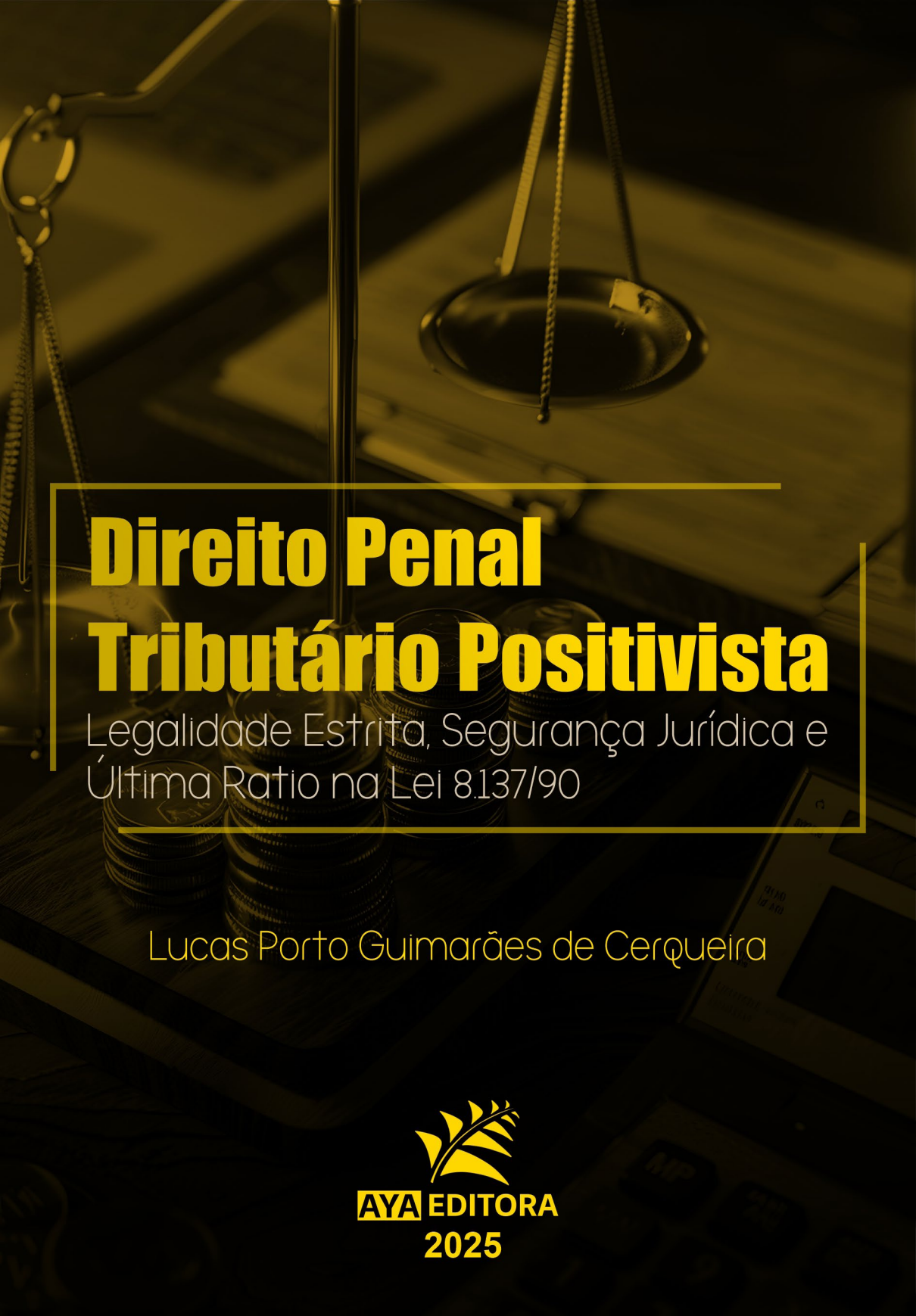




Direito Penal Tributário Positivista

Legalidade Estrita, Segurança Jurídica e
Última Ratio na Lei 8.137/90

Lucas Porto Guimarães de Cerqueira



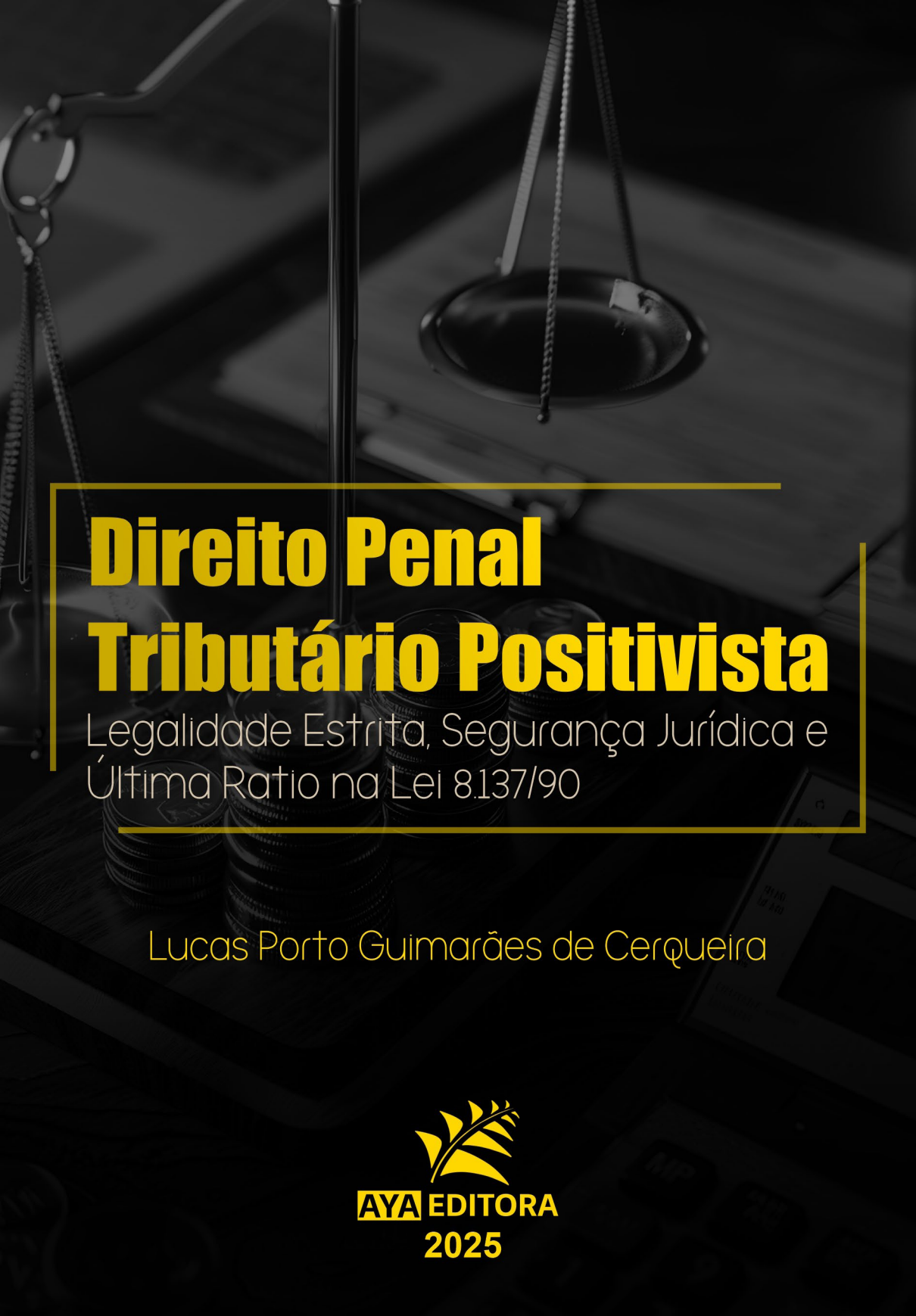
AYA EDITORA

2025



Direito Penal Tributário Positivista

Legalidade Estrita, Segurança Jurídica e
Última Ratio na Lei 8.137/90



Direito Penal Tributário Positivista

Legalidade Estrita, Segurança Jurídica e
Última Ratio na Lei 8.137/90

Lucas Porto Guimarães de Cerqueira



AYA EDITORA
2025

Direção Editorial

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

Autor

Prof.º Me. Lucas Porto Guimarães de Cerqueira

Capa

AYA Editora©

Revisão

O Autor

Executiva de Negócios

Ana Lucia Ribeiro Soares

Produção Editorial

AYA Editora©

Imagens de Capa

br.freepik.com

Área do Conhecimento

Ciências Sociais Aplicadas

Conselho Editorial

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chirolí (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammarrin (UTFPR)

