

Aspectos Controvertidos dos Crimes contra a Ordem Tributária: Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Controversial Aspects of Crimes Against the Tax Order: Law no. 8.137, of December 27, 1990

Júlia Ioppi Virtuoso

Pós-graduanda em Direito Público pela Escola da Magistratura Federal do Estado do Rio Grande do Sul ESMAFE/RS. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS. Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Advogada natural do Estado do Rio Grande do Sul/RS. E-mail: julia.ioppi@gmail.com.

Resumo

A presente pesquisa tem por objetivo o estudo de alguns aspectos controvertidos dos crimes contra a ordem tributária, haja vista que, não raras vezes, operadores do direito têm aplicado de forma errônea a Lei n. 8.137/1990, notadamente as autoridades fiscais responsáveis pela fiscalização e arrecadação dos tributos, o que tem causado sérios prejuízos aos contribuintes. Isso porque, o tipo subjetivo dos delitos desse jaez é o dolo, consistente na vontade livre e consciente de praticar a supressão ou redução de tributos. Partindo-se da premissa de que o tipo subjetivo é o dolo, tem-se que a responsabilidade penal do agente é subjetiva, sendo imprescindível sua comprovação, por meio de provas cabais. Não obstante isso, observa-se que autoridades fiscais, imbuídas da ânsia de arrecadar, acabam presumindo o dolo dos contribuintes, aplicando-lhes multa de ofício qualificada quando constatada uma infração tributária, o que dá ensejo a uma representação fiscal para fins penais e, conseqüentemente, a uma ação penal. Ademais, referidas autoridades também acabam por aplicar a responsabilidade penal objetiva nos delitos em comento, haja vista que apontam como sujeito ativo do delito os sócios-administradores das empresas, com base tão somente no documento constitutivo da pessoa jurídica, sem qualquer comprovação do dolo.

Palavras-chave: crimes fiscais, Lei n. 8.137/1990, responsabilidade subjetiva, presunção de dolo.

Abstract

The aim of this paper is the study of some controversial aspects of crimes against the tax system, since, not infrequently, legal practitioners – especially the tax authorities responsible for the tax supervision and revenue – have erroneously applied Law no. 8,137/1990, which has caused serious damage to taxpayers. That is because the subjective mental element of crimes of this kind is the fraud, consisting in the free and

conscious will to practice suppression or reduction of taxes. On the premise that the subjective mental element is fraud, it is assumed that the criminal responsibility of the defendant is subjective, and its proof is essential, through effective evidence. Nonetheless, it is observed that tax authorities, eager to collect, end up assuming the intentions of the taxpayers, applying them an ex-officio fine in face of a tax infraction, which gives rise to a tax representation for criminal purposes and, consequently, to a criminal action. In addition, said authorities also end up applying objective criminal liability in the crimes in question, since they also condemn the co-managing partners of the companies prosecuted, based only on the document regulating the legal entity, without any proof of intent.

Keywords: tax crimes, Law no. 8.137/1990, subjective responsibility, presumption of fraud.

1. Introdução

Considerando que a sonegação fiscal é uma prática antiga e recorrente no Brasil, tem-se que, ao longo dos tempos, o direito sentiu a necessidade de coibir a prática de tal conduta. Isso se justifica em virtude de que a sonegação fiscal acaba por violar a integridade do Erário, bem como a sociedade como um todo, porquanto o Estado fica sem os recursos necessários para cumprir com o seu papel de dar efetividade aos direitos fundamentais dos indivíduos. Em razão disso, a integridade do Erário e a sociedade passaram a ser bens jurídicos que deveriam ser tutelados pelo direito penal, pois são valores essenciais ao indivíduo.

Nessa esteira, no ano de 1965, entrou em vigor a primeira lei que tutelava penalmente as condutas de sonegação fiscal, qual seja, a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Referida lei tipificava, basicamente, as condutas que indicavam a intenção do agente de não pagar ou pagar a menor os tributos devidos, mediante alteração, falsificação e omissão de informações que eram necessárias para que a Fazenda Pública pudesse fiscalizar o correto recolhimento dos tributos. Ocorre que a norma em tela não estava sendo eficaz para o fim a que se destinava, pois os criminosos acabavam não sendo punidos como deveriam. Em razão disso, foi editada a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a qual regula, atualmente, os crimes contra a ordem tributária, contra a ordem econômica e contra as relações de consumo.

Analisando-se esta última lei suprarreferida, observa-se que, para a caracterização das condutas ali tipificadas, faz-se imprescindível a comprovação do elemento subjetivo do tipo dolo, vale dizer, a demonstração de que as condutas foram perpetradas pelos agentes criminosos com consciência e vontade de sonegar tributos, mediante o emprego de fraude. Assim, constata-se que a responsabilidade penal, nesses delitos, é subjetiva, haja vista que o dolo é parte integrante do tipo penal, sem o qual não haverá a configuração do delito. Ocorre que, não obstante o dolo seja elemento essencial do tipo penal, tem-se que determinados operadores do direito, tais como a fiscalização tributária, o Ministério Público e o próprio Poder Judiciário, não raras vezes, acabam por denunciar e condenar contribuintes sem qualquer comprovação da fraude na conduta dos sujeitos ativos do delito.

Isso se verifica, mormente, no âmbito das autoridades fiscais, as quais são responsáveis por identificar a infração tributária, lavrar o auto de infração e verificar, no bojo da conduta, se houve fraude dos contribuintes e, em sendo esta constatada, formalizar a representação fiscal para fins penais, a qual instruirá a ação penal por crime contra a ordem tributária. Mencionadas autoridades, imbuídas da vontade de arrecadar, acabam presumindo a fraude na conduta dos contribuintes, aplicando-lhes a multa de ofício qualificada, a qual automaticamente dá ensejo à representação fiscal para fins penais, sem, ao menos, terem elementos suficientes da fraude. Soma-se a isso, ainda, o fato de que as autoridades em comento indicam como sujeitos ativos do delito os sócios-administradores que constam como tais nos documentos constitutivos das empresas, o que caracteriza a responsabilidade objetiva, a qual é vedada no âmbito do direito penal.

Nessa perspectiva, o presente trabalho pretende demonstrar que, em que pese o combate à sonegação fiscal seja essencial e imprescindível para toda a sociedade, a criminalização dessa conduta deve ser analisada com cautela por parte dos agentes fiscais, dos membros do Ministério Público, bem como do Poder Judiciário, devendo a formalização da representação fiscal para fins penais bem como a denúncia estar sempre embasadas em provas cabais da intenção dos contribuintes de fraudarem o Fisco, sob pena do reconhecimento da responsabilidade penal objetiva e da consequente condenação de pessoas inocentes.

2. A tutela penal da ordem tributária

O direito penal é o ramo do direito responsável por analisar as condutas humanas mais graves que ocorrem no meio social, vale dizer, aquelas que atentam contra os valores fundamentais do indivíduo e da sociedade, reprimindo-as através da aplicação de penalidades, sendo a mais gravosa delas a privação da liberdade¹. A atuação do direito penal se dá por meio da elaboração de normas que disciplinam e regem esses comportamentos humanos intoleráveis no ordenamento jurídico, devendo as normas obedecer ao princípio da legalidade².

Considerando-se que o objetivo precípuo do direito penal é a repressão de condutas indesejáveis no seio social, tem-se que esse ramo do direito é o principal instrumento utilizado por parte do Estado para o controle e preservação da ordem social. Isso porque, compete ao direito penal aplicar a penalidade mais severa no âmbito do direito, qual seja, a privação da liberdade, quer por meio de aplicação de pena privativa de liberdade, quer por meio de aplicação de medidas de segurança. Em razão disso, o direito penal é orientado pelo princípio da intervenção mínima, do qual decorrem os princípios da subsidiariedade³ e da fragmentariedade, que consistem, respectivamente, na utilização do direito penal como última medida, vale dizer, *ultima ratio*, quando restarem insuficientes as sanções previstas nos demais ramos do direito.

¹ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Livro eletrônico.

² BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 1. Livro eletrônico.

³ ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Organização e Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 29.

Nessa esteira, considerando-se que o direito penal é utilizado como última medida relativamente à preservação da ordem social, verifica-se que somente condutas que coloquem em perigo valores fundamentais da sociedade, tais como a vida, a integridade física, a saúde, a segurança, a propriedade etc., são tipificadas como crimes no ordenamento jurídico brasileiro, não se ocupando, esse ramo do direito, de condutas pouco relevantes. Daí por que se diz que o direito penal visa proteger *bens jurídicos*, que são os bens mais valiosos e importantes para a sociedade⁴.

Nessa toada, compreende-se que as condutas criminosas não são simplesmente definidas pelo legislador como tais, mas são, antes de tudo, analisadas sob o prisma do efetivo dano ou perigo de dano aos bens jurídicos mais relevantes para a sociedade. Daí por que Eugênio Pacceli afirma que o Poder Legislativo, embora legitimado para tanto, não pode definir livremente as condutas que serão objeto de incriminação, sem qualquer limitação⁵.

Como é cediço, o direito é uma ciência jurídica e social dinâmica, haja vista que se modifica de acordo com a evolução dos usos e costumes da sociedade. Assim também ocorre no âmbito do direito penal, em que os bens jurídicos a serem protegidos se modificam ao longo do tempo e de acordo com as necessidades da sociedade. Nesse viés, destaque-se que um bem jurídico tutelado quando da publicação do Código Penal vigente, datado de 7 de dezembro de 1940, pode, atualmente, não ser mais objeto de tutela pelo direito penal, assim como bens jurídicos que são atualmente tutelados não os eram na década de 1940.

