



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
Faculdade de Direito
Programa de Pós Graduação
Direito Tributário Constitucional

SEMINÁRIO:
TRIBUTAÇÃO E CRIME



Alexandre Pontieri
Mayara Borges



Autores

- Alexandre Pontieri:

Advogado com atuação em todas as instâncias do Poder Judiciário; nos últimos anos atuando perante os Tribunais Superiores (STF, STJ, TST e TSE), e no Conselho Nacional de Justiça (CNJ); Consultor da área tributária com foco principalmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); Pós-Graduado em Direito Tributário pelo CPPG – Centro de Pesquisas e Pós-Graduação da UniFMU, em São Paulo; Pós-Graduado em Direito Penal pela ESMP-SP – Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Aluno Especial do Mestrado em Direito da UNB – Universidade de Brasília nos anos de 2018 e 2019. alexandrepontieri@gmail.com.

- Mayara Borges

Advogada com atuação preponderante no consultivo de licitações e contratos administrativos. Graduada pela Universidade de Brasília e pós graduada em Direito Público pelo Instituto Savonitti de Educação Superior. Aluna Especial do Mestrado em Direito da Universidade de Brasília- UnB no ano de 2019. mayaraborges.adv@gmail.com.

Roteiro do Seminário

- Breves considerações acerca do conceito legal de tributo e de crime;
- Tributação e princípio da *pecunia non olet*;
- Distinção entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário;
- Princípio do *ne bis in idem* e aplicação cumulativa de sanções administrativas e penais;
- Crimes tributários:
Direito Comparado, Breve Histórico no Brasil e Crimes Tributários e Previdenciários em espécie;
- “O crime de não pagar tributo” e STJ HC nº 399.109 - SC;
- “A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários à luz da análise econômica do Direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil?”;
- Tributação de valores devolvidos em delação premiada.

Tributo e Crime: Breves Considerações

- Código Tributário Nacional – LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Hipótese de incidência não será a prática de um ilícito.

- Lei de Introdução ao Código Penal - DECRETO-LEI Nº 3.914, DE 9 DE DEZEMBRO DE 1941:

*Art 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina **pena de reclusão ou de detenção**, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.*

- CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

Art. 5º (...)

*XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, **entre outras**, as seguintes:*

- a) privação ou restrição da liberdade;*
- b) perda de bens;*
- c) multa;*
- d) prestação social alternativa;*
- e) suspensão ou interdição de direitos;*

Tributação e princípio da *pecunia non olet*

Alberto Hensel e Otmar Bühler criaram o denominado princípio *do non olet*, em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos, Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: Non Olet (Não fede).

(Myrian Passos Santiago, Tributação do Ilícito, Editora Del Rey, BH 2005)

Tributação e princípio da *pecunia non olet*

- Código Tributário Nacional – LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966:

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

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

Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário: Distinções

- Infrações administrativas tributárias X Infrações penais tributárias
- Infração a mandamento cogente de Direito Tributário X Crimes contra a ordem tributária
- Direito Tributário X Direito Penal
- Autoridades competentes a aplicar a sanção
- Diferenças ontológicas?

Permeabilidade de Princípios: Princípios Penais Aplicáveis ao Direito Tributário Penal

- Princípio da legalidade (*nullum crimen, nulla pena sine praevia lege*)
- Princípio *in dubio pro reo* – inserido no artigo 112 do CTN
- Retroatividade benigna (art. 106, CTN)

“A garantia do devido processo legal é assegurada, nos termos do artigo 5º, LV, da Constituição Federal, não só aos litigantes em processo judicial ou administrativo, mas também “aos acusados em geral”, o que torna evidente sua extensão ao Direito Tributário Penal”.

