

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

MARIA LUÍZA PERILLI FERREIRA

“A INTERSECÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL:  
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO”

São Paulo

2020

MARIA LUÍZA PERILLI FERREIRA

Trabalho de Graduação  
Interdisciplinar apresentado como  
requisito para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

ORIENTADOR: EDMUNDO EMERSON MEDEIROS

São Paulo

2020

MARIA LUÍZA PERILLI FERREIRA

“A INTERSEÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL:  
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO”

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção  
do título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em: 27/06/2020

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a): Prof. Ms. Edmundo Emerson Medeiros

---

Examinador(a): Prof. Ms. Rangel Perrucci Fiorin

---

Examinador(a): Profa. Ms. Caroline Yuka Goto

## AGRADECIMENTOS

Aos amigos, professores, familiares, colegas de trabalho e grandes profissionais com quem trabalhei e que, conjuntamente, me fizeram descobrir a minha verdadeira vocação no decorrer da graduação e o motivo pelo qual escolhi cursar a faculdade de direito.

## RESUMO

O trabalho tem por escopo realizar uma análise, precipuamente doutrinária, acerca dos crimes contra a ordem tributária previstos tanto no Código Penal brasileiro, quanto na legislação que dispõe sobre esses delitos, a Lei nº 8.137/90. Inicialmente, é feita uma abordagem sobre institutos que são aplicáveis a esses delitos como um todo, bem como a evolução dos crimes contra a ordem tributária no decorrer do tempo; passa-se então ao exame de cada um dos crimes dessa natureza previstos em nosso ordenamento. Adiante, a segunda parte do estudo traz uma discussão sobre a possibilidade ou não de tributação de fatos geradores oriundos de atividades ilícitas. Dessa forma, estabelece-se um paralelo entre o direito tributário e o penal, através de duas abordagens distintas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito tributário. Crimes contra a ordem tributária. Tributação do ato ilícito. Lei nº 8.137/90. Princípio do *non olet*.

## ABSTRACT

The aim of this study is to carry out an analysis, mainly doctrinal, about the crimes against the tax order provided for in both the Brazilian Penal Code and in the legislation that provides specifically for these crimes, Law No. 8.137/90. Initially, an approach is made about institutes that are applicable to these crimes as a whole, as well as the evolution of crimes against the tax order over time; we then proceed to examine each of the crimes of this nature provided for in our legal order. Ahead, the second part of the study brings a discussion on the possibility or not of taxation of taxable events arising from illegal activities. Thus, a parallel is established between tax and criminal law, through two different approaches.

**KEY WORDS:** Tax law. Crimes against the tax order. Taxation of unlawful activities. Law No. 8.137/90. *Non olet* principle.

## LISTA DE ABREVIATURAS:

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CP – Código Penal

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviço

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

JEF – Juizados Especiais Federais

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PIS – Programa de Integração Social

Refis - Programa de Recuperação Fiscal

SIMPLES - Sistema de Tributação Simplificada

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUDAM – Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia

SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

Sursis – Suspensão Condicional

TRF – Tribunal Regional Federal



## Introdução

### **PARTE I – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

#### **Aspectos legais e doutrinários comuns aos crimes contra a ordem tributária**

1. A Lei nº 8.137/90: legislação específica dos crimes tributários e abordagem histórica
2. Esgotamento das vias administrativas
3. Consumação e tentativa
  - 3.1. A necessidade do lançamento tributário definitivo e a Súmula Vinculante 24 do STF
4. Bens jurídicos tutelados
5. O tipo objetivo e o tipo subjetivo
  - 5.1. O erro de tipo e o erro de proibição
6. Princípio da insignificância
7. Responsabilização penal e concurso de agentes
8. Pena e ação penal
  - 8.1. Interseção entre o processo penal e o processo fiscal
9. Extinção da punibilidade pelo pagamento
10. Efeitos da suspensão do lançamento tributário para fins penais
11. Delação premiada

#### **Crimes em espécie: dos crimes praticados por particulares**

1. Supressão ou redução de tributo
  - 1.1. Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias
  - 1.2. Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal
  - 1.3. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável
  - 1.4. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato

- 1.5. 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
2. Crimes de mera conduta
    - 2.1. Fazer afirmação falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo
    - 2.2. Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos
    - 2.3. Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal
    - 2.4. Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade em desenvolvimento
    - 2.5. Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública

### **Crimes em espécie: dos crimes praticados por funcionários públicos**

1. Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social
2. Exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente
3. Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público

### **Crimes em espécie do Código Penal**

1. Contrabando
2. Descaminho

- 2.1. Princípio da insignificância
- 2.2. Receptação de produto de descaminho
- 3. Apropriação indébita previdenciária

## **PARTE II – TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO**

- 1. Conceito
- 2. Princípios do direito que regem a tributação do ato ilícito
  - 2.1. Moralidade administrativa
  - 2.2. Capacidade contributiva
  - 2.3. Isonomia
  - 2.4. *Non olet*
- 3. Argumentos quanto à possibilidade ou impossibilidade da tributação sobre o proveito de crime
- 4. Análise jurisprudencial acerca da tributação de ato ilícito
- 5. A questão de tributação do comércio de entorpecentes e o aumento da receita pública

Conclusão

## **Introdução**

O estudo que faremos a seguir visa analisar as hipóteses em que o direito penal e o direito tributário se convergem, e está dividido em dois grandes blocos: o primeiro, contém uma discussão sobre os crimes contra a ordem tributária, fazendo uma análise detalhada da Lei nº 8.137/90 – que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo –. Essa análise englobará uma parte geral, destinada a discutirmos aspectos comuns a todos esses crimes e uma parte especial, na qual serão discutidos cada um dos crimes em espécie.

Tentaremos realizar uma elucidação acerca dos elementos do tipo penal, buscando saber em que hipóteses, de fato, o contribuinte incorrerá na prática do ilícito. Estudaremos as medidas despenalizadoras; responsabilidade penal da pessoa jurídica sujeito passivo da obrigação tributária; em que extensão o direito penal deverá intervir nas infrações de ordem tributária e em quais hipóteses apenas o âmbito fiscal e administrativo se bastam.

A segunda parte está reservada para uma discussão mais controversa, na qual não há uma lei específica a regê-la, que é a relacionada com a tributação do ato ilícito, dentro da qual se debaterá acerca da possibilidade ou não de realizar a tributação sobre fatos geradores provenientes de atividades ilícitas, imorais.

Portanto, tentaremos perceber o quanto essas duas áreas do direito, que, para alguns, pouco se conversam, possuem um impacto direto entre si.

## **PARTE I – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

### **Aspectos legais e doutrinários comuns aos crimes contra a ordem tributária**

#### **1. A Lei nº 8.137/90: legislação específica dos crimes tributários e abordagem histórica**

É certo que ao longo da história, no Brasil e no mundo, sempre houve uma notável resistência em se pagar tributos, havendo muitos momentos em que fora até mesmo encorajado não pagamento de tributos por financistas e economistas, sob a justificativa de que tal pagamento seria uma interferência excessiva e indesejável por parte do Estado.

Talvez pelo motivo acima exposto tenha havido uma demora em integrar a repressão às condutas lesivas ao Estado no âmbito tributário ao direito penal, haja vista que o Código Penal, que entrou em vigor no início da década de 1940, tenha previsto apenas um crime, o de “contrabando (ou descaminho)”, previsto anteriormente no artigo 334, sendo que, posteriormente, adveio a tipificação do delito de facilitação de contrabando ou descaminho, disposto no artigo 318 e incluído no código pela lei nº 8.137/90.

Ocorre que, até os dias atuais, no âmbito do Código Penal, pouca mudança foi efetuada; o crime de descaminho foi apenas desmembrado do de contrabando, resultando nos artigos 334 e 334-A, respectivamente, com a simples inclusão e modificação de incisos. No mais, há o crime de apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A) em que o bem jurídico tutelado não é precisamente a ordem tributária, mas está muito ligado ao exercício da atividade fiscal.

Assim, observa-se que os direitos tributário e penal permaneceram com pouca integração, refletindo a percepção da população brasileira em geral: os crimes contra a ordem tributária, não obstante danosos ao patrimônio público e ao Estado como um todo, não causam a mesma indignação que crimes contra o patrimônio de particular, por exemplo, muitas vezes bem menos vultuosos no tocante à quantia subtraída ou apropriada.

No decorrer do século XX, porém, houve incrementos quanto à legislação penal extravagante no tocante ao tema, por vezes justificados pelo contexto histórico momentâneo. Em 1965 foi sancionada a Lei nº 4.729, a qual definiu o delito de sonegação fiscal, crime de mera conduta, ou seja, independia do resultado ou da decisão da discussão do tributo na esfera administrativa para a configuração do crime, bastava a fraude ou falsidade da declaração ou omissão de informação.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que será tratada com profundidade no decorrer desse trabalho, difere-se da legislação supramencionada, vez que se preocupou em deixar para a esfera penal apenas aqueles bens jurídicos que merecem a tal tutela, condutas que não foram suficientemente reprimidas no âmbito administrativo.

Esse é, portanto, o principal conjunto de leis que visam reprimir a evasão tributária e onde se dá a maior integração entre os dois ramos do direito aqui em foco. A

aplicação da Lei nº 8.137/90 se mostra de certa maneira desafiadora, uma vez que é sabido o quanto a legislação tributária possui obscuridades, lacunas que são exploradas pelo contribuinte que deseja reduzir o peso da carga tributária imposta a ele, tornando uma tarefa por vezes árdua distinguir um equívoco compreensível de um crime contra a ordem tributária.

## **2. Esgotamento das vias administrativas**

As discussões e posicionamentos diversos se iniciam já quanto à questão da necessidade ou não do exaurimento das vias administrativas, aquelas costumeiramente primeiro procuradas pelo contribuinte quando da discussão acerca da necessidade ou não do pagamento de determinado tributo.

De um lado, tributaristas costumam se posicionar em defesa desse prévio exaurimento, de outro, o fisco e por vezes o Ministério Público em defesa de que o esgotamento da via administrativa não deveria ser necessário para a configuração de um crime propriamente dito.

Com essa divergência, havia sempre o risco de um contribuinte ser denunciado pelo Ministério Público quanto a um crime contra a ordem tributária, até mesmo condenando, vindo a emergir, posteriormente, decisão proveniente da Administração Tributária no sentido de que esse contribuinte, na realidade, não violou nenhuma norma da legislação tributária<sup>1</sup>.

O impasse pode representar, para alguns doutrinadores, violação ao princípio da autonomia das instâncias, posto que o Ministério Público, não poderia ficar à mercê de outro órgão pertencente à administração tributária em sua missão de atuar como fiscal da ordem jurídica. No entanto, a suposta interferência na autonomia das instâncias não poderia conduzir a uma denúncia absurda numa hipótese em que já foi constatada por meio da via administrativa a inexistência da supressão ou redução do tributo. A materialidade dos crimes contra a ordem tributária seria, dessa forma, atestada pela decisão em âmbito administrativo, assim como, no caso de um crime de natureza diversa, o Ministério Público deve se ater ao conjunto de provas trazido no inquérito policial. Caso não se possa atestar a materialidade do crime, o arquivamento é a medida de rigor.

---

<sup>1</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

A propósito, buscando elucidar melhor esse tipo de controvérsia, no ano de 1996 foi sancionada a Lei nº 9.430, a qual “Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.”. No *caput* de seu artigo de nº 83, que posteriormente teve sua redação modificada pela Lei nº 12.350/10, está disposto o que segue:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.” Grifei.

Assim, a posição unânime de acordo com a jurisprudência de nossos tribunais (STF, STJ, TRF) é a de que o prévio julgamento em um processo administrativo é essencial para a constatação de um crime contra a ordem tributária praticado por particular – frisa-se, os crimes materiais, previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137 –, até para que os princípios do devido processo legal e ampla defesa, previstos constitucionalmente, sejam garantidos. Tais delitos só se consumam com o lançamento definitivo, quando então passará a correr, inclusive, o lapso prescricional. Vejamos:

“EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do

cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo” (STF, HC 81611, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, j. 10/12/2003, DJ 13/05/2005, p. 06).

Para o crime de descaminho, o entendimento muda de figura. Nessas hipóteses, não há qualquer possibilidade de prévio julgamento por órgãos administrativos para que se dê início ao processo penal; o mero ato de tentar iludir o pagamento devido de imposto decorrente da entrada de mercadoria no país já basta para a consumação do delito, haja vista que se entende que os bens jurídicos tutelados nos crimes de descaminho são de altíssima relevância para a administração pública. Nesse sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. CRIME FORMAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. INABILITAÇÃO PARA DIRIGIR VEÍCULO. ARTIGO 92, III, DO CÓDIGO PENAL. POSSIBILIDADE. INSURGÊNCIA DESPROVIDA. 1 - Esta Corte Superior possui o entendimento no sentido de que o descaminho é crime formal, bastando que o agente tente iludir o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada de mercadoria no país para a ocorrência do delito em destaque, não se exigindo, assim, o esgotamento da via administrativa para o impulso da ação penal. 2. Incide o efeito específico da condenação previsto no art. 92, inciso III, do CP, quando o descaminho é praticado mediante a utilização de veículo no qual foram escondidas as mercadorias clandestinamente introduzidas no território nacional, porquanto demonstrada, de maneira concreta, a imprescindibilidade de tal medida e a necessidade de se inibir a prática de tais crimes. 3. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no REsp 1493677/PR, Rel. Ministro LEOPOLDO DE ARRUDA RAPOSO (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/PE), QUINTA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 24/06/2015).



Cumpramos ressaltar que mais adiante serão tratados dos bens jurídicos tutelados em cada um dos crimes contra a ordem tributária. Passaremos agora a relacionar o exposto nesse capítulo com a possibilidade ou impossibilidade da tentativa nos delitos da Lei nº 8.137/90, seus momentos consumativos, bem como faremos uma análise da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

### **3. Consumação e tentativa**

O Código Penal define o crime consumado como aquele que reúne todos os seus elementos de definição legal<sup>2</sup>, por sua vez, dizemos que ocorre crime tentado quando iniciada a execução o crime não se consuma por vontades alheias a do agente. O artigo que trata da tentativa é o de número 14, inciso II, do Código Penal, e impõe que nos crimes tentados deverá ser aplicada uma diminuição de 1/3 a 2/3 da pena correspondente ao crime imputado ao agente.

Em matéria tributária, sabemos que há tributos e contribuições cuja determinação e quantificação dependem de uma série contínua de fatos e atos jurídicos e econômicos. O Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são bons exemplos, tanto de impostos quanto de contribuições cujos fatos geradores não se materializam senão depois de uma série de fatores econômicos e jurídicos, que dependem de uma apuração que só terá um resultado após certo tempo. Quanto a esses tributos, por estar prevista a restituição de valores dedutíveis, é possível que o fisco perceba a conduta ilegal intentada e interfira, não restituindo qualquer valor ao contribuinte. Alguns autores afirmam que esse seria um caso de tentativa.

