



**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**CRIMES AGAINST THE TAX ORDER**

Gabriela Maia de Souza<sup>1</sup>

e331137

<https://doi.org/10.47820/recima21.v3i3.1137>

**RESUMO**

O presente estudo objetiva discutir os crimes contra a ordem tributária. Para tanto, aborda o estado social e a justiça tributária; explica o princípio da intervenção mínima aplicado ao Direito Penal Tributário; e detalha sobre a evasão fiscal dando ênfase ao art. 1º, ao art. 2º da Lei 8.137/1990 e à apropriação indébita previdenciária. No desígnio de cumprir o objetivo dessa pesquisa, foi realizada uma pesquisa bibliográfica em doutrinas e na legislação vigente, fontes de pesquisa estas que orientaram a elucidação do tema proposto permitindo concluir que é necessário que o Estado efetive a função social do tributo, garantindo o disposto na Carta Magna e, em consequência, efetivando a justiça fiscal. Sendo assim, para que se garanta a correta aplicação da função social no mundo concreto, por meio do fato gerador, é importante que os crimes contra a ordem tributária sejam combatidos. Assim, com vistas a alterar o atual cenário de desobediência às garantias dos contribuintes, é importante que os operadores do Direito saibam como compatibilizar a necessidade de conseguir melhor eficiência e execução à lei, ao mesmo tempo protegendo o contribuinte, para que seja possível restaurar a equidade tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Estado social. Justiça tributária. Ordem tributária. Crimes

**ABSTRACT**

*This study aims to discuss crimes against the tax order. Therefore, it addresses the social state and tax justice; explains the principle of minimum intervention applied to the Criminal Tax Law; and details about tax evasion, emphasizing art. 1, to art. 2 of Law 8.137/1990 and social security misappropriation. In order to fulfill the objective of this research, a bibliographical research was carried out on doctrines and current legislation, which were research sources that guided the elucidation of the proposed theme, allowing the conclusion that it is necessary for the State to carry out the social function of the tax, ensuring the provisions in the Magna Carta and, as a result, effecting tax justice. Therefore, in order to guarantee the correct application of the social function in the concrete world, through the taxable event, it is important that crimes against the tax order are fought. Thus, with a view to changing the current scenario of disobedience to taxpayers' guarantees, it is important that law operators know how to reconcile the need to achieve better efficiency and enforcement of the law, while protecting the taxpayer, so that it is possible to restore the tax equity.*

**KEYWORDS:** Social state. Tax justice. Tax Order. Crimes

**INTRODUÇÃO**

O Brasil mantém um sistema tributário demasiadamente oneroso, cuja carga fiscal desmedida, não raras vezes ultrapassa a capacidade contributiva do contribuinte, aumentando a rejeição social pelo recolhimento e cumprimento da legislação, incitando o Poder Público a manter sanções pesadas

<sup>1</sup> Advogada inscrita na OAB e no International Bar Association (Iba) Especialista em Direito Público, Internacional, Tributário, Digital, Penal e Processual Penal, Marítimo, Médico e Hospitalar. LLM em Direito dos Contratos e Com MBAS Executivos nas Áreas de; Negócios Internacionais e Comércio Exterior, Controladoria e Finanças, Gerenciamento Executivo de Projetos, Petróleo e Gás, Gestão de Pessoas e Recursos Humanos, Marketing e Redes Sociais e Gestão Competitiva e Business Intelligence (BI). Pedagoga Especializada em Psicopedagogia, Neurociência e Comunicação em Ambientes Corporativos e Neuropsicopedagogia Institucional, Clínica e Hospitalar.



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

para o descumprimento das normais tributárias. Se, por um lado, os tributos são meios pelos quais os governos (federal, estaduais e municipais) buscam satisfazer as necessidades da população, na realização do bem comum, por outro, não há dúvidas de que parte considerável da arrecadação é utilizada para a manutenção do poder dos governantes, onde imperam a falta de controle, os gastos supérfluos, o desperdício e por vezes, a corrupção. Os crimes fiscais, que integram o chamado direito penal tributário, pois não obstante integrem o Direito Penal, são disciplinados em legislações especiais e não no Código repressivo, são justificados como sanção-coação na tentativa de preservação de bons índices de arrecadação de tributos.

Apesar de parte da doutrina e da jurisprudência entender que atualmente predomina uma conscientização popular cada vez maior de que o cumprimento da obrigação tributária é um dever cívico, cuja transgressão viola seriamente a economia pública e os interesses fundamentais da comunidade, causada por uma maior politização e pelo conhecimento de mecanismos econômicos e de mercado, deixando clara a finalidade social da tributação, na prática, o que se observa no Brasil, é uma rejeição ainda maior, com o sentimento de esgotamento de forças pela crescente complexidade das obrigações tributárias e pelas majorações constantes e recorrentes na carga que recai sobre a classe produtiva do Brasil, justificando, neste trilhar, perante a sociedade, a prática do que se conhece como legítima defesa contra o abuso, havendo explícita relutância em aceitar que podem as infrações fiscais configurar um ilícito criminoso.

Esse sentimento ainda é acompanhado pela constatação de que o aumento da arrecadação, não tem refletido em condições de vida mais dignas para a população. Apesar de a valoração em relação às condutas violadoras da ordem tributária ter na sociedade, sentimento de menor gravidade, comparativamente aos crimes comuns (a não justificar a pena corporal), a norma penal tributária, por pressão do Poder Público, exprime penas severas de detenção e reclusão para as condutas que levem à evasão fiscal.

Feitas estas pontuações iniciais, o presente estudo objetiva discutir os crimes contra a ordem tributária. É certo que a noção de cidadania fiscal e de solidariedade social ainda prescinde de amadurecimento no país. Ao mesmo tempo em que o Estado é chamado a tutelar uma ampla diversidade de direitos subjetivos consagrados no texto constitucional, os contribuintes resistem ao dever fundamental de pagar tributos. A pacificação desta relação é uma condição essencial para a legitimação social da tributação.

Diante deste paradoxo, justifica-se esta pesquisa visando demonstrar que a tributação funciona como sustentáculo do Estado Social Democrático de Direito, mas possui limitações e que a tensão presente na relação Fisco – Contribuinte deve ser suplantada em prol de uma arrecadação capaz de concretizar os direitos fundamentais previstos na Constituição tendo em vista que a carga tributária do Brasil é uma das mais elevadas do mundo, sem que a população usufrua de serviços públicos de qualidade.