Nessa esteira, Claus Roxin destaca que os bens jurídicos não estão predeterminados ao legislador, mas que este pode criá-los, de acordo com as necessidades da sociedade, como ocorre no âmbito do direito tributário. Vejam-se suas palavras:

“[...] os bens jurídicos não necessariamente são fixados ao legislador com anterioridade, como é o caso, por exemplo, da vida humana, mas que eles também possam ser criados por ele, como é o caso das pretensões no âmbito do Direito Tributário”⁶.

Partindo-se da premissa de que os bens jurídicos tutelados pelo direito penal são os bens mais relevantes e valiosos para a sociedade, necessários para o desenvolvimento do indivíduo, bem como que tais são fruto de transformações sociais, podendo ser criados pelo legislador, tem-se que, a partir dos anos de 1965, o direito penal sentiu a necessidade de tutelar as condutas relacionadas com a falta de pagamento de tributos por parte dos cidadãos, a fim de coibir a sonegação fiscal, por meio da edição da primeira lei sobre o tema, qual seja, a Lei n. 4.729/1965, a qual será analisada mais adiante. No tópico a seguir, será(ão) analisado(s) o(s) bem(ns) jurídico(s) que se pretende tutelar com a incriminação da conduta de sonegação fiscal.

⁴ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Livro eletrônico.

⁵ PACCELI, Eugênio; e CALLEGARI, André. *Manual de direito penal: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 24. Livro eletrônico.

⁶ ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Organização e Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 19.

2.1. O bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária

Consoante referido no item anterior, os bens jurídicos não são estáticos e taxativos. Pelo contrário, são criados de acordo com as transformações e anseios sociais. Nessa perspectiva, Luciano Feldens relaciona a evolução dos bens jurídicos penalmente tutelados com as diferentes dimensões dos direitos fundamentais. Para tanto, o autor destaca que, assim como surgiram as diferentes gerações de direitos fundamentais, quais sejam, a primeira geração (direitos individuais de liberdade), a segunda geração (direitos sociais de igualdade) e a terceira geração (direitos coletivos e difusos de fraternidade), havendo, ainda, quem classifique tais gerações em cinco ou seis, tem-se que os bens jurídicos penalmente tutelados também foram surgindo em consonância com essa evolução de direitos⁷.

Os direitos fundamentais de terceira geração, os quais importam para o presente estudo, são caracterizados por serem transindividuais ou metaindividuais, uma vez que abarcam uma coletividade de pessoas, podendo-se citar, a título de exemplo, os direitos do consumidor, ao meio ambiente, à ordem econômica, à ordem tributária etc.⁸ Nessa esteira, considerando que a terceira dimensão de direitos fundamentais trouxe para o ordenamento jurídico os direitos entendidos como difusos e coletivos, expressões que podem ser compreendidas pelo texto do Código de Defesa do Consumidor, denominados de transindividuais e metaindividuais, há que se reconhecer que, para o direito penal, também surgiram bens jurídicos difusos e coletivos que precisavam de proteção penal. Nessa perspectiva é que Eugênio Pacceli destaca que existem bens jurídicos com dimensão individual, ao passo que há bens jurídicos que possuem uma dimensão coletiva ou difusa, como ocorre com o meio ambiente⁹.

Luciano Feldens bem esclarece a questão em tela, quando discorre sobre a tutela penal dos direitos difusos e coletivos. Vejam-se suas palavras:

“Ao Direito Penal, nessa perspectiva, reserva-se uma missão de inquestionável relevância, voltada à conferência de especial proteção a essas objetividades que, alçadas ao plano constitucional – circunstância a já denotar a sua essencialidade –, carregam consigo a nota da transindividualidade: os direitos e interesses coletivos e difusos, os quais, a partir de sua incorporação pelo sistema jurídico-penal, se habilitariam a ser categorizados, também, como bens jurídicos coletivos e difusos”¹⁰.

Para o autor, o reconhecimento da tutela penal de direitos difusos e coletivos é feito pela análise do sujeito que tem seus direitos violados. Nesse viés, Luciano Feldens, ao analisar a expressão *interesse difuso*, destaca o seguinte:

“[...] conceitos político-normativos como *ordem econômica*, *ordem tributária*, *regularidade do sistema financeiro* enfeixam uma relação de significados na qual se contém, para além do interesse público *stricto sensu*, o interesse de todos os sujeitos sociais – indivíduos conviventes em sociedade – submetidos a essas categorias [...]”¹¹ (destaques do autor).

A partir do acima transcrito, pode-se reconhecer que as condutas delitivas praticadas por determinado indivíduo podem, sim, atingir uma coletividade de indivíduos. É o que se verifica, com mais facilidade, nos crimes contra as relações de consumo, em que todos os consumidores são expostos a risco, e nos crimes contra o meio ambiente, em que toda a sociedade é considerada vítima, pois todos têm direito a um meio ambiente saudável. Da mesma forma, ocorre nos crimes contra a ordem tributária, em que toda a sociedade é prejudicada quando determinado indivíduo pratica as condutas descritas nos tipos penais previstos na lei que regulamenta os crimes contra a ordem tributária.

Claus Roxin, ao conceituar bem jurídico, sustenta que o Estado, ao tipificar as condutas penais, deve ter por objetivo assegurar uma convivência pacífica e livre aos indivíduos, assegurando-lhes a proteção dos direitos humanos. Para tanto, o autor destaca que o Estado deve não só garantir as necessidades individuais de cada ser humano, mas, também, as instituições estatais que assegurem essas condições, como, por exemplo, sistemas monetário e de impostos saudáveis¹².

Partindo-se da premissa de que, para a garantia das condições individuais, há que se ter um sistema de impostos saudável, a fim de viabilizar e concretizar os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, tem-se que cada indivíduo tem o dever de colaborar com o financiamento do Estado, pagando, portanto, tributos, conforme leciona José Casalta Nabais¹³. Entretanto, como é cediço, a sociedade possui uma grande resistência ao pagamento de tributos, por inúmeras razões, dentre as quais se encontra a má gestão de tais recursos, o que acarreta na ausência de atendimento das necessidades básicas da população, como saúde, educação, segurança etc.¹⁴

Não obstante, em que pese existir inúmeros problemas com relação à gestão das finanças públicas, o pagamento de tributos é um dever fundamental previsto constitucionalmente, o qual se revela imprescindível para a concretização dos direitos fundamentais também previstos na Constituição Federal, que são assegurados para toda a sociedade. Desse modo, verifica-se que a ausência de pagamento dos tributos agride um *bem jurídico coletivo*, porquanto toda a sociedade resta prejudicada quando determinado indivíduo deixa de pagar seus tributos.

Nessa conjuntura, pode-se concluir que a evolução dos bens jurídicos a serem tutelados pelo direito penal está diretamente relacionada à evolução dos di-

⁷ FELDENS, Luciano. *Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco*: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 27-30.

⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 48.

⁹ PACCELI, Eugênio; e CALLEGARI, André. *Manual de direito penal*: parte geral. São Paulo: Atlas, 2015, p. 25. Livro eletrônico.

¹⁰ FELDENS, Luciano. *Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco*: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 31.

¹¹ FELDENS, Luciano. *Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco*: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 33.

¹² ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Organização e Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomoli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 17-18.

¹³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

¹⁴ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 92. Livro eletrônico.

reitos fundamentais, uma vez que estes representam os valores fundamentais do indivíduo e, portanto, reclamam total proteção. Nesse diapasão, considerando-se que os direitos fundamentais de terceira dimensão trouxeram como titulares pessoas indeterminadas, sendo caracterizados, pois, por serem direitos difusos e coletivos, tem-se que o direito penal passou a ter de tutelar, também, as condutas criminosas que tinham como vítimas a coletividade, como ocorre nos crimes contra a ordem tributária, conforme acima delineado.

Assim, após restar compreendido o conceito de bem jurídico e quais bens jurídicos os crimes contra a ordem tributária visam tutelar, passar-se-á, no próximo tópico, à análise da tipificação e da legislação aplicável aos delitos sob exame.

2.2. *Tipificação dos crimes contra a ordem tributária no Brasil: levantamento legislativo*

A primeira aparição dos crimes fiscais, no Brasil, remonta à época do Brasil-Ímpério, na qual havia grande circulação de mercadorias pelas alfândegas. Em razão disso, o primeiro delito fiscal tipificado no Brasil foi o crime de contrabando, consoante preceituava o art. 177¹⁵ do Código Criminal do Império do Brasil¹⁶. Cumpre destacar que o Código Criminal do Império do Brasil, datado de 16 de dezembro de 1830, previa tão somente o crime de contrabando como crime fiscal à época.

Após, com a entrada em vigor do Código Penal de 1940, foram acrescentados outros tipos penais tributários, tais como os crimes de falsificação de documentos públicos e o excesso de exação¹⁷. Logo após, outras leis esparsas que tratavam de crimes relacionados a tributos foram acrescentando tais condutas ao Código Penal, destacando-se, a título de exemplo, o art. 11 da Lei n. 4.357/1964, que incluiu, dentre as condutas que caracterizavam apropriação indébita, as de não recolhimento do imposto de renda retido na fonte e do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas¹⁸.