Permeabilidade de Princípios: Princípios Penais Aplicáveis ao Direito Tributário Penal

- Também o **Princípio do Arrependimento Posterior**

Para o professor Schoueri “a coincidência de Princípios entre o Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário pode estender-se, até mesmo, ao **Princípio da Pessoalidade da Pena**:

“A pessoalidade da pena em matéria tributária, entretanto, conquanto inspirada por seu par penal, deste se afasta quando se constata que se admitem infrações cometidas por pessoas jurídicas”.

Peculiaridades do Direito Tributário Penal

- As sanções próprias do Direito Penal não podem ser estendidas ao Direito Tributário Penal:

“Se é óbvio que não cabe falar em penas restritivas de liberdade, não se pode deixar de apontar que com igual força se devem rechaçar as penas que ultrapassem a capacidade contributiva ou que de algum modo restrinjam o livre exercício de profissão”.

- A aplicação do princípio da capacidade contributiva reflete-se na proibição do tributo com efeito de confisco (Schoueri).

Princípio do *ne bis in idem* e aplicação cumulativa de sanções penais e administrativas

- Norma tributária:

Preceito Primário / Antecedente / Dever e Preceito Secundário / Consequente / Sanção

- Sanção com função de reparação ou de punição.
- Código Tributário Nacional – LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966:

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

- A incidência de penalidades em ambas as esferas seria *bis in idem*?

- Direito Comparado:

Espanha

Tribunal Europeu de Direitos Humanos

- Brasil:

Ketty Mara Ferreira de Souza Saboya

Helena Regina Lobo da Costa

Princípio do *ne bis in idem* e aplicação cumulativa de sanções penais e administrativas

- Competências estabelecidas na Constituição Federal:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito (...) penal (...);

- E quanto à situação de a União estabelecer sanção penal e a administrativa para o mesmo fato?

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Crimes Tributários

- Direito comparado:

Suíça

Estados Unidos

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:

Código Penal de 1890 - Contrabando e descaminho:

DO CONTRABANDO

Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento:

Pena - de prisão cellutar por um a quatro annos, além das fiscaes.

Código Penal de 1940 - Contrabando e descaminho:

Contrabando

Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

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

Descaminho

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:

Código Penal de 1940 - Falsificação de papéis públicos

Art. 293 - Falsificar, fabricando-os ou alterando-os:

I – selo destinado a controle tributário, papel selado ou qualquer papel de emissão legal **destinado à arrecadação de tributo**;

(...).

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:

SONEGAÇÃO FISCAL

- Ano de 1965

Surgiu por meio da Lei nº 4.729/1965 que define o crime de sonegação fiscal. Com essa lei, deixou-se de cogitar a aplicação do Código Penal à matéria tributária, em virtude do princípio da especialidade.

Aqui a sonegação era punida independentemente de resultado.

- Ano de 1990:

Surge a Lei nº 8.137/1990, atualmente em vigor, que deixou de usar a expressão “sonegação”, mas por seu conteúdo pode-se concluir que versou sobre a mesma matéria, regulando-a integralmente e, com isso, afastou a Lei de 1965.

Aqui há crimes de resultado, com penas mais graves.

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:

SONEGAÇÃO FISCAL

Lei nº 4.729/1965:

Art 1º Constitui **crime de sonegação fiscal**: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:

SONEGAÇÃO FISCAL

Lei nº 8.137/1990:

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

(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º **Constitui crime da mesma natureza:**

(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

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

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:
- **Ano de 1991:**

Lei nº 8.212 - Crimes em face de contribuições da Seguridade Social (Revogados no ano de 2000)

Art. 95. Constitui crime:

- a) deixar de incluir na folha de pagamentos da empresa os segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços;
 - b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa;
 - c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes;
 - d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;
 - e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;
 - f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa; 25
 - g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamentos, pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório;
- (...)

§ 1º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas "d", "e" e "f" deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:
- Ano de 1994:

Lei 8.866 - que trata agora como depositário infiel o que era antes apropriação indébita

Art. 1º. **É depositário da Fazenda Pública**, observado o disposto nos arts. 1.282, I, e 1.283 do Código Civil, a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social.