Por outro lado, em se tratando de tributos que possuem apenas um fato gerador, não facionados, como por exemplo o ITCMD, tal interferência por parte do fisco não seria possível.

Os atos exemplificados acima, muito embora envolvam atos que se diferem por um longo período de tempo, seu resultado para fins penais apenas virá posteriormente, com um marco exato: o lançamento do crédito tributário. Dessa forma, nossos tribunais entendem que, quanto aos crimes materiais (ou de resultado), dispostos nos incisos I a IV

---

<sup>2</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, a regra é que não é possível a tentativa, posto que com o lançamento do crédito tributário após prévio procedimento administrativo – processo este necessário para a provocação da esfera judicial penal – o crime se consuma. Se o não pagamento de tributo federal sequer foi objeto de execução fiscal é porque incide o princípio da insignificância e o crime será materialmente atípico, como veremos mais a frente.

Poderia se falar em tentativa, por outro lado, quanto aos incisos dos artigos 2º e 3º passíveis de fracionamento na conduta, exemplo, quando a exigência de que se trata artigo 2, inciso III, é feita por meio escrito e por motivos alheios à vontade do agente não chega ao conhecimento da pessoa física ou jurídica visada.

Importante ressaltar que a mera prática de atos preparatórios não configura nem ao menos tentativa, hipótese em que a execução do crime já deverá ter tido início<sup>3</sup>.

Há crimes na Lei nº 8.137/90 em que não há *iter criminis* (“caminho do crime), ou seja, não há tempo hábil para que a execução do agente seja interrompida por algo ou alguém que se encontra alheio a sua vontade. Isso ocorre por exemplos quanto aos seus crimes omissivos ou comissivos por omissão, no qual a ação (ou a falta dela) é punível ainda que o resultado não venha a ser atingido, uma vez que não há como “fracionar” o ato de se omitir.

### **3.1. A necessidade do lançamento tributário definitivo e a Súmula Vinculante 24 do STF.**

Mas o que então delimita a consumação dos crimes contra a ordem tributária? Para colocar fim a qualquer discussão doutrinária ou jurisprudencial, o Supremo Tribunal de Justiça buscou pacificar a questão, estabelecendo que, em que pese já possa existir a obrigação tributária, é preciso que tal obrigação seja confirmada pelo lançamento tributário, vindo a constituir, então, o crédito tributário.

Diante disso, decorre que não se revela juridicamente possível instauração de investigação criminal – e menos ainda persecução penal em juízo – antes do lançamento definitivo de crédito tributário; desrespeitada essa premissa, ocorrerá inegável

---

<sup>3</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 133.

constrangimento ilegal, o qual poderá ser sanado por meio de impetração de *habeas corpus*.

Quando do lançamento do tributo, seja ele pela modalidade de ofício, por declaração ou por homologação, haverá sempre um documento exteriorizado daquele(s) ato(s), que pode ser um auto de infração, uma notificação fiscal de débito, um termo de verificação de débito, entre outros; fato é que o crédito tributário se constitui definitivamente e, a partir desse momento, ele se torna uma obrigação líquida, certa e exigível.

No entanto, ainda que chamado de “definitivo”, o lançamento (disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional) não é plenamente imutável até que se opere a prescrição; se fizermos uma análise conjunta dos artigos 142 e 145 do CTN, veremos que, apesar de notificado o contribuinte do crédito a ser pago, há hipóteses em que este lançamento pode ser modificado ou mesmo ser inteiramente desconstituído:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

A hipótese mais comum elencada nesse artigo é a do inciso I, portanto, supondo que o sujeito passivo possa dar início a um processo administrativo decorrente de um lançamento de ofício operado pelo fisco, torna-se perfeitamente possível que o crédito impugnado seja alterado ou eliminado, devendo esse ser considerado o marco do lançamento definitivo propriamente dito.

Ante o exposto, o crédito tributário só é plenamente exigível após percorridos todos os caminhos que dispõem a administração pública ou o sujeito passivo para demonstrar a existência ou inexistência da relação jurídico-tributária. Isso demonstra, sobretudo, que em se tratando de crime contra a ordem tributária, a consumação se dará com o lançamento definitivo do crédito tributário e, no caso de impugnação pelas vias administrativas, como já explicado anteriormente, deverá ser esperado o término do

processo administrativo para, então, ser possível o ingresso de uma representação fiscal para que se dê início à persecução penal.

No intuito de dirimir qualquer discussão acerca do momento de consumação dos delitos de resultado previstos na lei nº 8.137/90, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante 24 em dezembro do ano de 2009, que tem o seguinte teor:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Assim, se dá por satisfeita a análise acerca do lançamento tributário definitivo e os seus efeitos na esfera do direito penal quando estivermos tratando dos crimes de resultado da Lei nº 8.137/90.

#### **4. Bens jurídicos tutelados**

O intuito do Estado *per se*, a sua finalidade essencial, é proteger todos os bens jurídicos, uma vez que eles são necessários à satisfação das necessidades humanas, isso inclui seus próprios (administração pública) e o de sua população em geral, aqueles que se submetem a sua soberania.

O direito penal atua na proteção desses bens jurídicos, nos quais se considera que haja relevância penal, de forma repressiva, quando eles já foram atacados de alguma maneira, portanto, para que se dê o estopim à atuação da justiça em sua seara penal, necessário que haja lesão a esses bens jurídicos ou, ao menos, perigo concreto de lesão, pois sem esses elementos não se configura crime.

A Lei nº 8.137/90 não se preocupou em explicitar qual seu bem jurídico tutelado, porém, de pronto se percebe a natureza eminentemente pública deste, posto que afronta o poder de tributação, que é de titularidade do Estado. O bem jurídico pode ser considerado, portanto, o patrimônio, mas não o particular, e sim o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, entes da administração pública. O exposto sem dúvidas pode causar insatisfação pelo fato de colocar o particular em “segundo plano”, ao passo que também sabemos que a carga tributária imposta à maioria dos contribuintes é excessiva, no entanto, o interesse público, como de praxe, foi priorizado em detrimento do particular.

No entanto, afirmar que o interesse do Estado, da Fazenda Pública é o único bem jurídico tutelado é algo incorreto, considerando que é evidente a necessidade da exigência que os agentes públicos promovem em favor de um ente estatal deve ser devida e proporcional; diante dessa premissa, observemos que existe o crime de exação, previsto no artigo 316, §§1º e 2º, do Código Penal:

“§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

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

§ 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos:

Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.”

O delito tipificado acima, apesar de ter sua natureza de crime contra a administração pública, dessa vez não preserva a arrecadação aos cofres públicos, mas o contribuinte da cobrança de tributo indevido. É claro que mesmo em seu benefício, o Estado deve garantir a lisura e a garantia de todos os princípios constitucionais tributários quando da cobrança de seus tributos, tornando o referido “meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza” ato censurável e, por conseguinte, punível.

Outra questão se dá acerca do delito do artigo 1º, inciso V, parágrafo único, da Lei n. 8.137/90; não há, decorrente de sua prática, supressão ou redução de tributos, mas sim desobediência das requisições da autoridade fiscal pelo contribuinte que não cumpre com obrigação de fazer, deixando de exibir livros ou documentos necessários à atividade fiscalizatória do Estado. No delito em questão, o bem jurídico tutelado é a preservação da própria função institucional do Fisco. (STJ, REsp 1.630.109/RJ, 6ª T., rela. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 14-2-2017, DJe de 22-2-2017).

## **5. O tipo objetivo e o tipo subjetivo**

Para o direito penal é necessário que um conjunto de fatores esteja presente para que o crime seja configurado, são eles: conduta (i) típica, (ii) ilícita ou antijurídica e (iii) culpável.

O primeiro desses fatores, o tipo penal, nada mais é senão a previsão taxativa, clara e objetiva das condutas penalmente proibidas, acompanhadas de suas respectivas sanções; elas não devem deixar quaisquer dúvidas acerca do que é ou não é permitido fazer. Consequentemente, determinados fatos devem ser evitados, porque proibidos, sob ameaça de pena<sup>4</sup>.

A conduta correlacionada ao tipo penal pode ser tanto uma ação quanto uma omissão humana. Nos crimes contra a ordem tributária estão presentes tanto os tipos comissivos quanto os tipos omissivos de práticas delituosas. Esse fato (conduta) deve, então, ser submetido à subsunção à norma típica, incriminadora.

Como ocorre no direito penal, no direito tributário também impera o princípio da legalidade, que preceitua que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, portanto, para que uma conduta realizada por um indivíduo possa ser passível de punição em relação aos crimes contra a ordem tributária, é necessário que essa se amolde à letra da lei. Ao decorrer do presente estudo, verificaremos que cada artigo da lei 8.137/90 possui um tipo objetivo distinto e próprio.

Os elementos subjetivos do tipo, por sua vez, se referem ao psiquismo humano. Será a constatação do *animus*, da intenção de praticar a conduta ilícita – ou a ausência desses elementos – que possibilitarão seu enquadramento em crime doloso ou culposos.

A “culpa”, em sentido amplo, abrange a culpa em sentido estrito e o dolo e a culpa em sentido estrito, por sua vez, abrange a modalidade consciente e a inconsciente: na primeira, o agente prevê o resultado, mas acredita que conseguirá evitá-lo; na segunda, o agente não prevê um resultado que, no entanto, era previsível, por desconhecimento do perigo que sua conduta provoca ao bem jurídico alheio<sup>5</sup>.

Já o conceito de dolo, o indivíduo quer realizar o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, não importando se de forma comissiva ou omissiva, portanto, é a vontade dirigida à realização do tipo penal. O dolo, por sua vez, se divide em duas espécies: direto e indireto ou eventual. No primeiro, o agente quer o resultado; no segundo, o agente prevê o resultado, não o deseja, mas assume o risco de produzi-lo.

---

<sup>4</sup> HARADA, K.; MUSUMECCHI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

<sup>5</sup> MIRABETE, J. F.; FABBRINI, R. N. Manual de direito penal. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Importante frisar que a culpa em sentido estrito não exime o agente de responder pelo crime se o crime admitir a modalidade culposa, mas trará reflexos na dosagem da pena e nas espécies de erro, que serão vistas a seguir.

### **5.1. O erro de tipo e o erro de proibição**

O conceito de erro, em sentido amplo, é de suma importância especialmente quando estamos tratando de crimes contra a ordem tributária, isso porque a legislação tributária em nosso país traz conceitos complexos, múltiplos e dotados de uma tecnicidade que pode fugir ao entendimento do contribuinte leigo e levá-lo ao equívoco.

Há uma distinção entre os erros de tipo e proibição que merece ser analisada, posto que o primeiro se remete à falsa percepção da realidade, por parte agente, que afeta algum elemento que integra o tipo penal e incide não sobre o fato que está sendo praticado, mas sobre os elementos do tipo penal. Dessa forma, o erro inevitável sobre um elemento do tipo – aquele que um homem médio possivelmente erraria – exclui o dolo e, portanto, o próprio fato típico.

O erro de proibição, por sua vez, não diz respeito à tipicidade, ao tipo penal, mas à antijuridicidade. Nesses casos, o dolo não é eliminado, pois o agente decidiu praticar a conduta, foi de sua vontade, mas, tendo esse completo desconhecimento que o que estava praticando era ilícita (considerado erro invencível), fica excluída a reprovabilidade da conduta.

O disposto apresenta maior aplicabilidade ao direito penal tributário que ao direito penal puramente dito, pois devido às próprias divergências nos tribunais e jurisprudenciais, não se pode esperar que um indivíduo seja incriminado por uma conduta que praticou enquanto a questão não foi resolvida nem mesmo pelos notáveis juristas e estudiosos do país.

É certo que não se pode evocar o desconhecimento da lei para se eximir de responsabilidade no direito brasileiro, nos termos do conhecido brocardo jurídico *ignorantia legis neminem excusat*, no entanto, o que comentamos acima não se enquadra nessa definição, pois a ignorância do agente no erro de proibição, assim como no erro de tipo, deve ser sobre a própria conduta – e não sobre o que diz a lei – e inevitável (ou escusável), como por exemplo quando a própria letra da lei tem sentido ambíguo, obscuro, ou quando o agente acredita estar em estado de necessidade. Um exemplo desse último

seria quando o agente não realiza o pagamento de um tributo (como a Contribuição Previdenciária do INSS) pelo fato de que tal pagamento acarretaria a paralisação da empresa ou falta de pagamento dos empregados, por não existir em caixa recursos para honrar com os dois compromissos<sup>6</sup>. Os fatos em comento podem ser resumidos pelo artigo do Código Penal a seguir:

Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.

Parágrafo único - Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência.

Um ponto que merece ser comentado é a existência da chamada consulta tributária, um instrumento posto à disposição do contribuinte para que incite a Fazenda Pública a se manifestar acerca de determinada dúvida existente em relação à aplicação ou à interpretação de normas tributárias. É compreendida como uma importante ferramenta de planejamento fiscal, pois, além de ser gratuita, pode trazer ao contribuinte respostas favoráveis que lhe proporcionem uma tributação reduzida.

A consulta tributária demonstra-se, portanto, uma via muito interessante e que deve ser difundida para dirimir eventuais dúvidas quanto à interpretação das referidas normas, assim, uma possível conduta ilícita realizada por agente que atuou baseado em uma consulta é, sem sombra de dúvidas, um erro escusável; o mesmo se pode dizer das condutas praticadas após consulta com garantidores, no caso da esfera tributária, o contador, bacharel em ciências contábeis que presta papel de assessoria à pessoas físicas e jurídicas. Relevante frisar que esse garantidor poderá responder criminalmente por sua conduta, conforme dita o artigo 20, §2º, do Código Penal (“Responde pelo crime o terceiro que determina o erro”).

## **6. Princípio da insignificância**

Diz-se que uma conduta, à primeira vista criminosa, se molda ao princípio da insignificância quando o tipo, embora formalmente configurado, não envolve uma lesão

---

<sup>6</sup> LOVATTO, A. A. Crimes tributários – aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.



significativa do bem. A hipótese não está prevista na legislação penal, sendo uma causa de excludente de tipicidade extralegal trazida por doutrinadores, porém, com amplo reconhecimento e aplicação prática.

A maior área de aplicação do princípio da insignificância, ou bagatela, é a dos crimes contra o patrimônio, em que o valor em questão pertence ao particular ou pessoa física, menos impactante do que quando falamos do patrimônio do Estado ou, na hipótese em questão, da ordem tributária, contudo, há de se avaliar a possibilidade de seu reconhecimento nesse último caso<sup>7</sup>.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que uma vez constatado o princípio da insignificância, a punibilidade se extingue e o réu é conduzido obrigatoriamente à absolvição. Para sua configuração, é necessária a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada<sup>8</sup>.