Até então, não havia nenhuma norma específica que disciplinasse apenas sobre os crimes tributários. Foi assim que, no ano de 1965, entrou em vigor a primeira norma que tipificou penalmente as condutas de sonegação fiscal, qual seja, a Lei n. 4.729¹⁹, de 14 de julho de 1965²⁰. Segundo Ives Gandra da Silva

¹⁵ “Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação, ou exportação. Penas – perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.” (BRASIL. Lei de 16 de dezembro de 1830. Manda executar o código criminal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM-16-12-1830.htm>. Acesso em: 07 mai. 2016)

¹⁶ TENÓRIO, Igor. *Direito penal tributário: ilícito administrativo e ilícito penal em matéria tributária: doutrina, tratados internacionais, jurisprudência e legislação brasileira*. 1. ed. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 45.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 6.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 91. Livro eletrônico.

¹⁹ BRASIL. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.

²⁰ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 91. Livro eletrônico.

Martins, tal diploma legal, com relação ao direito tributário, “[...] pretendeu baliçar as implicações penais nesse direito, na busca de nova arma de pressão a preservar o crédito fiscal”²¹.

Referido diploma legal disciplinou, no art. 1º, incisos I a V, da Lei n. 4.729/1965, condutas que indicavam a intenção do agente de não pagar ou pagar a menor os tributos devidos, mediante, basicamente, alteração, falsificação e omissão de informações que eram necessárias para que a Fazenda Pública pudesse fiscalizar o correto recolhimento dos tributos. Analisando-se as condutas descritas no art. 1º, incisos I a V, da Lei n. 4.729/1965, observa-se que o legislador previu o *dolo específico* do agente para cada conduta, na medida em que utilizou as expressões “[...] com a intenção de eximir-se [...]”, “[...] com a intenção de exonerar-se [...]” etc.

Decorridos alguns anos, em razão da ineficácia da norma supramencionada, entrou em vigor a Lei n. 8.137²², de 27 de dezembro de 1990, a qual revogou a lei suprarreferida e tipificou os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo²³. Os crimes contra a ordem tributária estão previstos no art. 1º, incisos I a V e parágrafo único, bem como no art. 2º, incisos I a V, da Lei retrorreferida. Outrossim, o art. 3º, incisos I a III, prevê os crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária.

Atualmente, vigora, no Brasil, o Código Penal de 1940, com a previsão de crimes fiscais que foram sendo acrescentados desde a edição da Lei Penal retro mencionada. No mesmo sentido, com relação aos crimes contra a ordem tributária, vigora, especificamente, a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que tipifica delitos materiais e formais contra a ordem tributária. Cumpre salientar que, com relação aos crimes materiais, previstos no art. 1º, incisos I a V e parágrafo único, do diploma legal em tela, o Supremo Tribunal Federal editou Súmula Vinculante, de n. 24²⁴, prevendo que os crimes materiais contra a ordem tributária não se tipificam antes da constituição definitiva do crédito tributário. Isso se dá pelo fato de que se faz imprescindível a comprovação da supressão ou redução do tributo para a consumação do delito, o que se verifica somente após a constituição definitiva do crédito tributário.

Feitas tais digressões sobre a evolução legislativa dos crimes contra a ordem tributária, bem como da tipificação legal de tais delitos e, tendo-se em conta que a lei que, atualmente, disciplina sobre os crimes sob análise é a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passar-se-á a analisar, na próxima seção, a responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária.

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 8.

²² BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.

²³ COSTA JUNIOR, Paulo José da; e DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 108.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 12 mai. 2016.

2.3. Responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária

Preambularmente, antes de se adentrar na análise da responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária, cumpre tecer alguns comentários acerca das infrações tributárias e das infrações penais tributárias (delitos fiscais), expressões diferenciadas e denominadas pela doutrina de “direito tributário penal” e “direito penal tributário”, respectivamente. Mencionados esclarecimentos se fazem necessários, ainda que didaticamente, para que se possam compreender os tipos de responsabilidade aplicados para cada infração, bem como quais infrações são punidas pelo direito tributário e quais o são pelo direito penal.

Entende-se por infrações tributárias a violação às normas tributárias, notadamente às que disciplinam sobre as obrigações tributárias principais e acessórias, sendo tal violação reprimida pela aplicação de sanções de natureza administrativa, pela própria Administração Pública, entendendo-se como a mais comum delas a penalidade pecuniária (multa)²⁵. A guisa de exemplo, destaque-se a não apresentação da declaração anual de ajuste do Imposto de Renda, para cuja infração será aplicada uma multa. Ademais, o inadimplemento dos tributos, que é a mera falta de pagamento, também é considerado infração tributária, para cuja conduta é aplicada uma multa de mora.

Por outro lado, as infrações penais tributárias são as infrações tributárias consideradas demasiadamente nocivas à integridade do Erário e à sociedade como um todo e que, por tal razão, são tipificadas como crimes, sendo-lhes cominadas penas privativas de liberdade²⁶. Para Igor Tenório, o direito penal tributário consiste em uma especialização do direito penal, havendo infração à lei penal e à lei fiscal²⁷. A título de exemplo, cite-se o caso de um determinado contribuinte que, de forma intencional, omite informações em documentos fiscais, com o fim de pagar menos tributo. Ademais, no que tange às infrações penais tributárias, não há que se falar em mero inadimplemento de tributos a ensejar sua tipificação, mas, sim, em sonegação, que traduz a ideia de redução ou supressão de tributos mediante o emprego de *fraude*.

Considerando-se que há a presença do elemento fraude nas infrações penais tributárias, consoante se depreende da leitura dos arts. 1º, incisos I a V, da Lei n. 8.137/1990 e art. 2º, incisos I a V, da mesma lei, pode-se concluir que a responsabilidade, nesses casos, será sempre *subjetiva*, vale dizer, far-se-á sempre necessária a demonstração da intenção de sonegar/fraudar (dolo) na conduta do agente, ou culpa, nos casos expressos em lei²⁸. Ressalte-se, ainda, que às infrações penais tributárias são aplicadas as regras e princípios do direito penal, devendo tal área do direito disciplinar a matéria, não obstante seja necessária a utilização do direi-

²⁵ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 90. Livro eletrônico.

²⁶ COSTA JUNIOR, Paulo José da; e DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 15.

²⁷ TENÓRIO, Igor. *Direito penal tributário: ilícito administrativo e ilícito penal em matéria tributária: doutrina, tratados internacionais, jurisprudência e legislação brasileira*. 1. ed. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 58.

²⁸ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 91. Livro eletrônico.

to tributário para a devida análise e compreensão das condutas criminosas descritas nos tipos penais.

Para o presente estudo, importa a análise das infrações penais tributárias, para as quais é necessária a configuração da responsabilidade subjetiva do agente. Isso porque, o Código Penal Brasileiro determina que o crime deve ser doloso ou culposo, concluindo-se, daí, que esse diploma legal consagrou a *responsabilização subjetiva* do agente no âmbito do direito penal, sendo vedada e repudiada a responsabilização objetiva, visto que ela viola o princípio segundo o qual não há crime sem culpa²⁹. Segundo Hugo de Brito Machado, a responsabilidade penal consiste na aptidão para receber a sanção, sendo que, para a configuração da responsabilidade subjetiva, há que se averiguar as condições psicológicas do agente, enquanto que, na responsabilidade objetiva, analisa-se apenas o nexo de causalidade entre a conduta e o dano³⁰. Consoante lecionam Zaffaroni e Piarangeli, a responsabilidade objetiva se configura “[...] com a proibição de uma conduta pela mera causação de um resultado, sem exigir-se que esta causação tenha ocorrido dolosa ou culposamente”³¹.

Com relação à responsabilidade subjetiva, quando Hugo de Brito Machado faz referência às condições psicológicas do agente, tal está a se referir ao *dolo* e à *culpa* do agente no momento do cometimento da infração. O crime doloso, de acordo com o art. 18, inciso I, do Código Penal, é dividido em dolo direto e dolo eventual. O dolo direto ocorre quando o agente quis o resultado, ao passo que o dolo eventual ocorre quando o agente assumiu o risco de produzi-lo. Já o crime culposo é definido pelo art. 18, inciso II, do Código Penal, como sendo aquele praticado por imprudência, negligência ou imperícia do agente.

A responsabilidade, nos crimes contra a ordem tributária, pode ser depreendida do art. 11 da Lei n. 8.137/1990, que dispõe que o agente que concorrer para a prática das condutas previstas nesse diploma legal responderá por elas *na medida de sua culpabilidade*, restando evidente que os crimes contra a ordem tributária pressupõem a atuação dolosa do agente e a demonstração do vínculo subjetivo entre o agente e os crimes praticados. Daí por que se depreende que ninguém poderá ser responsabilizado por crime contra a ordem tributária simplesmente por figurar como sócio ou diretor de uma pessoa jurídica, uma vez que é necessária a comprovação da participação e da intenção do agente na prática da conduta criminosa.

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado:

“[...] a responsabilidade por crimes contra a ordem tributária é subjetiva e depende sempre da efetiva participação do acusado no cometimento do ilícito. A condição de dirigente da pessoa jurídica não é suficiente para ensejar a responsabilidade penal pelos ilícitos no âmbito desta cometidos.

²⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; e PIARANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2013, p. 470-471.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 75.

³¹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; e PIARANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2013, p. 471.

Inadmissível, outrossim, a presunção de dolo como decorrência do interesse da empresa na obtenção de lucros”³².

Por ora, para a presente seção, basta que esteja claro que a responsabilidade penal, nos crimes contra a ordem tributária, é sempre *subjetiva*, vale dizer, será sempre necessária a comprovação do dolo/intenção/consciência/vontade do agente em realizar a supressão ou redução de tributos. Superada tal questão, far-se-á, em seguida, a análise de alguns problemas que surgem no momento da aplicação da Lei que tipifica os delitos sob estudo.