Prof.º Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)

Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)
Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)
Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)
Prof.º Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)
Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)
Prof.ª Dr.ª Silvia Gaia (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)
Prof.º Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

Conselho Científico

Prof.º Me. Abraão Lucas Ferreira Guimarães (CIESA)
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)
Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)
Prof.ª Ma. Denise Pereira (FASU)
Prof.º Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)
Prof.º Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)
Prof.º Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)
Prof.º Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)
Prof.ª Ma. Jaqueline Fonseca Rodrigues (FASF)
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)
Prof.ª Dr.ª Maria Auxiliadora de Souza Ruiz (UNIDA)
Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)
Prof.ª Dr.ª Pauline Balabuch (FASF)
Prof.ª Dr.ª Rosângela de França Bail (CESCAGE)
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)
Prof.º Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares (UFPI)
Prof.ª Dr.ª Silvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tássia Patrícia Silva do Nascimento (UEA)
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2025 - AYA Editora. O conteúdo deste livro foi enviado pelo autor para publicação em acesso aberto, sob os termos da Licença Creative Commons 4.0 Internacional (CC BY 4.0). Esta obra, incluindo textos, imagens, análises e opiniões nela contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva do autor, que assume total responsabilidade pelo conteúdo apresentado. As interpretações e posicionamentos expressos neste livro representam exclusivamente as opiniões do autor, não refletindo, necessariamente, a visão da editora, de seus conselhos editoriais ou de instituições citadas. A AYA Editora atuou de forma estritamente técnica, prestando serviços de diagramação, produção e registro, sem interferência editorial sobre o conteúdo. Esta publicação é fruto de pesquisa e reflexão acadêmica, elaborada com base em fontes históricas, dados públicos e liberdade de expressão intelectual garantida pela Constituição Federal (art. 5º, incisos IV, IX e XIV). Personagens históricos, autoridades, entidades e figuras públicas eventualmente mencionadas são citados com base em registros oficiais e noticiosos, sem intenção de ofensa, injúria ou difamação. Reforça-se que quaisquer dúvidas, críticas ou questionamentos decorrentes do conteúdo devem ser encaminhados exclusivamente ao autor da obra.

C416 Cerqueira, Lucas Porto Guimarães de

Direito penal tributário positivista: legalidade estrita, segurança jurídica e última ratio na Lei 8.137/90 [recurso eletrônico]. / Lucas Porto Guimarães de Cerqueira. – Ponta Grossa: Aya, 2024. 340 p.

Inclui biografia

Inclui índice

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-5379-865-6

DOI: 10.47573/aya.5379.1.416

1. Crime fiscal - Brasil. 2. Brasil. [Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990]. 3. Obrigação tributária. I. Título

CDD: 345.810233

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA

AYA Editora®

CNPJ: 36.140.631/0001-53

Fone: +55 42 3086-3131

WhatsApp: +55 42 99906-0630

E-mail: contato@ayaeditora.com.br

Site: <https://ayaeditora.com.br>

Endereço: Rua João Rabello Coutinho, 557
Ponta Grossa - Paraná - Brasil
84.071-150

SUMÁRIO

PANORAMA HISTÓRICO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL (1965–1990)..... 12

Conceito e Distinção dos Ilícitos Tributários.....	12
Evolução Legislativa: das Primeiras Tipificações à Lei de Sonegação Fiscal	13
Supremacia Constitucional de 1988 e Limites ao Poder de Tributar....	15
Lei 8.137/1990 – Os Crimes Contra a Ordem Tributária	16
Interações com a Legislação Penal Especial e o Código Penal	22
Crimes Formais vs. Materiais: Lançamento Tributário e Consumação	24
urisprudência Consolidada: Constituição Definitiva do Crédito e Justa Causa Penal	26
Extinção da Punibilidade pelo Pagamento: Políticas de Conciliação Fisco-Contribuinte	44
Considerações Finais – Coerência Normativa e Predomínio do Interesse Público	45

BENS JURÍDICOS TUTELADOS: ORDEM TRIBUTÁRIA, ORDEM ECONÔMICA E RELAÇÕES DE CONSUMO (NOTAS DE DIREITO PENAL ECONÔMICO) 47

Crimes Contra a Ordem Tributária	47
Crimes Contra a Ordem Econômica	57
Crimes Contra as Relações de Consumo.....	61