Aplicar o princípio da insignificância importa em um reconhecimento do caráter subsidiário do sistema penal, de que nem sempre é necessário o movimento de toda uma máquina estatal em casos em que o dano ao sistema jurídico tributário não se demonstrou significativo para que saísse da esfera administrativa e se deslocasse para a esfera penal.

Nos crimes contra a ordem tributária, em âmbito federal e em relação ao princípio da bagatela, a lei nº 10.522/02, a qual dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, prevê em seu artigo 20 que:

“Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

---

<sup>7</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

<sup>8</sup> Acórdão: princípio da insignificância. STF, Celso de Melo, 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/hc-98152-ementa-acor.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

§ 1o Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.”

Anteriormente, o dispositivo fazia referência ao valor de R\$10.000,00, porém sofreu alteração no ano de 2019, fazendo com que a portaria de nº 75, complementada pela portaria nº 130, ambas do Ministério da Fazenda, dispusessem sobre o valor mínimo para o ajuizamento de ação da esfera administrativa, majorado, então, para R\$ 20.000,00:

“Art. 1º O art. 2º da Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito.”

Portanto, se referido valor é insignificante para os cofres federais no âmbito administrativo, não há de ser considerado relevante para fins de tipicidade material penal, dessa forma, o crime de descaminho, bem como os crimes contra a ordem tributária relacionados a tributos federais, seguem tal regra de forma análoga.

## **7. Responsabilização penal e concurso de agentes**

O que normalmente se nota quando aos crimes contra a ordem tributária, especialmente tendo em vista o que foi discutido no tópico anterior, é que são crimes de quantias vultuosas, portanto, comumente cometidos por pessoas jurídicas, empresas, em detrimento de pessoas físicas. Posto isso, e sabendo que a responsabilidade penal de pessoas jurídicas é uma exceção, importante discutir quem pode ser responsabilizado pelos delitos quando uma sociedade empresária está envolvida no ilícito, por exemplo.

O artigo 11, da Lei nº 8.137/90 vem para ratificar o que já está disposto no Código Penal, qual seja “Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

Como também os crimes da referida lei admitem a plurissubjetividade, inclusive entre particulares e funcionários públicos no exercício da função, essencial que seja atentamente observado quais os autores, coautores e partícipes dos crimes, aplicando-se a pena na medida de sua culpabilidade.

Segundo o entendimento de Alécio Adão Lovatto<sup>9</sup>, em geral, quem sonega tributos o faz de forma por muitas vezes complexa e sofisticada, por meio de interposição de pessoas, como fantasmas, “testas-de-ferro” (sócios de empresas laranjas), ou pseudo proprietários, porquanto, na base da sonegação, está uma ação cujo meio de se valer foi a falsidade material ou ideológica.

Não raras vezes os proprietários de grandes empresas atribuem a funcionários ou contadores a responsabilidade pela realização da sonegação, quando, na realidade, o alto escalão dessas sociedades está intimamente ligado com a prática ou, ao menos, deveriam ser as pessoas obrigadas a prevenir/fazer cessar essas condutas.

Nos crimes de colarinho branco, os atos não são simples e de fácil constatação de autoria, como ocorre nos crimes comuns, portanto a sistemática de responsabilização muda completamente, assim, é prudente a aplicação da teoria do domínio do fato para a aferição da culpabilidade do sócio acusado, frisando-se que o uso de tal teoria é legítimo nessas hipóteses.

A teoria foge um pouco das teorias de coautoria e participação já existentes e demonstra que quem deve figurar como autor é quem tem o controle final em uma empresa, por exemplo, pois esse seria o indivíduo que dá o comando, podendo tanto incitar quanto inibir condutas praticadas por quem atua nessas sociedade empresária.

Isso não significa que automaticamente quem figure em posição hierárquica superior efetivamente responda pelo crime contra a ordem tributária, afinal, é sabido que em se tratando em responsabilidade penal não é admitida sua forma objetiva, apenas subjetiva, portanto, a aferição da culpabilidade não pode ser afastada.

Podemos dizer, portanto, que em sendo os crimes contra a ordem tributária delitos raramente praticados no âmbito da pessoa física, é a teoria do domínio do fato a mais adequada para fins de responsabilização, autoria, reconhecendo-se a figura do autor

---

<sup>9</sup> LOVATTO, A. A. Crimes tributários – aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

mediato, ou seja, aquela indivíduo que não executa a ação, mas que controla as ações do executor, que dá ou deixa de dar comandos.

## **8. Pena e ação penal**

Dado que no presente estudo estamos fazendo um recorte para focarmos apenas nos crimes contra a ordem tributária, e não nos contra a ordem econômica, ao analisarmos os delitos tipificados nos artigos 1º, 2º e 3º do dispositivo, é possível perceber que a modalidade das penas pode ser tanto a de detenção quanto a de reclusão (mais severa).

Como era de se esperar, os crimes praticados por funcionários públicos possuem as penas mais duras quando comparados com os crimes praticados por particular. Variam de 3 (três) a 8 (oito) anos de reclusão, além da multa, o *quantum* de pena aqueles delitos tipificados no artigo 3º, incisos I e II da lei supramencionada.

A pena de multa pode ser sempre cumulada com a pena privativa de liberdade, mas ao contrário do que ocorria com a Lei nº 4.729/65, a Lei da Sonegação Fiscal, a pena privativa de liberdade não pode mais ser substituída pela pena de multa, evidenciando ainda mais o caráter criminal da Lei 8.137/90.

Em se tratando de um sonegador, o valor da multa a ser aplicada é de suma importância. A vultuosidade da pena de multa é, novamente, uma das diversas peculiaridades que diferem os *crimes of the powerless* (crimes dos sem poderes) dos *crimes of the powerful* (crimes dos poderosos/de colarinho branco), uma vez que, pela frequente ausência de recursos financeiros dos primeiros, a privação da liberdade se mostra medida mais eficaz, enquanto que pela frequente abundância de recursos financeiros dos últimos, a pena pecuniária é um importante instrumento da aplicação de pena nos crimes tributários, devendo ser dosada de modo que o agente de fato sinta os efeitos da condenação. Vejamos o que está disposto em lei:

“Art. 8º Nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º desta lei, a pena de multa será fixada entre 10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.”

“Art. 10. Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo.”

Outro tópico a ser abordado é referente às causas de aumento ou diminuição de pena. O artigo 12 da Lei nº 8.137/90 nos traz as causas de aumento de pena:

“Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.”

Importante frisar que as majorantes aqui descritas são aplicáveis apenas, no presente estudo, aos artigos 1º e 2º da lei, portanto apenas aos crimes praticados por particulares e não funcionários públicos.

Explicando inciso por inciso, “ocasionar grave dano à coletividade” significa que o dano resultante da sonegação foi substancial, ou seja, em razão do grande volume financeiro do valor sonegado, uma coletividade ficou-se prejudicada, posto que o dinheiro proveniente dos tributos se destina ao bem comum.

“Ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções”, por sua vez, é uma majorante que prevê a possibilidade de um servidor público cometer não os crimes do artigo 3º, mas os crimes dos artigos 1º e 3º, na qualidade de coautor.

Por fim, sonegar tributos no âmbito dos serviços essenciais ou no comércio de bens essenciais à vida ou à saúde, quando comparado com bens e serviços supérfluos, não

torna o ato mais, grave levando-se em conta que a sua destinação não está vinculada à atividade do fato gerador, assim, a doutrina majoritária considera que a majorante do inciso III – ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde – se aplica somente aos crimes dos artigos 4º e 7º da lei, ou seja, os crimes contra a ordem econômica.

A Lei 9.080/95 incluiu uma única minorante nos crimes contra a ordem tributária, item que não estava previsto quando da redação original da lei. O parágrafo único do artigo 16 prevê que nos crimes previstos na Lei, cometidos em quadrilha ou coautoria, o coautor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços.

Quanto às agravantes e atenuantes não há previsão nessa lei extravagante, mas nada obsta a aplicação daquelas previstas no Código Penal, artigos 61, 62 (nos delitos em que há concurso de agentes) e 65. Ressalta-se aqui as agravantes previstas no artigo 61, inciso II, alínea “g”: com abuso de poder ou violação de dever inerente a cargo, ofício, ministério ou profissão” e no artigo 62, incisos I, II e III: “o agente que promove, ou organiza a cooperação no crime ou dirige a atividade dos demais agentes, coage ou induz outrem à execução material do crime ou ainda instiga ou determina a cometer o crime alguém sujeito à sua autoridade ou não-punível em virtude de condição ou qualidade pessoal”. Tais agravantes podem ser mais comumente evidenciadas nos crimes contra a ordem tributária que nos demais.

No tocante às penas alternativas, já sabemos que a multa, por si só, não pode substituir a pena privativa de liberdade, porém a substituição pela pena restritiva de direitos foi um advento que a Lei nº 9.174/98 trouxe, que ainda, por ser mais benéfica ao réu, tem efeito retroativo. Dessa maneira, a lei geral (Código Penal) é aplicada, nos termos de seu artigo 44, que permite que a substituição seja efetuada nas hipóteses de crime culposos; em que a pena de prisão não é superior a 4 anos e o crime é sem violência ou grave ameaça à pessoa; em que o réu não é reincidente em crime doloso e nos quais o réu tenha as circunstâncias judiciais do artigo 59 do CP favoráveis. A substituição, em resumo, tem efeito predominantemente moralizador e educativo.

Há, por fim, a chamada perda de bens e valores é uma hipótese em que há lei especial regulando a matéria, o Decreto-Lei nº 3.240/41. Os bens provenientes do crime podem ser sequestrados e utilizados para reparar o dano à Fazenda Pública<sup>10</sup>.

### **8.1. Intersecção entre o processo penal e o processo fiscal**

Por todo o exposto anteriormente, vemos que o processo fiscal e o processo penal estão interligados quanto aos crimes da Lei nº 8.137/90, uma vez que desde o início, quando do momento de caracterização do ilícito penal, vimos que para a doutrina majoritária é necessário que haja o processo administrativo tributário anteriormente à esfera penal, tendo essa última papel residual quanto à essa espécie de crime.

Ademais, conforme vimos quanto ao princípio da insignificância, uma vez que não há norma na esfera penal para aplicação da benesse, importante o fato de haver previsão em norma de direito tributário, de modo que foi feito um paralelo entre a quantia mínima sonogável para arquivamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional – R\$ 20.000,00 – e a quantia mínima para que uma lesão aos cofres públicos de ordem tributária não seja considerada um fato criminoso para o crime de descaminho.

Há ainda que se ter bom senso quando um caso que representa uma elisão fiscal acaba atingindo o judiciário criminal, uma vez que a esse competem apenas a *ultima ratio* das infrações tributárias, sobretudo as que tratam de evidente evasão fiscal, portanto é prudente que um caso de elisão, em que não há fraude de documentos, por exemplo, fique apenas na esfera administrativa fiscal<sup>11</sup>.

A chamada representação fiscal, prevista no artigo 83 da Lei n. 9.430/96 determina que os órgãos da administração fazendária encaminhem representação fiscal ao Ministério Público, para fins penais, quando constatados os crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, bem como os crimes contra a previdência social previstos no Código Penal, após a decisão final na esfera administrativa. Essa representação configura simples *notitia criminis* e a ação penal é de natureza pública incondicionada.

## **9. Extinção da punibilidade pelo pagamento**

---

<sup>10</sup> LOVATTO, A. A. Crimes tributários – aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

<sup>11</sup> SILVA, J. C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998.

A extinção da punibilidade nos crimes em comento, aqueles que tutelam acerca do não pagamento de tributo, se dá com o pagamento deste, a qualquer tempo. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por exemplo, considera que referido pagamento pode ser feito até mesmo após o trânsito em julgado da sentença condenatória, como podemos observar:

“HABEAS CORPUS. PENAL. ICMS. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO INCENTIVADO (PPI) E POSTERIOR PAGAMENTO DO DÉBITO, APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 9.º, § 2.º, DA LEI N.º 10.684/2003. PLEITO DE SOBRESTAMENTO DA EXECUÇÃO PENAL ATÉ O JULGAMENTO DE REVISÃO CRIMINAL. HABEAS CORPUS CONCEDIDO. 1. O art. 9.º, § 2.º, da Lei n.º 10.684/2003 estabelece expressamente que da quitação integral do débito tributário pela pessoa jurídica, decorre a extinção da punibilidade. 2. É entendimento jurisprudencial desta Corte Superior que com o advento da Lei n.º 10.684/03 o pagamento do tributo a qualquer tempo extingue a punibilidade quanto aos crimes contra a ordem tributária. Precedente. 3. Habeas corpus concedido para sobrestar a execução do feito até que se julgue a Revisão Criminal.” (HC 232.376/SP, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 15/06/2012)

Anteriormente, a Lei nº 8.137/90 dispunha que esse pagamento deveria ser realizado antes do recebimento da denúncia para surtir efeitos quanto à extinção da punibilidade, porém, lei posterior, mais benéfica, revogou a pretérita.

A Lei nº 10.684/03 passou a reger acerca da extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, dispondo que “extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”. Portanto, esse é o posicionamento que impera atualmente<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.



Finalmente, há as demais causas de extinção da punibilidade, aplicáveis não só aos crimes de natureza tributária, como a morte do agente, a anistia, graça ou indulto, retroatividade da lei que não mais considera o fato como criminoso e a prescrição. Ressaltamos aqui a anistia penal, que em termos de competência, só pode ser dada pela União, no entanto, no âmbito do direito tributário, são comuns as anistias fiscais, que podem ser concedidas também pelos estados e pelos municípios inclusive e estão disciplinadas nos artigos 180 e seguintes do Código Tributário Nacional. A retroatividade da lei mais benéfica, por sua vez, já foi mencionada nesse estudo e também pode ser uma causa de extinção de punibilidade de relativamente comum ocorrência<sup>13</sup>.

## **10. Efeitos da suspensão do lançamento tributário para fins penais**

O CTN arrola as hipóteses de suspensão do crédito tributário em seu art. 151, nos seguintes termos:

“Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.”

Frise-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não implica sua desconstituição, tampouco exonera o sujeito passivo do cumprimento regular das obrigações acessórias, pois tem natureza temporária.

---

<sup>13</sup> SILVA, J. C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998.

Suspensa a exigibilidade do crédito tributário, também se suspende a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. É o que demonstra a Lei nº 9.964/00, a qual instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), em seu artigo 15; a Lei nº 10.684/03, conhecida como “Refis II”, em seu artigo 9º; a Lei nº 11.941/09, que instituiu o chamado “Refis de crise”, em seus artigos 67, 68 e 69; finalmente, temos a Lei nº 12.383/11 que acrescentou parágrafos ao artigo 83, da Lei nº 12.382/11.

