

ILÍCITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E ESPÉCIES

Arthur Nelson Santos Amado*

RESUMO

Norteadado pela importância do estudo, pela importância para a sociedade e pela sua peculiar repercussão, é que narramos com uma linguagem simples, clara e didática sobre o ilícito tributário, seu conceito e suas espécies. O tema é exposto com minúcia e é feito um apanhado geral sobre o conceito ao passo que suas espécies são fragmentadas e explicadas no ventre do sistema normativo brasileiro. O referido tema exposto contribui com intensidade para enriquecimento jurídico-cultural pelo fundamento no qual se é narrado, logo, foram expostos doutrinadores de elevada competência profissional e didática para garantir um perfeito entendimento.

Palavras-chave: Ilícito. Crime tributário. Direito Tributário.

1 INTRODUÇÃO

Pretende este sucinto Artigo, explanar a respeito do ilícito tributário, focalizando com predominância, no conceito e nas espécies.

Como premissa, afirmamos desde já que o sistema jurídico pode ser visto como um conjunto totalizante, repartindo-se em dois subconjuntos: um, é o da licitude, o outro é o da ilicitude. É a esse que se denomina a parte de antijuridicidade. Destarte, o conjunto total compõe-se, de juridicidade e antijuridicidade. Uma parte não é maior, nem menor que a outra, ambas opõe-se em complementariedade, e a normatividade cobre as duas exaustivamente.

Assevera Lourival Vilanova que:

Os conceitos de licitude, ilicitude, validade, invalidade, juridicidade, antijuridicidade, legitimidade, ilegitimidade são construídos a partir de valoração interna ao sistema jurídico. O que se coloca fora do sistema é valorativamente neutro, indiferente. (LOURIVAL VILANOVA. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed. rev, atual. e ampl. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2000. p. 301, 303-304).

* Especializando em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Por isso descabe qualificar como antijurídico o raio que atinge o animal, tranqüilamente pastando, e o mata. Como fato, não é jurídico. Só tem efeitos jurídicos, atingindo relação jurídica de propriedade, se há norma no sistema que sobre ele incidiu, qualificando-o. Assim, o não-jurídico nem se inclui na licitude, nem na ilicitude. Já o antijurídico o é em referência à norma. O *anti*, o *contra* aí, é includência de elemento pertencente ao sistema de normas, que demarca o conjunto total. A antijuridicidade é opoente contrário à juridicidade como licitude.

Já adentrando o campo tributário, podemos mencionar a visão de Paulo de Barros Carvalho:

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever. (CARVALHO. 2011, 23ª ed.)

Fala-se no direito tributário, na existência de uma *norma primária dispositiva*, que estatui em sua hipótese, que dado à ocorrência de um fato que a lei designa gerador, por força da incidência, ocorre em seu conseqüente, o nascimento do dever tributário. A garantia do cumprimento deste dever está, alicerçado na existência de outra *norma primária* que é chamada de *sancionadora*, que dispõe em sua hipótese que dado o descumprimento do dever previsto no conseqüente da norma primária dispositiva, implica em seu conseqüente, a transformação da não-prestação em uma conduta antijurídica, (por transgressão ao mandamento previsto no conseqüente da norma primária dispositiva), que recebe o nome de ilícito tributário ou infração tributária.

2 ILÍCITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO

A idéia de infração ou ilícito relaciona-se com o não cumprimento de determinadas prestações. Por infração tributária ou ilícito tributário, entende-se todo e qualquer comportamento, omissivo ou comissivo, que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação.

O ilícito contra a ordem tributária ganhou expressão e forte relevo na dinâmica da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, evidenciando o tipo normativo e as respectivas regras de conduta na dimensão de ampliar a metodologia da repressão e cercear o comportamento nocivo ao fisco. Entretanto, a maior finalidade ou quase exclusiva da sanção penal pode ser traduzida no interesse único do Estado de receber o tributo, independente de outras formalidades, haja vista cenário de gastos e despesas diante do orçamento sempre comprometido.

Neste diapasão, a norma penal tributária surge na condição ímpar de revelar a disciplina sobre a conduta do contribuinte e ao mesmo tempo verificar a existência do tributo para permitir procedimento na esfera civil.

Desta forma, continuando por conceituar o ilícito tributário, percebe-se que o legislador levou em conta diversos conceitos, dentre os quais a omissão, ou a ação do agente, no intuito do não recolhimento ou o recolhimento de valor menor do que o devido.

Paralelamente, não se pode esquecer, que o ilícito tributário envolve uma série de predicados, e discussões que demandam tempo e os aspectos da certeza e segurança, na dicção da incidência o imposto.