ESTRUTURA DA LEI Nº 8.137/1990 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, ECONÔMICA E RELAÇÕES DE CONSUMO..... 70

Capítulo I – Dos Crimes contra a Ordem Tributária	70
Capítulo II – Dos Crimes contra a Ordem Econômica e as Relações de Consumo	84
Capítulo III – Das Multas (Arts. 8º a 10)	98

Capítulo IV – Das Disposições Gerais (Arts. 11 a 18)	101
TIPICIDADE, DOLO E CULPA, CRIMES MATERIAIS VS. FORMAIS E A SÚMULA VINCULANTE 24/STF	111
Conceito de Tipicidade no Direito Penal Tributário	111
Elemento Subjetivo: Dolo e Culpa nos Crimes Tributários.....	114
Crimes Materiais vs. Crimes Formais na Ordem Tributária	117
Efeitos Práticos da Súmula Vinculante 24 do STF	128
O Princípio da Insignificância nos Crimes Tributários.....	135
FONTES NORMATIVAS COMPLEMENTARES À LEI Nº 8.137/1990	141
Constituição Federal de 1988: Fundamentos da Ordem Econômica e Defesa do Consumidor.....	141
Lei nº 8.137/1990 – Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo.....	142
Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) e os Crimes nas Relações de Consumo.....	145
Lei de Defesa da Concorrência (Lei nº 12.529/2011 – CADE) e Infrações Anticoncorrenciais.....	147
Intersecções Normativas: Concorrência vs. Consumidor – Exemplos de Condutas e Enquadramentos.....	151
Atuação Integrada de CADE, Ministério Público, Receita Federal e PROCONs – Impactos Práticos.....	154
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (CAPÍTULO I DA LEI 8.137/90) – CRIMES PRATICADOS POR PARTICULARES.....	160
Art. 1º, Inciso I – Omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias	163
Art. 1º, Inciso II – Fraudar a fiscalização tributária (inserção de elementos inexatos ou omissão de operações em documentos ou livros fiscais).....	164
Art. 1º, Inciso III – Falsificação ou alteração de documentos fiscais (nota fiscal, fatura, duplicata, etc.)	166
Art. 1º, Inciso IV – Elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento falso ou inexato (documentos falsos ou “inidôneos”)	168

Art. 1º, Inciso V – Negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente (quando obrigatório)	170
Natureza material vs. formal dos delitos (SV 24 STF) – impactos probatórios e na persecução penal	172

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (CAPÍTULO I DA LEI 8.137/90) – CRIMES DA MESMA NATUREZA (ART. 2º) 177

Declaração Falsa ou Omissão para Eximir-se de Tributo (Art. 2º, Inciso I)	179
Apropriação Indébita Tributária – Deixar de Recolher Tributo Descontado ou Cobrado (Art. 2º, Inciso II)	181
Percentual sobre Incentivo Fiscal (Art. 2º, Inciso III)	185
Não Aplicar ou Aplicar Indevidamente Incentivo Fiscal (Art. 2º, Inciso IV)	188
"Software de Caixa Dois" – Programa para Manutenção de Contabilidade Paralela (Art. 2º, Inciso V)	190
Aspectos Gerais, Agravantes e Extinção da Punibilidade nos Crimes do Art. 2º	193

CRIMES FUNCIONAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 3º DA LEI 8.137/90): TIPOLOGIA E CORRELAÇÕES COM O CÓDIGO PENAL..... 197

Conceito e Características Gerais	197
Extravio, Sonegação ou Inutilização de Documento Fiscal – Art. 3º, Inciso I	199
Exigir ou Receber Vantagem Indevida para Deixar de Lançar ou Cobrar Tributo – Art. 3º, Inciso II	202
Patrocínio de Interesse Privado na Administração Fazendária – Art. 3º, Inciso III	207

CRIMES CONTRA A ORDEM ECONÔMICA (ART. 4º DA LEI 8.137/1990)..... 213

Conceito e Previsão Constitucional	213
Abuso de Poder Econômico (Art. 4º, I)	214
Aspectos Processuais e Interface com o Direito Concorrencial (CADE, Leniência e Provas)	220

