

OS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL
(ARTS. 1º E 2º DA LEI 8.137/90): BEM JURÍDICO,
TÉCNICA DE TUTELA E ELEMENTOS SUBJETIVOS

*THE CRIMES TAX EVASIÓN (ARTS. 1ST AND 2ND, LAW 8,137/90):
LEGAL GOOD, PROTECTION TECHNIQUE E SUBJETIVE ELEMENTS*

MARCELO ALMEIDA RUIVO

Professor do Mestrado e Doutorado do Programa em Ciências Criminais da PUCRS. Doutor em Ciências Jurídico-Criminais pela Universidade de Coimbra (Portugal). Visiting Professor nas Faculdades de Direito da Universidade de Turim e Ferrara (Itália). Pesquisador convidado no Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht (Alemanha). Advogado criminalista em Porto Alegre e São Paulo. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2929-9088>
marceloaruivo@gmail.com

Recebido em: 08.11.2018

Aprovado em: 12.02.2019

Última versão do autor: 16.05.2019

ÁREAS DO DIREITO: Penal; Tributário; Constitucional

RESUMO: O artigo descreve a estrutura objetiva e subjetiva dos crimes contra a ordem tributária. Os crimes contra a ordem tributária dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 são crimes de fraude fiscal, que protegem os bens jurídicos, receita tributária e verdade informacional. O art. 1º protege os bens jurídicos diante de danos. O art. 2º protege os bens jurídicos diante de perigos de dano. A diferença entre eles está no grau de ofensa aos bens jurídicos tutelados exigidos pela redação típica para a consumação delitiva. Essas conclusões são resultado da avaliação das hipóteses de bens jurídicos encontradas na doutrina e na jurisprudência.

PALAVRAS-CHAVE: Fraude fiscal – Receita tributária – Verdade informacional – Elisão – Ofensividade – Insignificância.

ABSTRACT: The article describes the objective and subjective structure of the crimes against the tax order. The crimes against the tax order of the articles 1 and 2 of the Law 8,137/90 are crimes of tax fraud, which protect the legal interests tax revenue and informational truth. The art. 1º protects the legal good from damages. The art. 2º protects the legal good in the face of dangers of damage. The difference between them is in the degree of offense to the legal goods required. These conclusions are the result of the evaluation of the hypotheses of legal goods found in the doctrine and in the jurisprudence.

KEYWORDS: Tax fraud – Tax revenue – Informational truth – Elision – Offensiveness – Insignificance.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O conceito constitucional de crime como ofensa ao bem jurídico. 3. A diferenciação entre elisão, evasão e o crime de fraude fiscal. 4. Os bens jurídicos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90. 4.1. Ordem tributária. 4.2. Integridade do erário público ou da fazenda pública. 4.3. Arrecadação tributária. 4.4. Receita tributária e a verdade informacional. 5. O tipo objetivo do crime de dano do art. 1º da Lei 8.137/90. 6. O tipo objetivo do crime de perigo de dano do art. 2º da Lei 8.137/90. 7. A lesão penalmente insignificante. 8. O tipo subjetivo. 9. Consequências processuais e a súmula vinculante nº 24. 10. Conclusão. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário¹ e o direito penal tributário² têm desenvolvido conteúdo ético nas últimas décadas. Os principais crimes tributários do ordenamento jurídico brasileiro são as denominadas sonegações fiscais dos arts. 1º³ e 2º da Lei 8.137/90,⁴ sobre os quais persistem divergências por quase três décadas. Tratam-

1. BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 584-585 e 588-589. Sobre a ética fiscal do contribuinte e as atitudes frente ao dever de contribuir, TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro Herrera de Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 109 e ss. e 111 e ss.
2. RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para uma fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 181-191.
3. “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V”.
4. “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

-se de divergências sobre a teoria do tipo e a teoria do ilícito, com significativas consequências práticas na delimitação do crime e na exigência dos indícios mínimos de materialidade para o ajuizamento da ação penal.

Sonegação fiscal é a denominação tradicionalmente usada desde a Lei 4.729/65, ainda que se saiba não ser apropriada tecnicamente.⁵ Em verdade, as ditas sonegações brasileiras são crimes de fraude fiscal que proíbem fenômenos semelhantes ao incriminado nos ordenamentos português, espanhol, italiano e alemão. Em Portugal, tem-se a fraude fiscal e a fraude fiscal qualificada (arts. 103^{o6} e 104^{o7},

aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

5. SANTOS, Gérson Pereira dos. *Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Saraiva, 1981, p. 219.
6. “Artigo 103.º Fraude. 1 – Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:
 - a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
 - b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
 - c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 – Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000. 3 – Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”
7. “Artigo 104.º Fraude qualificada. 1 – Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

do *Regime Geral de Infracções Tributárias* – REGIT). Na Espanha, encontra-se a defraudação fiscal do art. 305 do CP espanhol, que exige o engano capaz de propiciar benefícios fiscais indevidos.⁸ Na Itália, há os crimes de declaração fraudulenta mediante o uso de faturas ou outros documentos de operações inexistentes (art. 2),⁹ declaração fraudulenta mediante outros artifícios (art. 3),¹⁰

público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. 2 – A mesma pena é aplicável quando: a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. 3 – Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. 4 – Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.”

8. BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho penal econômico*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 221-222.
9. “Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti 1. E’ punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni (...) relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.”
10. “Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. 1. Fuori dai casi previsti dall’articolo 2, e’ punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l’imposta evasa e’ superiore, con

declaração infiel (art.4),¹¹ omissão declaração (art. 5º)¹² e ocultamento ou destruição de documentos contábeis (10º),¹³ do *Decreto legislativo 10 marzo 2000*,

riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, e' superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, *non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.*"

11. "Art. 4. Dichiarazione infedele 1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, e' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi ((inesistenti)), quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro ((centocinquantamila)); b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi ((inesistenti)), e' superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a ((euro tre milioni)). (4) ((1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilita' di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilita' previste dal comma 1, lettere a) e b)."
12. "Art. 5. Omessa dichiarazione 1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. 1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate e' superiore ad euro cinquantamila. 2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

n. 74. Na Alemanha, existe o crime de fraude tributária (*Steuerhinterziehung*, § 370),¹⁴ do Código Tributário (*Abgabenordnung* – AO).¹⁵ Mais do que a mera supressão, redução ou o simples não pagamento do tributo, bem como mais do que a não informação da ocorrência de fatos geradores do tributo, está em questão o dano ou perigo de dano à receita tributária, causado pela fraude ou omissão da conduta penalmente devida para o não pagamento total ou parcial do valor devido à título de tributo.

dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.”