O ilícito tributário condiz com a relação de o contribuinte causar forte impacto na descapitalização do Estado, na medida em que tem previsão de recebimento frustrada pela atitude daquele que nega o recolhimento.

No estágio do estudo sobre o tema, importante frisar, portanto, que a carga tributária exerce forte reflexo no sentido de impor conduta de não pagamento do tributo, não apenas pelo teto de quase 40% sobre o produto interno bruto, mas de uma destinação em qualquer economicidade para a sociedade.

Devemos assinalar que nos países desenvolvidos, o crime tributário é verdadeiramente relevante e desempenha um papel muito singular, com a pena privativa de liberdade aplicada ao caso concreto, ao contrário do que acontece no solo pátrio, sendo possível, feito o pagamento, extinguir a ação penal.

A conjuntura releva de um lado o ângulo administrativo formal do tributo e de outro o caminho do enquadramento, para efeito de se cogitar da sanção penal.

Não existindo em nível nacional o código de defesa do contribuinte, as regalias e benefícios concedidos ao Fisco se sobrepõem, com facilidade, às dificuldades na compreensão da norma e na aplicação prática. Consequentemente, a norma penal tributária divisa sujeição à

incidência sob o prisma de visão do fisco, uma vez que sem o encerramento da fase administrativa é vedado o encaminhamento da ação penal.

Ao mesmo tempo em que a legislação exasperou no sentido de definir o crime e tratar da pena correspondente, de igual procurou suavizar e temperar o espírito com abrandamento de parcelamento, nos Refis (Recuperação Fiscal) um e dois. Mas no Paes (Parcelamento Especial), reconheceu que o pagamento integral comprovado na ação penal em andamento provocaria seu término.

O delito tributário tem natureza material e persegue a finalidade indireta de confundir a fiscalização e direta de não recolher o tributo devido naquela situação específica. No entanto é preciso estudar a proporcionalidade e razoabilidade na condição de princípios formadores do tipo penal.

Na realidade, não tem o menor sentido tomar todo o aparato da máquina judiciária, quando o resultado do ilícito tributário for de só menos importância, sob o ponto de vista pecuniário, cuja circunstância exige uma diferenciação no trato sistemático do assunto.

Por tudo isso, a norma penal tributária valora cada caso concreto, as deixa ao sabor do intérprete a verdadeira importância, priorizando com isso uma mobilidade, na flexibilização da sua aplicação.

Com efeito, um microempresário que deixa de recolher o ICMS no valor de dez mil reais por mês não pode ser equiparado a uma grande empresa que não recolhe um milhão de reais mensais, pois o prejuízo materializado é deveras distinto.

Neste pensar, portanto, a norma elaborada exige tirocínio e exatidão, mormente se o delito vier associado a outro e pretender demonstrar conotação profissional, de crime de organização, donde a prisão cautelar ou de ordem preventiva teria curso para se evitar destruição de informes, documentos e quaisquer subsídios imprescindíveis à denúncia.

Elaborado este plano de visão a respeito da legislação que sinaliza incidência para cada tipo específico de tributação no campo concentrado, fundamental desenvolver o tema e ao encontro de soluções que definam melhor a capacidade do contribuinte e os comportamentos reputados ilícitos.

3 ILÍCITO TRIBUTÁRIO: ESPÉCIES

Os procedimentos que inobservam os deveres jurídicos tributários podem ser examinadas à luz de variadas classificações. Entre elas, das mais usadas por seu sentido prático, está a divisão que cogita das infrações à obrigação tributária e daquelas que violam simples deveres instrumentais ou formais.

3.1 Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal compreende delimitação do âmbito de participação do sujeito passivo em relação ao fisco, na medida em que desenha comportamento evidenciando intenção de não recolher o tributo devido, ou importância menor, tendo por escopo o resultado consubstanciado no procedimento.

De fato, a sonegação fiscal é considerada propriamente uma forma delituosa que visa fraudar o recolhimento da obrigação tributária e conseqüentemente ilaquear a fiscalização, porquanto o contribuinte, terceiro ou sucessor, por qualquer meio, procede com dolo específico caracterizando o ilícito tributário.

Na realidade, a definição primeira em torno do ilícito se formou nos moldes da Lei nº 4.729/1965, cuja previsão continha traço substancial, passando sua regulamentação para o terreno do Diploma nº 8.137/1990, disciplinando inteiramente a conduta.

Delito material propriamente dito, a sonegação envolve a conduta do agente com o resultado potencialmente lesivo, qual seja o de impor ao Fisco um prejuízo, haja vista a responsabilidade tributária destoante do seu conceito fundamental.

