



# CONTABILIDADE

*em pauta*

## INFRAÇÕES E ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

Denilson Cesar Sena<sup>1</sup>

Pretende-se neste estudo abordar os diferentes tipos de infrações e, as espécies de natureza de ilicitude tributária, tratando-se de classificar o regime jurídico aplicável. Auxiliando os interessados sobre o assunto a compreender melhor as diferenças entre os ilícitos e as penalidades aplicáveis a cada caso concreto.

Ives Gandra da Silva Martins denomina de infrações e ilícito tributário, sem entrar na controvérsia sobre o rótulo a ser utilizado, para designar situações onde o sujeito passivo da obrigação tributária, seja na condição de contribuinte ou, responsável realiza um comportamento, deixando de cumprir determinada obrigação ou dever instrumental.

Ainda, registra Hugo de Brito Machado que, saindo do campo do ilícito acaba por caracterizar um ilícito tributário.

Observando-se os comportamentos juridicamente relevantes que, o sujeito passivo da obrigação tributária realiza, deixando de cumprir a lei, “infração”, realizando um comportamento previsto como ilícito, “ao contrário de lícito”. A verdade é que a lei prescreve sanções que, além de não se enquadrar como sendo uma obrigação tributária, “comportamento consistente em levar compulsoriamente dinheiro aos cofres públicos”, as conseqüências das sanções se sujeitam aos regimes jurídicos diversos.

Por exemplo, o deixar de cumprir obrigação principal no prazo, além dos juros

---

<sup>1</sup> Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica de Administração e Economia FAE, graduação em Direito pelas Faculdades Integradas Santa Cruz, especialização em Controladoria e Finanças pela Universidade Federal do Paraná UFPR, mestrado em Gestão Financeira pela Universidade de Extremadura/Espanha, mestrado em Administração pela Universidade Positivo. Tem experiência profissional nas áreas de consultoria, controladoria e perícia contábil. Possui vasta experiência acadêmica em assuntos relacionados às Ciências Sociais Aplicadas, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade de custos, análise e estratégias de custos, fundamentos de administração financeira, contabilidade I e orientação de trabalhos de conclusão de curso, Direito Tributário. É membro integrante do NDE/Santa Cruz.

de mora, a lei tributária prevê a multa de mora e correção monetária. Quando o contribuinte deixa de cumprir uma obrigação acessória ou dever instrumental formal, acarreta como consequência, se o dever a cumprir, por exemplo, era a entrega da declaração de imposto de renda, além da possibilidade do sujeito ativo efetuar o lançamento de ofício, prevê a lei tributária a aplicação de uma multa por infração de caráter meramente formal.

Ainda, a lei tributária prescreve a possibilidade de interditar o estabelecimento comercial, apreender mercadorias etc., como decorrência do exercício do poder de polícia, mas também como sanção decorrente de norma tributária.

Há previsões de situações onde o comportamento omissivo ou comissivo do sujeito passivo da obrigação, com previsão expressa em lei, caracteriza verdadeiros crimes contra a ordem tributária que, se enquadram como verdadeiras normas do Direito Penal em seu sentido estrito.

Por isso entende-se ser relevante esta abordagem considerando-se a existência de multifárias situações, consideradas como caracterizadoras de infrações ou ilícitos tributários, sujeitos a diferentes regimes jurídicos, somente com a análise da situação típica e, à luz do regime jurídico aplicável poderá levar à correta solução jurídica do problema.

## **1.1 INFRAÇÕES E ILÍCITOS DE NATUREZA CIVIL**

Quando o contribuinte ou profissional depara-se com um ato administrativo que, o Direito Tributário denomina de lançamento, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, este ato complexo que o Direito Tributário nomeia de lançamento, como afirma o referido artigo citado, contém em um único instrumento, uma obrigação principal, a “tributária”, decorrente do não pagamento do tributo. Essa obrigação principal, “não tributária” que é a multa, pelo descumprimento de obrigação acessória, penalidades de caráter pecuniário, tais como: a multa, juros de mora, correção monetária etc.

Segundo Yoshiaki Ichihara o correto enquadramento, seja da obrigação principal tributária ou as penalidades concretamente aplicadas, quando analisadas a luz dos critérios e dos princípios, considerando o regime jurídico, aplicável, poderá levar a uma solução juridicamente correta. Enquadrando-se entre as infrações e ilícitos de natureza meramente civis, as multas de mora, os juros moratórios, a correção monetária etc., geralmente calculados como acessórios da obrigação principal.