A justificativa pessoal para a escolha do tema relaciona-se ao interesse do autor pelo Direito Tributário, ciente de que os tributos são necessários para a concretização do Estado Social, mas



também da importância de compatibilizar a necessidade de conseguir melhor eficiência e execução à lei, ao mesmo tempo protegendo o contribuinte, para que seja possível restaurar a equidade tributária.

Para alcançar os objetivos propostos neste artigo foi empregada a pesquisa teórico-dogmática, valendo-se de uma revisão de literatura em doutrinas, legislações e jurisprudência objetivando responder o problema de pesquisa delineado. Trata-se, assim, de uma pesquisa exploratória que visa apresentar uma pesquisa bibliográfica com vistas a conhecer as ideias e pensamentos de alguns autores que se dedicam ao estudo sobre os crimes contra a ordem tributária.

## **1 O ESTADO SOCIAL E A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

A CRFB/1988 determina regras para que a justiça seja efetivada também por meio da tributação. É nesse sentido que Piketty (2014) explicita que a justiça social é o princípio basilar de nossas sociedades modernas, de modo que as políticas públicas devam partir do pressuposto do cumprimento de tal princípio estrutural.

Defendendo a função social, Tipke (2002, p. 16) determina que o tributo não pode ser entendido somente como um sacrifício exigido por parte do contribuinte, muito menos uma simples oneração para angariar riqueza, *“mas também como uma contribuição imprescindível para que o ente tributante tenha recursos em nível suficiente para realizar suas tarefas em proveito de toda a sociedade”*.

Para uma discussão sólida acerca do conceito de justiça fiscal, deve-se analisar dois pontos: o da arrecadação e o da aplicação dos recursos arrecadados, por exemplo em políticas públicas. Desse modo, analisar-se-á o conceito de justiça fiscal no que tange à função estatal de cobrar tributos.

Trata-se de um escopo constitucional a promoção de justiça, mais especificamente determinado no art. 3º, inc. I da CRFB/1988, conforme explicitado no tópico anterior. O Estado possui, então, o dever de onerar, da forma mais justa, os cidadãos, a fim de que o tributo cumpra a sua função de redistribuição de riqueza e da consequente redução de desigualdades sociais (art. 3º, inc. III da CRFB/1988).

Enquanto a máquina pública possui o dever de prestar, de maneira eficiente, os serviços públicos, os sujeitos passivos têm o dever de contribuir com o Estado na medida de suas rendas e haveres. Neste último, o ente tributante tem a relevante função de não gerar discriminações nem privilégios, distribuindo a carga tributária de modo equitativo, proporcional e justo.

Em outras palavras, a justiça fiscal traduz-se como *“a relação equitativa e eficientemente correta na distribuição de recursos e encargos entre o poder público, o cidadão e a sociedade”* (GABRIEL FILHO, 2013). Apresenta-se, portanto, como um objetivo concreto a ser alcançado pelas normas tributárias.

Dessa forma, verifica-se que os tributos são, e sempre foram, expressão explícita de poder e instrumentos de justiça ou injustiça social. Para definir, então, qual conceito de justiça se aproxima do disposto na Constituição Federal, em âmbito tributário, remete-se à definição aristotélica de justiça distributiva, a qual é exteriorizada na distribuição de bens materiais ou de qualquer coisa passível de divisão entre os integrantes do sistema político (GABRIEL FILHO, 2013).



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

Esta ideia de justiça defende a igualdade não para todos, mas somente para os que são iguais entre si. Seguindo o mesmo raciocínio, justa também é a desigualdade, não para todos, mas para os que são desiguais entre si (BERTI, 1998). Em se tratando da aplicação da justiça distributiva aristotélica no sistema tributário nacional, deve-se analisar que, ao tributar, o Estado deve partir da premissa distributiva. Em outras palavras, tributar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais.

Na análise de Berti (1998), a justiça distributiva aristotélica é a que funda toda concepção de uma tributação justa e rege o sistema tributário nacional. Aristóteles defende, ainda, que o critério do justo não é absoluto, pois varia em função de regime de governo de cada época.

Nesse sentido, retoma-se ao debate do modelo de Estado social, o qual possui, intrínseco em seu significado, o escopo de tornar possível a igualdade de acesso aos bens essenciais, dentre os quais se incluem a educação e a saúde (PIKETTY, 2014). Dessa forma, as despesas públicas que envolvem educação e saúde fazem parte das funções inerentes ao Estado social, tendo característica de transferência na forma de serviços aos cidadãos.

Ora, se o escopo do Estado social é cumprir objetivos constitucionalmente determinados, deve-se retomar, também, a discussão da desigualdade, pois este fenômeno social está relacionado, de maneira direta, ao conceito de justiça tributária. Para confirmar tal liame, Piketty (2014, p. 468) explicita que *“é necessário então estender os direitos fundamentais e as vantagens materiais ao máximo de pessoas possível, sobretudo se for do interesse daqueles que têm menos direitos e que enfrentam oportunidades de vida mais restritas”*.

O Estado deve intervir nos casos em que não há uma distribuição justa, a fim de corrigir as imperfeições do próprio mercado (BERTI, 1998). É nesse sentido que, em tempos atuais, a definição de justiça distributiva deve ser feita atentando-se ao fato de que todo ser humano tem o direito a um mínimo existencial, tal como estabelecido em 1948 pela Declaração Universal dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas – ONU.

Esse mínimo existencial atribui-se também à ordem econômica, fato que faz com o que o Estado deva intervir, por meio de uma justa tributação, para diminuir as desigualdades sociais existentes, visto que a tributação é o instrumento mais importante de redistribuição de riqueza (PIKETTY, 2014). Segundo Rawls (1997, p. 306), para atingir o escopo de uma justiça distributiva, o governo precisa intervir na economia para corrigir eventuais desvios, a fim de garantir a eficiência econômica, denominado, pelo autor, como o setor da “alocação”. Da mesma maneira, o governo também deve preocupar-se com o setor da “estabilização”, o qual compreende os níveis de emprego e demanda, a fim de tornar eficiente a economia de mercado, conforme o autor acima.