Bem interessante destacar que o diploma nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ao contrário daquele outro apontado, traça inúmeros conceitos característicos da conduta que informa o tipo legal, dentre outros aspectos colacionamos, omitir, fraudar, falsificar, elaborar, negar, no propósito de reduzir ou suprimir o tributo, a contribuição social ou obrigação acessória integrativa de incidência tributária.

Relevante observar que o delito de sonegação fiscal, pela gravidade que gera, se torna capaz de absorver outros, de menos potencial ofensivo, a exemplo do falso documental, ideológico, supressão de documentos, isto porque haveria o elemento-meio, para o escopo do pressuposto-fim, que estaria revestido da própria infração penal tributária.

Destarte, o delito de sonegação fiscal tem o condão de absorver a falsidade e o uso de documento falso, sinalizando identidade própria e característica específica inconfundível, se incidente a regra do artigo 71 do Código Penal, estaremos diante do crime continuado com a expressão da pena, pontuando a mesma modalidade tributária.

A conduta típica deve proporcionar um resultado lesivo ao Estado, na condição de titular do crédito tributário, assim, se o agente resolver aderir ao Refis e confessar o seu débito, tal pressuposto, por si só, impede que a denúncia seja oferecida, se estiver em curso, permanecerá sobrestada até o final na perspectiva de ser realizado o pagamento.

Refletindo a respeito do tipo legal, sua configuração pode nascer de uma atitude comissiva ou omissiva, tanto o agente que toma a iniciativa de eliminar dados, programa eletrônico, ou nota fiscal, com o escopo, de pagar, menos tributo ainda, como, o sujeito passivo que tendo um desconto incompatível entre as despesas com o cartão de crédito e aquilo que declara simplesmente se omite no propósito de não pagar o respectivo imposto de renda.

Em linhas gerais, os profissionais liberais que não dispõem de empresas encarregadas de proceder ao ingresso e saída de recursos, invariavelmente não fornecem os recibos, e com tudo isso fica impedido o contribuinte de poder declarar a consulta, tratamento ou intervenção cirúrgica resultante.

Na operação de importação, o circuito interno é muito elucidativo, quando se declara valor de entrada no País inferior à realidade, possibilitando revenda e um menor degrau de lucro, a fim de não influenciar no recolhimento do contribuinte.

Revelam-se, ao longo de toda a tipicidade, múltiplas perspectivas que endereçam a formação do delito de sonegação fiscal, cuja autonomia cerca comportamento peculiar, refletindo o dolo específico, em detrimento do Estado, sempre na consecução de vantagem indevida, escrituração irregular, documentação incompleta, tudo enfim que contribua direta ou indiretamente para a participação do agente no delito.

Os delitos-meios também ambicionam o crime de sonegação fiscal, assim, a escrituração incompleta, rasurada, ou não elaborada, a qual tipifica o intuito de lesar ao fisco e comprometer a arrecadação, sublinhando o cruzamento de dados e informes, a exemplo da CPMF, com o propósito de saber precisamente o gasto e identificar o ganho do agente responsável.

3.2 Apropriação Indébita

A apropriação indébita nasce, nos tributos existentes que permitem ao agente reter a importância descontada na prestação de serviço, no vínculo empregatício, ou qualquer outra correlacionada à fonte primária da obrigação, de tal sorte que é comum no mecanismo do recolhimento da seguridade social não haver o repasse à previdência, no caso do depósito fundiário, ou identicamente a empresa que desconta na fonte e não cuida do depósito fundiário, ou igualmente a empresa que desconta na fonte e não cuida de destinar o valor aos cofres públicos.

Elabora o artigo 2º do Diploma Legal nº 8.137/1990, no seu inciso II, o seguinte: “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”.

Neste diapasão, há um prazo legal necessário ao recolhimento devido, no entanto o empregador se locupleta à custa do Erário Público e mantém consigo o valor que não mais lhe pertence, configurando o delito de apropriação indébita.

Sobredito delito implica na presença de duplo elemento: o desconto realizado e a falta de recolhimento aos cofres públicos dentro do prazo legal previsto na legislação.

Discutiu-se na hipótese do ICMS declarado e não pago, se os contribuintes estariam enquadrados na categoria específica da apropriação indébita, porquanto o valor da obrigação tributária estava inserido no preço final da mercadoria.

A princípio, o entendimento sufragado continha determinante proclamando a forma delituosa do agente, mas sobreveio um tempero por força de se compreender a necessidade do elemento doloso na consideração de focar imprescindivelmente o tipo legal.