13. “Art. 10 – Occultamento o distruzione di documenti contabili. 1. Salvo che il fatto costituisca piu’ grave reato, e’ punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l’evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui e’ obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.”
14. “§ 370 Steuerhinterziehung (1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer 1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, 2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder 3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. (2) Der Versuch ist strafbar. (3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter 1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, 2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger oder Europäischer Amtsträger (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) missbraucht, 3. die Mithilfe eines Amtsträgers oder Europäischen Amtsträgers (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, 4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, 5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt oder 6. eine Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die er alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen nutzt und auf diese Weise fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. (4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

As bases da compreensão dominante estão consagradas na Súmula Vinculante nº 24,¹⁶ mesmo assim se encontram propostas de relativização do conteúdo da Súmula em detrimento da legalidade penal e da segurança jurídica. A resolução analítica das ditas divergências exige a identificação da estrutura objetiva dos ilícitos da sonegação fiscal, diante do conceito constitucional de crime e dos modelos de técnica de tutela do bem jurídico. Isto é, a forma de redação da estrutura objetiva do ilícito no tipo penal. Igualmente, é necessário esclarecer o que consta pressuposto na S.V. nº 24, a fim de ampliar a previsibilidade normativa e resguardar a segurança jurídica.

2. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE CRIME COMO OFENSA AO BEM JURÍDICO

A Constituição Federal estabelece critérios orientadores do conceito constitucional de crime como ofensa a bens jurídicos. O princípio constitucional da ofensividade (*nullum crimen sine iniuria*) estabelece como requisito material obrigatório

der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. (5) Die Tat kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist. (6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden. (7) Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen werden.”

15. Especificamente sobre o crime de fraude tributária e o respectivo bem jurídico tutelado, ver TIEDEMANN, Klaus, *Wirtschaftsstrafrecht: Besonderer Teil mit wichtigen R-echtstexten*, 3º ed., München: Vahlen, 2011, p. 76-77.
16. “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

que todo tipo penal deve descrever conduta ofensiva ao bem jurídico.¹⁷ A ofensividade é um critério de direito material na Constituição brasileira, utilizado para a classificação da gravidade dos crimes e orientação do tipo de procedimento penal, no sentido de que é competência dos juizados especiais o julgamento de “infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumaríssimo”,¹⁸ conforme determina o art. 98, I, CF.¹⁹ O reconhecimento das importâncias dogmática e político-criminal do princípio da ofensividade tem aumentado na jurisprudência constitucional brasileira²⁰ e italiana.²¹

-
17. Por exemplo, D’AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal, escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009, p. 77; RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 72 e ss. e 179. Na Itália, MANES, Vittorio. *Il principio di offensività nel diritto penale, cãnone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*. Torino: Giappichelli editore, 2005, p. 242 e ss.; VALENTI, Alessandro. Principi di materialità e offensività” In: INSOLERA, Gaetano; MAZZACUVA, Nicola; PAVARINI, Massimo; ZANOTTI, Marco. *Introduzione al sistema penale*, 3. ed., Torino: Giappichelli, 2006; FIANDACA, Giovanni; MUSCO, Enzo. *Diritto penale, Parte generale*, 6. ed., Bologna: Zanichelli, 2010, p. 152-153; GROSSO, Carlo Federico; PELISSERO, Marco; PETRINI, Davide; PISA, Paolo. *Manuale di diritto penale: parte generale*. Milano: Giuffrè, 2013, p. 53; PULITANÒ, Domenico. *Diritto penale*, 5. ed., Torino: Giappichelli, 2013, p. 183; MANNA, Adelmo, *Corso di diritto penale, parte generale*. 4. ed., Milano: Cedam, 2017, p. 66; LANZI, Alessio; ALDROVANI, Paolo. *Diritto penale tributário*, 2. ed., Milano: Cedam, 2017. p. 5-7.
18. “Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão: I – juizados especiais, providos por juízes togados, ou togados e leigos, competentes para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumaríssimo, permitidos, nas hipóteses previstas em lei, a transação e o julgamento de recursos por turmas de juízes de primeiro grau”.
19. Assim, RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 72, nota 220; RUIVO. O início do julgamento da inconstitucionalidade do crime de porte de drogas para uso próprio (art. 28 da Lei 11.343/2006). *Boletim IBCCRIM*, v. 281. São Paulo, 2016, p. 12. Nesse exato sentido encontra-se o voto do Min. Edson Fachin no julgamento do RE 635.659 pelo Supremo Tribunal Federal, bem destacando a expressividade constitucional da ofensividade no art. 98, I, da CF.
20. Ao menos três julgados constitucionais merecem destaque. No ROHC 81.057-8 em 2005, sobre o crime de porte ilegal de arma de fogo (art. 14 da Lei 10.826/03), sublinha-se o voto do Min. Cezar Peluso. Entende o Ministro que se o objeto de tutela “fora concebido, aliás, com tamanha vagueza e abstração” que “o bem jurídico seria incapaz de exercer qualquer dessas funções metodológicas, a começar pela mais simples a

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

A ofensividade é uma característica fenomenológica da conduta desvaliosa, que é reconhecida pelo direito em razão do desvalor da ofensa causado ao bem jurídico tutelado penalmente. Há duas formas de ofensa ao bem jurídico que caracterizam dois resultados jurídicos diversos em grau de desvalor: o dano ao bem jurídico e o perigo de dano ao bem jurídico. O resultado jurídico não é sempre identificado com o resultado natural, o que ajuda a esclarecer a classificação dos crimes em relação ao resultado. O resultado jurídico ofensivo ao bem jurídico é a avaliação jurídico-axiológica de desvalor fundamentadora da incriminação da conduta,²² quer no direito penal tradicional, quer no direito penal empresarial, bem como seja por meio de crimes de dano, seja por crimes de perigo de dano.

classificatória”, razão pela qual “não basta que o tipo penal esteja disposto à tutela de um bem jurídico fundamental; é preciso mais, é necessário que a conduta seja idônea a lesar ou pôr em perigo o mesmo bem, o que traduz, para empregar termos contemporâneos, na danosidade da conduta” (ROHC 81.057-8, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 29.04.2005, Ementário 2189-2). Mais adiante, no HC 93.820 sobre o crime de posse irregular de arma de fogo (art. 12 da Lei 10.826/03) em 2012, o Min. Celso de Mello votou no sentido de que “isso significa que tal percepção do tema ora em exame (que reconhece a delituosidade do porte e da posse de arma de fogo sem munição) desconsidera o princípio da ofensividade (“*nullum crimen sine injuria*”), cuja invocação afasta a própria incidência do Direito Penal, por inexistir, em casos como o destes autos, qualquer situação de dano efetivo ou potencial ao bem jurídico que se deseja tutelar” (STF, HC 93.820, Rel. Min. Celso de Mello, 2ª T., julgamento 28.02.2012, DJe-155, Publicação 09.08.2013, p. 6-7). No RE 635.659 sobre a apreciação da constitucionalidade do crime de posse de drogas para consumo próprio (art. 28 da Lei 11.343/06) em 2015, o Min. Edson Fachin avançou no reconhecimento da expressividade e fundamento constitucional da ofensividade, apontando que “a doutrina costuma indicar que a sede do princípio da ofensividade como parâmetro de controle de constitucionalidade reside no art. 98, I, da Constituição da República. Embora a referência tópica possa constar desse dispositivo, o conteúdo do princípio decorre, de um lado, da opção constitucional e legal por um Direito Penal orientado por fatos; e, de outro, da impossibilidade de se criminalizar condutas que não atinjam um fundamento constitucionalmente assegurado. Nesse sentido, é correto afirmar que o princípio da ofensividade tem assento constitucional e serve de parâmetro para o controle da atividade do Legislativo” (STF, RE 635.659, Min. Edson Fachin, sem publicação oficial, p. 7-8).