Ao analisar a teoria defendida pelo autor acima, verifica-se que há, intrínseca em tal tese, o escopo da tributação progressiva. Assim, o princípio da justiça estaria satisfeito na medida em que os *“desfavorecidos maximizassem suas expectativas”* (RAWLS, 1997, p. 306). O setor da distribuição visa corrigir injustiças no que tange à distribuição de riqueza, a fim de desconcentrar a riqueza e o poder, diminuindo a desigualdade social.

Assim, Rawls (1997) cita impostos sobre a herança e doações, desde que a progressividade seja aplicada na tributação dos destinatários das doações, reafirmando o escopo progressista



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

defendido por um Estado de Bem-Estar Social. O autor cita um aumento nas alíquotas da tributação de herança justamente pelas desigualdades econômicas e sociais que são preservadas pelo direito de herança.

Neste sistema, Rawls (1997, p. 307) aponta como remédio a tributação de propriedade, a fim de que se realoque tais riquezas concentradas. Ainda no setor da distribuição, o autor assegura que a concretização da justiça fiscal se dá na medida em que o tributo tem o intuito de *“arrecadar a receita que é exigida por tal justiça”*.

Dessa maneira, para cumprir a justiça fiscal, Rawls (1997) determina que um sistema tributário precisa se pautar na tributação sobre a renda, a fim de que antes pague imposto aquele que retira do que aquele que acrescenta. Dessa forma, a tributação progressiva deve ser usada para corrigir as exacerbadas concentrações de riquezas e evitar o contínuo aumento de herança para os ricos e miséria para os pobres.

Em outras palavras, Rawls (1997) defende a adoção da tributação progressiva quando a injustiça é fator evidente nas instituições concretas. O autor determina que a tributação progressiva deve ser adotada quando há acumulação excessiva de riqueza e de poder, em uma sociedade desigual, tal qual é a brasileira<sup>1</sup>.

É nesse sentido que a obra de Rawls (1997) defende um combate à desigualdade social, pois determina que, em sociedades extremamente desiguais, deve-se realocar a concentração de riqueza por meio da tributação progressiva de herança e de doações, bem como o uso da progressividade em tributação de renda de pessoas físicas.

A Constituição Federal de 1988 reflete e fomenta a economia social de mercado e, neste trilhar, seu ponto de partida é a percepção de que o ser humano precisa ser o objetivo maior da ordem econômica e social, aqui considerado o poder/dever de tributar (CALIENDO, 2009). Ora, se a promoção da justiça e a redução de desigualdade social, objetivos estampados na Constituição, embora positivados, não são assegurados à população, é necessário analisar se os instrumentos dispostos na Constituição para alcançar tais promessas constitucionais estão sendo garantidos na elaboração das normas tributárias.

Caliendo (2009), então, afirma que os problemas tributários encontrados no Brasil se relacionam muito mais a uma questão ética em se tratando de justiça fiscal e distribuição da carga tributária de forma equitativa. Dito isto, com vistas a compreender os mecanismos que possibilitam assegurar a justiça fiscal, passa-se a abordar no próximo capítulo os crimes contra a ordem tributária.

## 2 TIPO E TIPICIDADE

A tipicidade consubstancia-se na conformidade do fato à imagem diretriz lançada na legislação. Já o tipo é uma figura resultante da imaginação do legislador e o juízo de tipicidade é a constatação

<sup>1</sup> Conforme dados oficiais publicados pelo Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas, a desigualdade no Brasil aumentou pelo 17º trimestre consecutivo e alcançou seu maior nível em maio de 2019. O índice de Gini, que mede a renda do trabalho per capita, alcançou 0,627, o maior patamar da série histórica iniciada em 2012. Quanto mais perto de 1, maior é a desigualdade.



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

efetuada sobre uma conduta com vistas a saber se possui os caracteres pensados pelo legislador (DOTTI, 2001).

O tipo penal não é só composto de elementos objetivos mas também de elementos normativos e subjetivos, sendo indispensável para a existência da tipicidade, que todos esses elementos se subsumam ao fato, ao contrário do que pode ocorrer no campo estritamente jurídico-tributário, onde existe previsão da configuração do ilícito fiscal, com a responsabilização tão somente, objetiva do agente, como se verifica do art. 136 do CTN (FARIA JR., 1993). O dispositivo, aplicável apenas em relação a infrações da legislação tributária, não tem aplicação às infrações penais, que reclamam análise do aspecto volitivo, caracterizado pelo dolo ou culpa.

Como é sabido, nos termos do art. 18 do CP, “*é doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo e é culposo quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia*” (BRASIL, 1940). É sabido igualmente, que, exceto nos casos contidos em lei, ninguém pode ser punido por um fato previsto como crime, exceto quando há dolo em sua prática (§ único do art. 18 do CP). Vale dizer: como a punição a título de culpa é regra excepcional e não havendo na Lei 8.137/90 nenhuma conduta culposa prevista como crime fiscal, somente a modalidade dolosa é tipificada, i.e., todos os delitos têm o dolo como elemento integrante. E como o Código Penal adotou a teoria finalista da conduta, o elemento subjetivo encontra-se na própria conduta e não na culpabilidade. O crime é um fato típico e antijurídico, emergindo a culpabilidade como condição de imposição da pena.

Ao contrapor-se ao conceito causal, o conceito finalista da ação acarretou uma transformação radical no conteúdo das categorias tradicionais da teoria do crime e, em particular, no da culpabilidade. Assim: 1). O dolo (limitado ao conhecimento e ao desejo de realização do tipo objetivo do delito) converteu-se em elemento do ilícito, dando lugar a um “tipo subjetivo”, complementar do “tipo objetivo”, abandonando, assim, a culpabilidade, categoria a que havia pertencido até então. 2). Os delitos dolosos e culposos separaram-se já na própria estrutura do tipo penal e não, como na teoria da ação causal, ao nível da culpabilidade: dolo e culpa são formas de ilicitude (de infração de uma norma) e não formas da culpabilidade. 3). No ilícito pode ser distinguido, ao lado do desvalor do resultado, também um desvalor da ação (que é ultimamente entendido por alguns como o único elemento da ilicitude com exclusão do conceito de ilícito do desvalor do resultado). 4). A culpabilidade reduziu-se correspondentemente à capacidade de culpabilidade (= imputabilidade) e à possibilidade do conhecimento da proibição (FRANCO, 2007).

