

**FACULDADES INTEGRADAS DE BAURU**  
**CURSO DE DIREITO**

**Marcos Aurélio Araújo de Sousa**

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: Extinção da Punibilidade com o  
Pagamento de Tributo**

**Bauru**  
**2021**

**Marcos Aurélio Araújo de Sousa**

**CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA: Extinção da Punibilidade com o  
Pagamento de Tributo**

**Monografia apresentada à banca  
examinadora da FIB-Faculdades  
Integradas de Bauru para obtenção do  
título de bacharel em Direito, sob a  
orientação do Professor Carlos Reis  
da Silva Junior**

**Bauru  
2021**

Araújo, Marcos Aurélio Araújo de Sousa

Crime contra ordem tributária. Marcos Aurélio Araújo de Sousa. Bauru, FIB, 2021.

999f.

Monografia, Bacharel em direito. Faculdades Integradas de Bauru - Bauru

Orientador: Carlos Reis da Silva Junior

1. Extinção da punibilidade. 2. Tributos. 3. Crimes Tributários. I. Título II. Faculdades Integradas de Bauru.

CDD 340

**Marcos Aurélio Araújo de Sousa**

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: Extinção da Punibilidade com o  
Pagamento de Tributo**

**Monografia apresentada à Faculdades  
Integradas de Bauru para obtenção do  
título de Bacharel em direito**

**Bauru, 18 de Novembro de 2021**

**Banca Examinadora:**

**Presidente/ Orientador: Carlos Reis da Silva Junior**

**Professor 1: Ms. Ari Boemer Antunes da Costa**

**Professor 2: Ms. Bazilio Alvarenga Coutinho Junior**

**Bauru  
2021**

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus que me fez chegar até aqui, a minha família e em especial a pessoa do Doutor Antônio Carlos Polini, que sempre foi meu grande incentivador.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Faculdades Integradas de Bauru, a seus Professores pelo empenho e pelos conhecimentos e orientações desse trabalho.

## EPÍGRAFE

"Existem dois tipos de pessoas numa nação: aqueles que pagam seus impostos e aqueles que vivem dos impostos" -Thomas Paine (1737-1809)

ARAÚJO, Nome do Pesquisador. **Crimes contra conta a ordem tributária**. 2019 999f. Monografia apresentada às Faculdades Integradas de Bauru, para obtenção do título de Bacharel em Direito. Bauru, 2021.

## RESUMO

Presente trabalho tem como objetivo analisar a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo, como base na Constituição e nas leis penais e tributárias. Foi analisando também o poder de punir do estado com base em leis penais e teoria da criminologia bem como aspectos tributários como os princípios norteadores, lançamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal e fraude. Após analisar os dados da pesquisa bibliográfica, pode se concluir que, às recentes decisões do Supremo Tribunal Federal têm sustentado que, por serem materiais, os delitos previstos no artigo 1º, da Lei nº. 8.137 de 1990, só têm consumação a partir do lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa, sendo só a partir desse momento que o crédito torna-se exigível e executável, só após essa comprovação deste será possível constatar se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo. Foi visto também ser possível a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária através do pagamento integral do que é devido, podendo este ser realizado em qualquer momento da ação penal. Na sequência será estudado a evolução legislativa referente a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo trazendo argumentos sobre a quebra do princípio Constitucional da igualdade e quebra da função preventiva, demonstrando que a legislação sobre o tema é seletiva para poucas pessoas.

**Palavras-chave:** Extinção da punibilidade. Tributos. Crimes Tributários.



ARAÚJO, Marcos Aurélio Araújo de Sousa. **Crimes contra ordem tributária**. 2021 999f. Monografia apresentada às Faculdades Integradas de Bauru, para obtenção do título de Bacharel em Direito. Bauru, 2021.

### **ABSTRACT**

This work aims to analyze the extinction of punishment with the payment of the tax, based on the Constitution and penal and tax laws. It also analyzed the state's power to punish based on criminal laws and criminology theory, as well as tax aspects such as guiding principles, tax assessment, tax avoidance, tax evasion and fraud. After analyzing the data from the bibliographic research, it can be concluded that the recent decisions of the Federal Supreme Court have maintained that, as they are material, the offenses provided for in article 1 of Law no.8,137 of 1990, are only consummated after the definitive entry of the tax credit at the administrative level, and it is only from that moment that the credit becomes payable and enforceable, only after this proof of this will it be possible to verify whether a reduction or suppression of tribute. It was also seen that it is possible to extinguish the punishment of crimes against the tax order through the full payment of what is due, which can be carried out at any time of the criminal action. Next, the legislative evolution regarding the extinction of punishment with the payment of the tax will be studied, bringing arguments about the breach of the Constitutional principle of equality and breach of the preventive function, demonstrating that legislation on the subject is selective for few people.

**Keywords:** Extinction of Punishment. Taxes. Tax Crimes.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM CRIMES TRIBUTÁRIOS</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>HISTÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>14</b>
<b>3.1</b>	<b>Noções do Direito Tributário</b>	<b>16</b>
<b>3.2</b>	<b>Noções de Tributos</b>	<b>17</b>
<b>3.3</b>	<b>Relação Jurídica Tributária</b>	<b>18</b>
<b>3.4</b>	<b>Crédito Tributário</b>	<b>18</b>
<b>3.5</b>	<b>Lançamento Tributário</b>	<b>19</b>
<b>3.6</b>	<b>Imunidades</b>	<b>20</b>
<b>4.0</b>	<b>PRINCÍPIO NORTEADORES</b>	<b>23</b>
<b>4.1</b>	<b>Princípio da Legalidade</b>	<b>24</b>
<b>4.2</b>	<b>Princípio da Fragmentariedade</b>	<b>25</b>
<b>4.3</b>	<b>Princípio da Anterioridade</b>	<b>26</b>
<b>4.4</b>	<b>Princípio da Isonomia ou Igualdade</b>	<b>26</b>
<b>4.5</b>	<b>Princípio da Competência</b>	<b>27</b>
<b>4.6</b>	<b>Princípio da Capacidade Contributiva</b>	<b>28</b>
<b>4.7</b>	<b>Princípio da Irretroatividade</b>	<b>30</b>
<b>4.8</b>	<b>Princípio da Proibição do Confisco</b>	<b>31</b>
<b>4.9</b>	<b>Princípio da Uniformidade</b>	<b>32</b>
<b>5.0</b>	<b>O DIREITO DE PUNIR DO ESTADO</b>	<b>34</b>
<b>5.1</b>	<b>Teorias do Direito de Punir o Estado</b>	<b>35</b>
<b>6.0</b>	<b>TEORIA CRIMINOLÓGICAS</b>	<b>38</b>

		10
<b>7.0</b>	<b>DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO</b>	<b>40</b>
<b>7.1</b>	<b>Elisão e Evasão Fiscal</b>	<b>45</b>
<b>8.0</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>49</b>
<b>9.0</b>	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>51</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho vai explorar o direito tributário, mais especificamente as leis que tratam da extinção da punibilidade com os pagamentos dos tributos e mais especificamente a lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária bem como as polemicas a cerca desta lei, que extingue a punibilidade com o pagamento ou parcelamento dos tributos, e também vai abordar como o estado se protege contra os crimes tributários.

Os ilícitos penais tem despertados nos doutrinadores interesses diversos ante a criatividade dos empresários para se burlar o fisco e conseqüentemente lesar o estado, criando assim a necessidade de inúmeras maneiras de fiscalização por parte do estado afim de cada vez mais aumentar sua arrecadação. A partir do artigo 3º do código tributário nacional poderá se extrair elementos valiosos para compreensão dos crimes tributários que trata a lei 8.137/90, induzindo as autoridades fiscais a erro, e que também será estudo deste trabalho.

## **2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA**

A Lei 8.137/90 define os crimes contra a ordem tributária e suas condutas criminosas, sendo de relevante importância o bem jurídico protegido, que poderão comprometer seriamente as funções do Estado. Mas como também dito anteriormente, esses crimes não recebem a devida atenção da sociedade, pois não são tão comuns como furto, roubo, sequestro entre outros. Conforme descreve Antônio Carlos Martins Soares:

Quando se aborda a questão da necessidade de se convolar em delitos determinadas infrações tributárias, costuma-se afirmar que o direito penal baseia-se numa justiça comutativa, enquanto o direito fiscal em uma justiça distributiva. Essencialmente se ressalta a marcante separação que se pode fazer entre direito tributário e o direito penal. Os fins perseguidos em ambos divergem, pois, substancialmente, como lembra Quintano Ripollés: o tributário se dirige ao fim, imediatamente pragmático do enriquecimento do erário; o direito penal a realização dos mais altos e complexos postulados de justiça, alheios, quando não contrapostos aqueles. (2010, p. 45)

Por um lado os crimes tributários mostram que a impunidade é um fato da realidade do contexto nacional, pois a cada dia se multiplicam os casos de evasão fiscal sem que as autoridades tanto do campo tributário, tanto do campo penal façam alguma coisa para mudar esse quadro, e a cada dia os cofres do Estado ficam lesados, tudo isso ainda somado a cultura da sociedade em não se punir o delito fiscal corretamente.