Desta forma, a simples omissão não teria o condão de tipificar o dolo específico, pois que o agente apenas não recolheu a tempo o desconto praticado no preço final da operação empresarial, mas a apropriação intencionada estaria enquadrada conforme o regime de recolhimento do empresário.

A disponibilidade ou não do recurso em caixa para efeito de recolhimento, a nosso ver, de forma alguma descaracteriza a ilicitude penal tributária, na medida em que o sujeito passivo da obrigação reteve o valor e em desacordo com o prazo previsto.

Concretamente, o delito de apropriação indébita também admite sua sujeição ao procedimento de confissão pela adesão ao Refis, no entanto insta que o comportamento preceda à denúncia criminal, tendo por mira afastar o elemento do tipo.

Não se pode deslocar a competência ou responsabilidade pelo cometimento do ilícito a terceiro se no seio da empresa o contador ou preposto deixa de recolher a mando do administrador/controlador o valor tempestivamente aos cofres da Fazenda Pública.

Indiscutivelmente, captar os elementos de transição e integração entre o agente que comete o ilícito e aquele que o executa se afigura um liame de compreensão do modo de agir. Mas a perspectiva do quadro imputa adequação no resultado, mesmo no nível de omissão.

O âmbito patrimonial se tutela no crime fiscal, e apenas paralelamente o aspecto da função tributária, tendo predicado que procura separar os delitos de resultado daqueles de simples perigo, donde a sinalização em direção ao campo da responsabilidade penal específica.

Conceitualmente, a apropriação indébita na condição de ilícito geral faz parte da definição do Código Penal, mas no aspecto tributário surge definido na Lei nº 8.137/1990, a qual produz eficácia em atenção à conduta do responsável e o valor retido.

Essencialmente, portanto, a apropriação do indébito tributário repercute na lesão praticada contra o Estado, ao deixar o sujeito de proceder ao repasse no prazo previsto e legalmente determinado, de tal sorte a mantê-lo sem qualquer justificativa agregado ao próprio capital.

Referido delito tem continuidade fundamentada, pois se o agente, a cada operação, mantém a importância descontada e não a repassa, invariavelmente, comete o ato delituoso, bastando que situe de conformidade com a espécie tributária, assim, tal não se coaduna quando refoge do seu alcance a seguridade social e o ICMS, pois pertencem distintamente à autarquia e Estado, sem que haja harmonia entre ambos.

Substrato desse perfil normativo, a conduta do agente é de molde a configurar o tipo legal na Lei nº 8.137/1990, causando o delito lesivo ao Estado, erário público, comportando analisar a concretude na forma de pagar no sentido de configurar a infração penal tributária.

Por tudo isso, divisa a apropriação a retenção de dinheiro pertencente ao agente federal, estadual ou municipal, superado o limite temporal de recolhimento, receita que não diz respeito ao sujeito passivo, mas que apenas a detém provisória e temporariamente, até que se implemente o respectivo repasse.

3.3 Evasão Fiscal

O delito de evasão fiscal pode ter a natureza omissiva ou comissiva, no sentido de produzir um resultado, na esfera material, consiste na redução, ou impondo o retardamento do cumprimento da obrigação tributária.

Efetivamente, a evasão fiscal traz como circunstância a obrigação fiscal, cuja hipótese propugna enquadramento na Lei nº 8.137/1990, podendo tanto ser praticado pela pessoa jurídica como pela física, abrangendo obrigação principal ou acessória.

Com efeito, na doutrina de Antonio Roberto Sampaio Dória:

A evasão sempre foi inerente ao sistema tributário, irmã gêmea ou bastarda do tributo, cujas espécies, como fenômeno complexo apresenta modalidade de acordo com a intenção do agente, sendo destituídas de maior gravidade, e também pouca periculosidade notadamente na omissão, exceto quando há sonegação. (BUSHATUSKY, José. Elisão e evasão Fiscal.)

Desta forma, a evasão pode ocorrer por omissão, ou intenção, sendo própria e imprópria, no ato comissivo haverá ato ilícito correspondendo à fraude, simulação ou conluio, enquanto que na omissão, a figura pode representar sonegação, atraso no recolhimento ou simbolizar a ignorância, traduzindo erro de modo não-intencional do contribuinte.

Comporta destacar a evasão lícita daquela ilícita. A primeira representa forma de reduzir, retardar ou burlar a fiscalização e o próprio recolhimento do tributo, enquanto que a lícita se trata de procedimento preventivo, mas que não afeta a obrigação, eis porque o fato gerador terá sua ocorrência determinada, permitindo o pagamento pelo contribuinte.