Para os finalistas, embora o elemento cognitivo e o elemento volitivo devam ser reconhecidos como componentes do conceito de dolo, não há que se cogitar, na sua área de significado, da consciência da ilicitude. O dolo faz parte da ação final típica, constituindo-se no seu aspecto subjetivo. Já a consciência sobre a ilicitude, separada do dolo, participa da estrutura da culpabilidade, sendo um dos itens imprescindíveis para que se formule o juízo de reprovação (FRANCO, 2007).

É importante, portanto, que exista a consciência e o desejo de realizar alguma das condutas previstas nos arts. 1o a 3o da lei, para que a ação típica seja punível. Nem mesmo o crime previsto pelo art. 3o, inc. I, da lei, em sua modalidade de extravio de livro, processo ou documento, que poderia



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

deixar transparecer a ideia de simples negligência, constitui exceção, já que o sentido do verbo extraviar, no caso, é o de desencaminhar. Condutas, portanto, dolosas (DECOMAIN, 2010).

Na citada lei, a figura penal em pauta é conceituada como *“a prática de ato tendente a diminuir o pagamento de tributos devidos com a intenção expressa desse propósito”* (JANCZESKI, 2019, p. 218). A lei instituiu, assim, o crime tributário doloso. É preciso que tenha o agente agido com dolo; não é suficiente provar que o cidadão infringiu a legislação fiscal, para se lhe imputar a prática do delito de sonegação. É necessário que se constate o elemento subjetivo: a intenção, a má-fé que motivou o agente ao burlar o Fisco.

### 3 EVASÃO FISCAL

Algumas organizações praticam a elisão fiscal, artifício permitido por lei, visando a diminuição da carga tributária através de brechas existentes, possuindo como foco as receitas, custos e despesas das organizações, dados utilizados no LALUR para efetuar o cálculo dos impostos acima citados. A elisão fiscal, mais comumente chamada de planejamento tributário, é uma forma legal de minorar a carga tributária das empresas ou até mesmo postergar o pagamento de tributos devidos, através de estudos efetuados por profissionais qualificados, que conheçam a fundo a legislação tributária do Brasil, utilizando recursos permitidos por lei.

Já a evasão fiscal, é um artifício utilizado em algumas organizações visando uma diminuição da despesa tributária através do não pagamento de tributos que são de fato devidos. Quando se fala de elisão fiscal, não se está a falar de erros, ou seja, de ilícitos, e nem de fraude, ou seja, de dolo. Por elisão fiscal entende-se *“os atos ou o efeito de reduzir ou eliminar o pagamento de tributos por meio de planejamento, portanto ato realizado com observância das leis vigentes”* (SÁ; HOOG, 2017, p. 35).

Tem-se que a elisão fiscal é atividade de economia tributária em conformidade com a lei, sendo uma denominação mais apropriada para a lei complementar 104/2001: norma antievasão, pois que a sua finalidade é a de coibir condutas de evasão fiscal como os abusos de direito e de forma, sonegação, simulação, entre outras (TORRES, 2013).

Elisão fiscal, diferente da evasão fiscal, é um ato legal que visa descaracterizar o fato gerador do tributo, pressupondo a legalidade do ato do contribuinte. Esta é uma maneira de se evitar uma tributação desfavorável a organização. O planejamento tributário ocorre quando a elisão fiscal é feita de forma lícita, reunindo estratégias para economizar em tributos, através de estudos da legislação tributária, objetivando uma menor carga tributária para a organização (ARAÚJO, 2007).

Apesar de ténue a linha que separe a elisão da evasão fiscal, tem-se que a primeira denota um conceito de legalidade, de licitude dos atos cometidos com o objetivo de reduzir, elidir ou postergar o cumprimento da obrigação tributária, tomando sentido contrário à noção da segunda. Torres (2013) afirma que a elisão seria a economia de tributos, ou ações de planejamento tributário, resultantes da adoção da possibilidade legal menos dispendiosa ou de lacuna da legislação. Trata-se de prática legítima e lícita, pois é alcançada em razão de escolha feita conforme o ordenamento jurídico.

Segundo Fisher (2014), a elisão fiscal é uma forma de planejamento tributário que alcança resultados eficazes, buscando reduzir o valor presente dos pagamentos dos tributos e,



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

consequentemente, o crescimento da taxa de retorno pré-imposto dos investidores. A elisão fiscal das organizações é considerada um dos itens de gestão que objetiva diminuir o lucro tributável através de iniciativas de planejamento tributário valendo-se da interpretação da legislação vigente, pagamento de impostos sobre os lucros declarados em um país diverso de onde foram gerados ou pagamento de impostos em tempo diferente ao da obtenção dos lucros. Segundo o autor, aqueles que praticam a elisão fiscal, normalmente, dependem de uma brecha na legislação tributária vigente e de profissionais capazes de explorar essas lacunas na lei.

Infere-se que o contribuinte tem a autonomia de gerir seus negócios de forma lícita, sem infringência de norma tributária, utilizando-se das lacunas da lei, de modo a não constituir um fato imponible, praticando ato que impeça ou retarde o nascimento da obrigação tributária, não havendo subsunção do fato jurídico à norma tributária que resultaria na cobrança de determinado tributo. Já a evasão fiscal, também conhecida por sonegação é um problema bastante antigo referente aos impostos. Sua ocorrência traz grandes implicações no funcionamento do sistema tributário e no cenário econômico como um todo. Além de ser um importante problema enfrentado pelas administrações tributárias, este fenômeno atinge a eficiência econômica, diminui a equidade tributária e prejudica as ações de política econômico-tributárias (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Portanto, controlar os índices de evasão fiscal deve ser a meta principal das autoridades tributárias. Porém, fazer com que os contribuintes honrem os impostos é uma tarefa difícil, em razão dos limites estruturais da economia, os muitos incentivos existentes à atividade de sonegação e, até mesmo, em razão da aceitação deste comportamento pela sociedade.