Assim, há um caos legislativo no tocante ao parcelamento do crédito tributário e às causas de suspensão do crédito tributário em geral, causando certa insegurança jurídica e podendo desestabilizar a jurisprudência dos nossos tribunais. Numa linha geral, porém, todos esses dispositivos preceituam que fica suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, bem como os crimes contra a seguridade social, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente estiver incluída no regime de parcelamento. Ocorre que a legislação se contradiz quanto ao momento em que deve ser requerido o parcelamento, por vezes exigindo que seja antes do recebimento da denúncia, por vezes não invoca essa informação.

Dessa forma, a representação fiscal para fins penais só é encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. Ressalta-se, também, que os artigos supramencionados sempre estabelecem que a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva<sup>14</sup>.

Uma vez que já foi aqui afirmado que, quanto aos crimes tributários, a persecução penal se dá posteriormente à decisão na esfera administrativa, ocorre o que na lei processual penal é conhecida como “questão prejudicial”, que constitui um impedimento, um empecilho ao desenvolvimento normal e regular do processo criminal. Isso traz como consequência a suspensão da ação penal até que seja resolvida a pendência no âmbito tributário. Consequentemente, nota-se que isso não impede que, após advento de decisão administrativa transitada em julgado e em desfavor do contribuinte a ação penal seja intentada<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

<sup>15</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

## 11. Delação Premiada

Nos termos do artigo 16 da Lei nº 8.137/90: “Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção”. Ainda, “Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou coautoria, o coautor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços”.

As chamadas “delações” se apresentam de muitas formas diferentes dentro do direito, pode ser, por exemplo, a mera comunicação de um crime à autoridade policial. Esse tipo de delação pode se dar na modalidade simples, quando o noticiante apenas comunica a ocorrência do delito sem nada postular, ou a postulatória, que como o próprio nome já diz, o noticiante faz um requerimento ou representação à autoridade policial buscando a instauração de um inquérito policial.

A delação pode ser compulsória, mas na maioria das vezes é facultativa, como é o caso aplicável à Lei nº 8.137/90, muito embora a Lei nº 9.430/96 – que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social e o processo administrativo de consulta – preveja que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos artigos 1º e 2º da Lei no 8.137/90, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. Tal disposição impõe um dever apenas ao fisco.

Nos interessa aqui falar, especialmente, sobre o instituto da delação premiada, termo em voga atualmente. Esse instituto incide quando o réu de algum dos crimes contra a ordem tributária voluntariamente colabora de maneira efetiva com a investigação e com o processo criminal. Nesse testemunho, o réu deve admitir sua culpa, identificar os demais coautores ou partícipes do crime e ajudar a recuperar o dano causado pelo resultado da conduta ilícita.

O instituto da delação premiada é o Estado reconhecendo que é deficitário na apuração de ilícitos penais, especialmente os cometidos em associação criminosa, e sobretudo quando estamos tratando de crimes contra a ordem tributária, ordem econômica e relações de consumo, objetos da Lei nº 8.137/90, uma vez que muito mais complexos que a maioria dos delitos do Código Penal, valendo-se os seus agentes criminosos de formas muito elaboradas quando da prática dos crimes e, ainda, muitas vezes cobrindo-se com o manto da pessoa jurídica, cuja responsabilização penal ainda é algo obscuro na legislação pátria.

A prática da delação premiada é cercada de muitos conflitos de ordem ética e, sem dúvida, apresenta desvantagens ao delator – como a falta de segurança física –, além da vantagem, que é a redução da pena de 1/3 a 2/3, a depender da complexidade e eficácia da delação. De um lado não tão vantajoso também para o Estado, corre-se o risco de o delator estar faltando com a verdade, estando ele apenas a visando as benesses advindas da delação, prejudicando as investigações<sup>16</sup>.

Já tendo sido discutidos suficientes aspectos gerais de direito penal e direito tributário quanto aos crimes da Lei nº 8.137/90, bem como os demais crimes contra a ordem tributária e previdência social elencados no Código Penal, passaremos a discutir cada um dos tipos penais encontrados nos artigos 1º, 2º e 3º daquela lei, e todos os seus incisos.

## **Crimes em espécie: dos crimes praticados por particulares**

### **1. Supressão ou redução de tributo**

Nos tipos penais que veremos a seguir, o núcleo do tipo é “suprimir” ou “reduzir” tributo (ou contribuição social ou obrigação acessória), sendo que o modo de fazê-lo poderá ser por meio de qualquer uma das condutas que estão elencada nos incisos I a V do artigo 1º. O bem jurídico protegido é a ordem tributária; são crimes materiais, ou seja, sua consumação depende do resultado e o *quantum* de pena atribuído a quaisquer dos delitos previstos no artigo varia de 02 (dois) a 05 (cinco) anos.

#### **1.1. Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias**

---

<sup>16</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 481-483.

Tanto a omissão ou a prestação de informações falsas são condutas que tem por objetivo impedir que o fisco conheça da ocorrência do fato gerador de um tributo. Aqui a falsidade só tem como ser a ideológica, e não material, pode ser tanto manuscrita quanto datilografada ou por meio eletrônico<sup>17</sup>, o relevante é constatar a ocorrência de uma conduta que foi capaz de iludir o fisco ensejando apuração de tributo menor do que o efetivamente devido.

A expressão “omitir informações” deve ser entendida em termos, pois nem toda omissão de informação é relevante para o direito penal, apenas aquela informação capaz de ensejar a supressão ou a redução de tributo.

Um dos crimes mais difundidos no conhecimento popular que se amolda à conduta prevista nesse tipo penal é o crime de caixa 2, prática por meio da qual entradas ou saídas do fluxo de caixa não são registradas, criando um caixa paralelo, o que propicia a sonegação de impostos e a lavagem de dinheiro.

Deve-se ressaltar também que para que a conduta se enquadre no tipo penal, necessário é que a autoridade fazendária não possua outros meios de ter acesso ao objeto da omissão ou declaração falsa, portanto, se determinada empresa deixa de apresentar declaração de rendimento, mas o fisco possui acesso a seus livros e documentos e ela está regularmente inscrita em seu CNPJ, não há a ocorrência de crime por meio daquela ação.

Ainda, necessário distinguir o que é uma declaração falsa da atribuição de um fato a significado diverso, exemplo: se ao declarar o Imposto de Renda o contribuinte enquadra um fato tributável na categoria “não tributável”, mas identifica-o da maneira correta, de forma que o fisco possa perceber o equívoco, em hipótese alguma o crime é configurado. Houve apenas um erro quanto ao significado jurídico do que é tributável e o que não é.

Tal erro pode ocorrer quando o contribuinte acredita que determinada isenção ou imunidade o beneficia, no entanto elas não são aplicáveis ao caso. Porém, para isso o

---

<sup>17</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 222.

contribuinte deve indicar as informações concernentes ao fato como realmente acontecem.

Assim, em resumo, para a configuração da falsidade no crime previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, deve haver a manipulação, ocultação ou simulação de fatos e nunca decorre da utilização de artifícios na interpretação jurídica destes, por mais maliciosa que seja a intenção do agente. Isso é o que afasta a elisão fiscal e o planejamento tributário da seara penal, mas não a evasão<sup>18</sup>.

Noutro turno, a omissão para ser configurada deve ser, como já mencionamos, relevante e *dolosa*, assim as omissões decorrentes de negligência, imperícia ou imprudência não são puníveis, o que é um verdadeiro alívio, uma vez que as normas tributárias brasileira são frequentemente confusas para a compreensão do contribuinte<sup>19</sup>.

O momento consumativo do crime em comento não se dá com a mera inserção de informação falsa ou da omissão da informação, mas sim no momento em que o débito do tributo ao qual tais informações se referem é efetivamente lançado de forma suprimida ou minorada, sempre tendo em mente o conteúdo da Súmula Vinculante 24<sup>20</sup>.

## **1.2. Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal**

A princípio, os incisos I e II aparentam dizer quase o mesmo, mas podemos notar que o alcance do inciso II é mais restrito. Novamente nesse tipo penal entra em foco a falsidade, seja ela agora ideológica ou material, uma vez que também ocorre o crime quando o agente imita ou altera documento público ou documento particular verdadeiro inserindo nele informações não condizentes.

O dolo é o elemento subjetivo desse tipo penal, não sendo penalizáveis a inserção de elementos inexatos por culpa (imperícia, imprudência, negligência). O objetivo é, como no crime anteriormente mencionado, a supressão ou redução de tributo ou

---

<sup>18</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

<sup>19</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. P. 119-120.

<sup>20</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 220.

contribuição, somente o crime se consumando quando tal resultado é atingido – ou seja, quando é realizado o lançamento.

A ação-meio para o cometimento do crime se dá pela inserção de elementos inexatos, por omissão de operação de qualquer natureza em livro fiscal por ato deliberado do agente, ou ato que tenha sido por ele arquitetado – admitindo o concurso de pessoas. Se configura, também, a ação-meio quando uma inexatidão que tiver sido produzida por terceiros beneficie o agente ou pessoa jurídica sujeito passivo da obrigação tributária, fato que ocorre, por exemplo, com a emissão de notas frias em que são glosados créditos de ICMS e IPI, porém, sempre lembrando que o beneficiado deve desejar o resultado pretendido (ou seja, ter dolo).

A evasão pode ser perpetrada mediante a falsificação de guia de recolhimento, no entanto, um aspecto relevante é que mesmo que tenha sido cometida a conduta da falsificação, por exemplo uma falsificação de guia de IPI realizada por um contador no âmbito de uma empresa apenas para que seu diretor não tenha conhecimento de uma evasão tributária, o crime não é perfeito, uma vez que o ato serviu para iludir particular e não o fisco, no caso do IPI, da União Federal<sup>21</sup>.

Com o passar dos anos, o conceito de documentos e livros fiscais contidos no inciso tiveram que ser atualizados. Os livros de escrituração manual praticamente não existem mais, foram substituídos por processos eletrônicos decorrentes de avanços na área da informática, por isso a interpretação atualizada da norma abrange bancos de dados, sistemas de informações, sistemas informatizados e programas de informática. O delito tipificado no artigo 313-A do Código Penal: “Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano”, por exemplo, é por vezes absorvido pelo artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90<sup>22</sup>.

### **1.3. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável**

---

<sup>21</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

<sup>22</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 220.

Assim como no inciso anterior, aqui nos deparamos com uma falsidade que pode ser tanto a ideológica quanto a material. E essa falsificação ou alteração, visando supressão ou redução de tributo, se dá por meio de qualquer documento exigido pela legislação tributária para formalizar operação tributável. Se houver alteração nas declarações contidas no documento fiscal – modificação das características originais do documento mediante emendas, rasuras, substituição de palavras ou números etc. –, ocorre a falsidade material, por outro lado, a falsidade ideológica se dá se o documento já vier a ser concebido com declaração não verdadeira<sup>23</sup>.

Devem ser excluídos dos documentos aqui tratados, no entanto, aqueles aos quais já foi feita referência no tópico anterior, respeitando-se a especificidade da norma penal e, se esse documento do inciso III for emitido com o propósito de produzir efeitos além do campo tributário, o fornecedor do documento poderá responder pela conduta tipificada no artigo 172, do Código Penal, bem como ser considerado coautor no crime da Lei nº 8.137/90. Portanto, necessitando a nota fiscal, fatura, duplicata ou nota de venda um fornecedor e um recebedor, a constatação da coautoria é frequente quanto a esse tipo penal.

Vejamos o que diz o artigo:

“Art. 172 - Emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado.  
(Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)

Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.”

As condutas fraudulentas aplicadas a esse delito podem ser o (I) subfaturamento, hipótese em que, por exemplo, determinada empresa deseja pagar menos imposto e para tanto emite nota fiscal com valor inferior ao da operação realizada efetivamente; a (II) nota fiscal “calçada”, quando há a emissão de nota fiscal destinada ao cliente com um determinado valor correto, mas destinada ao fisco com valor inferior ao real; a (III) nota fiscal paralela, em que notas fiscais são emitidas em dois blocos, um deles com valor

---

<sup>23</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.



verdadeiro, outro com valor mais baixo, sendo que este último é destinado ao fisco enquanto o primeiro é inutilizado.

Além dessas práticas mais comuns há outros tipos de fraude, como a inserção na nota fiscal de mercadorias fictícias ou falsa destinação, ludibriando o fisco com tal simulação; fazer falsa invocação da não incidência tributária constitucionalmente qualificada, como ocorre no caso do ICMS que, por força da Constituição Federal (artigo 155, §2º, inciso X, alínea “b”), não incide na operação interestadual com petróleo e seus derivados, no entanto, a chegada dessa mercadoria ao consumidor final passa a ensejar tributação em favor do estado em que ele se encontra<sup>24</sup>.

#### **1.4. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato**

Nota-se que há diversos núcleos do tipo na redação desse inciso IV, portanto uma variada gama de agentes pode ser responsabilizada pela prática desse delito, ainda que um mesmo indivíduo possa realizar sozinho mais de um dos núcleos. A multiplicidade de verbos nucleares demonstra que esse tipo penal tem um enfoque em reprimir a ação das quadrilhas especializadas em lesar o fisco; abarca-se aqui a conduta do agente que prepara o documento, o executa – como o gráfico –, o que intelectualizou o documento a ser impresso, o que distribui ou realiza a entrega daquele documento e, finalmente, aquele que o utiliza. Evidentemente, só é responsabilizado aquele que participa da execução do crime tendo conhecimento deste, não estando prevista a modalidade culposa no caso<sup>25</sup>.

A falsidade se dá meramente quando não há relação de adequação entre os fatos ocorridos e o que deles diz o documento; assim, se o documento afirma que um fato ocorrido não aconteceu e vice-versa, o documento é falso<sup>26</sup>.

O que difere esse crime dos crimes contra a fé pública, como falsificação de documento público, uso de documento público, entre outros, é que no artigo 1º dos crimes contra a ordem tributária o resultado é exigido (crime material), o que difere dos do

---

<sup>24</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 227-235.

<sup>25</sup> LOVATTO, A. A. Crimes tributários – aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. P. 108.

<sup>26</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 346.

Código Penal, em que tais delitos são considerados formais, ou seja, independem do aproveitamento de vantagem. Assim, se o agente percebe vantagem e esta é de ordem tributária, o delito do inciso IV absorve a falsificação.

Estão afastadas de responsabilização penal aqui, assim como dissemos quanto ao inciso I, as informações imprecisas que se referem a qualificações jurídicas, como a alegação de uma imunidade ou isenção quando essa não incide no caso concreto<sup>27</sup>.

### **1.5 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.**

Não diferente dos demais delitos, estamos tratando aqui de uma conduta que envolve a supressão ou redução de tributo.

O inciso se trata de uma norma penal em branco, ou seja, a norma penal não está completa por si só, para se determinar quais são os documentos obrigatórios quando da venda de mercadoria ou prestação de serviços, bem como o que os torna de acordo ou desacordo, é necessário um exame da legislação tributária.