Entendo que o polemico instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo contribui muito para esse aumento do ilícito tributário. Passamos agora a estudar melhor esse instituto, começando pelos aspectos jurídicos e em seguida uma reflexão crítica sobre o tema.

As causas de extinção do crédito tributário vem definidas no código tributário nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Esse rol não é exaustivo, poderá também as causas decorrer de outras causas como a compensação, transação, remissão, prescrição e decadência, conversão em depósito em renda, pagamento antecipado e homologação do lançamento, consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, decisão judicial passado em julgado e dação em pagamento, e também da novação e confusão, porem o código tributário nacional não as mencionem.

### **3 HISTÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Para melhor entendimento do tema, se faz necessário um estudo sobre a história do direito tributário, compreendendo suas origens e os fatos que precederam e determinaram novas circunstâncias.

O direito tributário foi se formado lentamente com o aparecimento da sociedade e com a necessidade de colaboração da sociedade como um todo para se poder financiar as obras necessárias. Claro que durante a história houve inúmeras formas de cobranças de tributos, desde as vexatórias até as compulsórias até chegar aos dias de hoje.

Conforme Matos:

Nesta viagem histórica encontramos o direito tributário, como forma diferente através do registro do que seria um imposto da época. O chamado quinto do pau Brasil foi o primeiro tributo transplantado em terras brasileiras.(2011,pag.34)

A história do direito tributário no Brasil praticamente começou quando, com a criação do governo geral aonde foi criado o cargo de provedor mor da real fazenda, cujo o objetivo era a fiscalização dos negócios da fazenda, que tinha a existência de impostos ordinários e extraordinários.

Os tributos na época do império eram cobrados em natura, já que não circulação de moeda no Brasil e o sistema era muito falho, e que gerava uma evasão fiscal muito grande e contrabando. Com a transformação do Brasil em capital do reino ouve algumas mudanças conforme assinala Matos:

Na chamada época da corte portuguesa, de 1808 a 1815, o Brasil foi transformado em capital do reino e teve seus portos abertos aos navios estrangeiros das nações aliadas à coroa, dando ponto final ao regime de segregação comercial. D. João também implantou medidas importantes para organizar o Brasil: criou o Banco do Brasil, o Tesouro Nacional (extinguindo as Juntas da Fazenda) e instituiu o uso de moedas de ouro, prata e cobre nas transações de negócio. (2011,p.36)

Mesmo com a separação do Brasil de Portugal, não houve uma mudança muito significativa em termos de tributação, apenas se destacando a carta magna dizendo que ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado e também definia que era direito privativo das câmara dos deputados cobrar os impostos e que as contribuições diretas era dever da Assembleias Geral, sendo que os tributos seriam os mesmos.

Porém vale destacar a Lei 15 de Novembro que foi a precursor da tão sonhada reforma tributária, evitando que se cobre-se múltiplas taxas e imposições de importações e exportações de uma província para outra.

Já na época do segundo império, ficou marcado as guerras civis no Brasil e com isso houve criação de novos tributos afim de uma maior arrecadação, vale destacar a contribuição extraordinária para pessoas físicas, que mas tarde se tornaria o imposta de renda atual. A Carta Magna de 1891 trouxe poucas alterações na tributação, apenas em 1934 é que se passou a distribuição por competências entre, União, Estados e Municípios.



Em 1965 já com uma nova constituição, o presidente da república passou a ter mais autonomia em busca de reestruturação econômica, e no campo fiscal aconteceu várias mudanças segundo Matos:

No cerne fiscal destaca-se mudanças significativas com o forma e a reestruturação de sistema com duas características: estruturação sob um programa de ação econômica com um planejamento global e obediência a três objetivos fundamentais (financeiro, social e econômico). (2011, p. 50)

Com essa reforma foi promulgado também o código tributário nacional que no começo causou uma certa confusão nos contribuintes, mas que até hoje ainda serve como base para o sistema tributário nacional.

Com o impulso dado através do código tributário nacional, a atual Constituição de 1988 trouxe significativas mudanças para o sistema tributário nacional, tais como impostos, taxas, contribuição de melhorias, empréstimos compulsórios e por fim as contribuições.

A nova Constituição também definiu limites de tributação e seus princípios segundo Matos:

Princípio de legalidade, igualdade tributária, irretroatividade e anterioridade da Lei, vedação de tributos de tráfego interestaduais ou intermunicipais, vedação a diferença tributária em razão da procedência ou destino de bens e serviços (exceto para a união), imunidades tributárias, e vedação anistia e remissões sem Lei que a defina.(2011, p.52)

### **3.1 NOÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Segundo nossa Constituição de 88 é dever do Estado garantir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização, conseguindo assim o desenvolvimento nacional.

Além disso ainda é dever do Estado assegurar a soberania, cidadania e a dignidade da pessoa humana, bem como assegurar também os valores do trabalho e da livre iniciativa, conforme demonstra o art. 5º da Constituição Federal.

Para tanto é inegável que o Estado precisa arrecadar para conseguir cumprir com todas as suas obrigações, e a sua principal fonte de recurso são os tributos. Ria Constituição Federal resolveu em seu texto como deve o Estado agir na arrecadação de tributos. Segundo Luiz Eduardo Shoueri:

É o texto Constitucional que se encontra a feição do Estado prevendo-se, ali mesmo, os meios para seu custeio. Por tál razão é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento para a conferência de competência tributária. (2012, P.36)

Fica claro com isso que cabe ao Estado correta arrecadação, gestão e aplicação de recursos obtidos através dos tributos, com o objetivo de satisfazer as pretensões da Constituição de 88 e também prover o indispensável a vida em sociedade, como por exemplo, saúde, educação, segurança pública para atender a dignidade da pessoa humana. Conforme Luiz Eduardo Shoueri:

A teoria da tributação ótima procura uma estrutura tributária que permita ao governo arrecadar a receita requerida para financiamento de seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos, ao menos custo possível em termos de perda de eficiência econômica. (2012, P. 54)

Demonstra com isso a Constituição que não deve o Estado somente arrecadar mais também gerir corretamente seus recursos para que assim alcançar o objetivo maior que é a satisfação de seus objetivos propostos na Constituição Federal. Contudo poderá o Estado também criar tributos conforme suas necessidades, mas de forma limitada pela Constituição.

### **3.2 NOÇÕES DE TRIBUTOS**

Como dito anteriormente, o Estado precisa cobrar tributos para conseguir seus objetivos, surgindo com isso à relação jurídica tributária, de um lado o fisco e de outro o contribuinte.

Será o direito tributário o ramo pelo qual irá estudar os princípios e normas pelo qual disciplina a ação estatal de cobrar tributos, sendo importante primeiro definir o que é tributo.

Segundo o artigo 3º do código tributário nacional tributo é:

Tributo é prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O artigo acima cita que tributo é toda prestação pecuniária, ou seja, o tributo não é pago porque o fisco determina e sim porque é uma relação jurídica, uma obrigação a ser paga, assim diz também Luís Eduardo Shoueri:

Com isso, vê-se que o legislador complementar afastou-se da querela quanto à natureza jurídica do tributo, se é o resultado de uma relação obrigacional, ou se é o exercício do poder do Estado. Ao empregar o termo “prestação”, o legislador complementar já informa que se pode falar em “obrigação tributária”, já que a prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação. (2012, p. 65)

O artigo 3º diz que toda prestação deve ser compulsória em moeda ou valor em cujo valor nela se pode exprimir, permitia também além do dinheiro que o contribuinte pagasse o tributo através da dação em pagamento, hoje em dia não é mais permitido esse tipo de pagamento.