3. Problemas concretos nos crimes contra a ordem tributária

Consoante acima demonstrado, a tipificação penal das condutas que resultam na *supressão* ou *redução* de tributos tem como objetivo tutelar/proteger a integridade do Erário, bem como a coletividade como um todo, haja vista que o Estado necessita de recursos financeiros para atingir seus fins constitucionalmente previstos. Ocorre que, embora exista uma lei que, de forma específica, tipifique tais condutas, tem-se que alguns problemas podem surgir quando os operadores do direito a aplicam, tais como agentes da Receita Federal, membros do Ministério Público, Magistrados etc.

Os problemas existentes vão desde a presunção de dolo, até o oferecimento de denúncia genérica, sem especificação da conduta perpetrada pelo sujeito ativo. Os problemas em comento levam à violação de direitos fundamentais dos contribuintes, os quais, além de terem de suportar o rígido e autoritário tratamento despendido pelos agentes fiscalizadores, têm de figurar como sujeitos ativos de delitos que não cometeram, simplesmente porque os agentes fiscais presumiram que houve intenção de fraude nas condutas perpetradas pelos contribuintes, ou mesmo aplicaram a responsabilidade objetiva.

É com base nos acontecimentos apontados acima que a presente pesquisa se propôs a trazer alguns dos problemas concretos que ocorrem no momento da aplicação da Lei de crimes contra a ordem tributária, levando-se em conta, ainda, o fato de que a apuração das infrações tributárias, que podem culminar em uma infração penal, têm início com a atividade das autoridades fiscais, as quais, sem qualquer justificativa, violam direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, sem qualquer respeito à ordem jurídica e constitucional. Entretanto, quando entra em cena a seara penal, tais comportamentos dos agentes fiscais devem ser repelidos, porquanto, o que está em jogo é a liberdade dos indivíduos.

Feitas tais considerações, passa-se à análise de alguns problemas que podem ser identificados no âmbito de aplicação dos crimes contra a ordem tributária.

3.1. A formação do animus subjetivo: dolo e a sua presunção

A fim de se fazer uma análise dos problemas concretos existentes no momento da aplicação da lei que disciplina os crimes contra a ordem tributária, faz-se imprescindível conceituar e analisar como que se dá a formação do elemento subjetivo do tipo *dolo*, haja vista que, em não havendo dolo, não haverá crime. Isso

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 81.

porque, embora a Lei n. 8.137/1990 não preceitue expressamente que os delitos ali previstos só serão assim considerados quando praticados de forma *dolosa*, tem-se que os crimes contra a ordem tributária somente serão considerados praticados quando houver a presença do dolo, visto que não há previsão da prática de tais crimes na modalidade culposa, consoante dispõe o art. 18, parágrafo único, do Código Penal. Em razão disso, entende-se que tais crimes são previstos somente na modalidade dolosa e, portanto, o operador do direito deve observar a presença da consciência e da vontade do agente para a configuração do delito³³.

Nesse viés, tem-se que o dolo, segundo Júlio Fabbrini Mirabete, possui três teorias classificadas doutrinariamente, quais sejam, a teoria da vontade, da representação e do assentimento. Para a teoria da vontade, o dolo consiste na prática da conduta de forma consciente e voluntária. Já para a teoria da representação, o dolo é a previsão do resultado. Por fim, a teoria do assentimento é a previsão do resultado somada à aderência da conduta. Ressalte-se, nessa perspectiva, que o Código Penal adotou a teoria da vontade para o dolo direto e a teoria do assentimento para o dolo eventual³⁴.

Consoante já mencionado na seção referente à responsabilidade penal, o dolo está previsto no art. 18, inciso I, do Código Penal, inferindo-se, daí, que o dolo está presente quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo. A palavra “querer”, prevista no dispositivo legal, imprime a ideia de consciência e vontade ao realizar a conduta criminosa, vale dizer, intenção determinada e preordenada para a realização do tipo. Segundo Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Piarangeli, o dolo pode ser definido como “[...] a vontade realizadora do tipo objetivo, guiada pelo conhecimento dos elementos deste no caso concreto”³⁵.

Em suma, compreende-se o dolo direto como sendo a prática de conduta tipificada penalmente, de forma consciente e voluntária, e o dolo indireto/eventual como sendo a prática de conduta tipificada penalmente com previsão e aquiescência do resultado, embora não querido. Ocorre que o dolo, por ser um elemento subjetivo, é difícil de ser demonstrado, sendo diretamente provado somente por meio da confissão³⁶. Considerando-se essa problemática, tem-se que a identificação do dolo se dará através do contexto fático-probatório, por meio do qual poderá se inferir se o agente agiu de forma dolosa ou não. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que “[...] uma conduta é qualificada como dolosa ou não de acordo com o modo de produção dos fatos, ou seja, são esses que qualificam ou não a conduta como típica ou atípica”³⁷.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 45. Livro eletrônico.

³⁴ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal: parte geral – arts. 1º a 120 do CP*. 16. ed. rev. e atual. até dezembro de 1999. São Paulo: Atlas, 2000. v. 1, p. 139.

³⁵ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; e PIARANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2013, p. 434.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 79.

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 46. Livro eletrônico.

A despeito de o dolo ser de difícil comprovação, isso não faz com que as autoridades fiscais, ministeriais e judiciárias possam presumir o dolo na conduta do agente, por meio de provas que não apontem com precisão a presença do elemento doloso, sob pena de violação ao princípio do *in dubio pro reo*. Essa constatação também deve ser observada, notadamente, nos casos dos crimes contra a ordem tributária, em que o dolo deve ser cabalmente comprovado. Vejam-se as palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho:

“O dolo, ou melhor, o comportamento doloso deve ser cabalmente provado em cada caso e não meramente presumido; a anatomia dos fatos é que revelará ou não se o agente quis o resultado proibido. No campo das infrações de caráter penal tributário, o ‘querer’ se revela, em cada caso, pelo modo pela qual a infração é perpetrada, o qual emerge da análise dos atos praticados antes e depois da configuração em concreto do fato punível. Por isso, os traços do dolo podem estar presentes desde os atos preparatórios até nos atos praticados após a consumação do ilícito e que consiste em medidas tendentes a esconder o proveito, isto é, a vantagem econômica obtida *contra legem*. Assim, ao aplicador da norma penal resta somente a possibilidade de verificar a linguagem dos indícios que lhes são apresentados e que revelam traços do comportamento do agente antes, durante e depois dos fatos”³⁸.

Entendido, pois, que o dolo direto consiste na prática da conduta prevista penalmente de forma consciente e voluntária, com intenção de realização dos tipos objetivos, passa-se à análise da formação do dolo no âmbito do direito penal tributário.

O conceito de dolo, no âmbito dos crimes tributários (direito penal tributário), assemelha-se ao conceito de sonegação e fraude³⁹. Isso porque, o dolo, no direito penal tributário, está intrinsecamente relacionado às multas, que são as sanções praticadas no direito tributário penal. Veja-se que a linha que separa o direito penal tributário do direito tributário penal é bastante tênue, pois o que enseja a aplicação de um ou de outro é a ocorrência de dolo.

A Lei n. 9.430/1996 traz, em seu art. 44, as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, que é aquele realizado pela autoridade administrativa quando, dentre as hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, verificar-se inconsistências, omissão, inexatidão, dolo, fraude, simulação nos lançamentos efetuados por declaração ou homologação. Nesse particular, cumpre ressaltar que a grande maioria dos tributos, atualmente, é objeto de lançamento por homologação, também conhecido como autolancamento, que é aquele em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo e o paga, sem prévio exame da autoridade administrativa. Sendo encontradas inconsistências nesse autolancamento, a autoridade fiscal procede ao lançamento de ofício, aplicando multas, caso seja necessário.

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 49. Livro eletrônico.

³⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 52. Livro eletrônico.

Essas multas estão previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996. De acordo com o inciso I do artigo em comento, a multa será no percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença do tributo nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta ou inexatidão de declaração. Essa multa é conhecida como multa de ofício e o inciso em questão diz respeito ao inadimplemento ou mera inconsistência na declaração feita pelo contribuinte. Consoante dispõe o inciso II do dispositivo legal em tela, a multa será no percentual de 50% sobre o valor do pagamento mensal em casos relativos ao Imposto de Renda e à tributação da pessoa jurídica. Tal multa é conhecida como multa isolada.

Por fim, o § 1º do artigo sob análise traz a previsão de uma multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, quando restar constatada sonegação, fraude ou conluio nos casos previstos no inciso I do art. 44. Para tanto, o § 1º faz remissão aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964, que instituiu o antigo imposto sobre consumo. Referidos artigos trazem o conceito de sonegação⁴⁰, fraude⁴¹ e conluio⁴².

Analisando-se os conceitos de sonegação, fraude e conluio, observa-se que, para a ocorrência de alguma das três hipóteses, é necessária a comprovação da ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, de modo a não pagar ou reduzir o pagamento do imposto. Ou seja, para a configuração de sonegação e fraude e, conseqüentemente, do dolo, há que se verificar se o contribuinte agiu de forma consciente e voluntária, não bastando a demonstração da ocorrência dos tipos objetivos da norma penal. Em face disso, constata-se que o dolo, no direito penal tributário, é caracterizado pelos elementos “sonegação” e “fraude”, os quais autorizam a aplicação de multa de ofício qualificada/agravada pelos agentes fiscais.

Essa multa agravada é necessária para a formação da justa causa para a ação penal, pois somente se ela for mantida é que deverá ser levado ao conhecimento do Ministério Público Federal ou Estadual, a depender do tributo devido. Tal informação é extraída do Decreto n. 2.730/1998⁴³, que regulamenta o art. 83 da

⁴⁰ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente” (BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 16 mai. 2016).