Apesar dos esforços despendidos pelas autoridades, a evasão fiscal ainda é muito acentuada no Brasil. Se por um lado os contribuintes pagam muitos impostos, por outro, há um sentimento geral de que os valores arrecadados não aplicados de forma correta pelos governos, colaborando para o aumento do desejo de sonegar (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Nas situações de evasão fiscal, depois de haver uma tributação desfavorável a organização, esta simula uma situação fraudulenta para não pagar o tributo devido. Nestes casos a receita federal deve intervir, para evitar fraudes (ARAÚJO, 2007). Assim, a evasão é o ato praticado após o surgimento da obrigação tributária, com a finalidade dolosa de fugir do pagamento de tributos devidos ao Fisco.

A evasão fiscal se qualifica quando já ocorreu um fato gerador e não houve o recolhimento do tributo, ou este foi recolhido a menor ou após o prazo estipulado (ARAÚJO, 2007). Apesar da dificuldade encontrada em distinguir as duas condutas, pode-se delinear como diferença principal o fato de que a elisão é praticada antes do nascimento da obrigação tributária, ou seja, o fato jurídico não se subsume a norma tributária, enquanto que a evasão fiscal é praticada após o nascimento da obrigação tributária, já ocorrendo a subsunção do fato à norma e a inadimplência dolosa do crédito do contribuinte perante o fisco (AMARO, 2013).

A omissão de informações, documentos com informações falsas, é um dos métodos mais utilizados para a evasão fiscal. Esta prática está regulamentada pela Lei nº 8.137/90, que conceitua os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e institui como crime o ato de diminuir ou extinguir o tributo os seguintes atos: 1) Ocultar informação ou dar declarações falsas



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

à Fazenda; fraudar a fiscalização tributária, inserindo informações inexatas, ou omitindo operações, em documento exigido pela legislação fiscal; 2) Falsificar ou adulterar notas fiscais, faturas, duplicatas ou outros documentos referentes às obrigações tributáveis; 3) Elaborar, fornecer, emitir ou fazer uso de documentos falsos ou inexatos; 4) Utilizar ou divulgar programas que torne acessível ao sujeito passivo da obrigação informação contábil diferente daquela que é legalmente fornecida pela fazenda pública; 5) Prestar declarações falsas ou omitir rendas, bens ou fatos em declarações, ou fazer uso de outras fraudes, para escusar-se de pagar tributos.

Desta forma, não é possível cometer a evasão de forma involuntária, ou seja, sem intenção. Entende-se que a evasão fiscal, de uma forma geral, é um problema que afeta duplamente a economia do país. Primeiramente por impedir que as receitas previstas sejam arrecadadas, o que obsta o desenvolvimento da economia. Em segundo lugar por ser uma forma desleal de concorrência que muito prejudica as empresas, pois a evasão praticada por algumas pode arruinar as empresas que não fazem uso dessas práticas espúrias (SOUZA, NISHIMA; VIEIRA, 2016).

### 3.1 O art. 1º da Lei 8.137/1990

Sancionado com pena de 2 a 5 anos, o art. 1º da Lei 8.137/1990 registra constituir crime contra a ordem tributária:

[...] suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, a conduta do agente que omita informações, ou preste declaração falsa às autoridades fazendárias; que venha fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; que falsifique ou altere nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; que elabore, distribua, forneça, emita ou utilize documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; que venha a negar ou deixar de fornecer, quando obrigatória, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (BRASIL, 1990).

O legislador registra no caput do dispositivo, tributo e contribuição social, como se esta não fizesse parte do primeiro. A partir da CRFB/1988, não restam dúvidas, nem junto à doutrina nem junto à jurisprudência, de que as contribuições sociais pertencem a modalidade tributária, apresentando-se, portanto, redundância na norma citada.

As hipóteses previstas no referido art. 1º constituem crimes de dano, eis que, ao inserir no caput do dispositivo, como elemento nuclear do tipo, a supressão ou diminuição de tributo, o crime só é consumado com a ocorrência de efetiva lesão do bem jurídico tutelado, ou seja, se consuma pelo dano causado aos cofres públicos, ou pela supressão ou pela redução do tributo. A prática das condutas previstas nos incisos do art. 1º, sem o resultado material da supressão ou redução de tributo (exceto as hipóteses de tentativa) poderá constituir crime autônomo previsto na legislação codificada, mas não crime contra a ordem tributária (FRANCO, 2007).

Assim, a Lei 8.137/1990, ao contrário da revogada Lei 4.729/1965, exige o dano para a configuração do crime, na medida em que a conduta está intimamente relacionada com o resultado, e tanto a conduta como o resultado estão previstos no tipo. No § único do art. 1º, que prevê o crime de desobediência, há tipificação de crime formal, que estará consumado com o simples desatendimento,



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

sem justificativa razoável, à exigência do Fisco, independentemente da ocorrência de efetivo prejuízo ao erário. Note-se neste caso a manifesta desproporção da pena, que penaliza de 2 a 5 anos o não atendimento da solicitação do Fisco, enquanto o CP, em seu art. 330, penaliza com 15 dias a 6 meses a desobediência à ordem judicial.

Para a tipificação do crime previsto no art. 1º, não é suficiente para a tipificação do delito que o agente pratique ou tente praticar qualquer das condutas capituladas nos incs. I a V do artigo. Necessário se faz também que essa conduta tenha efetivamente suprimido ou reduzido tributo ou qualquer acessório, pois, caso contrário, ela não escapará do mero ilícito administrativo, sem repercussão no âmbito penal, ou então poderá eventualmente configurar infração de outra natureza, prevista como crime comum no Código Penal<sup>2</sup>.

O elemento subjetivo da conduta do caput do art. 1º, é o dolo genérico, cujo objetivo é a supressão ou redução do tributo, sem outro motivo ou finalidade, pouco importando em que vai ser utilizado o produto do crime ou a intenção do agente em obter outro resultado que não a economia de seu valor, bem como, se, quando da eleição ou utilização de meios necessários ao alcance do resultado, o agente os tenha levado a efeito movido pela intenção de alcançar um resultado específico, que não a supressão ou redução em si mesma (EISELE, 1998). É necessário, por óbvio, que a conduta do agente, objetivando a economia fiscal ilícita, seja potencialmente capaz de operar uma lesão ao Fisco, do contrário, por absoluta inidoneidade do meio empregado, estaria caracterizado o crime impossível.