A prestação compulsória se refere que todo tributo é imposto ao contribuinte, tem ele a obrigação de pagar e o Estado deve receber o tributo não é ato voluntario do contribuinte, é derivado de uma lei que impõe ao mesmo o pagamento do tributo. Segundo Luís Eduardo Shoueri:

Todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária devem estar previstos naquela lei. Se o legislador se “esquecer” de algum deles, não há tributo válido. (2012, p. 66)

Deve observar ainda que o tributo também não constitua sanção de ato ilícito, lembrando que multas não são tributos. Quis o legislador definir que o tributo não faz parte do ato ilícito, sendo assim cometido um ato ilícito esse não vai refletir na cobrança do tributo, que vai ser ilegal. Invoca-se o princípio do *non olet*, lembrando a frase de Vespasiano “o dinheiro não cheira”.

### 3.3 RELAÇÃO JURIDICA TRIBUTÁRIA

A relação tributária se dá com o particular e o Estado, onde se denomina sujeito ativo (estado) e sujeito passivo (particular). O sujeito ativo tem como obrigação cobrar os tributos e o sujeito passivo de pagar os tributos.

Esta relação estabelece uma série de vínculos, não somente o de pagar tributos, lembrando que o contribuinte também tem a obrigação de escriturar livros, atender fiscalizações e várias outras que o fisco lhe impõe. O artigo 113 do CTN esclarece bem essa situação:

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

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

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

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

O artigo demonstra claramente a obrigação principal que é o pagamento dos tributos, bem como a obrigação acessória, que é como dito anteriormente a escrituração de livros, transmissões de declarações entre outras.

### **3.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Como observado anteriormente o tributo é relação jurídica criada por lei, tem como objetivo o a transferência de valores devido ao Estado, já o crédito tributário é o valor devido ao Estado na forma de dívida tributária, é o objeto da relação tributaria.

Conforme Paulo de Barros Carvalho:

Ao referir-se a crédito regularmente constituído, o comando do artigo 141 quis aludir ao crédito líquido já devidamente determinado no seu quantum, estando, portanto, em condições de ser reclamado do devedor (2011, p. 52).

Fica evidenciado que o objeto do crédito tributário é o quantum que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar.

### 3.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário nada mais é do que um ato administrativo de aplicação da norma tributária. O tributo nasce com a lei, e o lançamento é o mecanismo em que o Estado dá exigibilidade ao tributo.

Segundo Luís Eduardo Schoueri:

Assim, o ordenamento jurídico tributário prevê um procedimento administrativo, o lançamento, para que aquele fato jurídico seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido. Esta é a condição para que a autoridade administrativa possa exigir o tributo. Por isso mesmo, o Código Tributário nacional, ao definir, em seu artigo 3º, o tributo, dispõe ele “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (2012, p. 68)

Ocorrido o fato o tributo nasce, mas só pode ser cobrado com o lançamento pela administração pública. Com isso o lançamento adquire presunção de veracidade e legitimidade até prova em contrário pelo contribuinte.

Conforme Eduardo Sabbag:

Definido conceitualmente o artigo 42 do CTN como atividade administrativa plenamente vinculada, o lançamento mostra-se com o procedimento de exigibilidade do tributo. Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (quantum debeatur) e qualificar (an debeatur) a obrigação tributária que lhe é preexistente. (2002,p.35)

### 3.6 IMUNIDADES

A constituição federal em seu artigo 150 inciso VI alínea “a” até alínea “e”, fala sobre as imunidades tributaria que a constituição permite:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A imunidade que trata a alínea “a” é a chamada imunidade recíproca, não pode um ente de a federação tributar outro ente da federação, estão protegidos por essa imunidade, o patrimônio renda e serviços, claro que essa imunidade é só para o Estado e não para particulares ou exploração de atividades econômicas, assim diz Hugo de Machado Brito:

A imunidade, entretanto, não se aplica “ao patrimônio, á renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel”. É o que está expresso no art. 150. Parágrafo 3º, da constituição federal de 1988.

A ressalva relativa ao promitente comprador de imóvel é razoável e vem do Direito anterior, sem modificações. É importante, porém, observar a amplitude da ressalva contida no dispositivo acima transcrito no pertinente a imunidade tributária recíproca do patrimônio, da renda e dos serviços das entidades públicas. Interpretada literalmente, pode a regra do parágrafo 3º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 levar a conclusão surpreendente, como se passa a demonstrar.

A imunidade não se aplica (a) ao patrimônio, á renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; (b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. (2006, p. 301)

Como se pode notar, o patrimônio das entidades pública são imunes, exceto quando relacionados à atividade econômica ou quando há contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário.

A alínea “b” trata da imunidade de templos religiosos de qualquer culto, sendo que o templo não é apenas a edificação e sim qualquer tipo de cerimonia religiosas, independente do lugar aonde acontecem e sem fins lucrativos. Conforme Hugo de Brito Machado:

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo a pratica do culto religioso.

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados á manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com o culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A serem assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e assim, impondo maus tratos ao art 170, inciso IV, da constituição.

Observe-se que, mesmo em relação aos entes públicos, a imunidade não se estende ao patrimônio, á renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas.

Nenhum requisito pode a lei estabelecer. Basta que se trate de culto religioso. (2006, p. 304)

A imunidade que tem os templos religiosos se diz apenas a atividade não lucrativa, com fim de incentivar o culto religioso e não a de obter lucros.

A alínea “c” trata das imunidades dos partidos políticos, entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos.

Não pode haver imposto sobre a renda de partidos políticos e suas fundações, também são imunes as entidades sindicais dos trabalhadores bem como as instituições de ensino ou assistência social sem fins lucrativos.

De acordo com Sergio Pinto Martins:

A Constituição de 1967 e a emenda Constitucional nº 1/1969, determinavam a imunidade para “o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos”.

Dispõe à alínea c do inciso VI do art. 150 da constituição de 1988 que é vedada a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei”.

A constituição de 1988 estendeu à imunidade as fundações dos partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores, bem como manteve a imunidade as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, de acordo com a disposição de lei.

As vedações expressas na alínea “c”, do inciso VI, do art. 150 da constituição compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com a finalidade essenciais das entidades nelas mencionadas. Essa regra amplia a determinação que estava contida no parágrafo 2º do art. 14 do CTN, que só se referia a serviços.

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas na alínea c do inciso VI, do

art. 150 da Constituição, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades (Sumula 724 do STF).

A imunidade diz respeito apenas as entidades sindicais dos trabalhadores e não as dos empregadores. Não deveria existir essa distinção na Lei Maior. A imunidade das entidades sindicais deveria ser genérica e não apenas as entidades de trabalhadores.

Se as instituições de educação e de assistência social tiverem fins lucrativos, não gozam de imunidade. Não poderão, portanto, distribuir lucros.

Para que as entidades descritas na letra “c”, do inciso VI do art. 150 da Lei Magna possam gozar da imunidade, mister se faz o atendimento dos requisitos determinados no art. 14 do CTN: (a) não distribuição de qualquer receita de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação em seu resultado; (b) aplicação integral, no país, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais. O inciso II do art. 14 do CTN mostra que os serviços não precisam ser gratuitos, mas os recursos devem ser aplicados integralmente de acordo com os objetivos estatutários; (c) manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (2010, p. 135)

Por fim a constituição também diz sobre a imunidade sobre livros, jornais e periódicos, conforme dispões o inciso VI alínea “d” do artigo 150 da constituição, sendo que essa imunidade diz respeito somente ao papel utilizado para a impressão dos mesmos.

Também tratou a constituição em seu inciso VI alínea “e” do artigo 150 da constituição, de dar imunidades a produção de obras de fonograma, videofonogramas e musicais, realizadas dentro do território brasileiro, a fim de incentivar a produção nacional, salvo na parte de replicação de mídias ópticas.

#### **4.0 PRINCIPIOS NORTEADORES**

Para uma melhor compreensão do direito penal nos crimes tributários é necessário analisar alguns princípios com os quais norteiam o estudo dos crimes. Por isso também se faz necessário analisar o que é um princípio.

Um princípio é na verdade um norte que guia para a interpretação das normas. No direito Penal são vários princípios sendo os mais importantes os



presentes na constituição como, por exemplo, o da dignidade da pessoa humana, princípio do devido processo legal, princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da proporcionalidade, princípio da inocência e princípio da solidariedade.