CRIMES CONTRA AS RELAÇÕES DE CONSUMO (ART. 7º DA LEI 8.137/90) 224

Introdução e Fundamentos Constitucionais	224
Enquadramento Geral dos Crimes do Art. 7º.....	225
Favorecimento Indevido de Clientes (Art. 7º, Inciso I)	226
Produto com Embalagem ou Qualidade Irregular (Art. 7º, Inciso II)....	228
Adulteração de Produtos por Mistura (Art. 7º, Inciso III)	230
Fraudes de Preços e Práticas Comerciais Abusivas (Art. 7º, Inciso IV) .	232
Elevação Abusiva de Preços nas Vendas a Prazo (Art. 7º, Inciso V) ...	235
Recusa de Venda e Retenção de Bens para Especulação (Art. 7º, Inciso VI)	237
Propaganda Enganosa e Informações Falsas (Art. 7º, Inciso VII) ...	239
Destruição de Mercadorias para Aumentar Preços (Art. 7º, Inciso VIII)	242
Comercialização de Produtos Impróprios para Consumo (Art. 7º, Inciso IX)	244
Modalidade Culposa e Redução de Pena (Parágrafo único do art. 7º)	247
Prova Pericial e Entendimento Jurisprudencial do STJ.....	250

DISPOSIÇÕES GERAIS, PROCESSUAIS, EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE, PENAS, MULTAS E AGRAVANTES 254

Penas Privativas de Liberdade e Pena de Multa nos Crimes Tributários	254
Conversão da Pena Privativa em Multa (Art. 9º)	255
Modulação Judicial das Penas Pecuniárias (Art. 10).....	257
Concurso de Agentes e Responsabilidade do Revendedor (Art. 11) .	258
Circunstâncias Agravantes Especiais (Art. 12)	260
Ação Penal Pública e Representação Fiscal para Fins Penais (SV 24/ STF)	262
Delação Premiada nos Crimes Tributários (Art. 16)	265
Extinção da Punibilidade pelo Pagamento antes da Denúncia – Art. 14 da Lei 8.137/90 e Alterações.....	267

Programas de Parcelamento Fiscal – REFIS, PAES e Outras Reaberturas (Suspensão e Extinção da Punibilidade)	270
Pagamento Tardio (Após Denúncia ou Condenação) e a Consolidação Jurisprudencial	274
Dosimetria passo a passo: pena-base, atenuantes/agravantes, majorantes do art. 12 e dias-multa (art. 10) — exemplos numéricos... ..	278

PROVA, ESTRATÉGIA PROCESSUAL E COMPLIANCE 293

Cadeia Probatória por Tipo de Crime Tributário	293
Teses Defensivas Recorrentes em Crimes Tributários	298
Fluxo do Procedimento: Fiscalização → Lançamento → Representação → Ação Penal	305
Programas de Integridade Fiscal e Consumerista: Prevenção e Governança	311

CRIMES TRIBUTÁRIOS E JURISPRUDÊNCIA APLICADA (LEI Nº 8.137/90)..... 316

Súmula Vinculante 24 do STF e a Necessidade de Lançamento Definitivo	316
Crimes de Sonegação “Material” (Art. 1º, I a IV) vs. Crimes “Formais” e a Extinção da Punibilidade	318
Apropriação Indébita do ICMS (Art. 2º, II) – Dolo e Contumácia na Jurisprudência	320
Delitos contra as Relações de Consumo (Art. 7º, IX) – Alimentos Impróprios e Prova Pericial	324
Considerações Finais e Integração com o Direito Tributário	327

SOBRE O AUTOR 328

ÍNDICE REMISSIVO 329

PANORAMA HISTÓRICO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL (1965–1990)