21. Na decisão *Corte Costituzionale, Sentenza 5-8 luglio 2010*, a Corte Constitucional italiana declarou a inconstitucionalidade de causa de agravamento da pena baseado em circunstância estritamente pessoal do autor do fato (Cassazione Penale, 2010, v. 11, p. 3.746).
22. O juízo de desvalor pode recair sobre uma realidade quer natural, quer axiológica prévia à intervenção penal, de modo que não pode o direito penal proibir e criar desvalor em situação não concebida socialmente.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.
Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

O critério da classificação dos crimes de acordo com o tipo de resultado jurídico – dano ou perigo de dano – tem sido confundido com a existência do resultado natural no direito penal brasileiro. O resultado natural é a transformação mecânica do mundo físico perceptível por meio dos sentidos, o que se denomina de “evento” no direito penal italiano. Assim, há crimes com resultados jurídicos de evento, que tem resultado natural (crimes materiais), e crimes com resultado jurídico sem evento (crimes formais),²³ sem a necessidade de verificação de um resultado natural.

Os crimes materiais, com resultado natural de dano ao objeto de tutela, podem ter o evento constatado por meio de um exame de corpo de delito. Por exemplo, no direito penal tradicional, certifica-se o fim da vida de determinada pessoa como prova do dano ao objeto de tutela no evento morte (homicídio, art. 121 do CP) ou a lesão corporal no evento dano à integridade física (lesão corporal, art. 129 do CP). Na criminalidade empresarial, tem-se o exemplo paradigmático do crime de poluição ao meio ambiente (art. 95, *in fine*, da Lei 9.605/98).

Já os crimes formais não permitem a verificação de um resultado natural no plano físico, v.g., a injúria (art. 140 do CP), posse irregular de arma de fogo (art. 12 da Lei 10.826/03), posse de drogas para consumo próprio (art. 28 da Lei 11.343/06) e gestão temerária (art. 4º, parágrafo único, da Lei 7.492/86). Mesmo assim, a configuração do crime exige sempre a ocorrência da ofensa ao bem jurídico. Em síntese, todos os crimes dependem para a sua consumação da verificação do resultado de dano ou de perigo de dano ao bem jurídico no plano valorativo, independentemente se o fenômeno descrito prevê ou não um resultado natural.

3. A DIFERENCIAÇÃO ENTRE ELISÃO, EVASÃO E O CRIME DE FRAUDE FISCAL

O tradicional debate acerca dos critérios de diferenciação entre a (i) elisão, (ii) evasão e (iii) fraude fiscal retoma importância na atualidade brasileira devido aos desafios das autoridades administrativas e judiciárias diante de procedimentos de planejamento tributário. O conceito constitucional de crime como ofensa a bens jurídicos e a teoria do ilícito penal contribuem para o esclarecimento da diferenciação dos três conceitos que possuem diferenças técnicas e axiológicas.

23. A denominação crime formal refere-se à ausência de resultado físico-mecânico (evento natural).

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

Revista Brasileira de Ciências Criminas. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

(i) A elisão fiscal significa o resultado da conduta de eludir (*eludere*), evitar ou esquivar²⁴ legalmente, por meio do conhecimento técnico e habilidade administrativa, a ocorrência de fatos geradores, que tornariam o cidadão sujeito passivo de obrigação tributária ou de obrigação tributária mais onerosa. Trata-se de condutas perfeitamente dentro do espaço de uso regular do direito de liberdade do cidadão,²⁵ v.g. advogados que montam sociedade de advogados para evitar a alíquota mais alta do IR de pessoa física; empresa que adota o regime de tributação menos oneroso entre as alternativas simples, lucro real e lucro presumido, sendo livre de qualquer tipo de sanção jurídica.

(ii) A evasão fiscal é o resultado da conduta de evadir (*evadere*), que significa iludir, sofismar, fugir as ocultas, escapar furtiva ou clandestinamente,²⁶ enganar com subterfúgios ilícitos as obrigações tributárias. A evasão fiscal segue a noção de escapada clandestina da obrigação legal v.g. evasão do condenado da prisão (arts. 113 e 352 do CP) e evasão de divisas (art. 22 da Lei 7.492/86). A evasão é reprovada e evitada por meio de sanção jurídica e, excepcionalmente, quando ofende bem jurídico de natureza penal por meio de pena ou medida de segurança.

(iii) A fraude fiscal é o resultado da conduta penalmente relevante que ofende bens jurídicos tutelados pela lei penal tributária. Não se trata de mera contrariedade ao mandamento da lei tributária, é o dano ou perigo de dano aos valores reconhecidos e protegidos pelo direito penal, razão pela qual são punidas com penas como ocorre nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

A fraude fiscal pressupõe a violação de lei tributária da evasão fiscal. Ao contrário, nem toda evasão fiscal significa fraude fiscal, porque nem todo ilícito tributário é efetivamente dano ou perigo de dano aos valores tutelados na lei penal tributária.

4. OS BENS JURÍDICOS DOS ARTS. 1º E 2º DA LEI 8.137/90

O exato reconhecimento do bem jurídico tutelado na norma penal é pressuposto fundamental para a identificação da técnica de tutela empregada na

24. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 730; MAISSAT, Georges Ignácio. *Pequeno dicionário de latim*. Porto Alegre: Edigal, 2002, p. 93.

25. AMBROSSETI, Enrico Mario; MEZZETTI, Enrico; RONCO, Mauro. *Diritto penale dell'impresa*, 4. ed., 2016, p. 466; VILLEGAS, Hector. *Derecho penal tributario*. Córdoba: Lerner, 1965, p. 99-101.

26. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio*, Rio de Janeiro: Nova fronteira, 1999, p. 853.

proibição da conduta. Sem o reconhecimento exato do bem jurídico não há como apontar a modalidade de ofensa e o momento consumativo do crime. A fraude fiscal não apresenta entendimento pacífico sobre o bem jurídico tutelado, o que dificulta a compreensão dos pontos que são diretamente dependentes. Identifica-se, ao menos, quatro hipóteses sobre o bem jurídico tutelado.