Segundo Lenza:

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. (2011, p. 140)

Podemos citar o princípio da igualdade como sendo um dos mais importantes do direito constitucional, aonde vem consagrar a regra que todos somos iguais perante a lei sem distinção alguma. Conforme Lenza:

Essa busca por uma igualdade substancial, muitas vezes idealista, reconheça-se, eterniza-se na sempre lembrada, com emoção, Oração aos Moços, de Rui Barbosa, inspirado na lição secular de Aristóteles, devendo-se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. (2011, p. 875)

Vale ressaltar também outro princípio também muito importante dentro da constituição brasileira e também para o direito penal, que é o princípio da legalidade, onde se consagra que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Esse princípio tem diferenças básicas entre o particular e a administração, sendo que o particular poderá fazer tudo em que a lei não o proíbe e a administração só poderá ter uma ação conforme uma lei que a autoriza a fazer tal ação.

#### **4.1 PRINCIPIO DA LEGALIDADE**

Segundo o artigo 5º inciso II da constituição federal, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo assim também no ramo tributário. Ninguém vai pagar tributo se esse não foi anteriormente definido em lei, assim dispõe o artigo 150 inciso I da constituição federal:

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

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

Com isso se torna importante também compreender a definição de criar tributo, conforme Hugo de Brito Machado:

“Salvo as exceções expressamente previstas, que examinaremos mais adiante (segunda parte, capítulo I, item 3), criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária (d) o sujeito ativo da relação tributaria, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja a expressão de vontade” (2006, p. 38).

Fica com isso demonstrado que a princípio da legalidade se subordina a criação de lei para se poder instituir o imposto em também a descrição detalhada de como deve ser instituído esse imposto, afim de que não fique o contribuinte desprevenido.

#### **4.2 PRINCIPIO DA FRAGMENTARIEDADE**

Este princípio tem como objetivo destacar que nem todas as ações lesionam os bens jurídicos, e por isso nem todos os bens jurídicos são protegidos pelo direito. O direito penal visa proteger o bem jurídico que seja relevante, avaliando a conduta do agente e punindo assim as ações lesivas mais graves, conforme disse também Antônio Carlos Martins Soares:

Ao realizar o trabalho de construção do tipo, o legislador seleciona aqueles bens mais relevantes que irão receber a tutela penal visando evitar e reprimir os efeitos lesivos que a conduta incriminada, certamente, irá causar a ordem jurídica e social. Entretanto, ao fazer isso, não tem como evitar que também sejam atingidos outros bens e interesses de pouca importância.

Nesse contexto, o mecanismo de verificação da chamada tipicidade material que impede que a pena seja concretamente aplicada é o princípio da insignificância. Por ele devem ser tidas como atípicas as ações e omissões que infimamente afetem o bem jurídico tutelado. A irrelevância da lesão não justifica a imposição da pena, devendo, nesse caso, excluir-se a tipicidade diante de danos de pouca importância.

A tipicidade penal exige uma ofensa de alguma gravidade aos bens jurídicos tutelados, pois nem sempre qualquer ofensa a esses bens é suficiente para configurar o injusto típico. Assim, é necessária uma efetiva proporcionalidade entre a gravidade da conduta que se pretende punir e a drasticidade da intervenção estatal. Há condutas que se enquadram formalmente em determinado tipo penal, mas não apresentam nenhuma relevância do ponto de vista material. (2010, p 78-79)

Há que se notar que o autor também faz referência ao princípio da insignificância, onde o bem jurídico tutelado é de pouco valor, e assim a conduta do agente tem pouca relevância para o mundo jurídico.

### **4.3 PRINCIPIO DA ANTERIORIDADE**

A constituição federal em seu artigo 150 inciso III alínea “b” determina que será proibido à cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que a lei tenha sido publicada. Conforme Hugo de Brito Machado:

Agora, portanto, para que o tributo seja cobrado a partir de 1º de janeiro já não basta que a lei seja publicada até o último dia do exercício anterior, ou seja, já não basta a obediência ao princípio da anterioridade. Para que o tributo seja devido a partir de 1º de janeiro, a lei que o criou ou aumentou deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, a exigência da anterioridade não se confunde com a exigência da vacância legal de 90 dias. Assim, se a lei que cria o tributo é publicada até o último dia de dezembro esta atendida a exigência do princípio da anterioridade, e a exigência da vacância de 90 dias faz com que a vigência da lei só tenha início 90 dias depois de sua publicação. Isto quer dizer que se a lei é publicada no último dia de dezembro esta atendida o princípio da anterioridade, mas essa lei só entrará em vigor em abril do ano seguinte. (2006, p. 72)

O princípio em estudo visa dar mais segurança jurídica e também não pegar o contribuinte do imposto de forma desprevenida e podendo não arcar com a obrigação.

### **4.4 PRINCIPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE**

O artigo 150 inciso II da constituição federal assim dispõe:

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

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

Essa norma consagra o princípio da isonomia, protegendo interesses dos contribuintes e um tratamento isonômico para os mesmo, devendo se analisar o presente artigo no contexto que se insere, ou seja, não se fazer isoladamente.

Hugo de Brito Machado especifica alguns exemplos do princípio da isonomia:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência a capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece de quem for proprietário de imóvel de pagar imposto, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.

As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia. (2006,p. 43-44)

#### **4.5 PRINCIPIO DA COMPETÊNCIA**

A competência tributária é dividida entre os entes da federação ou seja, Federal, Estadual e Municipal, para que possam suprir suas necessidades através dos recursos dos tributos.

Todos os entes tem aptidão para criar os tributos dentro de certos limites estabelecidos pela constituição federal. A competência engloba um amplo poder político que prevê impostos federais, estaduais e municipais. Segundo Luciano Amaro:

Numa Federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios tem sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes

políticos- União, Estados, Distrito Federal e Municípios- a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.

No que respeita as receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo- que mais de perto vai interessar-nos- o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela constituição.

Temos assim a competência tributária- ou seja, a aptidão para criar tributos- da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecendo os critérios de partilha de competência estabelecidos pela constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos...(2008, p. 93)

O princípio da competência restringe a atividade tributacional, é o poder que obriga cada ente tributante a delimitar suas atividades, é um sistema rígido definido pela constituição federal.

#### **4.6 PRINCIPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da capacidade contributiva vem determinado no artigo 145 parágrafo primeiro da constituição federal, que assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esse princípio visa o ideal de justiça distributiva, onde cada pessoa deve contribuir de acordo com sua capacidade contributiva, quem ganha mais paga mais, quem ganha menos paga menos, distribuindo de forma justa a carga tributária.

Conforme explica Hugo de Brito Machado:

A constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Assim, segundo expressamente estabelece o seu art. 145, parágrafo primeiro, "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Esse dispositivo tem suscitado algumas questões, duas das quais nos parecem realmente importantes. Uma consiste em saber se o princípio da capacidade contributiva, ou mais exatamente, o princípio da capacidade econômica, refere-se apenas aos impostos, como está a indicar o seu elemento literal, ou se diz respeito aos tributos. A outra consiste em saber qual é o alcance da expressão sempre que possível, pois essa expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera possível a observância do princípio.

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado. E quando á segunda das referidas questões nos parece que se trata de um princípio constitucional que deve ser encarado com os princípios jurídicos em geral. Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se.

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no artigo 103 da vigente Constituição Federal, como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias.

Questão delicada consiste em saber se, havendo a Constituição consagrado expressamente o princípio da capacidade econômica, a lei que concede isenção de tributo fere, ou não, tal princípio.

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se releva possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.

É certo que a nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX)

Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado o mínimo vital. Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos.(2006, p. 44-45-46)

#### 4.7 PRINCIPIO IRRETROATIVIDADE

O princípio da irretroatividade da lei vem assegurado na constituição federal em seu artigo 150, inciso III, alínea “a”:

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

III - cobrar tributos:

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

Este princípio visa dar uma maior segurança aos contribuintes e também uma maior segurança jurídica. O princípio da irretroatividade veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência de determinada lei.

A publicação da Lei é considerada o marco inicial da existência da Lei, por tanto não pode ela retroagir a fatos ocorridos antes de sua existência, é também conhecido como princípio da não surpresa. Com tanto uma dúvida sempre gerava debates, que é a irretroatividade a fatos geradores que já se encontravam em andamento, assim prevê Hugo de Brito Machado:

“ A propósito da irretroatividade das leis tributárias, é de grande importância a questão de saber se o fato gerador do tributo, já iniciado, pode ser alcançado por uma lei nova. Já nos manifestamos afirmativamente, com fundamento no art. 105 do Código Tributário Nacional. Entretanto, meditando sobre o tema, chegamos a conclusão de que aquele dispositivo legal, editado com fundamento na Emenda Constitucional n. 16, de 1965, não se compatibiliza com a vigente Constituição, e portanto não foi por ela recepcionado.

