, para estar caracterizada a elisão fiscal, deve-se partir sempre da intenção do agente. Segundo Carrazza (2004, p.105):

O resultado de evitar o tributo ou alcançar a sua economia, utilizando o sistema de "evitar", "retardar" ou "reduzir" o pagamento, deve ser confrontado com o desembolso patrimonial, caso se concretize o fato gerador da obrigação e a economia obtida pela pessoa para evitar a concretização do fato ou, em ocorrendo a sua concretização, a forma utilizada para tornar menos onerosa a obrigação e o desembolso.



A elisão é o retardamento, redução ou descaracterização do fato gerador que dá origem ao pagamento de um tributo, sem, contudo, violar a lei. Ocorrendo violação da lei, surgirá uma situação de "fraude fiscal".

São formas de atingir tal resultado "o tempo, mediante o retardamento do pagamento; o espaço, quando o sujeito passivo evita a incidência dentro de determinado território; o objeto, quando se obtém a redução do pagamento" (Carvalho, 1998, p.116).

Ainda sobre, Soares de Melo (1997, p.127) distingue a "elisão" da "fraude" tomando como ponto de partida os atos praticados pelo contribuinte:

Se este age antes da ocorrência do fato gerador, a obrigação não surgiu e o direito do fisco ainda estava em fase de abstração, sendo mera expectativa. Neste caso, o fisco nada poderá objetar quanto à manobra utilizada para descaracterizar-se o fato gerador ou de modo que ocorra na forma, medida ou tempo que lhe sejam (ao sujeito passivo da obrigação tributável) mais favoráveis.

Contudo, se agiu depois de ter ocorrido o fato gerador da obrigação, encontra-se presente de forma específica a fraude. A partir de então, qualquer atividade, ainda que por meios lícitos, que vise modificar ou ocultar a situação concretizada, toma-se ilícita, com infração à lei e, portanto, sujeito o infrator a uma sanção.

No primeiro caso é legítima, válida, não tendo sido violado qualquer dispositivo legal. No segundo, a lei foi violada, e está sujeito a sanção, pois presente a intenção de prejudicar a Fazenda com o não-pagamento de tributos.

Segundo Carrazza (2004, p.107), "a elisão fiscal legítima tem a denominação de 'atomização', expressão econômica que indica os meios utilizados para diminuir os custos operacionais". Para Betti (2000, p.35) deixou preciso ensinamento sobre o tema "interpretação das leis e fatos econômicos". Lembra que:

[...] o contribuinte pode adotar uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo direito privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intento juris*, obter o não-pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo.

Neste caso, adotou uma forma economicamente inadequada, com o único objetivo de provocar a evasão do tributo.

2.3 Evasão Fiscal



A única diferença entre o *in fraudem legis agere* de direito comum e a sua modalidade especial de Direito Tributário, a evasão, reside no meio empregado para reprimir esta última, que, em Direito Tributário, ocorre através do método da chamada interpretação econômica. De acordo com Carraza (2004, p.108):

Convém entender que nem toda vantagem fiscal alcançada pelo contribuinte constitui uma evasão. Para tanto é indispensável que haja uma distorção da forma jurídica, uma atipicidade ou anormalidade desta última em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza.

De outro modo, "evasão" não há. Pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador no que toca ao seu revestimento jurídico.

A doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina economia fiscal. Não basta qualquer vantagem fiscal, cuja concretização é possível e lícita, no caso de economia fiscal: é indispensável que a atipicidade ou anormalidade da forma utilizada só se explique pela intenção de evadir o tributo.

Exemplo tirado da legislação alemã permite entender com facilidade a distinção. Segundo Carrazza (2004, p.110), "naquele país a lei não permitia isenção do pagamento de tributo pela venda de mercadorias, se feita a venda à vista ou a prazo. Contudo, a renda gerada, se caracterizasse empréstimo, estaria isenta do tributo.

Os comerciantes que vendessem a prazo pretendiam que, pelo fato de se tornarem credores do comprador, seria este um empréstimo e, portanto, isento de tributação pela ausência de fato gerador da obrigação.