Com efeito, tais sanções de natureza meramente civis, já que são acessórios do principal, “obrigação tributária”, diante do que já diziam os romanos, *accessorium*

*sui principalis naturam sequitur* , na observação destas infrações, sobre o principal, que é a base, a análise deverá ser efetuada com a aplicação de normas e princípios de Direito Tributário e no que se refere às multas de mora, juros de mora etc., que aparecem como acessórios, considerando-se as infrações de natureza meramente civis, aplicando as regras e princípios de Direito Privado.

Ainda na visão de Yoshiaki Ichihara, considerando-se a origem das penalidades aplicadas, sob o aspecto formal decorrentes de ato administrativo, são elas: legitimidade, cumprimento de formalidades, prazos etc., a observação deverá ser feita à luz das regras e dos princípios de Direito Administrativo.

Exemplificando-se a afirmação acima, os juros de mora, a multa de mora ou a correção monetária, se o principal for objeto de remissão como o “perdão ou dispensa de tributo”, evidentemente, os acessórios calculados com base no principal também desaparecerão, pois zero multiplicado por X% será sempre igual a “zero”. Todavia, quando se fala em aplicação dos juros de mora, não será o previsto no Código Civil, os 0,5% (cinco por cento) mas, o previsto no Código Tributário Nacional, disposto no art. 161, inc 1o, 1% (um por cento).

Com referência a correção monetária, que tanto se aplica aos débitos de natureza estritamente civis, como aos créditos da Fazenda Pública, entende-se não se caracterizar como uma penalidade, *plus*, lucro ou prejuízo, mas um mecanismo, objetivando-se preservar um princípio de direito, visando-se evitar que uma parte enriqueça sem causa em prejuízo da parte contrária Sobre a natureza da correção monetária já decidiu o E. Tribunal:

A correção monetária não constitui parcela que se agrega ao principal, mas simples recomposição do valor e poder aquisitivo do mesmo. Trata-se, apenas, na verdade, de nova expressão numérica do valor monetário aviltado pela inflação. Quem recebe com correção monetária não recebe um *plus*, mas apenas o que lhe é devido, em forma atualizada (JTA 109/372)

## **1.2 INFRAÇÕES E ILÍCITOS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA**

Em alguns casos como se comentou anteriormente, mesmo que as penas sejam decorrentes de infrações civis, considerando-se o ato administrativo da imposição, aplicam-se as regras e princípios de Direito Administrativo, o que decorre da unicidade do Direito.

Yoshiaki Ichihara prescreve que existem infrações de caráter meramente administrativo, como as multas aplicadas por infração meramente formal, por exemplo: pela falta de inscrição do estabelecimento nas repartições competentes, falta autenticação prévia dos livros fiscais, falta de entrega de informativos econômicos etc., que se poderia enquadrar como infrações e ilícitos tributários de natureza administrativa.

O mesmo se observa em relação às penalidades de interdição de estabelecimentos, apreensão de mercadorias etc., que podem ser enquadrados como sanções decorrentes de infrações de caráter administrativo.

Com efeito, para se questionar tais penalidades, se enquadradas como de natureza administrativa, os fatos deverão ser analisados à luz dos critérios que informam as regras e os princípios de Direito Administrativo, como o mínimo indispensável para se concluir uma solução juridicamente correta.

Um modelo de argumento que o Prof. Hugo de Brito Machado aponta, quando a infração formal resultar no não recolhimento do tributo, por exemplo, a aplicação da multa por infração meramente formal, com a imposição de penalidade proporcional ao tributo não recolhido, será ilegal, por configurar inadmissível bis in idem.

### **1.3 INFRAÇÕES E ILÍCITOS DE NATUREZA PENAL**

As infrações e ilícitos de natureza penal, tendo como sujeito passivo, idêntico ou da obrigação tributária, são as infrações previstas no Código Penal ou na legislação específica, como é o caso da Lei n. 8.137/90.

São, na realidade, infrações que se caracterizam como penais no seu sentido estrito, podendo as penas ser privativas da liberdade, de multa e de restrição de direitos, conforme preconiza o dispositivo legal.