O Diploma Legal nº 8.137/1990, na consecução de sua tipologia, anota a matéria de evasão fiscal, no seu artigo 1º, quando destaca omissão, fraude, ou falsificação, e também no artigo 2º, ao mencionar omissão em relação aos informes prestados à autoridade fazendária, detecta o elemento do tipo adstrito ao dolo do agente.

Nesta direção, pois, ainda que apresente o componente que busca burlar a presença do fisco, não se pode identificar na elisão propriamente o aspecto da fraude, porquanto enquanto numa há o inadimplemento culposo, a elisão constitui fato impeditivo para que surja a hipótese tributária legal.

Nesta toada, o saudoso Rubens Gomes de Souza sinaliza que: “O critério para distinguir a elisão da fraude é meramente temporal, se o fato ocorreu antes da hipótese de incidência haverá evasão, se, posteriormente, teremos a fraude fiscal”.

Múltiplos aspectos de conduta concentram a figura do tipo legal, dando espaço à configuração da evasão como pressuposto que tenta alcançar a viabilidade de conduta tornando ilícito o resultado, nos moldes da prática correspondente à consecução do não recolhimento do tributo.

Divisa-se a tônica configurada pelo artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, ao preconizar a natureza material dos delitos, eis porque somente estariam consumados a partir do lançamento definitivo. Explica-se que na pendência de recurso administrativo, mesmo que o Ministério Público ofereça denúncia, não estará configurado o crime, exigindo-se o tributo, no pressuposto de elemento normativo do tipo.

Referida posição tem relevância singular e destaque ímpar, ao detalhar o lapso prescricional, porquanto seu início somente estará configurado, a partir do reconhecimento da exigibilidade da obrigação tributária.

O espírito do legislador ao disciplinar a evasão fiscal importou em comportamento típico, o qual simboliza na esfera administrativa a sua própria descaracterização, quando se notar o reflexo de ato praticado com mero escopo de prejudicar a fiscalização ou a respectiva arrecadação.

Bastante comum a subordinação na evasão ao negócio tributário indireto, provocando o retardamento da ocorrência do fato gerador, a redução de sua base de cálculo, ou simplesmente a exclusão, migrando assim o modelo prático para a esfera do ilícito penal.

O consagrado direito alemão exemplifica a hipótese relevando exemplo de ter o contribuinte intuito de vender o automóvel a prazo. Porém para fugir de sua responsabilidade, passa a celebrar um contrato de locação, exigindo suposto locativo, caracterizado no aluguel, assegurando ao locatário direito de opção.

O caso ventilado, sob o prisma econômico, não apresenta qualquer modificação equivalente à sua realidade, todavia, na esfera fiscal fica patente o intuito de se colher vantagem e sua percepção e de pura evasão.

Da mesma forma, o contribuinte que adquire determinado bem durável e procura desvirtuar o contrato, nele inserindo aspecto de arrendamento mercantil, ao lado do benefício fiscal que poderá usufruir, substancialmente causa prejuízo ao erário, quando retira do patrimônio determinado bem e o lança no campo da negociação do leasing.

Verdadeiramente, portanto, o diagnóstico da ocorrência da evasão fiscal sucede concretamente na delimitação do âmbito da atividade do contribuinte, pessoa física ou jurídica, conforme os meios praticados, e na perspectiva de causar alguma lesão ao fisco.

Não há de se confundir o instituto da evasão, com outro que fomenta a legalidade, expressando puramente a elisão, correspondendo ao mecanismo utilizado para eventual planejamento dentro do âmbito da normalidade, sem desgarrar da existência de regras normativas, apresentando apenas alguma eficácia econômica, mesmo que haja discussão sobre a legitimidade da elisão.

Repousa no elemento comprobatório do tipo a conduta própria de evasão fiscal, resumindo assim comportamento criminoso, mediante a vontade livre do agente de querer se desviar da obrigação tributária, retardando o seu recolhimento, ou implicando na dissimulação praticada em prejuízo do erário público.

3.4 Supressão De Escrituração E Livros

A supressão de livros e documentos contábeis significa eliminação, cancelamento, ou extinção de informes relativos à fiscalização, com propósito exclusivo de impedir o levantamento e conseqüente imposição do tributo, podendo envolver a obrigação principal ou aquela acessória.

Na lição de Ives Gandra Da Silva Martins:

A descrição do tipo legal se refere tanto ao tributo como à contribuição, assim, duplamente o legislador cuidou de disciplinar o ato ilícito tributário, consubstanciando prática danosa ao fisco, consistente na supressão de documentos, tanto mecânicos, manuais, ou escrituras, impedindo destarte conhecimento pleno da realidade. (MARTINS, Ives Gandra. Sistema Tributário na Constituição de 1988).