Segundo Aníbal Bruno, “são normas de tipo incompleto, normas em que a descrição das circunstâncias elementares do fato tem de ser completada por outra disposição legal, já existente ou futura. Nelas a enunciação do tipo mantém deliberadamente uma lacuna, que outro dispositivo legal virá integrar. Nessas leis existe sempre um comando ou uma proibição, mas enunciados, em geral, de maneira genérica, a que só a disposição integradora dará a configuração específica” (1967, p. 190).

No caso do imposto sobre serviços (ISS), em se tratando de tributo de competência municipal, os documentos exigidos variarão de acordo com a cidade em que o contribuinte exercerá o fato gerador, no caso da cidade de São Paulo, a título de exemplo, o ISS é recolhido por meio do Documento de Arrecadação do Município de São Paulo (Damsp); os contribuintes tributados pelo SIMPLES nacional, por sua vez, efetuarão o recolhimento por meio do DAS – Documento de Arrecadação Simplificada<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 346.

<sup>28</sup> Imposto sobre Serviços (ISS). Prefeitura da cidade de São Paulo – Fazenda. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/iss>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

Quando falamos em ICMS, a o ilícito recairá por estarem em desacordo os documentos GARE – Guia de Arrecadação de Tributos Estaduais, GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS e GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos, além de outros eventuais documentos<sup>29</sup>.

O crime se configura mais frequentemente pela recusa injustificada na entrega de tais documentos, mas também, evidentemente, pode se configurar se as informações lançadas pelo contribuinte estão em desacordo com as prescrições legais.

Quanto ao crime do inciso V, há uma discussão se a Súmula Vinculante nº 24 pode ou não ser aplicada, uma vez que a própria Súmula menciona que ela é aplicável aos crimes do artigo 1º, incisos I a IV da lei nº 8.137/90, no entanto a posição que prevalece é que o delito do artigo V se consuma independente do crédito tributário estar constituído, pois, além do STF, o STJ também possui esse entendimento.

Por fim, há o §1º ao final do artigo que dispõe que, uma vez notificado por autoridade fiscal o contribuinte, este terá o prazo de 10 (dez) dias para retificar o erro (por óbvio, doloso), prazo que poderá ser reduzido em razão da menor complexidade da matéria, caso não ocorra, o contribuinte incorrerá na prática do delito do inciso V.

## **2. Crimes de mera conduta**

A partir de agora trataremos de delitos que, diferentemente dos anteriores, não dependem de um resultado material futuro, tampouco estão sujeitos à aplicação da Súmula Vinculante 24, mas sim que tem sua consumação sujeita à própria realização do ato descrito no tipo penal, são os crimes classificados como de mera conduta.

O bem jurídico tutelado nesses crimes é a administração pública pertinente à ordem tributária, notadamente o erário, no entendo, como os ilícitos independem de resultado material, não é necessário que o erário seja efetivamente afetado. As condutas podem decorrer tanto de ações quanto de omissões humanas e visam suprimir ou reduzir tributo (incisos I e II) ou receber outras vantagens (incisos III, IV e V)<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Guia do usuário – Portal fazenda e planejamento de São Paulo. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/guia-usuario.aspx>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

<sup>30</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 246.

O *quantum* de pena é muito abrandado em relação à dosagem prevista no artigo 1º, pois enquanto aquela variava de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, a deste crime varia de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, o que acarreta em competência dos Juizados Especiais Federais Criminais, pois se tratam de crimes de menor potencial ofensivo, sendo cabíveis uma série de outras medidas despenalizadoras como a transação penal, Sursis processual (artigo 89, da Lei nº 9.099/95) ou substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos ou pena de multa, na forma do artigo 44, do Código Penal<sup>31</sup>.

### **2.1. Fazer afirmação falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo**

No caso do inciso I, do artigo 2º, o ilícito se dá pelo emprego de três tipos de ação: fazer declaração falsa, omitir declaração ou empregar outra fraude. Essencialmente, essa prática é a sonegação fiscal, vejamos o que dizem os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64<sup>32</sup>:

“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.

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.”

O tipo versa sobre obrigação acessória, que está descrita no artigo 113, §2º do CTN, sendo aquela “que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações,

---

<sup>31</sup> Justiça Federal Seção Judiciária de Minas Gerais – JEF: Competência. Disponível em: <https://portal.trf1.jus.br/sjmg/juizado-especial-federal/jef/competencia-2.htm>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

<sup>32</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 247.

positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

A declaração falsa decorrerá do descompasso entre a realidade tributária e a informação prestada pelo contribuinte. O fato falso, ou omitido, deve ser suficientemente relevante para acarretar impactos na tributação e o agente deve ter a finalidade específica de suprimir ou reduzir, de forma total ou em parte, tributo, não sendo punível a forma culposa.

A redação do artigo 2º, inciso I, é bastante assemelhada a do artigo 1º, inciso I. De fato, o crime aqui em comento é subsidiário do delito previsto no artigo anterior, visto que, se o ato não resultar na efetiva supressão ou redução do tributo, o contribuinte não ficará isento de pena, pois ele terá incorrido na prática do crime de mera conduta previsto no artigo 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

O crime é único, significando que, se num mesmo contexto o contribuinte omitir, mas também prestar informação falsa ou empregar em fraude, ele terá cometido apenas um crime, assim não há o que se falar em concurso de crimes<sup>33</sup>.

## **2.2. Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos**

O crime também configura norma penal em branco. As contribuições sociais estão dispostas no artigo 195 da Constituição Federal e incidem – entre outras possibilidades, pois abrangem um leque de incidências – sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento e o lucro.

Dentre as mais conhecidas, estão as contribuições sobre a folha de pagamento, devidas pelos empregadores e também as devidas pelos empregados, sendo o valor retido pelo empregador e repassado ao INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social. Não podemos nos esquecer do PIS – Programa de Integração Social e a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, que incidem sobre a receita

---

<sup>33</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 196/220.

bruta ou o faturamento; não se isentam as empresas, ou entidades que as valham, do pagamento da CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, determinada sobre os resultados tributáveis das empresas.

Os tributos, como se sabe, tem sua definição no artigo 3º, do Código Tributário nacional e engloba os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O ato de “deixar de recolher” é o mesmo que não pagar no prazo legal e o passivo da obrigação (ora sujeito ativo do delito), em se tratando de pessoa que “desconta” ou “cobra” o tributo ou contribuição social, nos faz inferir que tal delito só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real<sup>34</sup>.

Assim, além da hipótese de contribuição social, as quais são em sua maioria descontadas pelo empregador (pessoa jurídica) dos empregados (pessoa física), há também maior incidência desse crime quando estamos falando do ICMS, imposto em que se observa facilmente a substituição tributária pois evita-se incorrer no “efeito cascata”, ou seja, a superposição de incidências, sendo um mecanismo de arrecadação de tributos no qual substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “no lugar” do contribuinte.

O crime não se confunde com prisão por dívida, a qual é vedada pela CF em seu artigo 5º, inciso LXVII, pois se trata de uma evidente relação entre particular e Estado, e não uma relação civil, não havendo qualquer inconstitucionalidade.

O crime é muito similar àquele tipificado no artigo 168-A, do Código Penal (apropriação indébita previdenciária). Se o ilícito em determinado caso envolver contribuição social previdenciária, aplica-se a norma do CP, em se tratando de norma mais específica, no entanto, se se tratar de outra contribuição social ou tributo, aplica-se o artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 220-221.

<sup>35</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 225-227.

Por fim, importante frisar que, em caso de dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa empregador, esta pode valer-se do parcelamento tributário, no entanto a maioria dos julgados não admite a extinção da punibilidade pelo princípio da inexigibilidade de conduta diversa com o contribuinte alegando a simples dificuldades financeiras,<sup>36</sup> é preciso que – não obstante não necessite estar num estado de falência ou pré-falência – a empresa se encontra com problemas de liquidez, fato evidenciado, por exemplo, quando há (a) pedido de recuperação judicial; (b) protesto de títulos; (c) ou o dito parcelamentos de débitos.

### **2.3. Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal**

Preceitua nossa Constituição Federal, em sua seção “das limitações do poder de tributar”, além de princípios de direito tributário, como o da reserva legal, as imunidades tributárias e a possibilidade de concessão de incentivos fiscais por meio de lei específica.

O artigo 151 do dispositivo legal admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Os incentivos fiscais são concedidos sempre pautados pelo interesse público, embora muitas vezes políticos e movidos por *lobby*. É gênero, dentro do qual estão compreendidos “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, nos termos do artigo 14, §1º, da LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entre os incentivos fiscais mais conhecidos estão SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, SUDAM – Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia e SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus, além de outros incentivos setoriais (pesca, reflorestamento, florestamento, turismo)<sup>37</sup>. Também há

---

<sup>36</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 251.

<sup>37</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 252.

incentivo visando fomentar as atividades audiovisuais e prevê dedução de parcela do imposto de renda quantos aos investimentos nesse setor (Lei nº 9.250/97).

Em sendo o contribuinte beneficiado por algum desses, entre outras espécies de incentivos, a parcela de gastos despendida nessas atividades é deduzida da base de cálculo dos tributos por ele devidos, assim, nesse crime, tal parcela deduzida (ou parte dela) pode ser exigida, ou seja, ordenada, imposta por terceiro que facilite o enquadramento na dita situação tributária benéfica; recebida, ou seja, aceitar-se a quantia de contribuinte que procura ser beneficiado<sup>38</sup> – aqui o sujeito ativo do crime pode ser tanto terceiro como o contribuinte –, ou *paga* ao próprio contribuinte beneficiário do incentivo uma porcentagem previamente combinada do montante da parcela deduzida, a fim de obter a preferência deste na escolha do agente operador<sup>39</sup>.

Importante ressaltar que, apesar da semelhança, esse crime não se confunde com o de corrupção ativa, concussão (previstos no Código Penal), ou o do artigo 3º, inciso II, da Lei 8.137/90, simplesmente porque o crime deste tópico se refere a crime praticado por particular, enquanto que os demais crimes são notadamente crimes funcionais (relacionados à função de funcionários públicos)<sup>40</sup>.

A porcentagem da qual o agente (intermediário, lobista) se apodera nesse crime pode ser tanto a parcela dedutível – valor que ainda será deduzido – ou a deduzida – valor cujo abatimento já se verificou.

Nesse delito, em tese a tentativa é possível nas modalidades “pagar” ou “receber”, pois ele só se aperfeiçoa (consuma) no momento em que a porcentagem da parcela do imposto deduzido se torna disponível para quem a exigiu, para quem foi pago e para quem a recebeu<sup>41</sup>.

#### **2.4. Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade em desenvolvimento**

---

<sup>38</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 244-245.

<sup>39</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 254.

<sup>40</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. P. 87.

<sup>41</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 255.



Aqui estamos tratando novamente de ilícito relacionado a incentivo fiscal, objeto já explicado e debatido no tópico retro. Basicamente, a expressão “parcela de imposto liberadas” tem o mesmo significado que as anistias, isenções, imunidades, incentivos em geral, pois trata-se de um valor que era devido ao ente público, mas este “abre mão” de seu recebimento em nome de uma finalidade maior, seja ela imposta constitucionalmente ou para fomento da economia. Nesse crime o objeto é mais abrangente, pois engloba hipóteses de redução tributária, recebimento de créditos, isenção condicionada de IPTU, etc<sup>42</sup>.

O verbo nuclear do tipo “deixar de aplicar” significa não dar o destino correto, deixar de investir em algo; enquanto “aplicar em desacordo com o estatuído” presume dar destinação incorreta – total ou parcial do valor –, não observar a regra em conformidade. A palavra “estatuído” novamente nos faz perceber facilmente que se trata de norma penal em branco, sendo necessária a observância de outros dispositivos legais para que entendamos a dinâmica da aplicação, ou o que se enquadra na expressão “incentivos fiscais”.

É crime tanto comissivo, na modalidade aplicar em desacordo, quanto omissivo, na modalidade deixar de aplicar.

Portanto, notamos que a conduta merece ser criminalizada por representar um desvio na finalidade por conta da qual foi instituído o incentivo fiscal, fazendo com que este perca seu objetivo se o valor não está sendo de fato deduzido, mas sim apropriado por outrem.

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

Esse crime se destaca por estar alinhado com a realidade dos avanços tecnológicos que se fazem cada vez mais presentes e crescem exponencialmente desde a época da redação do artigo.

Há necessidade de criminalização dos ilícitos praticados com a intermediação de meios eletrônicos para a escrituração de dados contábeis-fiscais. A conduta está

---

<sup>42</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 255-256.

intimamente relacionada com as obrigações tributárias acessórias. O preenchimento manual ou datilográfico para a declaração de tributos é algo que já ficou no passado, isso abrange tanto a confecção da declaração de imposto de renda, escrituração de livros fiscais, emissão de notas fiscais, entre outras. A guarda e conservação de documentos fiscais foi intensamente facilitada e são todos recursos particularmente muito utilizados por pessoas jurídicas.

Atualmente há uma intensificação na tentativa de implantar um sistema unificado para escrituração digital de documentos contábeis, como forma de padronização na relação fisco-contribuinte, o que certamente será um facilitador. Ademais, há de se reconhecer que escrituração contábil digital, a escrituração fiscal digital e a nota fiscal eletrônica já são realidade há tempos.

O tipo penal busca preservar a autenticidade dos dados eletrônicos relacionados ao universo tributário, além da própria arrecadação tributária. O crime exige o dolo específico de inserir a informação incorreta no meio utilizado para perpetrar a prática de fraude ou sonegação.

Nessa espécie de crime há uma gama de possíveis sujeitos ativos, podendo ser responsabilizados o contribuinte, o programador, o inventor, o empresário que visa lucro com a venda do software, sendo possível o concurso de pessoas. Resta demonstrado, também, que o agente não necessita ser o sujeito passivo da obrigação tributária.

Comete então o crime quem faz uso, serve-se ou leva ao conhecimento de terceiros, difunde ou torna pública a existência de programa/software com dados (relevantes ao exercício da tributação) propositalmente alterados ou incorretos.

Uma conduta frequente e passível de punição por enquadramento no referido artigo é a de existência de um caixa paralelo que permite ao contribuinte burlar a realidade dos fatos, possibilitando a redução ou supressão tributária pela aparência irreal das declarações. É o famoso caixa dois, em que a entrada e saída de dinheiro efetuada é declarada de maneira diversa às autoridades fiscais por meio da documentação contábil efetuada por meio eletrônico<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 259-260.

Assim como a aplicação do artigo 2º, inciso I, é subsidiária à aplicação do artigo 1º, inciso I, quando a conduta ocorre, mas o resultado – supressão ou redução de tributo – não é atingido, o mesmo ocorre em relação ao artigo do inciso V do artigo 2º e incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Os delitos do artigo 1º podem representar resultados das vantagens ilícitas provenientes da utilização do caixa dois, no entanto se a vantagem não é obtida, isso não obsta a aplicação do delito discutido nesse tópico. Assim, fica afastado qualquer conflito aparente de normas<sup>44</sup>.