Recorrendo-se aos princípios do direito comum fica claramente entendido que venda com pagamento mediante parcelas ou com prazo jamais pode ser confundida com o instituto jurídico do empréstimo.

Assim, presente aquela distorção ou atipicidade ou anormalidade da forma cuja intenção só se explica pela tentativa de se evadir o tributo. Neste caso ocorre a evasão fiscal, que é ilícita e está sujeita a sanção.

3 A ILICITUDE E O TIPO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS



Nos crimes tributários, a ilicitude das condutas reside na violação das normas tributárias estabelecidas em lei. Esses delitos podem abarcar desde a sonegação fiscal simples até condutas mais complexas, como a falsificação de documentos ou a constituição de empresas de fachada com o intuito de ludibriar o fisco. A configuração do tipo penal nos crimes tributários demanda a análise criteriosa dos elementos objetivos e subjetivos da conduta, bem como das circunstâncias em que o delito foi perpetrado.

Conforme a doutrina de Ricardo Lobo Torres, a ilicitude nos crimes tributários decorre da infração direta das normas tributárias, especialmente aquelas relacionadas à obrigação de prestar informações verídicas às autoridades fazendárias e ao dever de recolher os tributos devidos. Torres destaca que a caracterização do tipo nos crimes tributários exige a comprovação da vontade livre e consciente do agente em praticar a conduta ilícita, bem como a demonstração do dolo específico de lesar o erário público.

A concepção do tipo penal evoluiu ao longo do tempo, passando de uma mera descrição formal para uma atribuição de sentido valorativo. O tipo não apenas seleciona condutas, mas também carrega uma carga valorativa que o torna fundamental na determinação do que é permitido e do que não é na esfera do direito penal.

Além de elementos descritivos, o tipo penal pode conter elementos subjetivos e normativos. Os elementos subjetivos estão relacionados ao estado mental do agente, como intenção e motivação, enquanto os normativos exigem interpretação à luz de outras normas jurídicas ou sociais.

A ilicitude penal, substituindo o termo antijuridicidade, refere-se à contrariedade entre a conduta típica e o ordenamento jurídico. A tipicidade, por sua vez, representa a adequação da conduta ao tipo penal.

Há debates sobre a distinção entre crimes formais e materiais, baseados na presença ou ausência de resultado. Alguns autores rejeitam essa distinção, preferindo falar em delitos de simples atividade e delitos de resultado.

A Lei 8.137/90 define crimes contra a ordem tributária, mantendo a técnica legislativa da lei revogada. Alguns dispositivos dessa lei abordam condutas que



constituem crimes de dano, exigindo a lesão efetiva do bem jurídico, enquanto outros configuram crimes de perigo ou de mera conduta.

O artigo 1º da lei trata de condutas relacionadas à supressão ou redução de tributos, sendo os crimes ali previstos, em sua maioria, de resultado. O artigo 2º, por sua vez, refere-se a condutas ligadas à constituição do crédito tributário, caracterizando-se, em sua maioria, como crimes de mera conduta.

4 ANÁLISE DO ART. 1º DA LEI 8.137/90

Dispõe o art. 1º da Lei 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: (...)."

O art. 1º da Lei 8.137/90 prevê cinco tipos penais de núcleos variados, que constituem crimes contra a ordem tributária. Optou o legislador por estabelecer no *caput* do referido artigo, uma definição genérica do crime contra a ordem tributária, para então especificar, nos respectivos incisos, as condutas que implicam lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado. Somente haverá crime contra a ordem tributária se o agente realizar qualquer das condutas descritas em cada um dos incisos seguintes, e desde que tenha em vista a supressão ou a redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

A Constituição da República, em seu art. 145, e o Código Tributário Nacional, no art. 5º, consagram a divisão tripartite do tributo, mediante a enumeração das seguintes espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. No entanto, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, previstas nos arts. 148 e 149 da Constituição da República, também se revestem de natureza tributária.