Por isto temos sustentado que o aumento de alíquota do imposto de importação, por exemplo, não alcança importações já autorizadas, cujas mercadorias já tenham sido adquiridas pelo importador. O desembaraço aduaneiro é apenas um momento em que se exterioriza o fato gerador do imposto. Admitir o contrário seria negar a finalidade do princípio, que é preservar a segurança jurídica, garantido a não surpresa do contribuinte. (2006, p. 296-297)

Fica, mesmo os casos que ainda não ocorreram totalmente os fatos geradores, impossível da lei retroagir e os alcançar. É tratado também no código tributário nacional que dispõe nos artigos 105 e 144 a seguir:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

#### 4.8 PRINCIPIO DA PROIBIÇÃO DO CONFISCO

A Constituição Federal dispõe da seguinte maneira sobre o princípio do não confisco no seu artigo 150 inciso IV.

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

V - utilizar tributo com efeito de confisco;

Conforme Hugo de Brito Machado:

Esse princípio veda a cobrança ilimitada de tributos de tal forma que o Estado poderia impedir a continuação da atividade do contribuinte. Poderá também pelo abuso da cobrança do tributo o Estado confiscar sua propriedade, indo na contra mão dos direitos sociais e de propriedade, direitos esses garantidos pela nossa constituição de 88. Hugo de Brito Machado especifica bem esse princípio:

Tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos.

Neste sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta.

Proibindo o tributo com efeito de confisco, a Constituição Federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção. Em outras palavras, a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüentemente instituição do regime de economia estatizada.

É oportuno observar que os tributos, atualmente, no conjunto, representam um peso muito grande sobre a atividade produtiva. O Estado brasileiro é demasiadamente paternalista. O número de funcionários públicos é escandaloso. Não há dinheiro que seja bastante para cobrir seus gastos. Por isto a criação e o aumento de tributos tem ocorrido com muita frequência.

De todo modo, resta a questão de saber até que limite o tributo é tolerável, vale dizer, não tem efeito de confisco. A questão configura um daqueles pontos nos quais o quadro ou moldura que a Ciência do Direito pode oferecer é muito vago. Já é tempo, porém, de se enfrentar o problema, provocando a manifestação do judiciário, a quem cabe dizer, em cada caso, se o tributo questionado é, ou não, confiscatório.



A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrario, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não se pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

Nosso ponto de vista, entretanto, não tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal, que se tem manifestado no sentido de que a vedação ao tributo com efeito de confisco impede também as penalidades muito elevadas. Essa orientação jurisprudencial nega a diferença essencial que existe entre o tributo e a penalidade. É claro que se deve haver razoabilidade na cominação de penalidades. As penas devem ser proporcionais à gravidade das infrações. Isto, porém, é outra questão.

A multa tributária, como as sanções em geral, tem o objetivo de desestimular o cometimento de infração à lei. Para alcançar esse objetivo deve ser pesada, deve consubstanciar um efetivo sacrifício por ao infrator. A não ser assim, vale dizer, se a multa pode ser normalmente assimilada pelo contribuinte, com inclusão do valor correspondente nos custos operacionais de sua atividade, ela perde inteiramente a finalidade. (2006, p. 298-299)

#### **4.9 PRINCIPIO DA UNIFORMIDADE**

Os tributos devem ser aplicados em todo território nacional de maneira uniforme, ou seja, não pode haver distinção de um lugar para o outro de tributos e da forma de tributar. Conforme Sergio Pinto Martins:

Uniforme é o que uma só forma; idêntico; semelhante.

Os tributos da União devem ser aplicados de maneira uniforme em todo o território nacional. Do contrário, estaria havendo tratamento desigual. Menciona o princípio da uniformidade que é vedado a União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, da constituição). (2010, p. 67, 2009)

O artigo 150 inciso VI alíneas de “a” a “e” da Constituição Federal dispões sobre as imunidades tributarias:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

## 5.0 O DIREITO DE PUNIR DO ESTADO

O Estado como titular do direito de punir, deve proteger os valores fundamentais para a subsistência da vida em sociedade. Essa proteção visa a prevenção do Estado frente a possíveis infratores com o objetivo de assegurar para a sociedade o compromisso ético do Estado com os indivíduos.

Toda lesão contra o Estado é valorado de uma forma negativa, pois o interesse coletivo foi ofendido, sendo que a coletividade foi prejudicada pelo autor do crime, levando assim a um sentimento de perda e insegurança. Conforme Capez:

de acionar prontamente os seus mecanismos legais para a efetiva imposição da sanção penal á transgressão no caso concreto, relevando á coletividade o valor que dedica ao interesse violado. Por outro lado, na medida em que o Estado se torna vagaroso ou omissivo, ou mesmo injusto, dando tratamento dispar a situações assemelhadas, acaba por incutir na consciência coletiva a pouca importância que dedica aos valores éticos e sociais, afetando a crença na justiça penal e propiciando que a sociedade deixe de respeitar tais valores, pois ele próprio se incumbiu de demonstrar sua pouca ou nenhuma vontade no acatamento a tais deveres, através de sua morosidade, ineficiência e omissão.(2012, p.20)Quando esse mandamento é infringido, o Estado tem o dever

Com esse comportamento do Estado o indivíduo vai sempre tender a descumprir a norma, pois o Estado é omissivo frente a sua responsabilidade de punitiva que lhe foi assegurada pela sociedade.

O objeto do direito penal vai ser sempre a conduta do indivíduo, que pode ser tanto uma ação ou omissão de fazer alguma coisa. Ainda segundo Capez:

Verifica-se o Estado Democrático de Direito não apenas pela proclamação formal da igualdade entre todos os homens, mas pela imposição de metas e deveres quanto á construção de uma sociedade livre, justa e solidária; pela garantia do desenvolvimento nacional; pela erradicação da pobreza e da marginalização; pela redução das desigualdades sociais e regionais; pela promoção do bem comum; pelo combate ao preconceito de raça; cor; origem; sexo; idade e quaisquer outras formas de discriminação (CF. art 3º, I a IV); pelo pluralismo político e liberdade de expressão das ideias; pelo resgate da cidadania, pela afirmação do povo como fonte única do poder e pelo respeito inarredável da dignidade humana.(2012, p. 24)

Fica evidente que o Estado democrático de direito sempre visa atender o princípio da dignidade da pessoa humana, através da força coercitiva do estado em reprimir os crimes e evitar que os indivíduos voltem a transgredir.

## 5.1 TEORIAS QUE EMBASSAM O DIREITO DE PUNIR DO ESTADO

O moderno direito penal tem como base as penas e as medidas de segurança e como extra penal a condenação a reparação do dano na esfera civil. A pena é o que se tem de mais importante no direito penal, sempre condena a privação ou restrição de bens jurídicos, como isso temos inúmeras teorias que buscam fundamentar a importância da pena, entre elas a teoria absoluta, teoria relativa e a teoria unitária.

A teoria absoluta ocupa-se de se fundamentar unicamente pelo delito praticado, sendo a pena uma retribuição ou seja uma compensação pelo mal causado. Teve sua origem no idealismo alemão de Kant, onde a aplicação da pena é uma necessidade ética.

Os partidários da teoria absoluta não aceitam qualquer chance de explicação no sentido que a pena deve ser pra um fim social, dizendo que é uma afronta a dignidade humana do delinquente, já que o mesmo estaria sendo usado como instrumento para se atender os fins sociais. Conforme Luiz Regis Prado:

Na atualidade, a ideia de retribuição significa que a pena deve ser proporcional ao injusto culpável, de acordo com o princípio de justiça distributiva. Logo, essa concepção moderna não corresponde a um sentimento de vingança social, mas antes equivale a um princípio limitativo, segundo o qual o delito perpetrado deve operar como fundamento e limite da pena, que deve ser proporcional a magnitude do injusto e da culpabilidade. (2012, p. 25)

Passando para a teoria relativa, onde o objetivo é evitar a pratica de um futuro delito, trata-se apenas de instrumento preventivo, é dividida em prevenção geral e prevenção especial.