⁴¹ “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento” (BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 16 mai. 2016).

⁴² “Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72” (BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 16 mai. 2016).

⁴³ BRASIL. Decreto n. 2.730, de 10 de agosto de 1998. Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm>. Acesso em: 24 mai. 2016.

Lei n. 9.430/1996⁴⁴, que disciplina sobre os crimes contra a ordem tributária. Analisando-se, conjuntamente, a Lei sob estudo e o mencionado Decreto, observa-se que o procedimento para fins de ação penal por crimes contra a ordem tributária funciona da seguinte forma: o Auditor-Fiscal da Receita Federal/Estadual, tomando conhecimento de ocorrência de crime contra a ordem tributária, ao lavrar o auto de infração, deve encaminhar, ao final do processo administrativo-fiscal, uma representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, quando, dentre outras hipóteses previstas em lei, restar mantida a imputação de multa agravada, consoante se extrai do art. 2º, inciso I, do Decreto n. 2.730/1998⁴⁵.

Considerando o procedimento previsto tanto na Lei quanto no Decreto acima referidos, observa-se que cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Estadual/Federal aplicar a multa agravada e, sendo o caso, formalizar a representação fiscal para fins penais a ser enviada ao Ministério Público. Em virtude disso, tem-se que cabe à autoridade administrativo-fiscal reunir elementos e provas cabais da conduta dolosa do contribuinte, pois esta autoridade será a responsável por aplicar a multa agravada que dá ensejo a uma futura ação penal, bem como por confeccionar a representação fiscal para fins penais, a qual faz as vezes de um inquérito policial, instruindo a ação penal. Nesse sentido leciona Edmar Oliveira Andrade Filho:

“A imputação da prática da conduta dolosa e a demonstração dos elementos de prova que lastreiam devem ser feitos no lançamento tributário, uma vez que o dolo exigido pela lei penal é aquele previsto nas leis tributárias. O emissor do lançamento tributário (do auto de infração) deve reunir provas sobre os fatos que denunciam a ocorrência do dolo em cada caso; logo, não é suficiente a simples enunciação sobre a ocorrência de uma infração à lei tributária. A conduta que a lei penal alcança é qualificada em função da finalidade (do propósito de lesar ou expor a perigo o bem jurídico tutelado) e não apenas em função do resultado produzido; enfim, a incidência da lei exige o resultado e o dolo. O resultado é o fim visado pela lei; o dolo é o meio pelo qual se qualifica o resultado. Se o lançamento tributário for omissivo ou lacunoso acerca da ocorrência do dolo não pode servir de lastro para a futura proposição de ação penal,

⁴⁴ “Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.” (BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 25 mai. 2016)

⁴⁵ “Art. 2º Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se: I – mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento; [...]” (BRASIL. Decreto n. 2.730, de 10 de agosto de 1998. Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm>. Acesso em: 24 mai. 2016)

embora possa ter eficácia para fins de aplicação das normas da legislação tributária⁴⁶.

A par de tudo o que foi acima exposto, pode-se concluir que o dolo, no direito penal tributário, é configurado por meio da ocorrência e comprovação da *sonegação* e/ou da *fraude*, que reclamam intenção, consciência e vontade do agente de fraudar o Fisco, bem como de deixar de recolher o tributo devido aos cofres públicos. Essa análise da conduta delitiva do contribuinte compete à autoridade administrativo-fiscal, a qual compete lavrar o auto de infração e, sendo constatada a ocorrência de *sonegação* e *fraude*, aplicar a multa de ofício qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, que dá ensejo à representação fiscal para fins penais.

Portanto, cabe à autoridade fiscal reunir os elementos necessários para a comprovação do dolo por parte do contribuinte. Ocorre que, na prática, o que se tem observado, é que a Receita Estadual/Federal, imbuída do âmago de arrecadar, não raras vezes, sem qualquer elemento que comprove o dolo do contribuinte, imprescindível para a configuração dos crimes contra a ordem tributária, aplica-lhe a multa de ofício qualificada, sob o fundamento de que restou verificada a *sonegação* e a *fraude* por parte do contribuinte, bem como envia ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais, sob o argumento de estar exercitando o que faculta o art. 16 da Lei n. 8.137/1990⁴⁷. O Órgão Ministerial, por sua vez, no mesmo sentido, oferece denúncias genéricas, sem, ao menos, especificar e pormenorizar a conduta delitiva do contribuinte/acusado, o que fere o princípio do contraditório e da ampla defesa. Eis, então, a problemática que se quer trazer com o presente estudo. Como pode a fiscalização, a qual já mantém uma relação arbitrária e de “poder” com relação aos contribuintes, presumir o elemento subjetivo do tipo dolo e, somente com base em presunções, aplicar multa qualificada de forma indiscriminada e formalizar uma representação fiscal para fins penais em face dos contribuintes? Não seria, isso, uma forma de cobrança forçada de tributos?

A atitude perpetrada pelos agentes fiscais viola princípios constitucionais previstos em prol dos contribuintes que são utilizados, justamente, para limitar o poder do Estado de arrecadar. Ademais, o direito penal é informado pelos princípios da *ultima ratio*, da subsidiariedade, não podendo ser utilizado de forma indiscriminada, sem qualquer critério. Além disso, o *modus operandi* da fiscalização com relação à apuração de infrações, violando direitos dos contribuintes, revela-se como uma forma de compelir/constranger/forçar os contribuintes a recolherem aos cofres públicos os tributos devidos, sob pena de aplicação da pena mais rígida prevista no sistema jurídico brasileiro, qual seja, a privação da liberdade. Ressalte-se, ainda, que quando não estão demonstrados cabalmente os elementos informadores do dolo e os contribuintes são condenados à pena de prisão, tal caracteriza uma prisão por dívida, a qual é vedada pelo ordenamento jurídico

⁴⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 70-71. Livro eletrônico.

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 156. Livro eletrônico.

brasileiro, consoante preceitua o Pacto de São José da Costa Rica, firmado pelo Brasil.

Note-se que a atitude da fiscalização trazida neste estudo, consistente no oferecimento de denúncia em face de contribuintes e na posterior condenação criminal sem comprovação cabal do dolo, traz enormes consequências aos contribuintes, os quais ficam à mercê das autoridades fiscalizadoras, as quais não respeitam os direitos dos contribuintes e acabam por prejudicá-los de forma pessoal e profissional. Sim, pois um empresário que acabe figurando como réu em uma ação penal, embora, posteriormente, fique demonstrada sua inocência, acaba sofrendo as consequências de uma persecução criminal. Isso porque, perante a sociedade, certamente o empresário será mal visto e a pessoa jurídica na qual trabalha também o será, tendo isso reflexo na atividade desenvolvida pela empresa. Ressalte-se, ainda, que a pessoa jurídica ficará sendo visada pela fiscalização, a qual não perde a oportunidade de aplicar multas aos contribuintes, mesmo quando não seja o caso de sua aplicação.

Faz-se necessário refletir, em casos tais, se não deveria haver uma punição aos agentes fiscais pela prática de tais condutas. As atitudes perpetradas pelo Fisco podem se amoldar, muitas vezes, ao delito previsto no art. 316, § 1º, do Código Penal, o qual tipifica como criminal a conduta do funcionário público de exigir tributo indevido ou, quando devido, emprega meio vexatório ou gravoso, não autorizado por lei. Veja-se que a aplicação de multa qualificada, a qual dá ensejo a uma ação penal, faz com que o contribuinte pague qualquer tributo, mesmo que indevido, somente para não sofrer as consequências de um processo criminal, as quais são bastante gravosas.

Não se ignore o fato de que, realmente, a sonegação fiscal e a fraude existem e devem ser combatidas, condenando-se os sujeitos ativos dos delitos. Entretanto, esse combate à sonegação deve ser realizado com base nos ditames legais, sem arbitrariedades por parte do Estado. Para tanto, existe a Constituição Federal, as Leis, os princípios informadores do direito e mecanismos próprios previstos em lei, que devem ser observados e respeitados. Estando exaustivamente entendido que o dolo é elemento subjetivo do tipo e que, portanto, sem sua comprovação a conduta é atípica, à fiscalização é vedado imputar uma conduta criminosa aos contribuintes sem, ao menos, provas contundentes da consciência e da vontade dos contribuintes de cometerem os tipos penais descritos em lei.

Nessa conjuntura, tem-se que o objetivo da presente seção era esclarecer a formação do elemento subjetivo do tipo dolo nos crimes contra a ordem tributária, bem como trazer à reflexão como as repartições públicas e os tribunais têm trabalhado como esse elemento, imprescindível para a configuração dos delitos desse jaez. Verificou-se, pois, que os agentes fiscais e os agentes do Ministério Público não empregam esforços em comprovar o dolo dos contribuintes na prática das condutas delitivas e, via de regra, as denúncias são oferecidas de forma genérica, sem descrição pormenorizada dos fatos ocorridos, o que viola cabalmente os princípios da presunção de inocência, da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Nessa perspectiva, cumpre destacar que uma alternativa existente para coibir o *modus operandi* da fiscalização seria a sua punição pelo crime de excesso de

exação, previsto no art. 316, § 1º, do Código Penal, a fim de que o direito penal não seja utilizado como uma forma de cobrança de tributos, haja vista que não possui essa finalidade. Saliente-se que alguma medida deve ser tomada no sentido de conter os arbítrios dos agentes fiscais, sob pena de os contribuintes sofrerem violações dos seus direitos fundamentais.