Art. 3º. **Caracterizada a situação de depositário infiel**, o Secretário da Receita Federal comunicará ao representante judicial da Fazenda Nacional para que ajuíze ação civil a fim de exigir o recolhimento do valor do imposto, taxa ou contribuição descontado, com os correspondentes acréscimos legais.

Art. 4º. Na petição inicial, instruída com a cópia autenticada, pela repartição, da prova literal do depósito de que trata o art. 2º., o representante judicial da Fazenda Nacional ou, conforme o caso, o representante judicial dos Estados, Distrito Federal ou do INSS requererá ao juízo a citação do depositário para, em dez dias:

I - recolher ou depositar a importância correspondente ao valor do imposto, taxa ou contribuição descontado ou recebido de terceiro, com os respectivos acréscimos legais;

II - contestar a ação.

§ 1º. Do pedido constará, ainda, a **cominação da pena de prisão**.

§ 2º. Não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o juiz, nos quinze dias seguintes à citação, **decretará a prisão do depositário infiel**, por não superior a noventa dias.

Crimes Tributários

- Breve histórico no Brasil:
- **Ano de 2000:**

Lei nº 9.983 - alterou o Código Penal brasileiro e acrescentou os arts. 168-A e 337-A:

Apropriação indébita previdenciária

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

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

Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

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

Crimes Tributários em Espécie

LEI Nº 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.

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.

(Grifos nossos)

Crimes Tributários em Espécie

- O art. 1º trata-se de crime de resultado:
Deve haver a **SUPRESSÃO** ou **REDUÇÃO** do tributo ou contribuição social e qualquer acessório.
- Súmula Vinculante nº 24:
“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Crimes Tributários em Espécie

EMENTA:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), **falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.**

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

(HC 81611 / DF - DISTRITO FEDERAL Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE Julgamento: 10/12/2003 Órgão Julgador: Tribunal Pleno)

Crimes Tributários em Espécie

“Assim, é correto dizer, na dimensão objetiva do tipo de sonegação de tributos previsto pelo art. 1º, incisos I a V, da Lei 8.137/1990, que o *prejuízo ao erário* (no plano do *desvalor de resultado*) e a *fraude* (no plano do *desvalor de ação*) são elementos constitutivos do crime (genuínos elementos fundantes da própria ilicitude material de natureza penal), sendo que diante da ausência de fraude ou de prejuízo ao erário público *não há crime* por atipicidade objetiva”.

(O ilícito-típico de sonegação. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário; Fabio Roberto D’Avila e Marion Bach).

Crimes Tributários em Espécie

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;

SONEGAÇÃO FISCAL:

Não se pune o não pagamento, mas a falsidade:

Declaração falsa, omissão de informação ou declaração, falsificação de documentos e a sua elaboração, distribuição ou utilização, inserção de informações inexatas - todo tipo de fraude.

Aqui o legislador não exige que haja efetiva redução ou supressão do tributo, mas dá ênfase na conduta (falsidade) e no dolo.

Crimes Tributários em Espécie

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza (...)

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;

NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DESCONTADO OU COBRADO DE TERCEIROS

Aqui, diferentemente do crime de apropriação indébita (art. 168 CP), não se questiona a intenção do agente de apropriar-se do valor devido.

Nesta figura penal, basta que NÃO SE RECOLHA o montante **RETIDO**.

O dolo estará presente se demonstrada a intenção de não recolher o montante **retido/descontado** no prazo devido.

Se a fonte não recolheu o tributo tampouco efetuou a retenção não haverá crime.

Se, por engano, o pagamento foi feito sem retenção, a fonte pagadora torna-se responsável pelo recolhimento do tributo, mas o inadimplemento deste não se enquadrará na hipótese, pois não terá havido qualquer retenção ou cobrança.

O crime não está em não pagar algo que se deve, mas em não se recolher aos cofres públicos algo que foi, afinal, descontado ou cobrado de quem devia.