4.1. Ordem tributária

A primeira hipótese afirma que o bem jurídico tutelado seria a suposta “ordem tributária entendida como interesse do Estado na arrecadação dos tributos”.²⁷ A titularidade monista estatal do bem jurídico é ostensiva nessa compreensão, dado que o interesse protegido é do Estado para a “consecução de seus fins”²⁸ e não da pluralidade dos cidadãos, que compõe a sociedade instituidora e legitimadora do Estado.

Trata-se de entendimento disseminado na doutrina e na jurisprudência, que não costuma ser explicado com maior detalhamento, para além da referência à previsão constitucional da ordem econômico-financeira (art. 170 da CF), razão pela qual não pode ser assumido como consequência inexorável da denominação da Lei 8.137/90. O conceito de ordem tributária é bem mais amplo que o estrito interesse arrecadatório estatal. Ordem é um conjunto organizado de valores, conceitos, princípios e finalidades, de modo que a ordem tributária é o conjunto organizado de princípios, valores, conceitos e finalidades, constitucionais e infraconstitucionais, tributárias. Isto é, “uma organização jurídica, uma disposição dada por normativas de Estado ao mundo econômico”.²⁹

A tutela penal de uma ordem jurídica na sua totalidade excede o conceito de bem jurídico-penal como o valor social reconhecido pelo direito penal.³⁰ Os crimes contra a ordem econômica, os crimes contra o sistema financeiro, os crimes

27. BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 417. Semelhante, CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário – Observações de aspectos da teoria geral do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 11, p. 181. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

28. BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 417.

29. RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 99.

30. Nesse sentido, sobre a impossibilidade de tutelar a “ordem econômica”, RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 98-99.

contra o meio ambiente devem proteger valores específicos e melhores determinados que o conjunto dessa ordem na sua integralidade. O problema da proteção de conceitos indeterminados é a incapacitação do bem jurídico para o cumprimento das suas funções dogmáticas,³¹ o que se concretiza na desorientação do destinatário da norma penal e na impossibilidade de verificação exata da forma de consumação delitiva.

4.2. *Integridade do erário público ou da fazenda pública*

outra orientação da doutrina acredita que o bem jurídico seria mais específico no sentido de parcela do patrimônio público, indicando o “erário público”³² ou o “patrimônio da fazenda pública”³³ dos três diferentes entes da federação brasileira como o valor digno de tutela penal. Os entendimentos apresentam o bem com titularidade ora “supraindividual, de cunho institucional”,³⁴ ora individual, segundo o tradicional monismo estatal. A palavra erário advém do vocábulo latino *aerarium*, que significa as reservas do tesouro público originariamente em moedas de bronze e outros metais (*aerarius*).³⁵ Atualmente indica a soma dos recursos financeiros do Estado advindos de diferentes fontes de renda e arrecadação.

Essa é uma das razões pelas quais não se pode identificar absolutamente o bem jurídico tutelado na sonegação fiscal com a integralidade da fazenda pública. Os

-
31. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 187; RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 68-69, 98-99. Sobre a importância prática do bem jurídico, RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes omissivos impróprios como delitos de violação de dever no nacional-socialismo. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. v. 131, p. 242-243. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.
 32. RIOS, Rodrigo Sánchez, *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998, p. 50. Na jurisprudência, TRF4, AC 1999.71.00.013749-2, Des. Fábio Rosa, 7ª Turma, 11.02.03. Na Espanha, BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Económico*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 218.
 33. PRADO, Luiz Regis, *Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 407.
 34. PRADO, Luiz Regis, *Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 407-408.
 35. MAISSIAT, Georges Ignácio. *Pequeno dicionário de latim*. Porto Alegre: Edigal, 2002, p. 17.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

tributos não são a exclusiva fonte de custeio do Estado,³⁶ mesmos ainda o patrimônio estatal restringe-se ao valor arrecado à título de tributos. Há outras formas de custeio como lucros e dividendos de empresas estatais, *royalties* de produtos, aluguéis de imóveis, emissão de títulos, que não podem ser atacados por meio da sonegação fiscal, de modo que é possível que se verifique o aumento do erário público mesmo diante da ocorrência de condutas de sonegação de tributos. Além do que a visão meramente patrimonialista não consegue explicar porque somente os crimes tributários preveem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, diferentemente dos crimes patrimoniais.³⁷

4.3. Arrecadação tributária

há a hipótese do bem jurídico ser a “arrecadação tributária”, vista com titularidade supraindividual ligada à pessoa humana.³⁸ A arrecadação tributária é entendida como o “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais”.³⁹ Essa seria proposta capaz de satisfazer o interesse na proteção tanto do aspecto da “parcela do patrimônio público”, quanto o aspecto “dinâmico de finalidade extrafiscal”.⁴⁰

-
36. ESTELLITA, Heloisa, *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 184 e 186; RUIVO, Marcelo Almeida, Criminalidade fiscal e colarinho branco: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Nascimento da. *Direito penal, direito processual penal, e direitos fundamentais: visão luso-brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 1200.
 37. CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários. Análise a partir do bem jurídico protegido. *Jornal de Ciências Criminais*. São Paulo: Instituto de Ciências Criminais, 2018, v.1, p. 10.
 38. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188-190 e 220-221.
 39. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.
 40. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188; RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013, p. 165 e 167.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

Trata-se de compreensão visivelmente mais concreta e determinada que as anteriores,⁴¹ todavia ainda não inteiramente adequada ao conceito constitucional de crime como ofensa ao bem jurídico. O bem jurídico tutelado pela norma penal é o valor (bem) reconhecido pelo direito penal como merecedor, carente e digno de tutela e não um interesse ou uma função prévia ou criada pelo direito.⁴²

A arrecadação tributária é um instrumento, um procedimento por meio do qual a administração realiza o processo de arrecadar os tributos e obter receita tributária. Uma função somente é valiosa em razão da relação nuclear ou finalística que mantém com um valor social, quer seja mobilizada para desenvolver, quer para proteger o valor. Uma função desvaliosa ou axiologicamente indiferente nem mesmo alcança merecimento de tutela penal para ser avaliada pelos critérios de carência e dignidade de pena. O valor da função está no seu núcleo ou na sua finalidade, razão pela qual a tutela de uma função significa o alargamento do âmbito de tutela do ilícito para âmbitos maiores que o limite do valor penalmente reconhecido. A fraude fiscal não é criminalizada por atacar as regras e os procedimento de arrecadação tributária, mas por lesar o valor social que as normas tributárias pretendem proteger.

Em termos práticos, a tutela de uma função acarreta a ampliação e o menor controle da intervenção penal em relação à tutela de valores, razão pela qual é necessário seguir na investigação do valor que confere conteúdo positivo à arrecadação.