A prevenção geral visa causar um temor a possíveis delinquentes e assim afastar os mesmo da pratica delinquente. Busca sua justificação ao tentar produzir efeitos inibitórios a realização de práticas delituosas, o delinquente deixa de praticar o ato com temor de sofrer a aplicação de uma sanção penal. Segundo Luiz Regis Prado:

Em linhas gerais, três são os efeitos principais que se vislumbram dentro do âmbito de atuação de uma fundada prevenção geral positiva: em primeiro

lugar, o efeito de aprendizagem, que consiste na possibilidade de recordar ao sujeito as regras sociais básicas cuja transgressão já não é tolerada pelo direito penal; em segundo lugar, o efeito de confiança, que se consegue quando o cidadão vê que o direito se impõe; e, por derradeiro, o efeito de pacificação social, que se produz quando uma infração normativa é resolvida através da intervenção estatal, restabelecendo a paz jurídica.(2012, p. 58)

Com isso fica claro que a prevenção geral nada mais é do que a prevenção através de uma pena retributiva, leva a sociedade ter a sensação de que a pena além de prevenir também se ajusta a uma pena justa a seu infrator, é a necessidade de uma pena que justifique sua aplicação.

Partindo para a prevenção especial, o objetivo é atuar na pessoa do delincente, para evitar a ocorrência de um crime futuro. A prevenção especial então parte para o indivíduo em si, enquanto a prevenção geral se compromete com a sociedade como um todo. Ainda conforme Luiz Regis Prado:

A prevenção especial se apoia basicamente na periculosidade individual, buscando sua eliminação ou diminuição. Portanto, quando se consegue tal objetivo, assegura-se a integridade do ordenamento jurídico com relação a um determinado indivíduo (sujeito/agente do delito). Sua ideia essencial é de que a pena justa é a pena necessária.(2012, p. 66)

Essa teoria da prevenção especial, pode acarretar vários inconvenientes, sendo que um é deles é o comprometimento de garantias jurídicas, como por exemplo poderia o agente causador da infração ficar submetido indefinidamente ao poder estatal, ate que cesse sua periculosidade, bem como também causar penas desproporcionais ao infrator.

Com isso deixaria o direito penal de cumprir seu papel mais importante, que é tutelar o bem jurídico bem como toda a sociedade.

A teoria unitária ou eclética, busca conciliar a pena justa ao indivíduo com a prevenção geral e especial. Essa teoria é melhor compreendida pela sociedade que se vê assegurada por uma pena justa ao infrator como também pelo infrator que poderá se reconciliar com a sociedade. Conforme Luiz Regis Prado:

A proporcionalidade da pena a gravidade do delito praticado, além de exigência de justiça, contribui para os fins de prevenção geral e de prevenção especial. A prevenção geral deve ser compreendida como exemplaridade (prevenção geral positiva) e apenas secundariamente- na hipótese de infrações de escassa relevância ético- social- como intimidação (prevenção geral negativa).(2012, p. 70)

Como pode se verificar a justificação da pena envolve a prevenção geral e especial, a pena é uma necessidade social, sendo sempre justa afim de evitar novos delitos.

## 6.0 TEORIAS DA CRIMINOLOGIA

Essas teorias do direito penal, deixa evidente que é necessário o estudo da criminologia, pois, o direito penal visa regular os indivíduos através das leis e da coerção, sendo também necessário o estudo da criminologia para podermos responder questões como por exemplo o verdadeiro efeito da pena, questões da política criminal e ao sistema penal entre outras.

O direito penal é uma ciência do dever , isto é normativa, a criminologia é uma ciência do ser, tem como objetivo o comportamento desviante do individuo, deve ser encarado como um problema social e a entender que fatores levam os homens a cometer tais delitos.

Os delitos contra a fazenda pública são delitos econômicos, onde a vítima é toda a sociedade, porem esses crimes são cometidos por pessoas de camadas mais altas da sociedade, são os crimes de “colarinho branco”. Esse estudo começou com a obra White Collar Crime de Edwin Sutherland.

Conforme as palavras de Douglas Fischer:

Efetivamente, a proposta de Sutherland foi e ainda é de grande impacto em face do (tradicional) pensamento criminológico, historicamente vinculado à abordagem de crimes praticados por integrantes de estratos sociais mais baixos, tendo como norteadores penalizações impostas quando verificadas violações de bens que protejam especialmente interesses privados e individualizados, característica principal de correntes iluministas. Embora sua concepção possa trazer alguns inconvenientes científicos, como, por exemplo, que crimes deste jaez seriam cometidos necessariamente por integrantes das camadas sociais mais altas premissa que não parece ser segura para todas as situações, não se pode descartar a importância de sua contribuição no enfrentamento de uma criminalidade que, principalmente em decorrência dos danos efeitos gerados, vinha e vem tendo um tratamento diferenciado e desproporcional pela doutrina e jurisprudência. (2006, p. 35)

Com base em sua pesquisa Sutherland verificou que o sistema penal apresenta uma característica de seletividade, sendo que as camadas mais baixa da sociedade tem predominância no sistema penal carcerário. Sutherland verificou que o processo de seleção já começa na elaboração da própria legislação, onde se atribui a determinada pessoa a estigmatização, surgindo com isso a teoria do etiquetamento ( labelling approach).

Segundo Alessandro Baratta a teoria do etiquetamento é irreversível:

É certo que as teorias da criminalidade baseadas no labelling approach conduziram a resultados que, em certo sentido, são irreversíveis. De fato, em certos aspectos, estas teorias sacudiram os fundamentos da ideologia penal tradicional. Desta ideologia, colocaram em discussão, principalmente, o elemento que, no capítulo II, denominamos princípio da igualdade, posto que demonstraram que a criminalidade, segundo a sua definição legal, não é o comportamento de uma minoria, mas da maioria dos cidadãos e que, além disso, segundo a sua definição sociológica, é um status atribuído a determinados indivíduos por parte daqueles que detém o poder de criar e de aplicar a lei penal, mediante mecanismos seletivos, sobre cuja estrutura e funcionamento a estratificação e o antagonismo dos grupos sociais têm uma influência fundamental. ( 2002, p. 112)

Com isso fica demonstrado que somente uma parcela da população será efetivamente alcançada pelo direito penal, ainda segundo o mesmo autor existe duas fases que se dá esse etiquetamento, a primeira chamada de seletividade primaria que é a criação e aplicação da lei e a segunda chamada de seletividade secundaria que é aonde se dá a aplicação da mesma:

No que se refere ao direito penal abstrato (isto é, à criminalização primaria) , isto tem a ver com os conteúdos, mas também com os “não conteúdos” da lei penal. O sistema de valores que neles se exprime reflete, predominantemente, o universo moral próprio de uma cultura burguesa individualista, dando a máxima ênfase à proteção do patrimônio privado e orientando-se, predominantemente, para atingir as formas de desvio típicas dos grupos socialmente mais débeis e marginalizados. Basta pensar na enorme incidência de delitos contra o patrimônio na massa da criminalidade, tal como resulta da estatística judiciaria, especialmente se prescinde dos delitos de transito. Mas a seleção criminalizadora ocorre já mediante a diversa formulação técnica dos tipos penais e a espécie de conexão que eles determinam com o mecanismo das agravantes e das atenuantes (é difícil, como se sabe, que se realiza um furto não “agravado”) ( 2002, p. 176)

Dessa forma fica evidenciado que a teoria do etiquetamento é um produto que a própria sociedade produz, como bem diz Sergio Salomão Shecaira:

O desviante é alguém a quem o rótulo social de criminoso foi aplicado com sucesso; as condutas desviantes são aquelas que as pessoas de uma dada comunidade aplicam com o rotulo aquele que comete um ato determinado.( 2014, p. 210)

Fica demonstrado com a teoria acima que só uma parcela da população sofre com o etiquetamento, sendo pessoas das camadas mais pobres, já entre as camadas mais ricas fica claro que não sofrem esse rotulo, entrando nessa estatística



os crimes contra a ordem tributária, já que são praticados por pessoas das camadas mais altas economicamente.

## **7.0 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

O direito penal tributário vai tratar dos delitos econômicos e dos ilícitos fiscais, ou seja de todos aos ilícitos contra a ordem tributária nacional. Dentro deste ramo do direito vai se encontrar as legislações específicas ao tema dos crimes tributários. Conforme Ives Gandra da Silva Martins:

Há outros ramos jurídicos que se integram com as legislações paralelas ao direito penal, que, porém, têm natureza sui generis e não são, estritamente falando, direito penal (nem comum nem especial). A natureza de suas consequências jurídicas não é penal, porque se separa notoriamente dos fins da pena”(2002, p. 529)

Com isso pode se verificar que os ilícitos penais ocorre em detrimento das normas tributarias, em se tratando de crimes tributários, o direito penal apenas vai cuidar de uma forma geral de punição a esses ilícitos, devendo as normas tributárias cuidar das formas de cumprimento das relações tributarias entre Estado e contribuinte.