Para Schoueri, criticável a redação, pois a fonte não é sujeito passivo, mas mero agente arrecadador.

Crimes Tributários em Espécie

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

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;

“Ambas as figuras atingem casos de incentivos fiscais: sendo a renúncia fiscal prevista pelo legislador para determinada finalidade, o desvio nesta seara equivale ao desvio de verbas recebidas a título de subsídios governamentais, merecendo igual atenção e punição”.

Crimes Tributários em Espécie

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

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.

CAIXA 2:

A figura penal versa sobre programas de “caixa 2” ou outros mecanismos para contabilidade paralela: no crime incorre não só o usuário, mas também aquele que forneceu o programa.

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

Crimes Tributários em Espécie

O art. 2º da Lei tem-se que para sua consumação não se exige resultado, assim, é crime formal.

Isto posto, a ação penal não ficaria trancada por conta da ocorrência de procedimento administrativo acerca da mesma matéria.

EMENTA: Embargos de declaração. Efeitos infringentes. Admissibilidade excepcional. Necessidade de intimação da parte embargada para contra-razões. **Art. 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90. Crime formal. Desnecessidade de conclusão do procedimento administrativo para a persecução penal.** Visando os embargos declaratórios à modificação do provimento embargado, impõe-se, considerado o devido processo legal e a ampla defesa, a ciência da parte contrária para, querendo, apresentar contra-razões. **O tipo penal previsto no artigo 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, é crime formal e, portanto, independe da consumação do resultado naturalístico correspondente à auferição de vantagem ilícita em desfavor do Fisco, bastando a omissão de informações ou a prestação de declaração falsa, não demandando a efetiva percepção material do ardil aplicado. Dispensável, por conseguinte, a conclusão de procedimento administrativo para configurar a justa causa legitimadora da persecução.** Embargos declaratórios providos.

(RHC 90532 ED / CE - Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 23/09/2009
Órgão Julgador: Tribunal Pleno)

Crimes Tributários em Espécie

Dessa desnecessidade de conclusão do procedimento administrativo para persecução penal decorre um paradoxo:

Seria possível o contribuinte ser culpado pelo juiz e do ponto de vista da Administração concluísse-se que o sujeito passivo não descumprira qualquer infração.

Esse paradoxo foi superado com a Lei nº 12.310/2010, que deu nova redação ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996.

Crimes Previdenciários:

Aplicação específica do Código Penal

Código Penal - DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940:

APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Crimes Previdenciários:

Aplicação específica do Código Penal

APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

“Embora a figura penal muito se assemelhe à da Lei n. 8.137/90, o fato de o legislador ter se referido a ‘apropriação indébita e ter inserido a hipótese no contexto deste crime **exige que se considere que, para a falta de recolhimento de contribuição descontada, é essencial que haja a ‘apropriação’, i.e., que o agente tome para si o valor descontado.** Nesses termos, a prova de que o agente não tinha a intenção de apropriar-se do valor é suficiente para afastar o crime”.

“(…) fosse a fonte responsável tributário, então teria ela obrigação em nome próprio, posto que referente a conduta de terceiro (do contribuinte); o não recolhimento do tributo não seria uma apropriação indébita; seria mera falta de pagamento. A prisão, neste caso, seria por mera dívida tributária. Seria, enfim, prisão por dívida e, enquanto tal, inconstitucional, já que não se admite, senão nos casos de depositário infiel ou alimentos (art. 5º, LXVII)”.

“A apropriação indébita não trata de prisão por dívida: a conduta não está em deixar de pagar o que é devido; o ilícito surge quando alguém, encarregado de receber algo em nome de terceiro, deixa de repassar o numerário àquele que lhe confiou a tarefa”.

Crimes Previdenciários:

Aplicação específica do Código Penal

Código Penal - DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940:

SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

Crimes Previdenciários:

Aplicação específica do Código Penal

Esse tipo penal também é crime de resultado por exigir haver SUPRESSÃO ou REDUÇÃO de contribuição social previdenciária e de qualquer acessório.