Por fim, a tentativa é possível, pois o crime é de modalidade comissiva, apenas, podendo, por exemplo, o contribuinte adquirir um software que adultere as informações, mas não consiga instalá-lo da maneira correta, no entanto, o dolo de adulterar as informações subsiste.

### **Crimes em espécie: dos crimes praticados por funcionários públicos**

Os crimes contra a ordem tributária são divididos entre os praticados pelo particular e aqueles praticados por funcionários públicos, nos chamados crimes funcionais, crimes próprios de servidores públicos fazendários ou encarregados da repressão a delitos aduaneiros. Nos crimes funcionais estão incluídos excesso de exação (art. 316, §1º CP), facilitação de contrabando ou descaminho (art. 318 do CP), sobre os quais teceremos comentários posteriormente, e também todos os crimes do artigo 3º da Lei nº 8.137/90: extravio, sonegação ou inutilização de documento, corrupção, concussão e advocacia administrativa<sup>45</sup>.

De forma muito bem justificada e sempre utilizada pelos legisladores no Brasil, os crimes funcionais presentes no Código Penal e nas legislações especiais penais são apenados de forma mais rigorosa, pois representam uma mácula no serviço público, o qual é dotado de diversos princípios, como o da moralidade administrativa. Além do mais, a administração pública e a fé pública são bens jurídicos passíveis de tutela considerados mais relevantes que alguns outros, como o patrimônio e liberdade individuais.

---

<sup>44</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 277.

<sup>45</sup> GONÇALVES, V. E. R.; BALTAZAR JÚNIOR, J.P. Legislação penal especial esquematizado (coleção esquematizado – coordenador Pedro Lenza). 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 569.

Para elucidação, vejamos a definição de funcionário público disposta no Código Penal:

“Art. 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública. § 1o – Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.”

Vamos, portanto, que o conceito é bem abrangente, e ultrapassa a definição dada pelo direito administrativo.

No tocante ao *quantum* das penas, nesse artigo ela é variável. Nos incisos I e II a pena é de reclusão de 3 (três) a 8 (oito) anos e multa, já no inciso II, é de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, sendo aplicáveis uma variedade, um pouco menor em relação ao artigo anterior, de medidas despenalizadoras, como o Sursis processual e substituição de pena.

Com esses conceitos em mente, passemos a analisar os crimes em espécie.

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

A palavra “extravio” implica em dar destinação diversa que a devida, fazer desaparecer, sumir com algo. Uma hipótese de extravio pode se dar de forma dolosa ou culposa, mas no tocante à Lei nº 8.137, só é passível a punição a título de dolo.

A sonegação se dá pela ocultação, ou quando se deixa de apresentar ou impede-se o acesso a determinado documento contábil. Inutilização, por sua vez, ocorre quando o documento é deteriorado, inviabilizando seu uso, tornando-o inútil de forma total ou parcial.

Quando aos objetos do crime, estes são múltiplos, quaisquer formas de declaração passíveis de serem relevantes ao fisco. Podem ser os livros oficiais em que

estão as informações tributárias relevantes de uma pessoa jurídica, processos fiscais (processos administrativos relevantes, não passíveis de arquivamento), qualquer documento, seja ele público ou particular, que apresente nexos causal entre o fato ocorrido e a norma tributária.

O resultado do crime – aqui voltamos a falar de um crime material – será o pagamento indevido ou inexato do tributo, acarretando prejuízo ao erário. Na primeira hipótese, o pagamento não deveria ser feito, na segunda, ele foi feito de forma incorreta.

O crime não se confunde com o artigo 314, do CP: “extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente”, pois o delito tipificado na Lei nº 8.137/90 é específico quando estamos tratando de violação da ordem tributária (princípio da especialidade).

Apesar de não sujeito à aplicação da Súmula Vinculante 24, entende-se que o delito do artigo 3º, inciso I só se consuma com o lançamento definitivo do crédito tributário correspondente. Não se admite tentativa, pois é um crime condicionado a um evento futuro, o que se verifica objetivamente – ou houve o lançamento definitivo de forma incorreta, ou não houve<sup>46</sup>.

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

Antes de adentrarmos na seara do direito tributário e do direito penal, importante que salientemos alguns princípios da administração pública ao discutirmos esse delito.

A administração pública possui princípios chamados básicos ou constitucionais expressos, dentre eles o da *impressoalidade*. Esse princípio tem sentido dúplice: de um lado, a atuação do agente público no exercício da função é sempre imputada ao Estado; assim, não é a pessoa do agente público que atua. De outra banda, o agente público deve agir sempre de forma impessoal, imparcial, isenta, sempre buscando o bem da

---

<sup>46</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 295-299.

coletividade, e não o seu interesse pessoal. Dessa forma, a finalidade da atuação administrativa deve ser sempre o interesse público, e nunca o interesse pessoal.

Quanto ao princípio da moralidade administrativa, não há nem o que se discutir, a administração e seus agentes devem atuar não apenas com vistas na lei, mas sobretudo buscando preservar a moral, os bons costumes e a justiça.

Por fim, cumpre destacar um princípio geral, denominado princípio da indisponibilidade do interesse público. A Administração Pública não pode, em regra, renunciar a seus bens e direitos, como também deixar de cobrar os tributos que lhe cabem ou perdoar terceiros devedores, salvo quando autorizado por lei<sup>47</sup>. Motivo menos nobre ainda seria fazê-lo com a finalidade de recebimento de vantagem indevida.

Coaduna com essa explicação o artigo 142, do Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”

Ante o exposto, entende-se que o funcionário público não pode fazer distinções entre os contribuintes, exceto se tal distinção é prevista em lei, sendo merecedora de tipificação no campo penal a concessão de benefício indevido ao sujeito passivo da obrigação tributária em razão de uma contraprestação recebida de forma espontânea por parte do agente ou após sua própria exigência. No mais, não pode um agente público se eximir de praticar os atos que competem ao seu cargo sem fundada e lícita razão.

Esse crime pode ser realizado em coautoria, inclusive com terceiros que não sejam funcionários públicos, no entanto, a prática deve se dar em razão da função pública, ao menos de um dos autores.

---

<sup>47</sup> KNOPLOCK, G. M. Série provas e concursos - Manual de direito administrativo: teoria, doutrina e jurisprudência. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. P. 96.

No mais, a vantagem indevida pode ser qualquer uma que seja ilícita, podendo a recompensa ser em dinheiro, bem móvel ou imóvel, semovente, ou algum tipo de favorecimento, mesmo que não traduza vantagem econômica direta<sup>48</sup>.

Novamente aqui, pelo princípio da especialidade, o crime não se confunde com os delitos dos artigos 316 e 317 do CP, concussão e corrupção passiva, respectivamente, pois, ainda de redação muito similares, os delitos previstos no Código Penal serão aplicados de forma subsidiária aos da Lei nº 8.137/90, apenas quando se tratarem de funcionários públicos que integram órgãos fazendários/fisco, em suma, relacionados à fiscalização tributária.

### **1.3. Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público**

É a assemelhado ao crime de advocacia administrativa (art. 321, do CP), na qual o agente público *patrocina*, ou seja, defende, cuida, protege, tutelar e promove o interesse de particular perante a administração, mas no caso em comento, a administração compreende apenas a autoridade fazendária. O princípio da impessoalidade, portanto, está frontalmente violado aqui nesse tipo penal.

Nesse caso, não importa se a conduta é lícita ou ilícita, justa ou injusta, legítima ou ilegítima. Não cabe ao agente público – nesse caso não precisa, necessariamente, ser um agente público com funções junto ao fisco – promover qualquer patrocínio à causa ou pretensão privada diante da administração pública.

Como o crime se configura ainda que a pretensão do contribuinte seja legítima, temos aqui um claro exemplo de como o interesse público é objeto de tutela que se sobrepõe ao interesse de particular, como já mencionado anteriormente<sup>49</sup>.

## **Crimes em espécie do Código Penal**

### **1. Contrabando**

---

<sup>48</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 331

<sup>49</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 322-324.

O crime de contrabando, atualmente, não é voltado à proteção da ordem tributária primordialmente. Antes, os crimes de contrabando e descaminho subsistiam em um só; contrabando era conduta de atravessar os limites territoriais estabelecidos, com mercadorias, sem o devido pagamento de taxas cobradas à época, não importando se a mercadoria era lícita ou ilícita. Agora, contrabando está muito mais ligado à prática de tráfico de entorpecentes, por exemplo, que da violação da fiscalização aduaneira ou alfandegária, muito embora esta subsista<sup>50</sup>.

Uma boa discussão nesse tópico é a que concerne à segunda parte desse estudo, a da tributação do ilícito. No Brasil, a tributação sobre a produção e o consumo de drogas lícitas, tais como o álcool e o cigarro, são hipóteses de incidência tributária e constituem-se em fonte de receita corrente, no entanto as drogas ilícitas, que igualmente são ensejadoras de movimentação valores e mercadorias, não são classificadas como objeto da tutela tributária, apenas penal<sup>51</sup>.

Não seria possível que o crime de contrabando tutelasse não apenas os crimes contra a saúde pública (tráfico de drogas), paz pública (tráfico de armas), a título de exemplo, e a administração pública como um todo, mas também a ordem tributária? Mais adiante veremos o quão ou não pacificada é a possibilidade de tributação de fatos geradores advindos da atividade ilícita.

## **2. Descaminho**

O crime de descaminho nos interessa muito mais se estamos querendo tratar de infrações à ordem tributária, sendo que o contrabando é de importante menção, porém mais como uma demonstração da evolução legislativa.

Desde a publicação de Lei nº 13.008/2014, em junho daquele ano, o crime de contrabando, previsto no artigo 334, do CP, sofreu um desmembramento, restando o ato de “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria” como o crime de descaminho, dando a ele

---

<sup>50</sup> PRADO, L. R. Direito penal econômico - ordem econômica e tributária, sistemas financeiro e previdenciário, consumo, licitação, lavagem de capitais, crime organizado. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. P. 334.

<sup>51</sup> TONETTO, F. F. A tributação do comércio de entorpecentes. 2013. 15 f. Revista de Estudos Criminais 48, Doutrina Nacional. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/REC%2048%20-%20doutrina%20nacional.pdf#page=203>. Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 211



um enfoque muito mais ligado à relação fisco-contribuinte que o ato de “exportar ou importar mercadoria proibida”.

No crime de descaminho, busca-se proteger não apenas a ordem tributária e a administração pública, mas o interesse econômico-estatal e a economia do próprio país, como a agropecuária, manufatura e indústria.

O imposto sobre a importação (II), pode ter sua alíquota variável quanto a determinados produtos, elevada ou diminuída com mais facilidade que os outros impostos por uma razão nobre: a proteção do produtor nacional, proteção da própria nação da especulação ou, ainda, suprir necessidades vitais do Estado<sup>52</sup>. Assim, o ato de burlar arrecadação desse tributo faz movimentar a máquina estatal de forma intensa, constituindo ilícito penal previsto no próprio Código Penal.

O controle aduaneiro, relacionado ao crime em discussão, é objeto de tutela constitucional, nos termos do artigo 237, da CF:

“Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.”

Portanto, nota-se que o Ministério da Fazenda é o ente competente por zelar pelo seu correto funcionamento, que exerce sua fiscalização<sup>53</sup>.

O Decreto nº 6.759/09 – Regulamento Aduaneiro – prevê outras penalidades em caso de infrações às normas aduaneiras (dentre elas normas da esfera tributária) quando da entrada ou saída de mercadorias no país, dentre elas o perdimento do veículo, perdimento da mercadoria, perdimento de moeda, multa e sanção administrativa.

O crime de descaminho é comissivo por omissão, uma vez que os agentes delitivos deixam de pagar um tributo por meio de fraudes, ludibriando o sistema de fiscalização. Eles se utilizam de rotas desviantes de tais barreiras, valendo-se muitas vezes os criminosos de barcos, aviões e caminhões para passar com os produtos por rios, campos de pouso e estradas não fiscalizadas. Não se olvida da possibilidade de haver,

---

<sup>52</sup> PRADO, L. R. Direito penal econômico - ordem econômica e tributária, sistemas financeiro e previdenciário, consumo, licitação, lavagem de capitais, crime organizado. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. P. 334.

<sup>53</sup> ANDRADE FILHO, E. O. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ainda, conivência de agentes encarregados da fiscalização na prática desses delitos pela própria alfândega, possibilitando a consumação do delito com maior facilidade<sup>54</sup>.

### **2.1. Princípio da insignificância**

Conforme já mencionado no item 8.1. do presente estudo, um ponto importante do crime de descaminho é que incide o princípio da insignificância se a mercadoria que entrou ou deixou o país tem valor avaliado inferior a R\$20.000,00, quantia que serve de parâmetro ao fisco, em seus processos administrativos para efetuar execução fiscal e que foi de forma análoga transferida ao campo do direito penal que trata dos crimes tributários. Portanto, é isento de pena o agente que burla a fiscalização com mercadorias no valor que a doutrina e jurisprudência entendem como pequena e de pouca ofensividade ao bem jurídico.

### **2.2. Receptação de produto de descaminho**

Há a modalidade de receptação quanto ao produto de descaminho, quando o agente pratica um dos verbos nucleares do tipo, quais sejam: adquirir, receber ou ocultar, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

Adquirir é o ato de obter o produto de forma onerosa, por meio de compra e venda; receber é ter a posse de coisa produto de descaminho em o *animus* de ser proprietário desta e ocultar implica esconder o dificultar o encontro da coisa maculada.

É necessário que a conduta seja dolosa, portanto, o agente deve ter a consciência que está adquirindo produto sem a respectiva documentação ou com a documentação falsa<sup>55</sup>.

## **3. Apropriação indébita previdenciária**

---

<sup>54</sup> PRADO, L. R. Direito penal econômico - ordem econômica e tributária, sistemas financeiro e previdenciário, consumo, licitação, lavagem de capitais, crime organizado. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. P. 334.

<sup>55</sup> PRADO, L. R. Direito penal econômico - ordem econômica e tributária, sistemas financeiro e previdenciário, consumo, licitação, lavagem de capitais, crime organizado. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. P. 334.

Este crime foi inserido no Código Penal por força da Lei nº 9.983/00, adicionando o artigo 168-A.

Por mais que o artigo lese a previdência social, sendo as contribuições sociais objetos do direito tributário, não se pode negar que o crime tem um impacto também nas relações fiscais.

A conjuntura do país no século XXI nos leva a crer que a criação do tipo penal tem uma razão de ser plenamente justificada, que é coibir o avanço do inegável rombo nas contas da previdência social, onde a sonegação sempre ocorreu amplamente.