Ensinam Paulo José Da Costa Junior e Zelmo Denari que: “A expressão traduz uma descrição abrangente e sinaliza modelo próprio que contorna ou elimina totalmente o tributo, diferenciando-se da redução, a qual tende a apenas alterar o valor do recolhimento”.

Nesta situação concreta, a conduta típica do agente estaria retratada na supressão pura e simples de elementos que exteriorizam relevância fiscal, permeando o comportamento específico de causar prejuízo, alterando a essência do tributo e acarretando danos ao Estado.

O comportamento tipificado e detalhado do agente pode agregar estabelecimento principal, filiais, sucursais, reportando-se à contabilidade inerente ao exercício da atividade empresarial, na dinâmica de sua escrituração, ou na presença de livros considerados obrigatórios.

As empresas de pequeno porte e as consideradas microempresas usufruem de um sistema tributário simplificado, o qual lhes possibilita número menor de livros e processo eletrônico visando menor burocracia, maior rentabilidade, conduzindo ao custo-benefício correspondente.

Entretanto ao suprimir de sua escrituração dados fiscais relativos à atividade empresarial, no fundo se busca prejudicar o trabalho da fiscalização e acenar uma realidade que não corresponde, efetivamente, ao perfil da sociedade comercial.

Explica-se na dicção de notas fiscais extraídas e retiradas com intuito direito de informar o valor irreal no faturamento da empresa, repercutindo no recolhimento do imposto estadual (ICMS), e na esfera federal, sobre o lucro, a título de imposto de renda.

Decisivamente, pois, a empresa elimina notas, recibos e quaisquer documentos considerados relevantes, municiando falta grave e impedindo que a fiscalização possa rastrear toda a operação e dela extrair o valor da obrigação tributária.

O ato comportamental também pode se deslocar para relação de livros fiscais obrigatórios, quando o agente, procura subtraí-los total ou integralmente, não fazendo a respectiva escrituração, eliminando páginas, ou faltando com a verdade na descrição real da operação.

Bem por tudo isso, a conduta está prevista nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, ao definir o sujeito ativo do crime e emprestar condições suficientes à apuração do resultado, sob o prisma de visão do dano material e da lesão praticada.

Dentro deste contorno, pois o ilícito poderá representar simples apuração na esfera administrativa, elucidando os pontos essenciais, ou decorrer da manifesta posição do Ministério Público, cabendo saber se o delito mais gravoso trará a respectiva absorção em relação ao de menor gravidade.

Com efeito, tem-se que o ato praticado se não estiver englobado em outro delito autônomo, independente, e livremente considerado, por si só, representa conduta caracterizadora de supressão de livros e documentos com propósito destinado ao não recolhimento da obrigação, ou por indicação de valor contrário à circunstância concreta.

Entretanto, se a sonegação, a fraude, a evasão, a apropriação, ou qualquer outro delito tributário de maior gravidade se constituir na conduta apurada do agente, entre delito-meio e delito-fim, provavelmente estaremos absorvendo a supressão praticada, para configurar exclusivamente o crime independente.

Nesta toada, também se pode cogitar de eventual concurso delituoso, sendo plausível aquele de agentes, sempre observando a técnica empregada, qualquer conexão, no sentido de constarem delitos respeitantes à esfera penal tributária.

Abdicando de formalidades consideradas na descrição do tipo, a supressão parte do pressuposto de ter o agente comportamento abrangente, dirimindo qualquer dúvida, na direção concreta de prejudicar a fiscalização e de não recolher o tributo naquela hipótese concreta.

Disposta a modalidade de maneira concreta, do seu pressuposto objetivo, configura-se o fato típico descansando na eliminação de meios criteriosos, daí por que, em certas circunstâncias, ao tomar à dianteira, o próprio Ministério Público, principalmente o federal participa de busca e apreensão para que não seja tomado de surpresa em relação à materialidade delituosa, quando indiscutível a autoria.

3.5 Crimes Tributários Eletrônicos

O desenvolvimento da atividade empresarial permeado pela técnica informatizada impôs que o fisco desenvolvesse um sistema de controle das operações, introduzindo mecanismo seguro de verificação das circunstâncias inerentes ao fato gerador da obrigação.

Desta forma, distribuidoras e produtoras apresentam instrumentos de controle diretamente direcionados à fiscalização, exemplificativamente as empresas de cerveja possuem um elemento de aferição, para verificação do número de quantidade daquela planta industrial, enquanto que o fisco monitora para efeito de arrecadação compatível com a distribuição.