Crimes Tributários e Prescrição Penal:

LEI Nº 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.

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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

(...)

§ 2º **É suspensa a pretensão punitiva do Estado** referente aos crimes previstos no caput, **durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento**, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º **A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.** (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

(...)

Crimes Tributários:

Pagamento e exclusão da punibilidade

No Direito Penal Tributário a punibilidade é excluída, nos casos de pagamento de tributo, mesmo mediante parcelamento.

LEI Nº 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.

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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

(...)

§ 4º **Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando** a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de **concessão de parcelamento**. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

(...).

Crimes Tributários:

Pagamento e exclusão da punibilidade

-Direito Penal Tributário

–“(…) 2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu – lex mitior -, tem incidência retroativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do artigo 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, ex officio, ordem de habeas corpus. 3. **In casu, a Lei Federal nº 10.684/2003, ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, dispôs expressamente em seu parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: Habeas Corpus nº 81.828-0/RJ, redator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 27.02.2004, e Habeas Corpus nº 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, iter alia. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.**

(RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013)

Crimes Tributários:

Pagamento e exclusão da punibilidade

Direito Penal Tributário

Ementa: AÇÃO PENAL. EX-PREFEITO E ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA DE INFRAÇÃO AO DECRETO-LEI 201/1967, ART. 1º, III E IX. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EMENDATIO LIBELLI. ABSOLVIÇÃO EM RELAÇÃO A PARCELA DA APROPRIAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO, EM RELAÇÃO AO MAIS. 1. A apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) prevalece sobre o tipo previsto no art. 1º, XIV, do Decreto-Lei 201/1967, quando a hipótese versa descumprimento de lei municipal atinente a recolhimento a autarquia previdenciária. 2. Ausência de descrição própria de desvio de renda pública, independente da suposta apropriação indébita, leva à absolvição, sobretudo quando a prova dos autos evidencia não ter havido o suposto fato. Improcedência da denúncia, no ponto. **3. Incide, no caso, o entendimento de que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Precedente.**

(AP 450, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015)

O Crime de Não Pagar Tributo

- Habeas Corpus nº 399.109-SC (STJ)
- *“(...) o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (...) alberga um evidente equívoco, ao afirmar que o não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços constitui crime, ou em outras palavras afirmando a existência em nosso ordenamento jurídico do crime de não pagar tributo”.*
- Min. Maria Thereza Moura, por HBM:
“(...)sustentando (...) que o atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio não é crime, e que o Estado não pode valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação”.

Crimes Tributários e Análise Econômica do Direito

DEVEDOR CONTUMAZ

Projeto de lei sobre devedor contumaz caminha lentamente no Congresso

Proposta do governo estava estacionada e voltou a tramitar em comissão especial na Câmara dos Deputados



REDAÇÃO JOTA

17/10/2019 18:54

Atualizado em 17/10/2019 às 18:55



Tributação de Valores Devolvidos em Delação Premiada

“Tributação de propina no Carf

Alguns dos 30 processos em que a União cobra tributos sobre a propina e outros valores por pessoas físicas envolvidas na Operação Lava-Jato devem ser julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) ainda neste semestre.

Nos processos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tenta recuperar valores que podem chegar a R\$ 450 milhões, segundo fontes. A Fazenda também cobra impostos de pessoas físicas que, em delação premiada, acordaram a devolução de valores. A PGFN, porém, não revela nomes e montantes dos processos que estão no órgão.

Tributação de Valores Devolvidos em Delação Premiada

“Tributação de propina no Carf

“Temos, no entanto, que ver quais pessoas físicas aderiram ao Pert [programa de parcelamento], mas só saberemos quando os processos forem pautados”, afirma o Procurador-Chefe da Coordenadoria do Contencioso Administrativo Tributário da PGFN, Moisés de Sousa Carvalho Pereira.