O Ministro Moreira Alves, em voto condutor proferido no RE 146.733-9-SP, optou pela adoção da classificação quinquipartida dos tributos, enunciada no parágrafo anterior, com inclusão do empréstimo compulsório e das contribuições especiais.

Assim, é possível afirmar que nosso direito positivo consagra as seguintes espécies tributárias:



a) impostos; b) taxas; c) contribuições: c.1) de melhoria; c.2) sociais: c.2.1.1) de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2) outras de seguridade social (CF, art. 195, § 42), c.2.1.3) sociais gerais (o FGTS, o salário-educação: CF, art. 212, § 52; contribuições para o SESI, SENAI, SENAC: CF, art. 240); c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149), c.3.2) corporativas (CF, art. 149); d) empréstimos compulsórios (CF, art. 148) (Paulsen, 1998, p.21).

A contribuição social referida no *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90, portanto, constitui espécie tributária, mas preferiu o legislador penal tratá-la de forma explícita e como se fosse um ente autônomo em relação aos tributos, talvez ainda impregnado pela classificação tripartite.

Os crimes de sonegação de contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, previstas no art. 195 da Constituição da República -, não sofrem a incidência da Lei 8.137/90, estando, pois, definidos na Lei 9.983, de 14 de julho de 2000.

O tributo encontra-se conceituado no art. 32 do CTN, da seguinte forma: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"

O art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/90, considera crime a prática de qualquer das condutas descritas nos cinco incisos seguintes com o fim de suprimir ou de reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório. Os cinco incisos encerram figuras típicas relacionadas à ocultação fraudulenta do fato gerador ou imponível, capazes de causar a supressão ou redução de tributo ou contribuição social, consubstanciando, portanto, crimes materiais ou de resultado.

Todos os tipos contidos nos incisos do art. 1º são dolosos. O dolo é a "vontade consciente de realizar um crime, ou mais tecnicamente, vontade de realizar o tipo objetivo de um crime. Assim, o dolo é composto de consciência e de vontade" (Ferreira, 2001, p.60).

Em outras palavras, o atuar doloso é sempre um atuar típico, voluntário e consciente, porquanto no:

[...] doloso a vontade aparece sempre relacionada com os elementos do tipo objetivo, pois agir dolosamente é, em suma, querer ou ao menos assumir o risco de realizar no plano fático os elementos descritos no tipo objetivo. Daí o conhecimento de cada um dos elementos do tipo objetivo ser essencial à noção de dolo; para que haja a vontade suficiente para compor o dolo, e mesmo assunção voluntária do risco de produzir o resultado, faz-se necessário o conhecimento



atual, ou seja, presente no momento do atuar, dos elementos objetivos do tipo (Ferreira, 2001, p.61).

Vale lembrar que, por força da teoria finalista da ação, o elemento subjetivo faz parte do tipo, daí falar-se em tipo subjetivo em contraposição ao tipo objetivo. Nos crimes sob estudo, o sujeito ativo é principalmente o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária principal (CTN, art. 121).

De acordo com Rosa Jr. (1999, p.483):

Contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação, de natureza econômica, pessoal e direta, com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, I). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária, e existe uma relação de identidade entre a pessoa que, nos termos da lei, deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente. Daí ter natureza econômica a relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador porque o CTN adotou o critério econômico: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato gerador, desprezando os critérios territorial e de cidadania. Não se esqueça que o fato gerador é um fato econômico com relevo no mundo jurídico e serve de índice, de medida, da capacidade contributiva do cidadão.

Não só o contribuinte pode ser sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária, mas também o substituto e o responsável tributários (CTN, art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 e seguintes); o terceiro responsável (CTN, art. 134), cuja responsabilidade pressupõe: a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte e a participação de terceiro no ato que configure o fato gerador do tributo, ou tenha relação com sua indevida omissão; e o terceiro estranho à relação tributária.

O terceiro estranho à relação jurídica tributária, nas hipóteses infra comentadas, previstas no inciso IV, é o sujeito ativo; nas demais, pode praticar os crimes em concurso de agentes, tanto como coautor quanto partícipe.