### 3.2 O art. 2º da Lei 8.137/1990

O art. 2º da Lei 8.137/1990 prevê que as condutas que arrola, consideram-se da mesma natureza daquelas previstas no art. 1º da referida lei, incluindo-se entre os crimes contra a ordem tributária. As condutas tipificadas são:

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 (BRASIL, 1990).

A pena pode oscilar de 6 meses a 2 anos e multa. Se no art. 1º há uma ligação diretamente vinculada com a ocorrência do fato gerador, no art. 2º esta ligação não se faz presente. Os crimes previstos nos incs. II a IV do citado art. 2º, também são crimes materiais, dependentes da ocorrência do resultado. No inc. II o núcleo é deixar de pagar o tributo cobrado ou descontado de terceiro. No inc.

<sup>2</sup> Neste sentido: TJSP, 2a C., HC 178.588-3, Rel. Devienne Ferraz, j. 26.01.1995.



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

III, o núcleo é exigir, pagar ou receber. A parcela correspondente ao incentivo fiscal deveria ter destinação específica, que lhe deveria ter sido dada pelo operador do incentivo, mas o destino é burlado, desviando-se para o operador ou para o contribuinte beneficiário. É de se destacar apenas que, apesar de o inciso refletir crime material, também insere no seu contexto um crime formal na expressão exigir, que não reclama qualquer resultado que configure a evasão fiscal de fato. Em relação ao inc. IV, o núcleo é aplicar, ou seja, deixar de aplicar o incentivo fiscal ou aplicá-lo em desacordo. Notadamente crime material. Em todos os crimes, o elemento subjetivo da conduta se perfaz mediante o dolo genérico.

Na hipótese do inc. II do art. 2º, salta aos olhos que sua aplicação não pode ter interpretação literal, sob pena de se estar punindo criminalmente o mero inadimplemento, vedado pela Constituição que impede a prisão por dívidas. Se o contribuinte nada esconde do Fisco, informando inclusive o valor devido, mas deixa de efetivar o recolhimento, demonstra de forma inequívoca seu desejo de efetuar o recolhimento (com as sanções pecuniárias da multa, juros etc.) e seu desejo de não sonegar o tributo. Colhe-se da doutrina de Hugo de Brito: *“Realmente, senão está pre-sente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida. Tudo então se resumirá a uma questão de prova. Prova da presença ou da ausência desse elemento essencial do tipo penal”* (MACHADO, 2015, p. 403).

Igualmente não pode ser penalmente responsabilizado aquele que não poderia ter agido de outro modo, em vista não lhe ser exigida conduta diversa, como só ocorrer naqueles casos em que há comprovação de falta de recursos, decorrentes de questões estruturais, de mercado e até inadimplência do próprio Governo perante o contribuinte, inviabilizando o recolhimento no prazo previsto pela lei. Ademais, nas retenções na fonte, nas contribuições de seguridade social descontadas dos empregados e nos impostos indiretos, em que pese a legislação referir-se a desconto ou cobrança de terceiro, na prática funciona a lei mais forte do mercado, onde, não raras vezes, no custo da produção, especialmente para os pequenos empresários, não pode ser acrescido o valor do tributo incidente, sob pena de falta de concorrência do produto.

Assim, não se há de exigir que o contribuinte faça a opção preferencial pelo recolhimento tributário, quando demonstrado, por exemplo, a alocação de recursos para o pagamento das despesas originárias do processo produtivo de empresa (salários e fornecedores), cuja falta levaria à inviabilização da continuidade do negócio. Há que se perquirir e investigar, em cada caso concreto, se houve, ou não, deliberada intenção de o contribuinte não pagar o tributo, até porque o crime só é punível na modalidade dolosa, que não se apresenta, se o contribuinte registra em sua contabilidade os valores a serem repassados ao Fisco.

A jurisprudência, inclina-se a caracterizar o crime, pela simples omissão de recolhimento na data indicada pela lei<sup>3</sup>, mas tem sido sensível a adotar a tese da inexigibilidade de outra conduta ou

<sup>3</sup> A falta de pagamento do tributo descontado ou cobrado caracteriza o crime, como vem julgando o STJ: “Para a caracterização do ilícito de sonegação fiscal, consistente em deixar de recolher ao erário, no prazo e modo legal, valor do tributo do ICMS, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, é necessário a vontade livre e consciente, dolo direto, de não repassar à Fazenda Pública os valores a ela devidos no tempo  
**RECIMA21 - Ciências Exatas e da Terra, Sociais, da Saúde, Humanas e Engenharia/Tecnologia**



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

estado de necessidade, para inocentar empresários que, em razão de dificuldades financeiras demonstradas por prova pericial contábil e excepcionalmente pelos demais meios de prova, deixaram de efetuar o recolhimento do tributo. I – Diante do conjunto probatório conclui-se que, apesar de comprovada a materialidade delitiva, não houve crime, uma vez que o réu agiu acobertado pela causa supralegal excludente da culpabilidade, qual seja, a inexigibilidade de conduta diversa, pois restaram plenamente comprovadas as dificuldades financeiras pelas quais passava a empresa por ele administrada. Ademais, tais dificuldades serviram para excluir o dolo de apropriação do réu, ora apelante. II – Recurso provido<sup>4</sup>.

As condutas preconizadas pelos incs. I e V do art. 2º, são crimes formais, eis que, enquanto no inc. I a consumação se dá independente de qualquer resultado naturalístico, ou proveito para o agente, assim como prejuízo econômico para o Fisco, no inc. V, a consumação acontece com a prática da conduta que encerra a situação de perigo decorrente da potencial utilização do *software* e da finalidade própria de sua utilização. No inc. I, a conduta possui um elemento subjetivo doloso na modalidade específica, consistente em fraudar o fisco para proporcionar a evasão tributária. No inc. V a divulgação caracteriza o dolo genérico, enquanto a utilização reflete dolo específico (EISELE, 1998).

Registre-se, por derradeiro, que as condutas tipificadas nos incs. I, II e III, do referido art. 2º, como também aquelas relacionadas pelo art. 1º, pressupõem sempre a existência de um tributo instituído e exigido dentro dos limites constitucionais e legais, havendo sempre a necessidade de o intérprete buscar no direito tributário a presença, ou não, deste elemento normativo do tipo, que se constitui em parte integrante do tipo objetivo.