Os processos discutem valores cobrados a partir de 2010. A expectativa do procurador-chefe é que os primeiros casos sejam julgados no primeiro semestre, mas acredita que a maioria será pautada para o segundo semestre.

Tributação de Valores Devolvidos em Delação Premiada

“Tributação de propina no Carf

Até 21.12.2018 a Fazenda Nacional havia proposto 16 medidas cautelares para garantir valores ainda em discussão no Carf. Até o início deste mês, em 11 casos a União havia obtido liminares, uma havia sido negada e 04 aguardavam julgamento, segundo Fernanda Regina Vilarés, coordenadora-geral da força tarefa da PGFN para a Operação Lava-Jato.

Ainda é difícil estimar o patrimônio que foi efetivamente indisponibilizado, segundo a procuradora. De forma genérica a indicação é que as atuações direcionadas a pessoas físicas costumam cobrar de R\$ 1 milhão a R\$ 20 milhões cada.

De acordo com informações o objetivo das cautelares é impedir que os devedores dilapidem o patrimônio antes da conclusão dos processos.

A PGFN ainda concorre com os processos criminais. “Nos casos em que há processo criminal ou acordo de colaboração, o patrimônio dos devedores já está comprometido”, afirma.

Tributação de Valores Devolvidos em Delação Premiada

“Tributação de propina no Carf

Tese da PGFN - União foi vítima dos delitos e, por isso, o dinheiro ressarcido por determinação judicial ou acordos de colaboração não deveria ir apenas para a Petrobras.

Na 1ª instância a tese não tem sido aceita. O primeiro recurso sobre a questão começou a ser julgado em dezembro pelo TRF-4 e estava suspenso por um pedido de vista.

Entendimento da PGFN - diversos crimes praticados em conjunto - formação de cartel, corrupção e sonegação fiscal - por isso o entendimento de que a União deve ser ressarcida.

Tributação de Valores Devolvidos em Delação Premiada

“Tributação de propina no Carf

A Súmula Vinculante 24 do STF é considerado como um impedimento para essa tese da PGFN.

Súmula Vinculante 24

“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.”

Tributação de Valores Devolvidos em Delação Premiada

“Tributação de propina no Carf

Além das pessoas físicas, os processos que cobram tributos de empresas envolvidas na Lava-Jato também são julgados pelo Carf, atualmente há 65 casos. Os primeiros foram julgados em 2017 e as autuações mantidas. Os valores discutidos variam de R\$ 10 milhões a cerca de R\$ 100 milhões.

A Receita Federal entende que é devido tributo sobre valores desembolsados em supostos contratos de prestação de serviços que encobririam o pagamento de propinas. O Fisco não reconhece as despesas apresentadas a partir de documentos e justificativas que entende falsos. Como despesas reduzem a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da CSLL, cobra-se a diferença.

A fiscalização também busca 35% de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamento decorrente de operações não comprovadas, ou com pagamento sem causa, previsto na Lei nº 8.981, de 1995. As autuações incluem multas de 75% ou 150% (qualificada).

Fonte: Veirano Advogados

Disponível

em:

http://veirano.com.br/por/contents/view/tributacao_de_propina_deve_ser_julgada_neste_semestre_no_carf

Referências Bibliográficas

- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.
- BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.
- BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.
- BRASIL. Lei nº 8.866, de 21 de junho de 1993.
- BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
- BRASIL. Decreto-lei nº 3.914, de 9 de dezembro de 1941 - Lei de Introdução ao Código Penal .
- BRASIL. Decreto nº 847, de 11 de outubro de 1890 - Código Penal de 1890.
- BRASIL. Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal 1940.
- JOTA. Projeto de lei sobre devedor contumaz caminha lentamente no Congresso. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/coberturas-especiais/combustivel-legal/projeto-de-lei-sobre-devedor-contumaz-caminha-lentamente-no-congresso-17102019. Acesso em 17.10.2019.