O sujeito passivo de crime é o titular do bem jurídico tutelado. Como já assentado, os crimes tributários visam, precipuamente, à tutela da ordem tributária e, secundariamente, ao interesse do Estado, na arrecadação de tributos e contribuições sociais. Trata-se de modalidade de delito vago que, por sua própria natureza, estende seu efeito lesivo por toda a sociedade.

Desta forma, impende reconhecer como sujeitos passivos dos crimes praticados contra a ordem tributária, a sociedade, o Estado - Fazendas Públicas da União, dos Estados-Membros e dos Municípios - e o particular.



Passemos, agora, à análise dos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90:

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

O inciso I, do art. 1º, assemelha-se ao insculpido no art. 299 do Código Penal, que dispõe sobre a falsidade ideológica.

A falsidade ideológica difere da falsidade material, porquanto o *falsum* incide sobre o conteúdo do documento, "sobre as declarações que o objeto material deveria possuir, sobre o conteúdo das ideias" (JESUS, 2004, p.718).

Tal dispositivo tutela a ordem jurídica tributária (objeto jurídico mediato), especialmente no concernente à veracidade das informações prestadas às autoridades fazendárias (objeto jurídico imediato).

O autor do crime não é apenas o contribuinte, mas também o substituto tributário, obrigado por lei a reter e recolher tributo. O concurso de agentes, como já delineado, é possível tanto na modalidade de coautoria quanto na forma de participação.

O tipo objetivo do inciso ora sob comento, prevê duas modalidades de falsidade ideológica: a) omitir informação: conduta omissiva; b) prestar declaração falsa: conduta comissiva.

Na forma omissiva, o autor, violando um dever jurídico imposto pela lei tributária, silencia, não menciona informação que por lei devia prestar. Na comissiva, ao contrário, o agente presta informação, mas faz declaração falsa às autoridades, ou seja, inverídica, diversa da que devia ser prestada.

Nas duas hipóteses, é indispensável que o autor do crime viole o dever jurídico de prestar informações verdadeiras às autoridades fazendárias, expresso em norma de Direito Tributário, e que a falsidade seja capaz de enganar, tendo por objeto dado relacionado ao fato gerador ou imponível - elemento essencial ao nascimento da obrigação tributária -, visando à supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

A consumação ocorre com a omissão da informação devida ou com a prestação de declaração falsa, de que haja resultado supressão ou redução de tributo, contribuição ou qualquer acessório. Entendeu a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal ser essencial para a consumação dos crimes que da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja



resultado efetiva supressão ou redução do tributo (HC 75.945/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence).

No mesmo sentido acórdão do E. Superior Tribunal de Justiça, assim ementado:

I - Nos crimes contra a ordem tributária, definidos no art. 1º, incisos I e IV, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a consumação ocorre com a prestação da declaração falsa ou uso do documento falso perante as autoridades fazendárias, com o resultado ou efeito de suprimir ou reduzir tributo (RHC 4097 -DF, 6º T., Min. Pedro Acioli, DJ 13.3.1995, p. 5.316).

Vale observar que a péssima técnica legislativa na construção do tipo penal cunhou modalidade de crime omissivo próprio, que se consuma com a concretização do resultado "supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório", constante do caput do art. 1º. Retirou-se, assim, muito da eficácia normativa do tipo em questão, ao exigir a efetiva produção do resultado, quando melhor seria a inclusão de um elemento subjetivo, consistente na vontade de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, considerando a capacidade do documento ideologicamente falso de produzir prejuízo ao Estado.

O inciso II, apresenta-se da seguinte forma: "II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;"

O inciso sob comento parece combinar duas formas tradicionais de delitos capitulados no Código Penal, a saber: o estelionato (com relação ao elemento fraude) e a falsidade ideológica.

O tipo penal descreve a conduta daquele que, fraudando a fiscalização tributária, insere elementos inexatos ou omite operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal. A inserção de elementos inexatos ou a omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, constituem meios de fraude exigidos pelo tipo penal para enganar, ludibriar a fiscalização tributária, a fim de obter o resultado previsto no caput do artigo, consubstanciado na supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório.