4.4. Receita tributária e a verdade informacional

Os crimes de sonegação fiscal brasileiros – pertencentes ao gênero da fraude tributária –⁴³ têm as suas razões de existir na ofensa a dois bens jurídicos de

41. Assim, RUIVO, Marcelo Almeida. Criminalidade fiscal e colarinho branco: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Nascimento da. *Direito penal, direito processual penal, e direitos fundamentais: visão luso-brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 1201.

42. Sobre o conceito de bem jurídico e sua diferença da tutela de função, RUIVO, Marcelo Almeida. O bem jurídico do crime de corrupção passiva no setor público. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. Coimbra: IDPEE, 2015, v.25, p. 264-265; RUIVO, Marcelo Almeida. Tutela penal do patrimônio administrado por terceiro no sistema financeiro (um breve comparativo da infidelidade alemã, portuguesa e italiana com a gestão fraudulenta brasileira). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 127, p. 113-114. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

43. CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes

titularidade supraindividual, nomeadamente a receita tributária⁴⁴ e a verdade informacional.⁴⁵ O tipo penal do art. 1º da Lei 8.137/90 resulta da proteção conjunta desses dois valores que devem ser ofendidos, por condutas descritas nas elementares típicas, para que haja a fraude fiscal. Conforme reconheceu o STF, a sonegação fiscal não é apenas o inadimplemento ou o dano à receita tributária no sentido da proibição penal do “não pagamento de tributos”,⁴⁶ mas, sim, a fraude com o fim de redução da receita tributária.⁴⁷ Igualmente a sonegação fiscal não é apenas a fraude que lesa a verdade informacional das declarações prestadas pelo contribuinte. Isoladamente as condutas de pagar menos tributo que o devido e a de omitir declaração ou de prestar declaração falsa podem constituir ilícitos administrativos ou mesmo penais diversos da sonegação fiscal do art. 1º da Lei 8.137/90.

O *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90 tutela a receita tributária arrecadada pela administração pública, que pertence aos cidadãos da sociedade que institui, organiza, controla e mobiliza o Estado. A receita tributária é o valor econômico pressuposto para que o ente estatal possa realizar uma série de demandas da população.⁴⁸

tributários. Análise a partir do bem jurídico protegido. *Jornal de Ciências Criminais*, v. 1, p. 12 e 13. São Paulo: Instituto de Ciências Criminais, 2018.,.

44. Em Portugal, sobre o bem jurídico receita tributária, SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Ed., 2006, p. 288 e ss. e, em particular, p. 299 e ss.
45. Em Portugal, sobre a verdade nos crimes fiscais, DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, vol. 13, p. 62. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996; ANDRADE, Manuel da Costa. A fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um ‘crime de resultado cortado’?. *Direito Penal econômico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, v. 3. p. 270-271. Na Itália, sobre o interesse na “transparência fiscal”, DI AMATO, Astolfo, *Diritto penale dell’impresa*. 7. ed., Milano: Giuffrè, 2011, p. 504.
46. ARE 999425 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017, processo eletrônico, repercussão geral, DJe 050, divulg 15.03.2017, pub 16.03.2017, p. 7-8; Antes, STF, HC 81.611/DF, Min. Sepúlveda Pertence, 10.12.2003, DJ 13.05.2005, Ementário nº 2191-1, p. 75.
47. Já assim na Lei 4.729/65, FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito penal tributário e econômico. *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal*, n. 12, p. 68. Rio de Janeiro: UEG, 1966. Em relação a lei atual, RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013, p. 167.
48. PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *Ciência penal*. São Paulo: José Bushatsky editor, 1974, p. 40; NABAIS, José Casalta. O princípio

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

A incriminação do art. 1º busca proteger também a verdade informacional lecionada pela fraude. A razão de ser da fraude é fazer que o falso aparente ser verdadeiro, diante do dever do contribuinte de manifestar a verdade sobre as operações tributáveis. A verdade informacional é o valor nuclear do dever de prestação de informações imposto ao contribuinte pelo Estado, que recebe tutela penal específica pelos crimes de falsificação de documento particular (art. 297 do CP),⁴⁹ falsificação de documento público (art. 298 do CP)⁵⁰ e falsidade ideológica (art. 299 do CP).⁵¹ Veja-se que os valores mínimos e máximos de penas desses crimes são semelhantes à moldura penal do art. 1º da Lei 8.137/90. A verdade informacional somente carece nova tutela penal em tipo autônomo aos crimes de falsidade do Código Penal quando associada à proteção contra a lesão ou perigo de lesão à receita tributária, como ocorre respectivamente nos crimes tributários dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

O crime do art. 2º da Lei 8.137/90 tutela igualmente a receita tributária e verdade informacional, por meio das condutas descritas nos incisos I ao IV que criam o perigo de dano a receita tributária.⁵² Assim se identifica na (I) declaração falsa para eximir pagamento de tributo, (II) desconto e cobrança de tributo, na qualidade

da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação. *Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra: Gráfica Coimbra, 2003, p. 1060 e 1063; KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17.

49. “Art. 297 – Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro: Pena – reclusão, de dois a seis anos, e multa.”
50. “Art. 298 – Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro: Pena – reclusão, de um a cinco anos, e multa.”
51. “Art. 299 – Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: Pena – reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular”.
52. “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar

de sujeito passivo da obrigação, não declarado e não recolhido aos cofres públicos, (III) pagamento ou recebimento de porcentagem sobre parcela dedutível ou deduzida como incentivo fiscal, (IV) não aplicação ou aplicação em desacordo incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento e (V) utilização ou divulgação de programa de processamento de dados que possibilite contabilidade paralela que coloque em perigo a arrecadação tributária e a verdade informacional prestada pelo contribuinte.

À primeira vista, a apropriação indébita tributária inciso II e a concussão ou extorsão tributária do inciso III nem sempre teriam relação manifesta com a lesão à verdade informacional. Em verdade, as duas condutas são igualmente comportamentos fraudulentos à verdade informacional por meio da (II) apropriação de receita tributária em engano do contribuinte de quem foi descontado e cobrado o tributo e da (III) exigência, pagamento e recebimento de benefício em desacordo com o procedimento fiscalizatório e arrecadatório da operação tributária. Assim, o inciso II somente tem relevância penal quando a omissão de recolhimento no prazo legal do tributo descontado ou cobrado, que coloca em perigo a receita tributária, lesar, simultaneamente, a verdade informacional. Caso contrário, a declaração do tributo cobrado ou descontado sem o recolhimento no prazo legal caracteriza-se ilicitude fiscal pela natureza meramente administrativo-tributária (ausência de fraude).

O reconhecimento do merecimento de tutela penal da verdade informacional nas hipóteses de perigo de lesão à receita tributária tem levado ordenamentos europeus contemporâneos a estabelecerem patamares de dano mínimo à receita tributária, para que a sonegação fiscal supere a ilicitude administrativo-tributária e caracterize ilícito penal.