Assim, a apropriação indébita de contribuições previdenciárias passou a ser apenada de forma mais rígida que das demais espécies de contribuições sociais, aquelas do artigo 2º, inciso II, que já vimos anteriormente. O primeiro tem pena que vai de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, enquanto o segundo tem pena que vai de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de reclusão. Na visão de alguns, porém, essa opção do legislador afrontaria o princípio da proporcionalidade.

O tipo penal prevê a conduta do contribuinte que pratica o ato de “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”, “deixa de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público”, “deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços” ou “deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social”.

Portanto, são muitas as condutas passíveis de criminalização, em sua totalidade, na forma omissiva. O artigo também prevê hipóteses de extinção da punibilidade do agente, se este realiza o pagamento integral da contribuição social entre o processo fiscal e o oferecimento da denúncia ou se o valor devido foi inferior à quantia mínima para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Pública<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> MARCÃO, R. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 224-226.

Atingimos aqui o término da análise da Lei nº 8.137/90. A seguir, entraremos na segunda parte do estudo, destinada a discutir a possibilidade de tributação de atos ilícitos.

## PARTE II – TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO

### 1. Conceito

Aqui atingimos a parte II do estudo, uma outra forma de convergência entre o direito tributário e o penal, porém na forma de um assunto muito mais polêmico, passível de discussão, uma vez que não há leis que o regule – como era o caso dos crimes contra a ordem tributária: estamos falando da tributação do ato ilícito.

Num aspecto histórico, a relatada como primeira discussão acerca desse assunto se deu na Roma Antiga, época em que o Imperador Vespasiano instituiu um imposto sobre os mictórios públicos. Seu filho Tito o repreendeu apontando a origem do que estava sendo objeto de tributação, sem demora, Vespasiano pegou uma moeda e indagou: *Olet?* (tem cheiro), ao passo que Tito respondeu: *Non olet!* (não tem cheiro).

Isso demonstra que pouco importava a origem ilícita ou imoral do fato gerador do qual decorreu a obrigação de pagar tributo, tampouco se era nulo, anulável, criminoso; em suma, se a hipótese de incidência tributária ocorreu, isso enseja o pagamento de tributo sem maiores especulações<sup>57</sup>.

Avancemos nessa linha do tempo até o século passado. Al Capone era o mais conhecido gangster e contrabandista americano, fez sua espúria carreira durante a década de 1920, até que no ano de 1931 foi processado, condenado e sentenciado a uma pena de 11 anos de prisão; curiosamente os crimes pelos quais foi processado não foram seus homicídios ou seus outros tantos crimes praticados dentro das gangues, mas os referentes a evasão fiscal por ele realizada.

Acredita-se que o processo apenas se deu pois o estado foi incapaz de provar sua participação nos crimes mais brutais, usando a evasão fiscal como pretexto para sua punição. No entanto, sabia-se que os proventos de Al Capone eram provavelmente em sua totalidade provenientes de origem criminosa, vez que teria faturado mais de 100

---

<sup>57</sup> SOARES JÚNIOR, J. P. A. A tributação dos atos nulos, anuláveis, ilícitos, criminosos e imorais. 2008. 4 f. Revista da Justiça Federal no Piauí, Teresina, V. 3/5, nº 1/2, p. 65-68, jan./dez. 2006/2008. Disponível em: [https://trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/184318/1/RJustFed%20v35%20n1\\_2%202006\\_2008%20JPASJ.pdf](https://trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/184318/1/RJustFed%20v35%20n1_2%202006_2008%20JPASJ.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 65.

milhões de dólares ao ano durante a vigência da Lei Seca instituída nos Estados Unidos com suas destilarias e cervejarias, assim, poderia o estado tê-lo punido por não ter declarado imposto de renda referente a fatos ilícitos? Correta ou não a conduta, foi isso o que se sucedeu<sup>58</sup>.

Veremos mais a frente que tributo não se confunde com sanção, no entanto, o que estria se tributando, em verdade, seria o próprio fato que se amolda à hipótese de incidência legal, dito gerador, que ocorre em circunstâncias ilícitas, porém que não impede ou anula a incidência da subsunção do fato à norma que impõe a tributação.

Portanto, a seguir analisaremos a legislação brasileira atualmente, essencialmente o Código Tributário Nacional e Constituição Federal, bem como a jurisprudência, a fim de elucidarmos se a tributação do ilícito é ou não passível de ocorrer<sup>59</sup>.

## **2. Princípios do direito que regem a tributação do ato ilícito**

### **2.1. Moralidade administrativa**

Iniciaremos discutindo um princípio que não vem do direito tributário, mas deve estar presente em toda atividade ligada com a administração pública, que é o princípio da moralidade (art. 37, da CF). O princípio diz respeito à probidade na administração, ou seja, impõe ao administrador público a prática de honestidade na conduta estatal.

A atividade de fiscalização da tributação não está excluída disso, portanto, imagine que um indivíduo patrocine ou esteja envolvido na prática ou incentivo à prostituição, jogo do bicho, tráfico de drogas, entre outras variadas condutas ilícitas, deveria a administração pública na seara fiscal deixar ilesas essas práticas? Uma vez que não são exigidos tributos provenientes desses fatos geradores, se observa uma inversão de valores, ou seja, os atos/fatos legais e morais são tributáveis, enquanto os fatos/atos legais e imorais, não.

Isso sem dúvida é um incentivo aos criminosos que acaba nem sendo notado, porém, após analisada toda a movimentação de dinheiro, produtos e prestação de serviços

---

<sup>58</sup> BITTKER, B. I. Taxing Income from Unlawful Activities. 1974, 19 f. Yale Law School. Disponível em: [https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3407&context=fss\\_papers](https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3407&context=fss_papers). Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 130-131.

<sup>59</sup> MAIOLI, L. F. S. O non olet no direito tributário. 2009. UFRGS. P. 8.

advindos dessas atividades, percebe-se que em termos fiscais, esses agentes são extremamente beneficiados, o que gera um contrassenso jurídico<sup>60</sup>.

O princípio da moralidade administrativa impacta e muito na extrafiscalidade, que se apresenta como a criação de normas tributárias indutoras, que pretendem estimular ou desestimular um comportamento humano<sup>61</sup>. Nas palavras de Vasques, sobre a realidade vivida em Portugal:

“O imposto facultava ao Estado o poder de tutelar a moralidade dominante – permitia-lhe dirigir contra o que entendesse reprovável o gravame fiscal. Por outro lado, o imposto obrigava o Estado a auscultar a moralidade pública<sup>62</sup>”

Essa relação indutora da legislação tributária pode ser observada no Brasil, por exemplo, no caso do aumento da alíquota do IPI ou ICMS sobre o consumo do álcool e tabaco como forma de desestimular seu consumo.

## **2.2. Capacidade contributiva**

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, este é um princípio próprio do direito tributário, disposto no artigo 145, §1º, da CF: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Portanto, a distinção dos impostos com alíquotas progressivas é de caráter pessoal, a depender do quanto o indivíduo pode contribuir observado outro princípio, o da proporcionalidade. Daí podemos inferir que a capacidade contributiva tem caráter subjetivo (no sentido de estar relacionado à pessoa) e não objetivo (relacionado ao objeto, à fonte da tributação), excluídas as hipóteses de exercício da extrafiscalidade por parte do Estado.

Assim, aquele que pratica determinadas condutas tipificadas no ordenamento penal pátrio está sujeito a auferir riquezas de forma fácil e rápida, daí, aplicando-se o princípio da capacidade contributiva, admite-se a tributação sobre a renda proveniente de

---

<sup>60</sup> SILVA, S. R. A tributação dos atos ilícitos – aspectos jurídicos. 2015. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (pós-graduação em direito) Escola da Magistratura do Rio de Janeiro. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2\\_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 12-13.

<sup>61</sup> MAIOLI, L. F. S. O non olet no direito tributário. 2009. UFRGS. P. 54.

<sup>62</sup> VASQUES, S. Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco. 1. ed. Coimbra: Almedina, 1999. P. 113.

atividades ilícitas, vez que se tributa a renda e não o delito – lembrem-se do exemplo de Al Capone citado anteriormente.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, este afirma ser:

“princípio de justiça cobrar o imposto de quem tem capacidade contributiva, ainda que proveniente do jogo, do lenocínio ou de outra atividade proibida, sob pena de se tratar preferencialmente os autores dos ilícitos frente aos trabalhadores e demais contribuintes com fontes honestas de rendimentos<sup>63</sup>”

O princípio da capacidade contributiva enseja que comentemos de outro princípio, que é complementado por este e se revela dentre os mais importantes em se tratando do tema tributação do ato ilícito, que é o da isonomia, o qual veremos agora.

### **2.3. Isonomia**

O princípio da isonomia tributária (art. 150, II da CF), prevê que todos os contribuintes que se encontram na mesma situação, ou seja, exercendo o mesmo fato gerador, devem ter tributações semelhantes.

Portanto, mantendo aquela difundida ideia de que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na proporção de sua desigualdade, aquele que pratica uma atividade de grande vulto deve contribuir da mesma proporção daquele que produz o mesmo fato gerador, mas com menor quantidade.

A partir disso, percebe-se que não se deve exigir de um microempresário a mesma prestação fiscal devida por uma grande empresa, que presta serviços no país inteiro.

De igual forma, mas agora sob a ótica da ilicitude, se aquele que auferir riquezas derivada da prática do crime não fosse sujeito à tributação, estaria ferindo o princípio em comento, porquanto seriam tratados preferencialmente os autores de ilícitos em detrimento dos contribuintes com fontes lícitas de rendimento<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> TORRES, R. L. Curso de direito financeiro e tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. P. 102.

<sup>64</sup> SILVA, S. R. A tributação dos atos ilícitos – aspectos jurídicos. 2015. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (pós-graduação em direito) Escola da Magistratura do Rio de Janeiro. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2\\_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 14.

A exoneração tributária de fatos criminosos, iria de encontro à ética, ferindo todos os princípios anteriormente citados, o da moralidade, capacidade contributiva e isonomia.

#### **2.4. *Non olet***

O princípio do *non olet* também é um princípio próprio do direito tributário e se relaciona com o episódio de Vespasiano e Tito, descrito na introdução dessa parte do presente estudo. Quando estamos tratando de tributação do ilícito, não há dúvidas de que esse é o princípio mais importante, que dá a maior base à discussão doutrinária e jurisprudencial.

No capítulo destinado a explicar o fato gerador, o artigo 118 do CTN positiva o *non olet*, com a seguinte redação:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Irrelevantes são, portanto, as invalidades, ineficácias e ilicitudes circunstanciais para o nascimento da obrigação tributária, desde que presentes os elementos essenciais do fato gerador e mantidos os feitos fático-econômicos do ato.

Ao passo que o artigo 116 do CTN define o que é a ocorrência do fato gerador, o artigo 118 consagra o conceito de *non olet*, de que o dinheiro não tem “cheiro”, determina que se considerem irrelevantes à constituição do fato gerador as circunstâncias relativas aos planos de validade e da eficácia do ato<sup>65</sup>.

O princípio do *non olet* é defendido pela maior parte da doutrina, embora em outros países haja uma dificuldade em reconhecer sua legitimidade, até porque confronta-se com princípios do direito penal<sup>66</sup>. No entanto, a legislação tributária, ao menos no

---

<sup>65</sup> MAIOLI, L. F. S. O *non olet* no direito tributário. 2009. UFRGS. P. 39.

<sup>66</sup> BAALBAKI, S. Tributação oriunda de atos ilícitos. 2006. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076). Acesso em: 20 de abril de 2020.



Brasil, não se relaciona com a legislação penal nesse aspecto, pois não há uma disposição legal específica nesse sentido.

Em suma, tendo em mente todos esses conceitos que vieram desde a Roma antiga até os dias atuais, a *pecunia non olet* é entendimento que prevalece. Se o fato gerador do imposto de renda, por exemplo, é o acréscimo patrimonial, não há que se discutir o que o originou, podendo ter sido o tráfico de drogas, o favorecimento à prostituição, o jogo do bicho ou o roubo de mercadoria. Aqui não se considera o aspecto moral. Houve acréscimo patrimonial? Se sim, então não importa a atividade exercida.

### **3. Argumentos quanto à possibilidade ou impossibilidade da tributação sobre o proveito de crime**

De acordo com os princípios retro mencionados, bem como o artigo 118 do CTN, dá-se a entender que apenas com base neles, a tributação do ato ilícito seria muito possível.

No Código Civil a validade do negócio jurídico possui 3 requisitos, elencados no artigo 104, são eles: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei. O Código Tributário Nacional guarda pouca semelhança com o conceito de negócio jurídico formulado no CC.

Vejamos, no inciso I, está disposto que apenas um agente capaz, ou seja, com 18 anos completos é capaz de realizar negócio jurídico. No direito tributário, não há a menor relação entre capacidade de ser contribuinte e capacidade civil, de acordo com o artigo 126, inciso I do CTN, implicando que um bebê deva pagar o ITCMD se receber doação, ou uma criança deva declarar imposto de renda se exercer, por exemplo, trabalho artístico e auferir renda própria. É claro que, nesses casos, os pais/tutores figurarão como substitutos tributários, por uma questão de senso comum, mas o contribuinte real é o bebê, a criança.

O mesmo se pode dizer do inciso II. Quanto ao objeto da tributação (fato gerador), não há qualquer norma afirmando que o fato deve ser lícito. O inciso que mais guarda correlação com o direito tributário é o III e II segunda parte, uma vez que, pelo princípio da legalidade, a hipótese do fato gerador deverá estar prescrita em lei, bem como ela deve ser determinada no caso concreto. Nada impede, ainda, que incida tributação sobre um ato jurídico nulo, exemplo, doação de bem comum (que pode vir a integrar a

meação) feita por cônjuge sem o consentimento do outro, com fulcro no artigo 1.647, inciso IV, do CC. No entanto, se o ITCMD referente a essa doação for pago, o cônjuge não será ressarcido dessa quantia, conforme dispõe o 118, inciso I, do CTN.

A favor da tributação de atos ilícitos está Ives Gandra da Silva Martins, em sua obra “Loteria, bingo e lavagem de dinheiro” e o ex-ministro do STF Aliomar Baleeiro, na obra “Direito tributário brasileiro”. Eis seus pensamentos:

“Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita - não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção” (IVES)

E

“Deve admitir-se, pensamos, a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos, exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas” (ALIOMAR)

Importante ressaltar que a tributação do ato ilícito não seria uma sanção, esta expressamente vedada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, pois o objetivo da possibilidade de tributação do ato ilícito não é punir o infrator da esfera fiscal pelo ato ilegal que praticou, mas simplesmente por ser, ilegal ou não, uma ato, ou seja, hipótese de incidência de tributo<sup>67</sup>.

Outro importante ponto é que parece-nos fundamental que não cabe ao Estado, no exercício de sua atividade no campo da tributação, a verificação da licitude ou ilicitude da renda, ou de atividades exercidas pelos seus contribuintes, posto que a autoridade administrativa, na atividade de lançamento, não tem competência para verificar a licitude ou ilicitude do ato ou fato sujeito à tributação<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> BAALBAKI, S. Tributação oriunda de atos ilícitos. 2006. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076). Acesso em: 20 de abril de 2020.