Sinaliza-se também, em vários setores, o ajuste do cupom fiscal eletrônico fazendo com que as notas passem a ser coisa do passado, sedimentando comportamento informatizado no atacado e no varejo, notadamente em relação ao consumo de combustível.

Caracteriza-se o ilícito tributário eletrônico na condição de subespécie do delito propriamente dito, quando mediante operação utilizada pretende o contribuinte causar relação distinta daquela de sua obrigação.

Bem nesta visão, tudo isso, quando se utiliza de programa eletrônico inadaptável à sua condição, objetivando informes da obrigação principal, ou acessória, o contribuinte produz resultado lesivo, trazendo subsídio contrário à sua atividade desempenhada.

Nesta conjuntura, portanto, as informações podem ser colhidas e rastreadas entre aquilo gasto no cartão de crédito e o declarado nos informes perante a Receita Federal, para que se compatibilize o retrato da tipicidade, nos moldes da Lei nº 8.137/1990.

Com razão, quando o agente produz informação incorreta, ou deixa de prestar subsídio inerente à sua obrigação, procurando fraudar a fiscalização, ou elidindo sua responsabilidade, a qual poderá se apurar, em primeiro grau, na esfera administrativa, ou mais precisamente, no bojo da ação penal proposta.

De fato, confere o artigo 2º, V, da mencionada legislação, o parâmetro disciplinado no artigo 2º Constitui crime da mesma natureza: “Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita o sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquele que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.

Apreciada a espécie concreta, o ilícito tributário também pode repousar no uso de programa que tem informação que não corresponda à verdade; assim, ao transmitir as informações, o sujeito passivo busca elidir a sua responsabilidade e prejudicar o erário público.

Nesse lineamento da tipicidade do delito tributário cometido por intermédio de via eletrônica possui informes suficientes capazes de detectar todo o instrumental suficiente ao conhecimento dos impostos recolhidos; se a documentação não expressa idêntico pensamento, a variação traduzirá componente específico configurando lesão ao fisco.

Efetivamente, pois, conquanto a Lei nº 8.137/1990 dispusesse genericamente sobre o tema, a modernidade dos meios eletrônicos efetivou-se na última década de forma impressionante, implementando uma verdadeira perspectiva de rastreamento pela Receita de todos os informes.

Neste divisar, o contribuinte que utiliza o informe eletrônico permite que o fisco tenha em mãos todos os dados disponibilizados, facilitando-se o rastreamento e o cruzamento das operações, abrindo-se espaço ao verdadeiro monitoramento para efeito de contribuição à redução das fraudes fiscais.

Sucedo, no entanto, que o desempenho das empresas não pode ser realizado sem o acompanhamento diuturno implementado pela via eletrônica, daí por que sustenta um

encaminhamento propício à formação do tipo legal; em outras palavras, a conduta obedecida estará sujeita à imposição de sanção toda vez que resvalar na previsão legal.

Evidentemente, o crime eletrônico deve traduzir um comportamento próprio representando culpa consciente, ou dolo específico, vivenciando supressão, redução ou eliminação da incidência, intencionando assim confundir a fiscalização, provocar um novo retrato incompatível com o modelo empresarial, desembocando nos dados que não sinalizam compatibilidade aferida pelo agente público.

Não é sem razão que o Ministério Público tem investido para o aperfeiçoamento e aprimoramento da técnica, coadunando procedimento com resultado, isto é, a busca de medidas preventivas que delimitem a relação da responsabilidade e ao mesmo tempo permitam a configuração do ilícito penal tributário.

Adstrito ao trabalho informativo da administração pública, o Ministério Público muitas vezes recebe o subsídio de terceiros, ou da própria autoridade policial, requerendo ao juízo providências catalogada na apreensão dos dados eletrônicos, para que não sejam apagados, eis que uma vez deletados prejudicam qualquer recuperação do ilícito perpetrado.

Nesta direção, pois, a inteligência busca integração entre a conduta e o tipo legal, portanto delito eletrônico espelha mais do que a simples conduta praticada, sobretudo o modo de agir e o prejuízo que dessa ação decorre em relação à fiscalização, independentemente de parcelamento ou posterior pagamento.

Interessante considerar no universo do delito tributário eletrônico o acesso às informações, seu processamento, e de quem parte, a princípio, a ideologia do plano; buscando lesar o fisco, não significa que o espaço físico apresente relevo, eis que a alimentação do sistema poderá ser cogitada fora do ambiente profissional, com simples acesso de senha e atualização do banco de dados pelo sujeito interessado.