5. O TIPO OBJETVO DO CRIME DE DANO DO ART. 1º DA LEI 8.137/90

a lei penal tributária utiliza a expressão “suprimir ou reduzir tributo” no art. 1º, *caput*, para designar a conduta do sonegador fiscal causadora dos danos à receita tributária e à verdade informacional. A perplexidade técnica consiste no fato de que os tributos são sabidamente meios arrecadatórios e não os valores arrecadados em si, portanto somente podem ser reduzidos mediante legislação.

programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

A supressão de tributo ocorre exclusivamente por lei, ainda que o efeito prático da redução da alíquota do tributo à zero seja semelhante, em termos econômicos, à inexistência de tributo devido para a operação específica. Em verdade, a expressão da lei penal tributária pretende indicar a redução e a supressão da receita obtida com o tributo e não o tributo em si mesmo, que é apenas o meio de obtenção da receita tributária.

O art. 1º da Lei 8.137/90 é um crime material de dano⁵³ configurado com a comprovação da lesão na redução da receita tributária (art. 1º, *caput* da Lei 8.137/90) e da lesão à verdade informacional (incisos do art. 1º da Lei 8.137/90). A consumação do crime ocorre com o dano ao bem jurídico tutelado,⁵⁴ ou seja a redução total ou parcial da receita tributária. A redução total é o que a lei denominou como sendo a expressão equivocada “supressão de tributo”.

6. O TIPO OBJETIVO DO CRIME DE PERIGO DE DANO DO ART. 2º DA LEI 8.137/90

Conforme visto, o crime de fraude fiscal do art. 1º é um crime de dano que se consuma com a lesão aos bens jurídicos receita tributária e verdade informacional. O *caput* do art. 2º remete expressamente ao art. 1º, por meio da locução “constitui crime da mesma natureza”. Isto é, a natureza dos crimes do art. 2º da Lei 8.137/90 é de fraude fiscal, razão pela qual tutelam os mesmos bens jurídicos, segundo a espécie tipológica clássica da sonegação fiscal. Os crimes do art. 2º da Lei 8.137/90 são crimes de dano ou de perigo de dano ao bem verdade informacional e de perigo de dano ao bem receita tributária, razão pela qual as penas mínima e máxima são consideravelmente menores que as do art. 1º, configurado sempre com o dano.

Cada um dos incisos refere-se a um tipo de conduta, desde a (I) “declaração falsa”, (III) a exigência de “qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto”, (IV) omissão de aplicação ou “aplicação em desacordo” “incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas” até (V) a utilização ou divulgação

53. RUIVO, Marcelo Almeida. Criminalidade fiscal e colarinho branco: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Nascimento da. *Direito penal, direito processual penal, e direitos fundamentais: visão luso-brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 1201.

54. PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 424; BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 431. Na jurisprudência, STF, HC 75.945/DF, Min. Pertence, 1ª T., Dj. 13.02.98.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

de “programa de processamento de dados” que permita manter contabilidade paralela à fornecida à Fazenda Pública. São sempre condutas de fraude ou perigo inequívoco de fraude. O dano à verdade informacional da declaração ou do registro da operação tributária é maioria das condutas dos incisos. Exceção é o crime de divulgação do programa de processamento de dados para a contabilidade paralela (art. 2º, V), que requer apenas a prova da ocorrência do perigo ao bem jurídico verdade informacional.

Especificamente, o art. 2º, II “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos” coloca problemas de desconformidade científica penal e constitucional. Há, sinteticamente, ao menos quatro razões nesse sentido:

(a) a lei é clara na afirmação de que os crimes dos arts. 1º e 2º possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, trata-se de fraudes fiscais que atacam os mesmos bens jurídicos tutelados: receita tributária e verdade informacional. A diferenciação legal está no grau de ofensa aos bens jurídicos exigido para a configuração dos crimes: dano no art. 1º e perigo de dano no art. 2º da Lei 8.137/90;

(b) o simples não recolhimento do tributo não configura os crimes de fraude fiscal na tradição das legislações internacionais, sob pena de violação do princípio constitucional da ofensividade (art. 98, I, CF). No Brasil, por exemplo, é preciso ao menos fraudar a verdade informacional (dano), criando o perigo de reduzir ou suprimir receita tributária (perigo de dano) para a tipicidade da conduta. A sonegação ou a fraude fiscal não são sinônimos da mera falta de recolhimento, inadimplemento tributário ou descumprimento dos deveres fiscais, sem uso de engano ou fraude;⁵⁵

(c) a mera falta de recolhimento da obrigação tributária declarada não é fraude fiscal que lesa a verdade informacional. Ao contrário, existe o perfeito cumprimento da obrigação de declaração do tributo e o reconhecimento do valor devido pelo contribuinte. Resta insatisfeita a obrigação administrativo-tributária de recolhimento do valor do tributo declarado;

(d) o entendimento de que o não recolhimento do tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado dentro do prazo legal, pode ser crime transforma o direito penal em instrumento de cobrança de tributos por meio da ameaça de pena, em violação aos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade penal

55. Igualmente na Espanha, BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho penal económico*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 222.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

(*ultima ratio legis*) dos arts. 1º, III,⁵⁶ e 5º, LXVI,⁵⁷ da CF). O direito penal é o ordenamento de tutela de valores socialmente relevantes e não pode criar exceção na ordem tributária.

7. A LESÃO PENALMENTE INSIGNIFICANTE

O juízo de insignificância da ofensividade da conduta acompanha o direito penal em diversas áreas.⁵⁸ A técnica de tutela do crime material de dano torna a identificação dos casos de ofensa insignificante ao bem jurídico tutelado mais clara do que diante da técnica de tutela de crimes de perigo de dano. Mesmo assim os critérios de avaliação da conduta ofensivamente insignificante ou dos delitos de bagatela, como denominado na Alemanha, ainda são cientificamente discutíveis.

A concretização dos patamares quantitativos de indicação do âmbito de irrelevância penal da ofensa ao bem jurídico encontra-se positivada na fraude fiscal portuguesa (art. 103, nº 3, do REGIT) não sendo punível as condutas, quando a “vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000”. Semelhante ocorre na declaração fraudulenta mediante outras fraudes italiana (art. 3º, comma 1 e 3, *Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*), na qual a fraude só se torna punível quando “*e’ superiore al cinque per cento dell’ammontare dell’imposta medesima o comunque a euro trentamila*”.

No Brasil, tem-se utilizado como referencial quantitativo o valor mínimo para o ajuizamento da execução fiscal seguindo pela fazenda.⁵⁹ O STJ pacificou en-

56. “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III – a dignidade da pessoa humana”.

57. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LXVI – ninguém será levado à prisão ou nela mantido, quando a lei admitir a liberdade provisória, com ou sem fiança;”

58. JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas, *Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil*, 5. ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 58, n. 2; WESSELS, Johannes; BEULKE, Werner, *Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihr Aufbau*, 39. ed., Heidelberg: C.F. Müller, 2009, p. 121, n. 343; STOCO, Rui. Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. *Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 382.

59. STOCO, Rui. Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. *Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 384.

tendimento de que valores devidos a título de tributo menores de R\$ 10.000,00 são considerados insignificantes,⁶⁰ dado que os débitos inscritos em dívida ativa menores que este patamar não são executáveis por força do princípio da economia processual, conforme o art. 20 da Lei 10.522/02.⁶¹ Os valores relativos à multa e juros, decorrentes da punição administrativa, não podem ser considerados como integrantes do dano à receita tributária, pois são posteriores à consumação do delitiva da fraude fiscal ocorrida na verificação administrativa da constituição definitiva do crédito tributário.⁶² É somente por ação punitiva da autoridade administrativa tributária que o valor da receita tributária devida, presente na constituição definitiva do crédito tributário, vem a contar com a “inclusão de juros e multa por ocasião da inscrição desse crédito na dívida ativa”.⁶³

Posteriormente, a terceira seção do STJ ampliou o patamar mínimo indicativo da relevância penal da lesão à receita tributária nos tributos federais para valores acima de R\$ 20.000,00, em consonância com o art. 20 da Lei 10.522/02 e as atualizações de valores introduzidas pelas Portarias n. 75 e 130 do Ministério da Fazenda.⁶⁴

8. O TIPO SUBJETIVO

Há alguma divergência na doutrina e na jurisprudência acerca dos elementos do tipo subjetivo da sonegação fiscal do art. 1º da Lei 8137/90.⁶⁵ A estruturação

60. STJ, Resp 1306425, Min. Maria Thereza de Assis Moura, 6ª T., j.10.06.2014, *DJe* 01.07.2014.

61. “Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”.

62. STJ, Resp 1.306.425, Min. Maria Thereza de Assis Moura, 6ª T., j. 10.06.2014, *DJe* 01.07.2014, p. 5.

63. STJ, Resp 1.306.425, Min. Maria Thereza de Assis Moura, 6ª T., j.10.06.2014, *DJe* 01.07.2014, p. 5.

64. STJ, 3ª Seção, Tema 157: “Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20 mil a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda”. Nesse sentido, STJ, Resp. 154.5, Rel. Min. Jorge Mussi, 5ª T., j. 03.02.2011; STJ, REsp 1.688.878/SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, 3ª Seção, j. 28.02.2018, *DJe* 04.04.2018.

65. Sobre a divergência ver BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 430.

dos elementos subjetivos do tipo prevê um crime doloso de intenção, no sentido de que a além do elemento subjetivo geral dolo que cobre todo o tipo penal objetivo, há um elemento subjetivo especial identificado no especial fim de “reduzir ou suprimir tributo” descrito no *caput*.⁶⁶ A afirmação da existência do crime depende da verificação que o autor tinha conhecimento e vontade de realizar algumas das hipóteses fraudulentas descritas nos incisos com a específica intenção de “suprimir ou reduzir tributo”. Não basta nem o dolo de realização de algumas das fraudes, nem apenas a intenção de redução ou supressão de tributo, sem as condutas fraudulentas.

O art. 2º, II da Lei 8137/90 prevê o dolo como elemento subjetivo geral e a intenção de apropriação como elemento subjetivo especial da conduta. A intenção ou finalidade de apropriação é fundamental para a distinção de duas situações absolutamente diferentes em termos ético-jurídico: (1) a confissão de posse do bem de terceiro *com fim de devolução* e (2) a confissão de posse do bem de terceiro *com fim de apropriação*. A primeira situação concretiza, em termos de débitos, a máxima popular “devo, não nego, pago quando puder”. Já a segunda situação é a vontade de posse do bem de terceiro, sem interesse de devolução e com fim de apropriação do bem. Somente a segunda situação caracteriza o crime do art. 2º, II, da Lei 8137/90.

9. CONSEQUÊNCIAS PROCESSUAIS E A SÚMULA VINCULANTE Nº 24

A relação entre o direito penal material e o direito processual penal é de uma complementaridade pouco estudada. As exigências específicas sobre o grau de evidência para a instauração do inquérito policial, o recebimento da ação penal e a condenação criminal dependem sobretudo de critérios materiais da técnica de tutela do bem jurídico. Os crimes de dano demandam a prova da lesão ou dano ao bem jurídico, sendo insuficiente a comprovação do perigo de dano, razão pela qual a condenação por homicídio exige a prova da morte e não apenas o perigo de morte caracterizado pela eventual lesão corporal.

A jurisprudência constitucional já se manifestou especificamente sobre a sonegação fiscal, todavia a permanência de divergência na fundamentação ainda permite que reste espaço de incerteza. No HC 81.611/DF, foi decidido que a justa causa para a ação penal do “crime material contra a ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137/90)” depende do “lançamento do tributo pendente de decisão definitiva

66. BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 430.

Ruivo, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

do processo administrativo”, sendo “suspensão, porém, o curso da prescrição enquanto obstada”.⁶⁷ Ficou indefinido se o lançamento definitivo do tributo pendente da conclusão do processo administrativo fiscal diria respeito à elementar típica ou à condição objetiva de punibilidade.

A aferição da efetiva existência do tributo devido é necessária para a avaliação de eventuais indícios de materialidade criminal nos crimes tributários. Sem a existência de tributo devido, não há como haver dano à arrecadação tributária, por absoluta impropriedade do objeto de tutela (art. 17 do CP). Por exemplo, alguém que faz fraude em livro tributário, imaginando que deveria pagar tributo que não incide na operação não comete qualquer crime tributário pela inexistência do valor receita tributária. O lançamento definitivo do tributo significa para os crimes tributários a prova análoga ao exame necrológico para verificar se a vítima estava viva no momento da conduta do autor. Já as condições objetivas de punibilidade devem estar previstas expressamente em lei, como é o caso das legislações europeias referidas que apontam textualmente hipótese em que não se pune.

As razões dessa decisão – seja elementar típica, seja condição objetiva de punibilidade – são exigências materiais do tipo penal, legalidade material penal, e não meras questões processuais passíveis de serem ultrapassadas ou excepcionadas. O crime objeto de análise é um crime material de dano ao bem jurídico. Se há meramente um ato administrativo com a precariedade do auto de infração administrativo, não há indícios suficientes de materialidade para o oferecimento da ação penal.

É isso que está pressuposto na S.V. nº 24 quando afirma corretamente que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Antes dos princípios processuais da dependência das instâncias e da economia processual, trata-se de uma exigência da técnica de tutela do bem jurídico da sonegação fiscal. Sem lançamento definitivo não indícios da ocorrência de eventual crime.