Com o exposto acima fica caracterizado a relação entre o direito tributário e o direito penal, como afirma também Eduardo Sabbag:

Não há dúvida de que subsiste vigoroso elo entre o Direito Penal e o Direito Tributário, principalmente quanto à “interpretação dos chamados crimes tributário, como também à interpretação e aplicação das infrações fiscais que capitulam penas pecuniárias” . Esse forte nexos leva o estudioso do Direito Tributário a bem trafegar em terreno do Direito Penal, ao lidar com os conceitos e institutos que lhe são genuínos, v. g., contrabando, descaminho, apropriação indébita, entre outros, sem contar aqueles delitos de ordem precipuamente tributária...(2002, p.53)

Desde a antiguidade o homem se preocupou em punir os crimes contra a ordem tributária com o objetivo de não prejudicar a arrecadação do estado e também prevenir futuros delitos contra a ordem tributária. O código penal de 1940 incorporou o crime de descaminho no artigo 334, para também prevenir danos contra a fazenda pública.

Os crimes de sonegação fiscal foram tipificados a partir da promulgação da lei 4.729 de 14 de julho de 1965, na tentativa de intimidar os autores dos comportamentos da referida lei. Poderia os delitos dessa lei serem todos capitulados no código penal, que define estelionato, falsidade material ou ideológica de documentos, e que teria pena de 1 ano e máxima de 6 anos. Com o advento da referida lei a pena passou para 6 meses e máximo de 2 anos e ainda admitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido e pena de multa para réus primários e também a prescrição caiu para 2 anos, salienta também Hugo de Brito Machado:

Os dispositivos do Código Penal não eram aplicados. As autoridades da Administração Tributária, por desconhecimento ou por razões políticas, não acionavam o Ministério Público para esse fim. Com o advento da Lei n 4.729/1965, algumas ações penais foram promovidas, e em alguns casos o Ministério Público promoveu ação invocando o Código Penal, sem êxito, porém, em face do princípio da especialidade.(2006, p. 120)

Conforme citação acima fica evidenciado que a legislação tributária veio para beneficiar o infrator, contando também com ajuda da administração pública que por desconhecimento ou propositalmente não acionavam o Ministério Público.

Nos anos 90 surgiu a lei 8.137/90 que veio para reafirmar a noção de crimes contra a ordem tributária. Os crimes podem ser materiais como do artigo 1º da lei 8.137/90 e o artigo 337ª do código penal, bem como podem ser também de mera conduta como do artigo 2º da lei 8137/90 e o artigo 168ª do código penal.

Os crimes contidos na lei 8.137/90 são divididos em duas classes, a primeira são crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (artigos 1º, I a V e 2º, I a V) e os da segunda classe que são crimes praticados por funcionários públicos (artigo 3º, I a III).

Com relação as penalidades a lei 8.137/90 prevê a pena de multa e de detenção. Com relação ao artigo 1º a pena de detenção é de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, no artigo 2º a pena de detenção é de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e no artigo 3º a pena de detenção é de 1 (um) a 4 (quatro) anos. Todas as penas são punidas a título de dolo, sem o qual não há que se falar em crime tributário.

A lei 8.137/90 previu várias condutas, que executadas e acarretando a supressão ou redução ilegal do tributo terão incidência, sendo elas:

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

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

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

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

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

Como já observado o artigo 1º trata dos crimes materiais e de resultado, para ocorrer a consumação é necessário que o contribuinte suprima ou reduza tributo ou contribuição social. O crime distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal que era crime material ou de resultado.

O artigo 2º da referida lei 8.137/90 são crimes formais ou de mera conduta, não se exigindo um resultado específico para incidência do tipo penal, porém não significa que o elemento subjetivo seja irrelevante, o dolo é elementar do crime. Conforme Hugo de Brito Machado:

O tipo inscrito no artigo 2º, inciso I, descreve-se, com maior especificidade, o mesmo fato descrito de forma genérica no artigo 1º, inciso I, da lei nº 8.137/90, mas a hipótese de incidência deste último inclui, como elemento nuclear, a conduta de suprimir ou reduzir tributo, indicada na cabeça do artigo. Assim, seja em virtude do princípio segundo o qual em matéria penal deve prevalecer a interpretação mais favorável ao réu, seja em face do princípio da especialidade, tem-se que o fato de omitir informação ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias deve ser capitulado no artigo 2º, submetendo-se seu autor à pena neste cominada. A norma do artigo 1º, inciso I, somente se aplica se estiver inequivocamente comprovado que o resultado supressão ou redução de tributo foi alcançado. A dúvida resolve-se a favor do réu. (2006, p. 513-514)

Fica novamente demonstrado como a legislação veio somente a beneficiar o infrator, sendo que na dúvida de qual artigo utilizar, deve-se utilizar sempre o que beneficia o infrator, no caso o artigo 2º da lei 8.137/90.

No inciso I do artigo primeiro da lei 8.137/90, visa que o contribuinte transmita a informação corretamente ao fisco, não fazendo isso incorre em penalidades.

Em relação ao inciso II do mesmo artigo, visa evitar fraudar a fiscalização com dados incorretos ou omissão dos mesmos, o objeto material deverá ser exigido por lei.

Já no inciso III o objeto é a rasura ou acréscimos feitos em notas fiscais ou duplicatas.

No inciso IV a fraude é feita com documentos falsificados ou inexatos.

E por fim o inciso V do artigo primeiro da lei 8.137/90 que trata de tentar evitar a venda ou prestação de serviços sem nota fiscal.

Em relação ao inciso I do artigo 2º da lei 8.137/90 se tem uma identidade com o inciso I do artigo 1º da mesma lei, como já visto anteriormente o inciso I do artigo 2º a diferença esta em querer reduzir ou suprimir tributos.

Com relação ao inciso II do artigo 2º da lei 8.137/90, é preciso a constatação do dolo para que ele se concretize, tem que ter uma conduta reiterada, o ato isolado não caracteriza o crime.

Nos incisos III e IV do artigo 2º da lei 8.137/90, o objetivo é assegurar a aplicação correta dos incentivos fiscais, o sujeito ativo pode ser funcionário de instituições financeiras.

Por último o inciso V do artigo 2º da lei 8.137/90, visa punir o caixa 2 eletrônico da empresa.

Vale ressaltar que a lei 8.137/90 acabou protegendo mais o sujeito ativo do crime do que a própria população que a inda pela cultura do país não tem muita noção dos crimes tributários, conforme salienta Ives Gandra da Silva Martins:

Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária. Esse tipo de ilícito, entre nós, não ofende o mínimo ético e o cidadão não tem consciência de que o cumprimento da obrigação tributária constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente a economia pública.(2002, p. 340)

## 7.1 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A elisão é considerado meio lícito para se poder diminuir ou evitar a ocorrência do fato gerador no direito tributário. São procedimentos que são realizados pela empresa para se poder conseguir reduzir um tributo, é instrumento legítimo, pois procura se antecipar ao fato gerador e achar lacunas na legislação tributária. Conforme Onofre Alves Batista Junior:

Na elisão fiscal, portanto, o contribuinte busca uma opção lícita, menos onerosa. Como ensina Sacha Calmon, na elisão fiscal, o agente, visando certo resultado econômico, busca, por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa, sob o ponto de vista, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de fórmulas ou formas de direito privado.

Podemos, afinal, elencar os seguintes requisitos para que tenhamos a hipótese de elisão fiscal: processos jurídicos lícitos, obtenção de uma redução ou eliminação na carga tributária; resultados econômicos equivalentes a outro mais oneroso sob o ponto de vista fiscal.(2002, p. 27)

Como visto, a elisão fiscal é ato lícito, visando a redução da carga tributária, pode ser chamado também de planejamento tributário.

A expressão elisão fiscal designa conduta lícita do contribuinte voltada à redução da carga tributária que eventualmente incida sobre sua atividade econômica. Destaque-se que a elisão fiscal constitui atividade lícita, deferida pela ordem jurídica ao contribuinte e voltada à proteção de seus interesses, diferenciando-se de eventual conduta que viole a ordem jurídica com o mesmo propósito, o que constitui sonegação fiscal.

**Evasão.** Na tecnologia do Direito Tributário, quer o vocábulo significar a fuga ou subtração do contribuinte ao pagamento do imposto que lhe é atribuído, usando para isso de meios que evitem a incidência a seu cargo. Pode ser legítima ou ilegítima. É legítima quando a pessoa procura evitar o encargo tributário, não praticando o ato que a obrigaria ao pagamento do imposto. E assim se subtrai a ele, colocando-se fora da situação e das condições em que a lei o compeliu à obrigação de prestá-lo. É ilegítima quando a pessoa emprega ou se utiliza de processo ou

meios ilícitos ou irregulares, defesos em lei, para fugir ao pagamento dos impostos devidos”.