Guarda, portanto, certa semelhança com o estelionato, no emprego do verbo fraudar, enquanto os seus meios - a inserção de elementos inexatos ou a



omissão de operação de qualquer natureza - aproximam-se da falsidade ideológica, tratada no art. 299 do Código Penal.

Segundo Ferreira (2001, p.64):

A primeira parte do tipo descreve conduta comissiva de quem insere elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Pune-se, assim, a conduta daquele que, voluntária e conscientemente, introduz em documento ou livro exigido pela lei fiscal, elementos ligados ao fato gerador que não correspondem à verdade, ou são diversos daqueles que deveriam constar. Não quaisquer elementos, mas aqueles inexatos e capazes de enganar a fiscalização, levando à supressão ou redução de tributo, contribuição social ou de qualquer acessório.

A segunda parte do tipo prevê conduta omissiva, consistente na omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Como já asseverado, há, para o sujeito passivo de obrigação tributária, o dever jurídico de prestar informações à Fazenda Pública, sobre fatos juridicamente relevantes para a tributação. Assim, para subsunção da conduta ao tipo, mister se faz que o agente, violando o dever de informar, dolosamente omite operação ligada ao fato gerador de obrigação tributária, em livro ou documento exigido pela lei fiscal, visando à supressão ou a redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

Crimes de resultado requerem, para a consumação, a efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

Para o sujeito ativo, valem as mesmas considerações expendidas por ocasião do comentário ao inciso precedente.

Os sujeitos passivos, como em todos os tipos da Lei 8.137/ 90, são a sociedade e o Estado, "representado pela Fazenda Pública (federal, estadual e municipal, ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos" Stoco (*apud* Ferreira, 2001, p.66).

A referência aos livros exigidos pela lei fiscal, impõe ao aplicador da norma uma atividade de pesquisa em diversos diplomas legais de natureza tributária e fiscal, a fim de completar a densidade normativa do tipo penal. São livros fiscais, por exemplo, o registro de entrada de mercadorias, o registro de saídas de mercadorias, o livro de apuração do IPI e ICMS, livros do ISS etc.

O art. 1º, III, prevê a falsificação material de documento referente à operação tributável.

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



Falsificar, significa criar materialmente, fabricar, formar ou contrafazer documento, total ou parcialmente.

A falsidade material, figura típica tradicionalmente contida nos arts. 297 e 298 do Código Penal:

[...] incide sobre a integridade física do papel escrito, procurando deturpar suas características originais através de emendas ou rasuras, que substituem ou acrescentam no texto letras ou algarismos - é a modalidade de falso material consistente na alteração de documento verdadeiro. Ou pode consistir na criação, pelo agente, do documento falso, quer pela imitação de um original legítimo (tal como na produção de um diploma falso), quer pelo livre exercício da imaginação do falsário (como na produção de uma carta particular apócrifa) - e o Caso será daqueles para os quais o legislador reservou, com sentido específico, o termo falsificação (arts. 297 e 298), que, se assim não fora, significaria genericamente todos os modos de falso documental (Amaral, 2000, p.55).

O crime ora tratado não deve ser confundido com a figura delituosa prevista no art. 172 do Código Penal. Conforme observa Rui Stoco (apud Ferreira, 2001, p.67):

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

Difere também do crime previsto no inciso anterior - figura assemelhada à falsidade ideológica -, no que concerne aos documentos, por representar hipótese de falsidade material, perpetrada mediante contrafação, total ou parcial, ou alteração de documento verdadeiro.

Vale, nesse passo, mencionar algumas formas de fraude normalmente verificáveis na montagem e fornecimento de notas fiscais.

A chamada "nota calçada" ocorre quando ela registra um valor e as demais contêm valor diverso, visando ao subfaturamento, com pagamento a menor de tributos incidentes, tais como Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, ICMS e IPI.