Ressalte-se, ainda, que legislar sobre as matérias estritamente penais compete exclusivamente à União, nos termos do art. 22, I, da Constituição Federal de 1988.

Contudo, diversas são as normas de Direito Penal constantes no Código Penal que, poderão caracterizar ilícitos concomitantes com a matéria tributária. Os dispositivos legais são: art. 171, “estelionato”; art. 298, “falsificação de documentos”; art.168, “apropriação indébita”; art. 334, “contrabando e descaminho”, art. 329, “resistência”, art. 330, “desobediência”, art. 331 “desacato”, dentre outros.

Saliente-se, neste aspecto, que existem na legislação esparsa, inclusive nas leis federais que instituem tributos, verdadeiras normais penais estritamente consideradas e, no passado houve normas específicas como as Leis n°s 4.502/64, 4729/64, 5.569/69, etc., cujas matérias foram abrangidas pela Lei n. 8.137/90, de 27-12-1990, denominada de crimes contra a ordem tributária.

Está legislação tipifica e prescreve como crimes tributários o conteúdo dos arts.1o., 2o e 3o da Lei n. 8.137/90, como preconiza os dispositivos legal abaixo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição

social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

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

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

Art. 3o. Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei no. 2.848, de 07 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonega-lo, ou inutiliza-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou, antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobra-los parcialmente..

Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos e multa.

Como se vê, a lei que define os crimes contra a ordem tributária, tendo como destinatário o sujeito passivo da obrigação tributária, além de extensa, envolve as seguintes situações, tais como:

[...] omitir informações, prestar declaração falsa; fraudar a fiscalização, inserindo ou omitindo dados; falsificar ou alterar documentos, tais como a nota fiscal, duplicata, fatura, etc.; utilizar, elaborar ou fornecer documento falso ou inexato; negar ou fornecer documento obrigatório, como é o caso da nota fiscal.

Todos estes comportamentos relacionados acima, tipificam os crimes previstos no art. 1o. da Lei nº 8.137/90, com penas que variam de 2(dois) a 5 (cinco) anos de reclusão e multa.

Por sua vez, Yoshiaki Ichihara em sua obra Crimes contra a ordem tributária, e também em um Simpósio coordenado por Ives Gandra da Silva Martins preceitua que: O comando principal “[...] suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]” é que caracteriza o “Crime contra a ordem Tributária”, por meio das condutas, ações ou meios, consistentes em: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operações de qualquer natureza; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata etc.; elaborar, distribuir, fornecer ou utilizar, sabendo ser falso ou inexato; negar ou deixar de fornecer, nota fiscal, ou documento equivalente, quando obrigatório.

Pedro Roberto Decomain acerca desta assertiva preceitua que, combinando o comando contido no caput com as condutas previstas nos itens I a V, do art. 1º da Lei nº 8.137/90, não se trata de crime de mera conduta, mas trata-se de crimes materiais ou de resultado, onde o dano é elemento essencial . Complementando a idéia acima, o doutrinador ainda manifesta-se:

O núcleo dos crimes previstos no artigo 1o. da lei está nos verbos suprimir e reduzir, inseridos em seu caput. Trata-se, portanto, de crimes materiais ou de resultado. É preciso que através das práticas previstas nos incisos do artigo 1o. ocorra a supressão ou redução de algum tributo, para que o crime

esteja caracterizado, ao menos em sua forma consumada. Suprimir tributo significa aqui deixar inteiramente de pagar montante devido a tal título. Reduzir tributo quer dizer pagar importância menor do que a efetivamente devida.

Por sua vez, Antônio Correa analisando o art. 1º da Lei nº 8.137/90, afirma que não se trata de crime de mera conduta, sem resultado naturalístico; formais, de evento naturalístico cortado ou de consumação antecipada e materiais de resultado.

Damásio E. de Jesus classificando e entendendo que há crimes de mera conduta, “sem resultado naturalístico”; formais, “evento naturalístico cortado ou de consumação antecipada” e, materiais “de resultado”.