Nessa trilha é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho (20606, p.186) ao expor as diferenças entre a evasão fiscal e a Elisão fiscal, a saber:

“(a) Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de documento, fato ou ato jurídico- quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio); já na elisão os meios são lícitos porque não vedados pelo legislador. (b) também no momento de utilização destes meios. Na evasão, a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência; na elisão fiscal, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá forma menos onerosa.”

Ao final dessas reflexões o Mestre arremata reportando-se a Hensel e a Antonio Roberto Sampaio Dória: *“il che distingue l’elusione dell imposta dalla frode fiscale: in quest’ultimo caso si trata di un inadempimento (colpevole) dela pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione dela fattispecie, mentre nell’elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando la fattispecie legale”*. (2006, p.192)

Essa opinião, a bem ver, faz coro com Rubens Gomes de Sousa, Mestre dos Mestres na seara da Tributação que, assim sublinhou o traço diferencial entre licitude e ilicitude: “o único critério seguro para distinguir a fraude da elisão é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou deduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda trata-se de fraude fiscal”.

Kiyoshi Harada, a seu turno, não reconhece foros de ilicitude na Evasão, Ouçamo-lo, pois; “[n]a verdade, evasão vem do francês evasion, que expressa exatamente a lititude da economia tributária. Evadir significa evitar, desviar, escapar, ou seja, trilhar o caminho não onerado, o menos onerado pelo tributo” (2015, p. 161). Noutro excerto, o festejado autor propugna que Elidir teria conotação de ilicitude, diversamente do ponto de vista dos demais estudos sobre a matéria.

Na vereda dissidente de Harada, é o magistério abalizado de Hugo de Brito Machado que predica pela utilização do termo evasão para designar o comportamento lícito e Elisão para denotar os meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos.

Elisão Fiscal é definida por Bernardo Ribeiro de Moraes (2006, p. 52) como:

“a ação do contribuinte que procura evitar ou reduzir a carga tributária, ou mesmo retardá-la, através de procedimentos lícitos, legítimos, admitidos por lei. O simples fato de o contribuinte desejar evitar o tributo ou procurar pagar um imposto menor – diz Tulio Ascarelli –, ‘não pode qualificar o ato como ilícito’. O conceito de Elisão Fiscal tem sido elaborado pela doutrina dentro de uma orientação positiva, ligando-a a uma atitude legítima do contribuinte em relação ao nascimento da obrigação tributária. Por ação ou omissão, sem violar a legislação tributária, o contribuinte pode evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, hipóteses em que ocorrerá a Elisão Fiscal”.

O Professor Bernardo Ribeiro de Moraes invoca postulados constitucionais para sustentar a sua afirmação, ao dizer que a legalidade genérica inscrita no art. 5º, inciso II, assegura ao contribuinte o direito de fazer tudo que o não esteja proibido por lei, bem como a estrita legalidade prevista no art. 150, inciso I, da Magna Carta, não autoriza a estipulação de qualquer exigência fora da moldura do fato gerador, fazendo coro com o brocardo de Wilhelm Hartz, segundo o qual o contribuinte não é obrigado a escolher a forma mais onerosa para pagar impostos.

Sob o ponto de vista conceitual, o assunto pode comportar um amplo desdobramento, consoante exposto em alentado estudo da lavra de Roseli Quaresma Bastos, publicado no site (*Âmbito Jurídico*, 2019) assim reproduzido evasão fiscal.

A evasão fiscal ocorre quando o contribuinte realiza atos ilegais ou fraudulentos após a concretização do fato gerador, visando suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

Difícilmente, encontra-se na doutrina uma abordagem exclusiva da evasão fiscal, já que a elisão mostra-se como o contraponto da ilegalidade, dessa forma cumpre transcrever o entendimento de Hermes Macedo Huck, citado por Leandro Paulsen (2005, p. 949):

‘Evasão é sempre ilegal; a elisão é lícita. ‘Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elisão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado comercial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a



manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponible. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.'

Dessa maneira, a evasão fiscal possui caráter ilícito, o contribuinte de maneira ardilosa visa o não pagamento do tributo, mesmo após o nascimento da obrigação tributária. Já a elisão fiscal consiste nas escolhas preliminares autorizadas pela legislação, ou não proibidas por esta, que evitam, diminuem ou protelam o pagamento do tributo.

Contudo, como demonstrado pelo autor, a distinção entre elisão e evasão fiscal, apenas, sob o enfoque do momento da concretização do fato gerador, torna-se, em muitas vezes falha, assim, associado ao critério cronológico, faz-se necessária a análise da situação sob o enfoque dos meios utilizados no 'planejamento tributário'.

Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, entretanto na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, a sonegação e a simulação. Nota-se que os princípios da legalidade negativa cumulados com o da livre iniciativa asseveram que toda a atividade do contribuinte buscando a economia tributária é autorizada, desde que não seja expressamente vedada pelo legislador.

Pontuado o conceito da evasão fiscal, bem como suas principais diferenças entre com a elisão fiscal, passa-se a detalhar as espécies do 'planejamento ilícito'.

## 8.0 CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho visa compreender porque certos crimes como por exemplo um crime de furto o agente pode ter sua pena reduzida devolvendo o que furtou e os que não pagam seus tributos, podem ter suas penas extintas pagando ou parcelando o mesmo. Procura entender através das bibliografias quais foram as causas geradoras e que persistem até hoje desse tratamento desigual.

Para estudar essas contradições foi feita uma análise crítica do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, como elementos do direito tributário, tais como noções de tributos, relação jurídica tributária, crédito tributário, lançamento tributário. Na sequência foi abordado também os princípios norteadores do direito penal, constitucional e tributário, tais como princípio da legalidade, princípio da fragmentariedade, princípio da anterioridade, princípio da isonomia ou igualdade, princípio da competência, princípio da capacidade contributiva e princípio da irretroatividade.

Diante de diversos princípios e teorias como por exemplo prevenção geral e a prevenção especial, o direito penal pode ser melhor compreendido através da criminologia, onde em algumas teorias os indivíduos de classes menos favorecidas são criminalizados pela sociedade, e os indivíduos de classes mais altas são favorecidos, e aí entra os crimes contra a ordem tributária.

Explicando também os aspectos legislativos dos crimes contra a ordem tributária, e as figuras jurídicas.

Analisou também toda a legislação até hoje utilizada para extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, e fica claro como optou o legislador pela prevalência da arrecadação em favor do Estado em detrimento do que é protegido, que é a fé pública e administração pública, gerando com isso o sentimento de impunidade bem como incentivando a sonegação fiscal.

Nesses crimes contra a ordem tributária, o legislador ao prever a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo, não vai se utilizar do benefício que se pode ter com a lei penal objetiva, que é a não reincidência.

Atualmente mantendo a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo, deve-se notar que tal instituto afronta o princípio da isonomia, pois para o mesmo ato a reparação do dano a lei penal confere tratamento que podemos dizer, diferenciado.

## 9.0 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano- **Direito tributário brasileiro**- 14. Ed. Ver- são Paulo: Saraiva, 2008

BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves.- **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário/ Onofre Alves Batista Júnior**- Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

Capez, Fernando- **Curso de direito penal 1, parte geral: (art. 1º a 120) / Fernando Capez**- 16. Ed.- São Paulo: Saraiva, 2012

CARVALHO, Paulo de Barros- **Curso de Direito Tributário**- 23º ed. São Paulo, Saraiva, 2011

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, E o Direito Comparado: Editora Forense – 2006.

FISCHER Douglas, **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. 253 p

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático/ Pedro Lenza**- 15. Ed. Ver, atual e ampl- São Paulo: Saraiva, 2011.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva- **Crimes Contra a Ordem Tributária**- 4º ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, **Sergio Pinto**- **manual de Direito Tributário**- São Paulo: atlas 9. Ed, 2010.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**: parte geral, arts. 1º a 120. Ed 11 . ver . atual e apl, 2012

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

Shecaira, Sérgio Salomão- **Criminologia/ sergio Salomão shecaira**- ed 6. Ver e atual- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo- **Direito Tributário/ Luís Eduardo Schoueri**- 2º ed. São Paulo: Saraiva 2012.

Brasil. **Lei Federal 8.137/90 criada em 27 de Dezembro de 1990**- Dispõe sobre Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.