A denominada "nota sanfona", por sua vez, dá-se quando uma mesma nota fiscal serve para dar cobertura mais de uma vez à mesma mercadoria, bens ou serviços. Monteiro (1993, p.119), nesta hipótese, opera-se uma verdadeira simulação fiscal, pois a nota fiscal:



[...] não contém falsificação, nem falsidade ideológica: os elementos que ela contém coincidem com as mercadorias, produtos ou bens que ela registra e aos quais dá cobertura fiscal em seu trânsito. A fraude está no elemento "mais de uma vez". Se for feito um levantamento específico de estoques, será constatada diferença equivalente às saídas sem emissão de notas fiscais, porque a "nota sanfona deu cobertura" às saídas sem nota.

Por fim a "nota fria", que consiste na emissão de uma nota, na verdade, não correspondente a qualquer venda ou prestação de serviços, visando ao aumento dos custos.

Preceitua o art. 12, IV, da Lei 8.137/90: "IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;"

O tipo penal sob estudo guarda correspondência com o tipo contido no revogado art. 1º, IV, da Lei 4.729/65.

A nova redação, embora mais concisa, buscou o mesmo objeto. Está implícito que não basta a ação física de elaborar, distribuir, fornecer, omitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato. Para a caracterização do delito contra a ordem tributária exige-se o elemento subjetivo do injusto, a intenção de obter a supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório Stoco (apud Ferreira, 2001, p.68).

Em redação minuciosa, com vários núcleos verbais, cunhados em tipo misto, pretendeu o legislador alargar ao máximo o âmbito de sua incidência normativa, apesar de algumas sérias imperfeições; a má redação e a falta de técnica do legislador, de tal sorte, dificultam sobremaneira a atividade do intérprete e aplicador da lei.

O presente inciso prevê modalidades de falsidade ideológica, de falsidade material e uso de documento falso.

A primeira parte do tipo trata de condutas que normalmente se apresentam como antecedentes lógicos dos outros crimes tributários definidos nos incisos anteriores. Ao que nos parece, para extrair eficácia normativa compatível com a tutela da ordem tributária, e harmonizá-lo com os demais tipos penais, é forçoso considerar a primeira parte do tipo, consubstanciada nos núcleos verbais "elaborar", "distribuir", "fornecer", "emitir", crimes de mera atividade e de perigo concreto, praticados por terceiro estranho à relação jurídica tributária.

Conforme assentado nos comentários precedentes, os tipos dos incisos I, II e III, têm como sujeito ativo do crime o contribuinte, o responsável tributário ou



o substituto tributário, assim definidos pela legislação tributária, enquanto o terceiro estranho à relação jurídica tributária pode figurar como coautor ou partícipe. Neste contexto, as condutas previstas na primeira parte do inciso IV, por constituírem antecedentes lógicos dos crimes tributários descritos nos incisos precedentes, somente são passíveis de tratamento como delitos autônomos em relação aos demais, se as considerarmos dirigidas para a punição do terceiro estranho à relação tributária, que voluntariamente elabora, distribui, fornece ou emite documento que saiba ou deva saber falso ou inexato, com o fim de propiciar ao contribuinte, ao substituto ou ao responsável tributário, a supressão ou redução de tributo ou contribuição social.

Desta forma, independem da produção de resultado para a respectiva consumação, pois não exigem a efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Interpretação diversa não cabe, pois a efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, mediante as condutas descritas na primeira parte do inciso sob comento, são subsumíveis, em tese, aos tipos penais dos incisos I, II e III.

Na primeira parte do tipo penal sob comento, há autênticos crimes de perigo voltados para a tutela da ordem tributária, pelo risco que tais condutas oferecem ao bem jurídico. Além do mais, para considerar-se as condutas tipificadas como delitos de dano, indispensável seria a correlação lógica entre os núcleos verbais e o resultado "supressão ou redução de tributo", considerando a lesão ao bem jurídico tutelado. Se o bem jurídico tutelado fosse a fé pública teríamos a caracterização de crimes de dano.