3.2. O erro de tipo nos crimes contra a ordem tributária

Ponto que merece análise na seara dos crimes contra a ordem tributária diz respeito à excludente de tipicidade denominada de erro de tipo, prevista no art. 20 do Código Penal⁴⁸. Considerando que os crimes contra a ordem tributária se configuram somente se praticados com dolo, tem-se que o delito praticado em virtude de erro sobre elemento constitutivo do tipo penal não deve ser punido, visto que exclui o dolo⁴⁹. A ocorrência dessa excludente no âmbito dos crimes fiscais se mostra mais acentuada, em virtude da alta complexidade da legislação tributária que predomina no Brasil. Note-se que, via de regra, a legislação tributária – compreendendo-se, no seu bojo, leis ordinárias e complementares, decretos, portarias, resoluções etc. – é altamente complexa, de difícil entendimento e instável⁵⁰, o que leva muitos contribuintes a erro no momento da interpretação e da aplicação de tais normais.

Soma-se a isso, ainda, o fato de a Administração Tributária, no processo administrativo fiscal, não raras vezes, reconhecer que não houve supressão ou redução do tributo, pois os agentes fiscais muitas vezes se equivocam ao lavrar os autos de infração, diante da legislação tributária complicada, complexa e caótica que se tem⁵¹. Isso se mostra relevante no momento da análise dos crimes contra a ordem tributária, na medida em que traz implicações significativas na formação do elemento subjetivo do tipo *dolo*, visto que os contribuintes, no momento da prática de um ilícito penal, podem não estar agindo de forma intencional e pre-determinada, mas, sim, podem estar apenas interpretando de maneira equivocada a legislação tributária, o que leva muitos contribuintes a serem condenados em ações penais⁵². Entretanto, antes de se verificar as hipóteses de erro de tipo nos crimes em comento, faz-se imprescindível conceituar a excludente, a fim de que se possa compreendê-la.

O erro, segundo De Plácido e Silva, consiste em uma falsa percepção acerca de um fato ou de um coisa⁵³. Erro de tipo, pois, significa uma falsa percepção de

⁴⁸ “Art. 20. O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei” (BRASIL. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del-2848compilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2016).

⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 46. Livro eletrônico.

⁵⁰ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995, p. 21.

⁵¹ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 156. Livro eletrônico.

⁵² DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995, p. 21.

⁵³ ERRO. In: SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 31. ed. atualizada por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Livro eletrônico.

alguma das elementares/verbos do tipo penal, previsto na legislação penal. Para Eugênio Raul Zaffaroni e José Henrique Piarangeli, o erro de tipo significa “[...] o fenômeno que determina a ausência de dolo quando, havendo uma tipicidade objetiva, falta ou é falso o conhecimento dos elementos requeridos pelo tipo objetivo”⁵⁴. Em outras palavras, o erro de tipo pode ser compreendido como o defeito de conhecimento dos elementos normativos descritos no tipo penal. O erro de tipo, pela sua conceituação, afasta o elemento subjetivo do tipo *dolo*, consoante prevê o art. 20 do Código Penal⁵⁵, porquanto aquele que age em erro não possui a vontade livre e consciente de praticar determinada conduta. Portanto, não havendo dolo, não há crime⁵⁶.

Nos casos dos crimes contra a ordem tributária, tem-se que o erro de tipo ocorre com relação às elementares que encontram significação nas normas de direito tributário, tais como tributos, fato gerador, base de cálculo, alíquotas etc., palavras as quais são definidas pelas normas de direito tributário. Para Hugo de Brito Machado, o erro de tipo, na seara dos crimes contra a ordem tributária, possui a seguinte definição:

“[...] é o situado nas questões de Direito Tributário, como as de saber se determinado tributo deve ser calculado desta ou daquela forma, com esta ou aquela base de cálculo, ou alíquota, ou de saber se em uma venda a consumidor é obrigatória a emissão da nota fiscal, ou se é válida a nota fiscal simplificada, ou mesmo o cupom de máquina registradora, ou outro equipamento”⁵⁷.

Analisando-se o trecho acima transcrito, observa-se que o erro de tipo pode ocorrer com frequência nos crimes contra a ordem tributária, haja vista que, muitas vezes, o contribuinte pode entender que a alíquota de determinado tributo é *x* e não *y*, que o sujeito ativo do tributo era o Estado e não o Município, que o fato gerador não se perfectibilizou etc. Isso porque, a legislação tributária é extremamente complexa e instável, sendo que os contribuintes, muitas vezes, não conseguem acompanhar essas alterações e se manter constantemente atualizados, o que faz com que tenham uma falsa percepção dos elementos do tipo objetivo.

Sem intenção de sonegar, pode ser que determinado contribuinte não saiba da alteração de uma base de cálculo ou de uma alíquota. Ressalte-se, também, que muitas vezes os contribuintes não têm exata compreensão de quem é o sujeito ativo do tributo, quando os fatos geradores são semelhantes, como no caso de recolhimento de ICMS ou ISSQN nos casos de prestação de serviços. Note-se que, facilmente, os contribuintes erram no momento de aplicar a legislação tributária e, considerando a previsão criminal de determinadas condutas, há que se ter

⁵⁴ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; e PIARANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*: parte geral. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2013, p. 442.

⁵⁵ “Art. 20. O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei” (BRASIL. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del-2848compilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2016).

⁵⁶ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal*: parte geral. 6. ed. atual. e ampl. Curitiba: ICPC, 2014, p. 145.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 57.

muito cuidado na análise do dolo do agente, a fim de se verificar se tal foi consciente e voluntário ou se foi uma interpretação errônea do elemento normativo. Isso influencia sobremaneira no momento da atuação da fiscalização, a qual deve primar pela análise minuciosa da conduta do agente, a fim de verificar se, no caso concreto, a conduta foi praticada com dolo ou se não se tratou de um mero equívoco de interpretação da legislação.

A título de exemplo do acima exposto, cumpre trazer à baila um julgado do Supremo Tribunal Federal que, embora seja datado de 1995, ilustra bem a questão sob análise. Trata-se do HC n. 72.584, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul, no qual os contribuintes, sócios de uma empresa, escrituraram crédito fictício de 5%, visto que recolhiam pela alíquota reduzida de 12% e escrituravam com a alíquota de 17%, relativa às operações internas. Para o Ministro Relator Maurício Corrêa, o qual teve voto vencido, houve dolo na conduta perpetrada pelos contribuintes, ao passo que, para os demais ministros, incluindo-se o Ministro Marco Aurélio Mello, os contribuintes somente aplicaram o diferencial de alíquota que mais lhes beneficiava, em observância à lei. Confira-se a ementa do julgado:

“Crime contra a ordem tributária – ICMS – alíquotas diferenciadas – creditamento – fraude. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do artigo 1º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito” (STF, HC n. 72.584/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, j. 17.10.1995, *DJe* 03.05.1996)⁵⁸.

No voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio Mello, tal afirmou que a matéria relativa ao diferencial de alíquota é recorrente nos tribunais, pois existe uma ambiguidade sobre o valor a ser lançado, havendo muita divergência com relação a isso e que, no presente caso, os contribuintes se utilizaram do diferencial de alíquota que mais lhes interessava, estando tudo registrado nos documentos fiscais. Nessa oportunidade, impende colacionar excerto do voto proferido pelo Ministro em referência:

“Apreciamos vários casos oriundos de São Paulo em que versada a questão e, portanto, o procedimento dos contribuintes foi reiterado, isto diante de uma situação ambígua sobre o valor a ser lançado a título de abatimento. Indaga-se: podemos considerar esse fato como típico, apanhado pela norma especial de regência? A meu ver, não! Não há como cogitar do dolo, da

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 72.584/RS. Impetrantes: Hugo Mosca e outros. Coator: Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Maurício Corrêa. Brasília, DF, 17 de outubro de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+72584%2ENUME%2E%29+OU+%28HC%2EACMS%2E+ADJ2+72584%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cb52em9>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

intenção de fraudar. O que houve, na hipótese, foi a assunção, pelo contribuinte, do procedimento que mais lhe interessava, tudo, em sentido figurado, à luz do dia.

[...]

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

[...] Não vejo, na hipótese, o dolo, que é inerente ao tipo penal; é o elemento subjetivo do tipo penal. Houve, sim, uma culpa, uma imperícia na interpretação da ordem jurídica em vigor, mas não o dolo” (destaque nosso)⁵⁹.

Analisando-se o acima transcrito, observa-se que, como no caso supramencionado, há muitas questões ambíguas no âmbito do direito tributário, o que leva muitos contribuintes a erro de interpretação e aplicação da lei, notadamente no que tange às alíquotas, às bases de cálculo, à ocorrência do fato gerador, ao sujeito ativo dos tributos etc. Nesses casos, cabe à fiscalização, ao Ministério Público, bem como ao Poder Judiciário analisarem se realmente houve dolo (fraude e sonegação) na conduta dos contribuintes, por meio do contexto fático-probatório trazido aos autos pela acusação, a fim de que não sejam condenados criminalmente pela falsa percepção que tiveram de algum elemento da norma tributária.

Nesse contexto, objetivou-se, com essa seção, conceituar brevemente a excluída de tipicidade denominada *erro de tipo* e demonstrar que, no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, a excluída em comento possui uma maior incidência de aplicação, porquanto a legislação tributária é extremamente complexa, caótica e instável, exigindo muita atenção e atualização dos contribuintes sujeitos a estas normas. Saliente-se que, caso os contribuintes não tenham uma assessoria contábil e jurídica somente para interpretar e aplicar a legislação tributária, correm o risco de serem processados criminalmente por crimes contra a ordem tributária, sendo que, não raras vezes, a alegação de ocorrência de erro de tipo não é reconhecida pelo Poder Judiciário.