### 3.2.1 Apropriação indébita previdenciária

O art. 168-A – acrescentado ao Código Penal pela Lei 9.983, de 14.07.2000 – configura o crime intitulado de apropriação indébita previdenciária, o qual é praticado por quem realiza as condutas descritas no caput e no § 1º, incs. I a III.

Não parece ser a melhor técnica denominar tal crime de apropriação indébita em que figura como lesado ou prejudicado a previdência social. Isto porque o tipo definido no art. 168, caput, tem como elemento específico configurador a prévia posse ou detenção da coisa e a sensação do agente de tê-la como sua, o que não ocorre com o tipo sob exame, o qual se perfectibiliza pura e simplesmente com o não repasse à previdência social de contribuições recolhidas pelo agente, no prazo e forma legais ou convencionais.

No § 2º o legislador criou um tipo específico de extinção da punibilidade, que é concretizada quando: “[...] o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal” (BRASIL, 1940).

recomendado, exatamente a hipótese dos autos”. (STJ – HC 235406/SC – Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze – 5ª T. – DJe 18.03.2013).

<sup>4</sup> TRF 3ª R., 1ª T., ACR 2003.03.99005902-8/SP, Rel. Juiz Ferreira da Rocha, DJU 25.05.2004, p. 1750.



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

No § 3º cuida do perdão judicial e do privilégio do crime. Tem o juiz a faculdade de reconhecer o perdão ou o privilégio, este, consistente em somente aplicar a pena de multa, nas situações dos incs. I e II, desde que seja o agente primário, tenha bons antecedentes e tenha promovido, após o começo da ação fiscal e antes que seja oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária *“inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele, estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais”* (BRASIL, 1940).

A norma incriminadora em referência tutela o patrimônio da previdência social; o patrimônio público, portanto. O crime pode ser praticado por quem tem a obrigação de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes. Também pode cometer o crime quem paga benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência (VIANA, 2014).

Em um primeiro plano, o sujeito passivo do crime é a União Federal, em particular a Previdência Social, e, no segundo momento, o próprio segurado. Tem-se que a empresa tem como responsabilidade arrecadar as contribuições dos segurados, empregados bem como dos trabalhadores avulsos que se encontram a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado. Se a ausência do desconto da contribuição é irrelevante para a responsabilidade tributária da empresa, *o mesmo não vale para a responsabilidade penal, como orienta Alberto Silva Franco: “O delito do art. 168-A do Código Penal não se exaure no simples não repasse ou não recolhimento da contribuição previdenciária retida, mas exige, como pressuposto material, a comprovação de que foi realmente efetuado esse desconto”* (FRANCO, 2007, p. 2780).

A tese utilizada quando da análise do inc. II do art. 2º da Lei 8.137/1990, que defende a inexigibilidade de outra conduta ou estado de necessidade, para absolver empresários que, em face de dificuldades financeiras cabalmente demonstradas por prova produzida nos autos, deixam de proceder ao recolhimento da contribuição previdenciária, mesmo inserindo na documentação contábil o desconto do tributo, também pode ser aplicada ao art. 168-A do CP.

Por outro lado, na esteira da orientação do STF, que tem reafirmado o princípio de que é do órgão acusador a obrigação jurídica de provar o alegado e não do réu demonstrar sua inocência, há precedentes que vêm decidindo que nos crimes de apropriação indébita previdenciária, é dever da acusação a prova de que o acusado, possuindo condições de proceder ao recolhimento do tributo, adotou comportamento fraudulento e deixou de efetuar-lo por livre e espontânea vontade.

### 3.2.2 A apropriação indébita previdenciária e inexigibilidade de conduta diversa com Crise econômica

Para que ocorra o crime de apropriação indébita previdenciária, é preciso que exista dolo. Nesse sentido, não é o réu que precisa demonstrar sua inocência, mas, sim, o órgão acusador que deve provar o alegado. Com a pandemia do COVID-19, um grande número de empresas passou por grandes dificuldades financeiras. Muitas delas fecharam as portas definitivamente. O isolamento social veio acompanhado do fechamento das empresas e comércios considerados não essenciais e não foi



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

pequeno o número de empresas que precisou demitir seus funcionários ou deixar de honrar suas obrigações com os fornecedores ou com o fisco.

Nesse caso, entende-se pela inexigibilidade de conduta diversa, pois, o crime de apropriação indébita previdenciária se configura quando o contribuinte, possuindo condições de proceder ao recolhimento do tributo, adota comportamento fraudulento e deixa de efetuar-lo por livre e espontânea vontade (JANCZESK, 2019).

A doutrina penal tem reconhecido, já há bastante tempo, ser possível a exclusão da responsabilidade penal do autor do injusto penal quando, em casos extremos como o vivenciado com a Pandemia do COVID-19, não restar ao sujeito alternativa para atuar de outro modo tendo em vista a existência de um conflito entre deveres relevantes (TANGERINO *et al.*, 2020). Nestes casos, o crime é afastado mesmo que a conduta (ação ou omissão) seja típica e antijurídica.

Nas possibilidades de colisão de deveres onde o responsável pela empresa precisa optar por proteger um bem jurídico e não outro, a dogmática deu origem a um mecanismo para a abertura do direito penal à concretude e complexidade das “condições reais da vida do povo” (SANTOS, 2000, p. 269), que limita a incidência punitiva. O estado de necessidade exculpante no Brasil, conhecido como inexigibilidade de conduta diversa, não é somente reconhecido pela doutrina, mas também encontra respaldo na jurisprudência dos Tribunais pátrios que contempla, inclusive, o direito penal tributário.

Nestes casos, os Tribunais pátrios têm estabelecido alguns requisitos para comprovar a crise financeira da empresa, como, por exemplo, a existência de dívidas trabalhistas, títulos protestados, empréstimos bancários inadimplidos, não-distribuição de lucros e aporte de capital dos sócios na empresa. Conforme expõe a jurisprudência, o inadimplemento do tributo não pode ser explicado por uma simples dificuldade econômica, mas sim por uma situação real e imprevisível decorrente de crise, aliada ao esforço dos proprietários em vencê-la (CARVALHO, 2007).