De tal sorte, a conduta do terceiro estranho à relação jurídica tributária, expressa nos verbos "elaborar", "distribuir", "fornecer", "emitir", é punida pelo perigo que representa para a ordem tributária, por sua capacidade de ensejar a supressão ou redução de tributo ou contribuição social. Trata-se, pois, - de crimes de perigo concreto, que deve ser efetivamente demonstrado - lesão potencial ao bem jurídico - visto que não se pretende com tal construção típica, a proteção da fé pública, mas do bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/90.

Na hipótese da prática de qualquer das condutas descritas ser seguida da efetiva supressão ou redução do tributo, não estaremos mais diante do crime



previsto no inciso sob comento, mas de outro previsto em qualquer dos incisos I, II e III, devendo o terceiro estranho à relação jurídica tributária ser punido a título de coautoria ou participação.

Vale ressaltar que na realização da conduta expressa nos núcleos distribuir, fornecer e emitir, é necessário, para a perfeição do tipo, que o documento seja, efetivamente, posto em circulação, pois, em caso contrário, estaremos diante de mero ato preparatório impunível. Para o mestre Heleno Fragoso, em artigo escrito sob a égide da revogada Lei 4.729/65:

[...] a expressão emitir documento é imprópria. Emite-se uma fatura, um cheque, uma nota fiscal: o documento forma-se ou prepara-se. Tecnicamente, porém, emitir significa pôr em circulação, não bastando, portanto, que o agente faça uma fatura falsa, se a guarda consigo (Fragoso *apud* Ferreira, 2001, p.70).

Na modalidade elaborar, que pode consistir numa falsidade ideológica ou material, o crime consuma-se apenas com a preparação do documento, não exigindo sua circulação.

O tipo em estudo, na sua parte final, refere-se à utilização do documento falso ou inexato. Documento falso é o materialmente falso; enquanto o inexato, a nosso juízo, é aquele cujo conteúdo não se traduz na realidade dos dados que devia exprimir, configurando hipótese de falsidade ideológica. Pune-se a conduta daquele que utiliza documento sabidamente falso ou inexato. O sujeito ativo, neste caso, é aquele que pode auferir algum proveito da utilização do documento falso ou inexato, com a supressão ou a redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, pressupondo, necessariamente, a existência de relação jurídica tributária ligando o sujeito ativo ao Estado.

Assim, diferentemente das demais formas de conduta acima comentadas, o sujeito ativo é o contribuinte, o responsável ou o substituto tributário que, pelo vínculo com o fato gerador do tributo, tem interesse na utilização do documento falso ou inexato, com o fim de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

Por tratar-se de crime de mera conduta, a consumação ocorre com a efetiva utilização do documento falso, independentemente da consecução do resultado expresso no caput do art. 1º. Se houver efetiva supressão ou redução



de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, a conduta poderá amoldar-se ao disposto nos incisos II e III.

Entendemos, ainda, que se trata de modalidade de crime de dano, pois a utilização de documento falso ou inexato, visando à supressão ou redução de tributo, consubstancia, por si só, uma lesão efetiva ao bem jurídico tutelado pela norma, ou seja, a ordem tributária, tendo em conta a relação jurídica tributária existente entre o sujeito ativo do crime e o Estado.

Na hipótese de o agente falsificar e utilizar o documento por ele falsificado, pune-se apenas o crime de *falsum*, devendo sua conduta amoldar-se aos tipos penais dos incisos II e III.

O elemento subjetivo, o dolo, consiste na vontade livre de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato fazer uso do documento.

Exige-se, ainda, como nos demais tipos, um especial fim de agir, expresso na vontade de utilizar o documento falso com o fim de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Em todos os casos, o documento falsificado deve de ser capaz de enganar e de causar a supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

Passemos então ao estudo do inciso V.

A exemplo do que ocorre nos demais incisos, o inciso V é marcado pela falta de técnica do legislador. Reza o inciso V: "V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação."

O inciso em destaque também guarda semelhança com o art. 172 do Código Penal que, alterado pelo art. 19, da Lei 8.137/ 90, dispõe: "Emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado".

Ambos os tipos coexistem, descabendo qualquer confusão a respeito dos respectivos campos de incidência normativa.