Em seguida, passar-se-á à análise de outra questão controversa na seara dos crimes contra a ordem tributária, consistente na responsabilização penal dos sócios-administradores das pessoas jurídicas que praticam delitos desse jaez.

3.3. A responsabilização penal fundada no contrato/estatuto social

Outra questão bastante polêmica no que tange aos crimes contra a ordem tributária consiste na responsabilização dos sócios-administradores de empresas

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 72.584/RS. Impetrantes: Hugo Mosca e outros. Coator: Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Maurício Corrêa. Brasília, DF, 17 de outubro de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+72584%2ENUME%2E%29+OU+%28HC%2EACMS%2E+ADJ2+72584%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cb52em9>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

pela prática de crimes desta natureza. Certamente que, quando constatada e devidamente comprovada a vontade livre e consciente dos sócios-administradores da prática dos crimes sob análise, faz-se imprescindível a persecução penal de tais sujeitos. O problema, todavia, cinge-se no fato de a persecução penal ter início tão somente com base no fato de estes sócios-administradores figurarem como tais nos contratos sociais ou estatutos das empresas.

Analisando-se os tipos penais previstos na Lei n. 8.137/1990, verifica-se que tais delitos ocorrem com mais frequência no âmbito empresarial, sendo contribuinte a pessoa jurídica⁶⁰. Isso porque, normalmente se pressupõe atividade das pessoas jurídicas a emissão de notas fiscais pela venda de mercadorias e prestação de serviços, a escrituração de livros e documentos fiscais etc., não obstante as pessoas físicas também poderem figurar como sujeito ativo de crimes contra a ordem tributária quando postulam deduções no Imposto de Renda com base em documentos falsos ou omitem rendimentos tributáveis⁶¹. Ocorre que, no direito penal, não há previsão de responsabilização da pessoa jurídica, salvo nos casos de crimes ambientais⁶², consoante autoriza o art. 225, § 3º, da Constituição Federal. Isso se verifica em razão de que o Código Penal Brasileiro exige, para a configuração do delito, a vontade livre e consciente do agente, bem como tem por finalidade a aplicação de pena privativa de liberdade, a qual não pode ser cominada às pessoas jurídicas.

No que tange aos crimes sob exame, tem-se que o art. 11 da Lei n. 8.137/1990⁶³ é o único que faz referência à pessoa jurídica, não prevendo sua responsabilidade, mas, sim, disciplinando sobre o concurso de agentes, ao prever que quem concorrer para a prática do delito, inclusive por meio de pessoa jurídica, deve responder por ele na medida de sua culpabilidade. Não se está a falar, pois, em responsabilidade penal da pessoa jurídica, mas sim que respondem pelos crimes tributários aqueles que se utilizam de pessoa jurídica para praticá-los.

Os agentes que se utilizam de pessoa jurídica para o fim de praticar os delitos em tela devem ter suas condutas identificadas e comprovadas pelo órgão acusador, qual seja, o Ministério Público, sendo vedado ao órgão ministerial oferecer denúncia em face de pessoas que simplesmente figuram como sócios-administradores no contrato social ou estatuto da empresa, uma vez que a responsabilização penal pressupõe consciência e vontade da conduta praticada, o que não se verifica pela simples análise de um documento constitutivo da pessoa jurídica. Ressalte-se, por oportuno, que o dolo, consoante analisado na seção anterior, deve ser evidenciado com base em fatos e provas, e não simplesmente pela figuração de

⁶⁰ SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 106.

⁶¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 66. Livro eletrônico.

⁶² SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. 6. ed. atual. e ampl. Curitiba: ICPC, 2014, p. 671.

⁶³ “Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorrer para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade” (BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016).

alguém como sócio de uma empresa⁶⁴, sob pena de configuração da responsabilidade penal objetiva.

No mesmo sentido lecionam Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari, para quem compete à fiscalização agregar ao auto de infração elementos que comprovem a prática da conduta, a consciência e a vontade do agente em prática-la, não bastando somente o envio do auto de infração, com aplicação de multa qualificada, ao órgão ministerial, para posterior oferecimento de denúncia. Vejam-se suas palavras:

“Portanto, a lavratura do auto de infração não é elemento suficiente para a instauração da ação penal. Ao auto de infração devem ser agregados outros elementos e dados indiciários do comprometimento da vontade do contribuinte. Antes de proceder à representação ao Ministério Público, cumpre à fiscalização aprofundar-se no exame relativo ao fato e principalmente ao vínculo existente entre a conduta delitiva e a sua autoria, que não decorre, pura e simplesmente, da representação legal da empresa”⁶⁵.

Ocorre que, não obstante a vedação da responsabilidade penal objetiva no direito penal, tem-se observado, na prática forense, que a fiscalização tributária, ao formular a representação fiscal para fins penais, tem presumido o dolo dos sócios-administradores de empresas, tão somente pelo fato de figurarem como tais nos documentos constitutivos da pessoa jurídica. No mesmo sentido, percebe-se, ainda, que o órgão acusador tem oferecido denúncias genéricas, sem individualização e análise das condutas dos contribuintes, embasando-se simplesmente nas informações contidas nos documentos constitutivos das empresas. Tem-se, com isso, mais uma questão problemática na aplicação dos crimes contra a ordem tributária, visto que os agentes fiscais, além de presumirem o dolo dos contribuintes, nos casos de crimes praticados no âmbito de pessoas jurídicas, ainda verificam a autoria do delito por meio da análise do quadro societário da empresa, responsabilizando criminalmente, muitas vezes, pessoas que não tiveram consciência e vontade de praticar a conduta típica.

O Ministério Público, por sua vez, a fim de embasar o oferecimento de denúncia em face dos sócios-administradores por crimes de natureza tributária, utiliza-se, por vezes, da teoria do domínio do fato⁶⁶, segundo a qual, de forma simplificada, é considerado coautor ou partícipe do delito aquele que possui o domínio final do fato, embora não tenha executado o fato típico. A constitucionalidade e aplicação de tal teoria ainda é muito debatida entre os juristas e teve muita repercussão no Brasil após o julgamento da Ação Penal n. 470, no Supremo Tribunal Federal (caso mais conhecido como “mensalão”). A teoria do domínio do fato teve como precursor o penalista Hans Welzel e, posteriormente, foi desen-

⁶⁴ SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 109.

⁶⁵ COSTA JUNIOR, Paulo José da; e DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 111-112.

⁶⁶ BURUNSIZIAN, Alexandre. Teoria do domínio do fato pode implicar controlador da empresa em crime tributário. Braga e Moreno Consultores e Advogados, [S.I.], 2016. Disponível em: <<http://blog.bragamoreno.com.br/2016/03/teoria-do-dominio-do-fato-pode-implicar-controlador-da-empresa-em-crime-tributario/>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

volvida pelo penalista Claus Roxin, cada qual com suas opiniões e conceituações sobre o assunto, e surgiu da necessidade de uma reconstrução do instituto da autoria do delito. De acordo com a teoria em comento, é considerado autor mediato aquele que possui o domínio do fato criminoso, embora outra pessoa tenha executado o tipo penal objetivo⁶⁷.

Ocorre que, atualmente, ainda há muita discussão e divergência sobre a aplicação de tal teoria. Outrossim, a aplicação desta teoria no âmbito dos crimes contra a ordem tributária se revela muito perigosa, visto que se dá a entender que se está admitindo a responsabilidade penal objetiva em matéria penal, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. Frise-se, novamente, que para a configuração dos crimes contra a ordem tributária se faz imprescindível a comprovação do dolo, por meio de evidências, fatos e provas, não podendo alguém ser condenado pelo simples fato de figurar como sócio-administrador, *controller*, gerente financeiro, vale dizer, cargos de chefia e de direção de uma empresa, com base no argumento de que referida pessoa, pelo fato de estar em uma posição de comando, deveria ter o domínio de tudo o que ocorre no âmbito do seu setor ou da pessoa jurídica como um todo.

Nessa esteira, a fim de demonstrar a aplicação prática desta teoria no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, cumpre colacionar um julgado oriundo do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no qual se instaurou divergência com relação à autoria e, por fim, predominou-se o entendimento, por maioria, no sentido de que o sujeito integrante do quadro societário da empresa deveria responder pelo delito previsto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/1990, em virtude de que teria o domínio do fato delitivo. Confira-se a ementa do julgado:

“Penal e processual penal. Crime contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90). Teoria do domínio do fato. Autoria demonstrada.

1. Embargos infringentes em face de acórdão da 1ª Turma deste egrégio Tribunal que, por maioria, deu parcial provimento à apelação criminal interposta pelo réu, para, mantendo a condenação do 1º grau pela prática do delito previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, apenas reduzir a pena privativa de liberdade imposta.

2. Busca o embargante prevalecer o voto minoritário, que divergiu da maioria do órgão colegiado apenas quanto à autoria do delito. Desta forma, estes embargos limitam-se à discordância quanto à autoria do crime, uma vez que não houve divergência no tocante à materialidade do delito contra a ordem tributária previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90.

3. O sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária não é necessariamente a pessoa que pratica o comportamento descrito na lei penal, mas, sim, aquele que possui o domínio do fato, ou seja, sem executar diretamente a conduta típica, controla a atividade de outro que a realiza.