Ainda complementa a idéia o doutrinador acima:

Distinguimos os crimes formais do de mera conduta. Estes são sem resultado; aqueles possuem resultado, mas o legislador antecipa a consumação à sua produção. No crime de mera conduta o legislador só descreve o comportamento do agente. Exs.: violação do domicílio (art. 150), desobediência (art. 330) e reingresso de estrangeiro expulso (art. 338). No crime formal o tipo menciona o comportamento e o resultado, mas não exige a sua

produção para consumação. Exs. Crime contra a honra, ameaça, divulgação de segredo, violação de segredo profissional etc. No crime material o tipo menciona o evento, exigindo a sua produção para a consumação. Exs: Homicídio, infanticídio, aborto, participação em suicídio, lesão corporal, furto, roubo etc.

Por sua vez, no crime material há necessidade de um resultado externo à ação, descrito na lei. Esse resultado deve ser entendido no sentido naturalístico e não jurídico, pois este último, todos os delitos contêm, como se pode observar nos crimes de homicídio, “morte”, furto ou roubo, “subtração”, sedução “desvirginamento”, etc.

Já no crime formal, não há necessidade da ocorrência do resultado naturalístico, pois o legislador antecipa o momento consumativo do crime. No delito de ameaça, conforme dispõe o art. 147, a consumação a prática do fato, independentemente da reação psicológica do ofendido etc.

Contudo, no crime de mera conduta não existe o resultado naturalístico, contemplando-se a lei com a simples atividade, “conduta”, do agente. Exemplos dessa espécie são: o ato obsceno, conforme dispõe o art. 233 e, a violação do domicílio como preconiza o art. 150, etc.

Ainda, no art. 2º relacionam os comportamentos que constituem crimes contra a ordem tributária, por exemplo: “[...] deixar de recolher tributo ou contribuição no prazo legal; deixar de aplicar incentivos; divulgar programas de processamento de dados que permitam fornecer informações diversas da prevista em lei etc.”, com penas que variam de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de detenção e multa.

Entende-se, outrossim, que a conduta deixar de recolher ICMS declarado, por exemplo, tipifica o crime previsto na Lei nº 8.137/90, apesar de se observar um entendimento contrário da jurisprudência.

Por sua vez, nos crimes praticados por funcionários públicos. “[...] o extravio de documentos; exigir, solicitar ou receber vantagem indevida; patrocinar interesse de particulares, também denominada de advocacia administrativa”, aparece como integrantes dos crimes contra a ordem tributária, previsto no art. 3º da Lei nº 8.137/90.

## Referências Bibliográficas

BRASIL. **Lei 7.210/84**, de 11 de julho de 1984. Dispõe sobre a lei de execução penal que institui o regime disciplinar diferenciado (RDD). Art. 32 do Código Penal, com a nova redação dada pela lei. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/7.210.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/7.210.htm). Acesso em: 28 out.2008.

BRUNO, Anibal. **Direito penal**. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1967.p. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.p.78. OLIVEIRA FILHO, Edmar. **Direito penal tributário – crimes contra a ordem tributária**. São Paulo Atlas, 1995.p.98.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1993.p.74. CORREA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 1994.p.47. dentre outros.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.p.134 e ss.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.104.

JESUS, Damásio E. de. **Direito penal: parte geral**. v.1 São Paulo: Saraiva, 1980.p. 179-180.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 340 e ss. O autor preferiu denominar de Ilícito Tributário.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 342 e ss. O doutrinador preferiu denominar de Ilícito Tributário.

MARTINS, Gilberto de Andrade, **Metodologia da investigação científica para ciências sociais**, 2 a. ed, São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.p.76. O autor denomina de Sanções Tributárias, utilizando, ainda, as expressões delitos e infrações tributárias.

O acessório segue sempre a natureza do principal. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.p.69.

SENA, DENILSON CESAR, **Monografia a Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Faresc, 2008.

VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: Resenha Tributária – EDUC, 1974.p.167. O doutrinador denomina de Direito Penal Tributário, o que os outros denominam de Direto Tributário Penal.

“O informativo **CONTABILIDADE EM PAUTA** é um espaço destinado a divulgação das idéias e produção acadêmicas dos professores, alunos e ex-alunos do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba.

Cada artigo, ou opinião, é de responsabilidade dos autores e as ideias nele inseridos, não necessariamente, refletem o pensamento do curso.

O objetivo deste espaço é fomentar debates sobre assuntos relacionados a contabilidade e finanças.”