<sup>68</sup> MARTINS, N. A tributação do ilícito – limites à aplicação do princípio do non olet. 28 f. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 966.

Fato importante de ser mencionado é que o Professor Rubens Gomes de Souza, relator geral da Comissão Especial do Código Tributário Nacional – encarregada de preparar o projeto do CTN – teve efetiva preocupação em contemplar os proventos de atividades ilícitas como objeto de tributação<sup>69</sup>.

**“Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação,** desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130.” (Grifei)

Esse artigo do projeto foi retirado, e parcialmente incorporado por outros (como o 118), mas demonstra, sem dúvidas, qual era a intenção do legislador.

Quanto aos argumentos dos que defendem a impossibilidade de tributação do ilícito, há quem opine tanto por sua absoluta impossibilidade quanto por sua parcial possibilidade, a depender do caso.

Alguns alegam que essa forma de atuação fiscal é incompatível com os fins da ciência jurídica; alegam também que a receita do erário é nobre e não pode ser incrementada com dinheiro advindo de origens espúrias, resultado num próprio Estado comportando-se como se fosse uma espécie de “coautor” do ilícito praticado. O princípio da moralidade administrativa aqui possui um caráter diferente do mencionado alguns tópicos atrás: o de que o Estado não pode ter seu erário beneficiado por receitas de origem ilegal.

Ademais, a exigência de tributos tem sua origem da ideia de solidariedade, uma contribuição da sociedade ao Estado em troca de contraprestações benéficas a uma coletividade. Enfim, aceitar o ilícito no direito tributário iria de encontro aos outros ramos do direito, os quais repelem qualquer prática nesse sentido, sob pena de ferir a unidade do nosso sistema jurídico<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> MARTINS, N. A tributação do ilícito – limites à aplicação do princípio do non olet. 28 f. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 944.

<sup>70</sup> SILVA, S. R. A tributação dos atos ilícitos – aspectos jurídicos. 2015. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (pós-graduação em direito) Escola da Magistratura do Rio de Janeiro. Disponível em:

Entre os doutrinadores que defendem a não tributação estão, por exemplo, Luiz Emygdio F. da Rosa Junior e Alfredo Augusto Becker, que argumenta em “Teoria Geral do Direito Tributário” o fato gerador como resultado de outras normas preestabelecidas no mundo jurídico:

“Entretanto, a indicada tese que o Direito Tributário receberia os fatos e atos jurídicos apenas como fatos econômicos, é um dos mais funestos equívocos da doutrina tributária; ela esvazia o Direito Tributário de toda certeza e de toda praticabilidade; ela destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário; em síntese: ela é a própria negação da utilidade do Direito Positivo, pois importa na inversão da fenomenologia jurídica.”

Na análise doutrinária, portanto, apesar de argumentos bem fundamentados em sentido contrário, é bem aceito que se aplique o princípio do *non olet* e a consequente exigência de tributação independente se o fato gerador adveio da ilicitude.

#### **4. Análise jurisprudencial acerca da tributação de ato ilícito**

A seguir, pretendemos reunir uma parcela quase ínfima, mas que abrange os principais pontos da tributação do ato ilícito.

Sobre a tributação advinda do tráfico de drogas, temos o seguinte julgado:

**“PENAL. PROCESSUAL. TRÁFICO DE SUBSTÂNCIAS ENTORPECENTES. SONEGAÇÃO FISCAL. CONEXÃO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. PRISÃO PREVENTIVA. REVOGAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. “HABEAS CORPUS”**

**1. É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita**, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita.” (HC. nº 7.444 – RS, sessão de 23 de junho de 1998, STJ) Grifei.

Quanto ao jogo do bicho:

---

[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2\\_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 8-9.

“EMENTA Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º , inciso I , da Lei nº 8.137 /90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259 /44 - **Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet.** (...) 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional , assentou entendimento de ser **possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet.** Vide o HC nº 77.530/RS , Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada.” (HABEAS CORPUS nº 94240, STF) Grifei.

Finalmente, sobre a importação irregular de mercadorias:

“**TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA.** 1. Nos termos do Decreto-lei nº 37/66, justifica-se a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. **O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.** (...) 6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, **já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que têm por fato gerador o produto industrializado e o faturamento,** respectivamente. (...) 11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo

ao imposto de importação. 12. Recurso especial provido em parte.”  
(REsp 984607, STJ, 2008)

## **5. A questão de tributação do comércio de entorpecentes e o aumento da receita pública**

Para concluir, deixa-se aqui uma discussão de caloroso debate atualmente: como proceder à tributação de uma atividade ilícita altamente rentável: o tráfico de entorpecentes, tipificado no artigo 33, da Lei nº 11.343/06, e como o Estado poderia se beneficiar do aumento da receita pública proveniente da cobrança desses tributos.

Essa é uma discussão que é atinente não só à tributação e criminalidade, dois temas polêmicos por si só, mas à valores éticos, religiosos, culturais. Inclusive, um dos maiores argumentos dos que defendem a legalização das drogas, ou apenas a maconha, é que o Estado poderia se valer das vultuosas quantias advindas da venda de forma regulada e sem óbices do ponto de vista tributário.

No Brasil, como dito no capítulo introdutório dessa parte do trabalho, a produção e consumo de drogas lícitas, como o álcool e tabaco, são legalizados, sendo esses produtos sujeitos de impostos como Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sendo que a circulação e o consumo são tributados pelo Imposto de Exportação (IE), pelo Imposto de Importação (II) e pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Por outro lado, as drogas ilícitas geram mais um gasto para o Estado – quando da persecução penal, que movimenta grande parte do aparelho estatal – que um ganho no âmbito fiscal, pois não são objeto de controle estatal, por serem *contra legis* e não terem regulação pelo ordenamento tributário.

Se as drogas hoje ilícitas vierem algum dia a ser descriminalizadas, um dos pontos favoráveis seria justamente a incidência tributária sobre a produção e comercialização dos entorpecentes.

A tributação é uma das principais receitas públicas da qual o Estado lança mão. No âmbito da extrafiscalidade, por exemplo, a Fazenda Pública conseguiria sustentar o incremento da arrecadação por meio de técnicas desaceleradoras da economia, como o aumento de alíquotas e base de cálculo, bem como criação de novos tributos, que servem como um instrumento controlador do aumento de preços.

O Estado, assim, poderia adotar essas medidas quanto a esses produtos, a princípio ilícitos, como um mecanismo de contenção da criminalidade, redução de custos com a persecução penal e servindo ainda o comércio e produção de entorpecentes como uma poderosa fonte de tributação.

Outra benesse da descriminalização seria o aumento da receita pública. Foi realizado um estudo por economistas norte-americanos em 2005, o qual revelou que a legalização das drogas sem tributação já geraria um aumento de sete bilhões de dólares na receita anual do país; se existisse incidência tributária apenas sobre a produção e comércio da maconha, gerar-se-ia uma receita anual variável de dois bilhões e quatrocentos milhões a seis bilhões e duzentos milhões de dólares anuais.

Se adotado o princípio da seletividade – aquele do qual a extrafiscalidade se vale ao diferenciar certos produtos para estimular ou desestimular seu consumo –, o aumento da receita tenderia a se aproximar muito do valor máximo anual estimado. Assim, somado o valor economizado com a despenalização, mais o ganho com a tributação, a receita aumentaria na ordem de dez a quatorze bilhões de dólares anuais.

A incidência tributária seletiva seria eficaz, sem dúvidas, para reduzir o acesso da população a esses entorpecentes, considerando que esses produtos hoje são isentos de tributação simplesmente por não estarem na esfera de atuação do Estado, uma vez que ilícitos. Assim, atualmente, o preço fica mais reduzido e seu acesso, em termos financeiros, facilitado, o que apresenta grande prejuízo à saúde pública.

Ademais, os Impostos de Importação e Exportação poderiam incidir no que hoje é o tráfico internacional de entorpecentes e, sobre a venda, incidiria o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Aqui está mais uma hipótese em que os direitos penal e tributário se relacionam, em uma discussão muito atual e relevante<sup>71</sup>.

## **Conclusão**

---

<sup>71</sup> TONETTO, F. F. A tributação do comércio de entorpecentes. 2013. 15 f. Revista de Estudos Criminais 48, Doutrina Nacional. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/REC%2048%20-%20doutrina%20nacional.pdf#page=203>. Acesso em: 20 de abril de 2020. P. 210-220.

Após toda essa análise, espera-se que o estudo sirva como uma demonstração de interdisciplinaridade entre o direito tributário e o direito penal, em suas mais diversas formas.

No tocante aos crimes contra a ordem tributária, essencial que no mercado de trabalho, para uma boa atuação, advogados e funcionários públicos atuam na área tanto do direito tributário quanto do direito penal entendam bem de ambas as matérias, que se convergem no chamado direito penal econômico. Atualmente existem varas especializadas para esses tipos de crimes e é necessário que profissionais estejam a par da aplicação da Lei nº 8.137/90.

Quanto a certas dificuldades na redação e interpretação dessa lei, espera-se que esta esteja superada, pois, ainda que esses delitos guardem semelhanças à outros do próprio Código Penal, o legislador sem sombra de dúvidas procurou dar maior atenção às hipóteses em que crimes os crimes contra a administração pública ocorrem na área tributária, com uma legislação própria e regida pelo princípio da especificidade.

Não há de se olvidar que essas espécies de condutas vêm crescendo, sendo de suma importância que profissionais saibam aconselhar seus clientes em ambas as áreas.

No que tange à discussão da tributação do ato ilícito, vemos que essa é uma discussão que perdura desde tempos antigos, mas que é uma prática aceita hoje em dia, com especial fundamentação do princípio da *pecunia non olet* (o dinheiro não tem cheiro). Tratamento diferenciado, mais benéfico para pessoas que tem sua renda proveniente de atos ilícitos do que para aquelas que a tem proveniente de trabalho lícito, seria algo inadequado e reprovável. Vimos que um anteprojeto do CTN poderia ter solucionado esse impasse, porém, como não foi aprovado, há certa divergência doutrinária ainda hoje.

Por fim, vimos que o direito penal também se relaciona com o tributário quando estamos falando de extrafiscalidade, visando estimular ou inibir certas condutas, aqui exemplificada pela descriminalização de entorpecentes, o que ainda dará muita discussão nos anos futuros sobre como tal extrafiscalidade poderá ser aplicada.

## **REFERÊNCIAS:**



1. MARCÃO, R. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
2. HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
3. MACHADO, H. B. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
4. ANDRADE FILHO, E. O. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
5. ANDRADE FILHO, E. O. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
6. SILVA, J. C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.
7. PRADO, L. R. **Direito penal econômico - ordem econômica e tributária, sistemas financeiro e previdenciário, consumo, licitação, lavagem de capitais, crime organizado**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
8. LOVATTO, A. A. **Crimes tributários – aspectos criminais e processuais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
9. SOUZA, H. I. **Ordem econômica constitucional e lavagem de dinheiro: bem jurídico tutelado e interferência na economia**. 2019. 111 f. UFRN (pós-graduação em direito). Natal – RN. Disponível em: [https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/27446/1/Ordemecon%20e%20mica%20constitucional\\_Souza\\_2019.pdf](https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/27446/1/Ordemecon%20e%20mica%20constitucional_Souza_2019.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020.
10. VASQUES, S. **Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco**. 1. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
11. MIRABETE, J. F.; FABBRINI, R. N. **Manual de direito penal**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
12. GONÇALVES, V. E. R.; BALTAZAR JÚNIOR, J.P. **Legislação penal especial esquematizado (coleção esquematizado – coordenador Pedro Lenza)**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

13. KNOPLICK, G. M. **Série provas e concursos - Manual de direito administrativo: teoria, doutrina e jurisprudência**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.
14. TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
15. MAIOLI, L. F. S. **O non olet no direito tributário**. 2009. UFRGS.
16. BAALBAKI, S. **Tributação oriunda de atos ilícitos**. 2006. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076). Acesso em: 20 de abril de 2020.
17. BITTKER, B. I. **Taxing Income from Unlawful Activities**. 1974, 19 f. Yale Law School. Disponível em: [https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3407&context=fss\\_papers](https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3407&context=fss_papers). Acesso em: 20 de abril de 2020.
18. SILVA, S. R. **A tributação dos atos ilícitos – aspectos jurídicos**. 2015. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (pós-graduação em direito) Escola da Magistratura do Rio de Janeiro. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2\\_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2_2015/pdf/SamuelRibeirodaSilva.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020.
19. MARTINS, N. **A tributação do ilícito – limites à aplicação do princípio do non olet**. 28 f. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2020.
20. TONETTO, F. F. **A tributação do comércio de entorpecentes**. 2013. 15 f. Revista de Estudos Criminais 48, Doutrina Nacional. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/REC%2048%20-%20doutrina%20nacional.pdf#page=203>. Acesso em: 20 de abril de 2020.
21. SOARES JÚNIOR, J. P. A. **A tributação dos atos nulos, anuláveis, ilícitos, criminosos e imorais**. 2008. 4 f. Revista da Justiça Federal no Piauí, Teresina, V. 3/5, nº 1/2, p. 65-68, jan./dez. 2006/2008. Disponível em: [https://trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/184318/1/RJustFed%20v35%20n1\\_2%202006\\_2008%20JPASJ.pdf](https://trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/184318/1/RJustFed%20v35%20n1_2%202006_2008%20JPASJ.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2020.

22. **Consulta tributária e as benesses de sua utilização pelo contribuinte.** Ibi Jus – Instituto Brasileiro de Direito. Disponível em: <https://www.ibijus.com/blog/199-consulta-tributaria-e-as-benesses-de-sua-utilizacao-pelo-contribuinte>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

23. **Acórdão: princípio da insignificância.** STF, Celso de Melo, 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/hc-98152-ementa-acor.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

24. **Imposto sobre Serviços (ISS).** Prefeitura da cidade de São Paulo – Fazenda. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/iss>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

25. **Guia do usuário – Portal fazenda e planejamento de São Paulo.** Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/guia-usuario.aspx>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

26. **Justiça Federal Seção Judiciária de Minas Gerais – JEF: Competência.** Disponível em: <https://portal.trf1.jus.br/sjmg/juizado-especial-federal/jef/competencia-2.htm>. Acesso em: 20 de abril de 2020.

**COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)**

---

**TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO  
DE CURSO**

Eu, Maria Luíza Perilli Ferreira

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4150494-1, Período Matutino, Turma B,

tendo realizado o TCC com o título: A INTERSECÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL: CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO

sob a orientação do(a) professor(a): Edmundo Emerson Medeiros

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 19 de junho de 2020.



---

Assinatura do discente