A título de exemplificação, cita-se uma relevante decisão de um Tribunal Federal:

[...] 2. As dificuldades financeiras enfrentadas por uma sociedade empresarial, aptas a justificar o reconhecimento da causa excludente de culpabilidade, devem compor um quadro de excepcional, imprevisível e invencível gravidade financeira, que impossibilite ao administrador qualquer alternativa conforme o direito. Assim, não basta a existência de dificuldades econômicas, sendo mister demonstrar que tais dificuldades não poderiam ser evitadas por uma atividade gerencial responsável e que foram envidados todos os esforços neste sentido, inclusive, com o sacrifício do patrimônio pessoal do sócio administrador<sup>5</sup>.

Em tempos de crise, portanto, se o administrador tiver que optar entre pagar o salário dos empregados e recolher as contribuições previdenciárias, é justificável, pela ótica penal, o inadimplemento junto ao fisco, em razão da natureza alimentar e obrigações salariais<sup>6</sup>. Desta forma,

<sup>5</sup> TRF2, Ap. Crim. 0009154-62.2012.4.02.5001/RJ, 2ª Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Simone Schreiber, j. em 11/06/2019.

<sup>6</sup> A título de exemplo: TRF1, Ap. Crim., 0030741-32.2012.4.01.3300/BA, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Ney Bello, j. 20/11/2019; TRF2, Ap. Crim. 0500315-65.2015.4.02.5104/ES, 1ª Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Abel Gomes, j. 18/06/2019; TRF3, Ap. Crim. 0008299- 52.2005.4.03.6181/SP, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. Cotrim Guimarães, j. 25/11/2014.



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

no futuro, restando comprovada a relação de causalidade entre o inadimplemento no pagamento de tributos e a insolvência empresarial em razão da pandemia, é plausível a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das informações apresentadas neste trabalho, restou perceptível que o tributo deve ser constituído como um instrumento de redistribuição de riqueza, para combater a desigualdade social e não como um instrumento para enriquecer uma nação. No Brasil, o tributo, juntamente com a justiça fiscal, deve concretizar o princípio basilar da atual Constituição Federal, o princípio da igualdade.

Porém, a Constituição Federal de 1988 mesmo tendo como objetivos positivados a promoção da justiça e da redução da desigualdade social, tais objetivos não são assegurados à população. Desse modo, verificou-se que há a necessidade de analisar se os instrumentos presentes na Constituição para alcançar tais objetivos constitucionais estão sendo promovidos durante a elaboração das normas tributárias, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro opera somente para elevar a carga tributária, não havendo justiça fiscal nem distribuição equitativa de carga tributária.

Por fim, da necessidade em se atingir os objetivos fundamentais de uma sociedade, que em se tratando da sociedade brasileira encontram-se estabelecidos no art. 3º da CRFB/1988, emerge o dever do cidadão de contribuir com os recursos que dispõe para que os meios necessários para o alcance destes objetivos sejam criados.

Da mesma forma, surge e a necessidade de o Estado efetivar a função social do tributo, garantindo o disposto na Carta Magna e, em consequência, efetivando a justiça fiscal. Sendo assim, para que se garanta a correta aplicação da função social no mundo concreto, por meio do fato gerador, é importante que os crimes contra a ordem tributária sejam combatidos.

Com vistas a alterar o atual cenário de desobediência às garantias dos contribuintes, é importante que os operadores do Direito saibam como compatibilizar a necessidade de conseguir melhor eficiência e execução à lei, ao mesmo tempo protegendo o contribuinte, para que seja possível restaurar a equidade tributária.

### REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARAÚJO, A. J. B. **A Elisão Fiscal como Fenômeno Econômico e seus Desdobramentos Jurídicos**. 2007. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21177-21178-1-PB.pdf>. Acesso em: 18 Julho 2021.

BERTI, Enrico. **As razões de Aristóteles**. Tradução de Dion David Macedo. 2. ed. São Paulo: Loyola, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Casa Civil, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 17 jul. 2021.



## RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Brasília: Casa Civil, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Brasília: Casa Civil, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 18 jul. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito.** 5. ed. São Paulo: Campus Jurídico, 2009.

CARVALHO, Salo. A Co-Responsabilidade do Estado nos Crimes Econômicos: fundamentos doutrinários e aplicabilidade judicial. *In*: WUNDERLICH, Alexandre (org.). **Política Criminal Contemporânea.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 137-149.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária.** 5. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 2010.

DOTTI, René Ariel Dotti. **Curso de Direito Penal:** Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

EISELE, Andréas. **Crimes contra a Ordem Tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

FARIA JÚNIOR, César de. Crimes contra a Ordem Tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas,** São Paulo, n. 4, p. 116-117, 1993.

FISHER, J. Fairer Shores: Tax Havens, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility. Boston University. **Law Review,** v. 94, p. 337. 2014.

FRANCO, Alberto Silva. **Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial.** 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. v. 1.

GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. **Justiça climática e justiça fiscal:** a tributação ambientalmente orientada para a proteção do clima. Florianópolis: Conpedi, 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=747d3443e319a227>. Acesso em: 17 jul. 2021.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito Tributário e Processo Tributário:** abordagem conceitual. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2019, v. II.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Tradução de Vamireh Chacon. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, Fraude e Contabilidade.** 6. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

SANTOS, Juarez Cirino. **A Moderna Teoria do Fato Punível.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Econ. Aplic.,** v. 10, n. 3, p. 399-424, jul./set. 2006.

SOUZA, Talita Cristina da Silva; NISHINA, Cristina da Silva; VIEIRA, Ricardo Tanaka. Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal. **Org. Soc.,** Iturama (MG), v. 5, n. 3, p. 115-127, jan./jun. 2016.

TANGERINO, Davi; CARVALHO, Salo de; OLIVE, Henrique; ZANOTELLI, Breno. Crimes tributários em  
**RECIMA21 - Ciências Exatas e da Terra, Sociais, da Saúde, Humanas e Engenharia/Tecnologia**



**RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR**  
**ISSN 2675-6218**

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
Gabriela Maia de Souza

tempos de epidemia da Covid-19. **Revista Consultor Jurídico**, abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-03/direito-transe-crimes-tributarios-tempos-epidemia-covid-19?pagina=3>. Acesso em: 17 jul. 2021.

TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo. Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

VIANA, Agnaldo. **Comentários ao Código Penal Para Concursos e Sala de Aula: parte especial – art. 260 a 361**. Curitiba: Juruá Editora, 2014.