Dito isto, pois, independente do tributo, da contribuição, ou de qualquer outra espécie tributaria, acompanhando em tempo real a atividade empresarial, consegue o fisco detectar anomalias, irregularidades, e principalmente o ilícito penal tributário, podendo descaracterizar o ato, por si só, ou valorizar sua relevância dentro do âmbito da continuidade delitiva.

Relevante ainda perceber que na cadeia produtiva ou de distribuição, a constatação do informe eletrônico, sob seu ponto principal, demonstra o monitoramento de todos os envolvidos naquela operação, sinalizando co-autoria e a implementação de plano visando burlar a fiscalização, com o escopo de não recolher o tributo.

O cruzamento dos informes, monitoramento e respectivo rastreamento dos dados eletrônicos permitem a configuração do crime tributário, e mais do que isso afere, uma a uma das condutas, apontando a autoria, a materialidade, a participação dos agentes, a continuidade, o concurso e todos os aspectos envolvidos na ilicitude fiscal.

Cogita-se no desenvolver do pensamento ser o delito penal tributário elemento componente da atividade empresarial e perceptível pelos registros eletrônicos da empresa, ou ainda da firma individual, resvalando quer na grande entidade, ou naquela de pequeno porte.

De fato, para querer burlar a fiscalização, o interessado pode apresentar informação via eletrônica incorreta, passando a fazer parte do Simples, no entanto a fiscalização detecta esta incompatibilidade, reproduzindo em seu programa o erro cometido, notando o interesse de fraude, por se tratar de empresa de grande porte sem qualquer adequação à microempresa, além da infração administrativa, codifica-se outra de natureza penal, atinente ao recolhimento menor do tributo e o prejuízo provocado.

Nada impede também que o empresário adultere as notas emitidas eletronicamente, alterando seu conteúdo, praticando valores distintos, com o único escopo de ficar isento de recolhimento, ou pagamento parcial do valor, de forma lesiva.

O encaminhamento descortina, pois, dupla conduta, a primeira omissiva na qual deixa de informar dados reputados essenciais pela fiscalização e a outra comissiva, quando insere elemento contrário à realidade, prejudicial ao tributo.

Exemplificativamente, pois, o titular de veículo cadastrado perante a repartição de trânsito, buscando reduzir o valor do IPVA, inadvertidamente, coloca declaração de ser o automotor movido à gasolina, quando na realidade é a diesel, e com isso obtém imposto menor do que o outro. Quando a fiscalização descobre impõe sanção administrativa, encaminhando representação ao Ministério Público, para apuração da fraude e da lesividade praticada no documento de informação eletrônica preenchido pelo contribuinte.

Na atualidade, a via eletrônica representa aparente segurança, porém permite que se desvende o mistério em torno de cada contribuinte, haja vista a penetração cada vez mais constante da fiscalização, reduzindo a autonomia do interessado em prestar sua manifestação de vontade, irradiando propriamente um permanente estado de desconfiança.

Radiografando esta percepção, com a redução da escrituração comum, e aquela terceirizada, passou-se ao mecanismo eletrônico para assegurar maior agilidade e menor custo, entretanto submete-se o contribuinte à fiscalização pontual, no enquadramento do tipo legal abrangente, tipificado na Lei nº 8.137/1990.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pleiteia-se, outrossim, o conhecimento por via da identificação e descobrimento do *ilícito tributário* no panorama conceitual e específico. Explanou-se sobre a palavra “ilícita” bem como sua adaptação ao mundo jurídico, e, por conseguinte sua utilização direta no direito tributário, originando-se daí o passo a passo do tema exposto.

Usou-se singelamente, específicos meios ou canais para a obtenção dos resultados presumidos, como: pesquisa exploratória no sistema normativo brasileiro e na mais variada doutrina estudiosa da problemática em comento. As etapas podem, contudo, ser prescritas como na seguinte sequência: exploratória, descritiva e, por fim, explicativa.

O referido tema exposto contribui com intensidade para enriquecimento jurídico-cultural pelo fundamento no qual se é narrado, logo, foram expostos doutrinadores de elevada competência nacional e alienígena, e pela acessibilidade linguística de clara compreensão.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed..

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo Max Limonad. 1999.

BUSHATUSKY, José. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: IBET, 1977.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: , 1960.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva 1990.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva 1996.

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário**. 3. ed. São Paulo: IOB, 2009.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Notas sobre o ilícito tributário na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em:
<<http://www.mundojuridico.adv.br>>.