10. CONCLUSÃO

Os crimes contra a ordem tributária dos arts. 1º e 2º da Lei 8137/90 são crimes de fraude fiscal. O art. 1º da Lei 8.137/90 é um crime material de dano que tutela dois bens jurídicos, nomeadamente a receita tributária e a verdade

67. STF, HC 81.611/DF, Min. Sepúlveda Pertence, 10.12.2003, DJ 13.05.2005, Ementário nº 2191-1.

informativa. O delito é descrito por meio de duas condutas elementares do tipo penal, sendo uma a sonegação do valor devido no *caput* e outra a fraude à fiscalização nos incisos.

Por ser um crime material é necessário verificar a ocorrência do dano mediante o lançamento definitivo do tributo devido, ou seja a mera lavratura do auto de infração tributária não é indício da materialidade criminal, suficiente para o oferecimento da ação penal. Isso decorre da natureza precária do auto de infração que poderá ser corrigido, modificado ou anulado tanto no processo administrativo fiscal, quanto no controle jurisdicional dos atos administrativos.

Além disso, o autor do crime deve manifestar o conhecimento e a vontade de realizar a fraude com a especial finalidade de reduzir o valor a ser pago a título de tributo, lesando a arrecadação tributária. A denúncia deve descrever o especial fim de redução das receitas tributárias na forma do *caput* e o dolo de realização das condutas fraudulentas elencadas nos incisos.

O crime do art. 2º da Lei 8.137/90 é um delito de perigo de dano à receita tributária, por decorrência das condutas danosas ou perigosas à verdade informativa descritas nos incisos. As penas mínimas e máximas são mais baixas que as previstas para o crime de dano do art. 1º justamente em razão da ofensa menos grave ao bem jurídico receita tributária. A noção de fraude à verdade informativa constituinte dos crimes de fraude fiscal da Lei 8.137/90 é constante nos art. 1º e 2º. A diferença entre eles está no grau de ofensa aos bens jurídicos tutelados exigidos pela redação típica para a consumação delitiva. A conduta de não pagamento de tributo regularmente declarado não pode caracterizar a fraude fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMBROSSETI, Enrico Mario; MEZZETTI, Enrico; RONCO, Mauro. *Diritto penale dell'impresa*. 4. ed., 2016.
- ANDRADE, Manuel da Costa. A fraude fiscal – dez anos depois – ainda um crime de resultado cortado. *Direito penal econômico e europeu. Textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. v. 3. p. 255-291.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho penal econômico*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

- CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários. Análise a partir do bem jurídico protegido. *Jornal de Ciências Criminais*, v.1. São Paulo: Instituto de Ciências Criminais, 2018. p. 7-22.
- CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário – Observações de aspectos da teoria geral do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 175-183.
- D’AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal, escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.
- DI AMATO, Astolfo. *Diritto penale dell’impresa*. 7. ed. Milano: Giuffrè, 2011.
- DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 54-78.
- ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- FIANDACA, Giovanni; MUSCO, Enzo. *Diritto penale, Parte generale*. 6. ed., Bologna: Zanichelli, 2010.
- FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito penal tributário e econômico. *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal*. n. 12. Rio de Janeiro: UEG, 1966. p. 63-88.
- GROSSO, Carlo Federico; PELISSERO, Marco; PETRINI, Davide; PISA, Paolo. *Manuale di diritto penale: parte generale*. Milano: Giuffrè, 2013.
- JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil*. 5. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1996.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- LANZI, Alessio; ALDROVANI, Paolo. *Diritto penale tributário*. 2. ed. Milano: Cedam, 2017.
- MAISSIAT, Georges Ignácio. *Pequeno dicionário de latim*. Porto Alegre: Edigal, 2002.
- MANNA, Adelmo. *Corso di diritto penale, parte generale*. 4. ed. Milano: Cedam, 2017.
- MANES, Vittorio. *Il principio di offensività nel diritto penale, cânone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*. Torino: Giappichelli editore, 2005.
- NABAIS, José Casalta. O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da Tributação. *Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra: Gráfica Coimbra, 2003, p. 1057-1119.

- PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *Ciência Penal*. v. 2. São Paulo: José Bushatsky editor, 1974. p. 37-59.
- PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
- PULITANÒ, Domenico. *Diritto penale*. 5. ed. Torino: Giappichelli, 2013.
- RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998.
- RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013.
- RUIVO, Marcelo Almeida. Criminalidade fiscal: considerações sobre o tipo-de-ilícito. *Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal*. v. 37. Porto Alegre: Síntese, 2006. p. 37-58.
- RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- RUIVO, Marcelo Almeida. O bem jurídico do crime de corrupção passiva no setor público. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. v. 25. Coimbra: IDPEE, 2015. p. 263-283.
- RUIVO, Marcelo Almeida. O início do julgamento da inconstitucionalidade do crime de porte de drogas para uso próprio (art. 28 da Lei 11.343/2006). *Boletim IBCCRIM*. v. 281. São Paulo, 2016. p.12-13.
- RUIVO, Marcelo Almeida. Tutela penal do patrimônio administrado por terceiro no sistema financeiro (um breve comparativo da infidelidade alemã, portuguesa e italiana com a gestão fraudulenta brasileira). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. v. 127. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 111-132.
- RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes omissivos impróprios como delitos de violação de dever no nacional-socialismo. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 131. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 223-247.
- SANTOS, Gérson Pereira dos. *Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Saraiva, 1981.
- SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Ed., 2006.
- STOCO, Rui. Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. *Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 370-386.
- TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht: Besonderer Teil mit wichtigen R-echstexten* 3. ed. München: Vahlen, 2011.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro Herrera de Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- VALENTI, Alessandro. Principi di materialità e offensività. In: INSOLERA, Gaetano; MAZZACUVA, Nicola; PAVARINI, Massimo; ZANOTTI, Marco. *Introduzione al sistema penale* 3. ed. Torino: Giappichelli, 2006.

VILLEGAS, Hector. *Derecho penal tributario*. Cordobra: Lerner, 1965.

WESSELS, Johannes; BEULKE, Werner. *Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihr Aufbau*. 39. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2009.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas

- A concepção de fraude fiscal e sua sanção, de Aurélio Pitanga Seixas Filho – *RTrib* 47/203-209; *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 8/679-686 (DTR\2002\518);
- Crimes de sonegação fiscal e os reflexos da discussão administrativa do débito tributário sobre a ação penal, de Marcus A. Manhães Bastos – *RTrib* 49/205-236; *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 8/471-508; *Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa* 5/481-518 (DTR\2003\177);
- O crime de sonegação fiscal (Lei 4.729, de 1965), de João Bernardino Gonzaga – *Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa* 5/375-390 (DTR\2012\646); e
- O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações), de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade – *RBCCrim* 13/54-78; *Doutrinas Essenciais de Direito Penal* 8/333-365 (DTR\1996\659).