4. *In casu*, na época dos fatos delitivos – 2000 a 2002, em que pese o embargante não fazer parte do quadro societário da empresa sonegadora, há provas robustas nos autos de que era ele quem traçava os destinos da pes-

⁶⁷ ALFLEN, Pablo Rodrigo. *Teoria do domínio do fato*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 17-20.

soa jurídica. Ressalte-se depoimento de uma das testemunhas arroladas pela defesa e interrogatório do embargante nos autos da Ação penal nº 2004.83.00.006842-6, onde o recorrente reconheceu ser o administrador da sociedade.

5. Embargos infringentes improvidos” (TRF5, EIACR n. 8939/01/PE, Des. Fed. Rel. Francisco Cavalcanti, Pleno, j. 18.09.2013, *DJe* 25.09.2013)⁶⁸.

No caso acima transcrito, Antônio Carlos de Medeiros Alves foi denunciado como incurso nas penas do crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/1990, em razão de a pessoa jurídica da qual era sócio-administrador ter apresentado declarações falsas à Receita Federal. Em sede de Embargos Infringentes, visando prevalecer o voto minoritário do Desembargador Federal José Maria Lucena, que entendeu pela ausência de comprovação da autoria, o réu asseverou que não restou demonstrado ter sido sócio ou administrador da empresa no período em que praticadas as condutas delitivas, razão pela qual deveria ser absolvido.

O Desembargador Federal Relator, por sua vez, afirmou, no voto-condutor do julgado, invocando a teoria do domínio do fato, que o sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária não é necessariamente a pessoa que pratica o comportamento descrito na lei penal, mas, sim, aquele que possui o domínio do fato, ou seja, sem executar diretamente a conduta típica, controla a atividade de outro que a realiza. Nos mesmo sentido, extrai-se o seguinte excerto:

“No âmbito empresarial, o administrador de uma empresa possui o domínio de fato de todas as atividades realizadas por esta, eis que age por intermédio da pessoa jurídica. Assim, a jurisprudência tem manifestado que, nesses crimes, a responsabilidade é do diretor da empresa, desde que comprovada a gerência de fato. Na hipótese presente, na época dos fatos delitivos – 2000 a 2002, o quadro societário da Guliver Indústria de Laticínios Ltda. era formado por Silvânia Pereira Bispo e Antônio José dos Santos Neto (vide fls. 375/378). Entretanto, quem traçava os destinos da pessoa jurídica era Antônio Carlos de Medeiros Alves”⁶⁹.

No caso sob exame, entendeu-se, por maioria, que o réu Antônio Carlos de Medeiros Alves deveria ser condenado pela prática do crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/1990, em razão de ter figurado como sócio-administrador da empresa no período em que praticadas as condutas delitivas e que, por tal razão, tinha o domínio de fato das atividades realizadas pela pessoa jurídica. Ressalte-se que, embora no caso trazido à colação até tenham existido provas do envolvimento do réu Antônio Carlos de Medeiros Alves na prática das condutas delitivas, tem-se que esta teoria deve ser utilizada com cautela, pois ela acaba por

⁶⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Embargos Infringentes em Apelação Criminal n. 8.939/01/PE. Embargante: Antônio Carlos de Medeiros Alves. Embargado: Ministério Público Federal. Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti. Recife, PE, 18 de setembro de 2013. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 11 jun. 2016.

⁶⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Embargos Infringentes em Apelação Criminal n. 8.939/01/PE. Embargante: Antônio Carlos de Medeiros Alves. Embargado: Ministério Público Federal. Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti. Recife, PE, 18 de setembro de 2013. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 11 jun. 2016.

acusar os sócios-administradores de empresas de forma indiscriminada, muitas vezes sem a real comprovação do dolo.

Nessa conjuntura, procurou-se demonstrar, com a presente seção, o perigo existente entre a aplicação da teoria do domínio do fato no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, em que os sócios-administradores das pessoas jurídicas, não raras vezes, são condenados em ações penais pela prática de crime tributários pelo fato de figurarem em contratos sociais como tais. Pretendeu-se sinalizar que a teoria do domínio do fato ainda carece de debates e análises, notadamente no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, sob pena de muitos inocentes ainda serem condenados por delitos que sequer tinham consciência e vontade em praticá-los.

4. Considerações finais

Através da presente pesquisa, pôde-se concluir que a sonegação fiscal é uma prática existente há muitos anos no Brasil e que foi evoluindo ao longo do tempo. Como é cediço, há uma resistência muito forte por parte dos contribuintes no que tange ao pagamento de tributos, podendo-se atribuir a isso o fato de a carga tributária ser praticamente insuportável no Brasil, bem como pelo fato de o poder público gerir de forma ineficiente as receitas tributárias, o que gera um descrédito dos contribuintes na instituição Estado e, conseqüentemente, uma vontade cada vez menor de contribuir para as suas finalidades.

Embora existam inúmeros problemas com relação à arrecadação e a gestão dos tributos, os contribuintes possuem o dever constitucional de financiar o Estado, a fim de que este consiga, ao menos em tese, cumprir as finalidades previstas na Constituição Federal. Para tanto, a prática da sonegação fiscal deve ser proibida, através da previsão de sanções pelo seu cometimento. Em razão disso, considerando que a sonegação fiscal estava se tornando uma prática cada vez mais frequente, sentiu-se a necessidade de uma tutela mais efetiva, a qual se dá pela aplicação do direito penal, visto que tal ramo do direito é aplicado como *ultima ratio*, vale dizer, quando outros ramos do direito não dão conta de disciplinar determinadas condutas.

Foi assim que, no ano de 1965, entrou em vigor a primeira lei que tutelava penalmente as condutas de sonegação fiscal, qual seja, a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, sendo posteriormente revogada pela Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a qual disciplina, atualmente, os crimes contra a ordem tributária. Analisando-se a lei atual que regula os crimes contra a ordem tributária, verificou-se que o dolo é elemento subjetivo do tipo penal, sendo tal elemento, no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, caracterizado pela intenção de sonegar, por meio de condutas fraudulentas. Registre-se que, para a configuração do delito, as fraudes devem ser provadas.

Entretanto, a despeito de as condutas fraudulentas terem de ser comprovadas, observou-se que, na prática, operadores do direito, notadamente os agentes fiscais, a quem compete apurar a infração tributária e a ocorrência de crimes fiscais, sem qualquer elemento probatório e com o intuito de “forçar” o pagamento dos tributos, acabam presumindo o dolo, o que caracteriza a responsabilidade

objetiva no direito penal. Ademais, observou-se que o fato de a legislação tributária ser tão complexa, instável e caótica, faz com que os contribuintes acabem interpretando de forma errônea algum elemento da legislação tributária, o que pode acabar acarretando uma futura ação penal.

Nesse contexto, verificou-se que, certamente, a sonegação fiscal deve ser combatida. Todavia, a criminalização de tais condutas deve seguir os ditames legais e não pode servir de subterfúgio para os agentes fiscais compelirem os contribuintes a pagarem tributos que, muitas vezes, sequer são devidos. Há que se ter muita cautela no momento da identificação dos delitos sob exame, devendo as autoridades responsáveis tomar o cuidado de sempre comprovar a intenção do agente de fraudar o Fisco, sob pena de aplicação da responsabilidade penal objetiva, a qual é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Referências

- ALFLEN, Pablo Rodrigo. *Teoria do domínio do fato*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. Livro eletrônico.
- _____. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.
- BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.
- _____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 jun. 2016.
- _____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 25 mai. 2016.
- _____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 14 mai. 2016.
- _____. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2016.
- _____. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 16 mai. 2016.
- _____. Decreto n. 2.730, de 10 de agosto de 1998. Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm>. Acesso em: 24 mai. 2016.
- _____. Lei de 16 de dezembro de 1830. Manda executar o código criminal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM-16-12-1830.htm>. Acesso em: 07 mai. 2016.
- _____. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 72.584/RS. Impetrantes: Hugo Mosca e outros. Coator: Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Maurício Corrêa. Brasília, DF, 17 de outubro de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+72584%2ENUMER%2E%29+OU+%28HC%2EACMS%2E+ADJ2+72584%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cb52em9>>. Acesso em: 16 jun. 2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 12 mai. 2016.
- _____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Embargos Infringentes em Apelação Criminal n. 8.939/01/PE. Embargante: Antônio Carlos de Medeiros Alves. Embargado: Ministério Público Federal. Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti. Recife, PE, 18 de setembro de 2013. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 11 jun. 2016.
- BURUNSIZIAN, Alexandre. Teoria do domínio do fato pode implicar controlador da empresa em crime tributário. Braga e Moreno Consultores e Advogados, [S.l.], 2016. Disponível em: <<http://blog.bragamoreno.com.br/2016/03/teoria-do-dominio-do-fato-pode-implicar-controlador-da-empresa-em-crime-tributario/>>. Acesso em: 10 jun. 2016.
- BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.
- COSTA JUNIOR, Paulo José da; e DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995.
- ERRO. In: SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 31. ed. atualizada por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Livro eletrônico.
- FELDENS, Luciano. *Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; e POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Livro eletrônico.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

- _____. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal: parte geral – arts. 1º a 120 do CP*. 16. ed. rev. e atual. até dezembro de 1999. São Paulo: Atlas, 2000. v. 1.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Livro eletrônico.
- PACCELLI, Eugênio; e CALLEGARI, André. *Manual de direito penal: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.
- ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Organização e Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. 6. ed. atual. e ampl. Curitiba: ICPC, 2014.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- TENÓRIO, Igor. *Direito penal tributário: ilícito administrativo e ilícito penal em matéria tributária: doutrina, tratados internacionais, jurisprudência e legislação brasileira*. 1. ed. São Paulo: Bushatsky, 1973.
- ZAFFARONI, Eugênio Raúl; e PIARANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2013.