A figura contida no art. 172 do Código Penal encontra-se no Capítulo VI, que trata "Do Estelionato e Outras Fraudes", e visa, portanto, à proteção da



propriedade privada, mediante a tutela do interesse e do direito de quem recebe qualquer dos documentos enumerados no referido artigo de lei. O tipo esculpido no Código Penal prevê condutas comissivas.

No inciso V, do art. 1º, da Lei 8.137/90, por sua vez, o bem jurídico protegido não é a propriedade, mas a ordem tributária. Neste caso, tem-se em mira o interesse maior do Estado na arrecadação de tributos incidentes sobre as operações materializadas em nota fiscal ou em documento equivalente. Ao contrário do crime previsto no art. 172 do CP, trata-se de tipo omissivo, com violação do dever legal de fornecer documentos relativos à venda de mercadoria ou prestação de serviços, a fim de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

A consumação do crime tributário sob enfoque independe de qualquer notificação ou intimação prévia do contribuinte, como poderia parecer da leitura desatenta do parágrafo único do mesmo artigo de lei.

Neste sentido, decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo:

O crime definido no inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, sob a modalidade de omissão quanto à expedição de nota fiscal ou documento obrigatório, pode consumir-se independente da pretendida providência administrativa de intimação prévia do contribuinte, para que, em prazo não excedente a dez dias, venha a atender sua obrigação fiscal, a que se refere o parágrafo único do citado dispositivo (TJSP, Rel. Des. Djalma Lofrano, 5ª C., RT 7081309).

Cuida-se de crime material, ou de resultado, pois indispensável a efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

O parágrafo único, do mesmo art. 1º, dada sua má redação, também causa certa perplexidade.

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.

Referido parágrafo único parece ligado ao inciso precedente, o que pode conduzir à equivocada interpretação de que a consumação respectiva somente dar-se-ia após o decurso do prazo assinalado para o atendimento de exigência feita por autoridade.

É preciso lembrar que o contribuinte é obrigado a fornecer à autoridade encarregada da arrecadação dos tributos, todos os documentos relativos à



tributação. Assim, pretende a lei sancionar a conduta daquele que, apesar de regularmente intimado, se omite no atendimento de exigência de autoridade fazendária. Trata-se, na verdade, de tipo semelhante ao crime de desobediência previsto no Código Penal.

Crime omissivo próprio, sua consumação ocorre com o mero desatendimento à exigência da autoridade, formulada por escrito, após o decurso do prazo assinado.

Ressalte-se, ainda, que para a caracterização do tipo, além do dolo, vontade consciente de não atender às exigências feitas pela autoridade, exige-se que o agente tenha o objetivo de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Inexistindo o especial fim de agir, expresso no *caput* do art. 1º, a conduta subsumir-se-á ao tipo da desobediência, previsto no art. 330 do Código Penal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, torna-se evidente a relevância de abordar as questões relacionadas à fraude, elisão, evasão e sonegação fiscal sob uma perspectiva técnica e aprofundada. Essas práticas ilícitas representam desafios significativos para o sistema tributário, exigindo medidas eficazes de controle, fiscalização e prevenção por parte das autoridades competentes.

Além disso, é imprescindível promover a conscientização dos contribuintes sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias, bem como aprimorar a legislação tributária de modo a coibir a ocorrência dessas condutas ilícitas. Somente assim será possível construir um sistema tributário mais justo, transparente e equitativo, capaz de promover o desenvolvimento econômico e social do país.

REFERÊNCIAS

BETTI, E. **Interpretação das Leis e Fatos Econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

BECKER, A.A. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.



BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964 - que dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília: 1964.

CARRAZZA, R. **Elisão Fiscal**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, P.de.B. **Interpretação do Fato Jurídico Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA, A.W.B. **Crimes contra a Ordem Tributária**: comentários à lei 8.137/90. Revista dos Tribunais, 2001.

MAIA, R.A. **Fraude, Elisão, Evasão e Sonegação Fiscal**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

PRADO, R.C. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

SOARES DE MELO, M. L. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.