Conceito e Distinção dos Ilícitos Tributários

Os **crimes tributários** consistem em condutas ilícitas, praticadas geralmente por contribuintes ou agentes públicos, que violam a legislação tributária com **dolo de suprimir ou reduzir tributos** devidos ao Estado. É importante distingui-los das **infrações tributárias administrativas** (meros ilícitos fiscais não penais): enquanto estas sujeitam-se a **sanções administrativas** (multas, por exemplo) independentemente de intenção do agente (CTN, art. 136) – aplicando-se em regra a responsabilidade objetiva no direito tributário – os **crimes tributários** demandam a ocorrência de elementos típicos previstos em lei penal e, via de regra, exigem **dolo** (intenção) na conduta do agente. Em suma, nem todo descumprimento de obrigação tributária configura crime; há uma gradação entre **inadimplemento fiscal**, **ilícito administrativo fiscal** e, no patamar mais gravoso, o **ilícito penal tributário** (crime). Por exemplo, a falta de pagamento de um tributo por simples inadimplência ou desconhecimento pode gerar multa tributária, mas somente será crime se houver conduta fraudulenta ou sonegação intencional prevista em lei. Essa diferenciação se ancora no princípio da **intervenção mínima do Direito Penal**: apenas as condutas mais lesivas à ordem tributária, dotadas de reprovabilidade significativa, são criminalizadas, preservando-se infrações meramente formais no âmbito administrativo.

Evolução Legislativa: das Primeiras Tipificações à Lei de Sonegação Fiscal

A tutela penal de condutas tributárias no Brasil ganhou contornos normativos específicos a partir da década de 1960. Antes disso, o Código Penal de 1940 já incriminava alguns comportamentos relacionados, como o **extravio ou sonegação de documentos fiscais por funcionário público** (art. 314 do CP, com pena de reclusão) e o **excesso de exação** – quando um agente público exige tributo indevido ou mediante meio vexatório (art. 316, §1º do CP, cuja redação foi posteriormente agravada pela Lei 8.137/90). Contudo, não havia um diploma específico e abrangente voltado aos delitos contra a ordem tributária praticados por particulares.

Linha do Tempo – Principais Marcos Normativos dos Crimes Tributários (1964–1990):

1964: *Lei 4.357/1964* – primeira lei a prever um **crime tributário específico**, incriminando a **apropriação indébita** de tributos então existentes (como imposto de renda na fonte, imposto sobre consumo e selos). Buscou coibir o sujeito que, tendo a responsabilidade de repassar tributos arrecadados de terceiros, deles se apropria.

1965: *Lei 4.729/1965 (Lei de Sonegação Fiscal)* – primeiro diploma legal amplo sobre delitos fiscais, definindo como crime diversas condutas dolosas voltadas à **sonegação de tributos**. Tipificou quatro hipóteses básicas: (i) prestar declaração falsa ou omitir informação às autoridades fazendárias, visando eximir-se de tributo; (ii) inserir elementos inexatos ou omitir operações em documentos ou livros fiscais, com intenção de não pagar tributo devido; (iii) alterar faturas ou documentos relativos a operações mercantis para fraudar o Fisco; e (iv) fornecer ou emitir documentos falsos ou inflar despesas para reduzir tributo devido. Em 1969, uma quinta conduta foi acrescentada, punindo quem **exigir, pagar ou receber porcentagem sobre parcela dedutível de imposto como incentivo fiscal** (utilização indevida de incentivos tributários). A pena prevista era detenção de 6 meses a 2 anos, mais multa de 2 a 5 vezes o valor do tributo sonegado. Esta lei ficou conhecida como “Lei de Sonegação Fiscal” e inaugurou o **tratamento penal específico da evasão tributária** no Brasil. Importante ressaltar que já nessa época o legislador previu medidas de política criminal visando estimular a regularização fiscal em

vez da punição: a Lei 4.729/65, em seu art. 2º, **extinguiu a punibilidade** se o agente recolhesse integralmente o tributo devido **antes do início da ação fiscal** (isto é, antes de qualquer procedimento de fiscalização formal). Essa causa de extinção do crime – análoga à chamada *denúncia espontânea* no âmbito administrativo (CTN, art. 138) – reforçava a supremacia do interesse arrecadatório: se o contribuinte se prontificasse a pagar o que devia sem coerção, preferia-se não acioná-lo penalmente.

1966: Código Tributário Nacional (CTN, Lei 5.172/1966) – embora voltado a definir normas gerais de direito tributário, o CTN influenciou indiretamente o diálogo com o direito penal tributário. Ele consagrou princípios como o da **legalidade estrita** (art. 97, inc. V: somente lei pode estabelecer infrações tributárias e cominar-lhes penalidades) e instituiu a figura do **lançamento tributário** (art. 142 do CTN), ato privativo da autoridade administrativa que **constitui o crédito tributário** e torna exigível o tributo. Tais disposições reforçam a **segurança jurídica e a reserva legal** em matéria tributária e seriam, anos depois, centrais para a compreensão dos crimes de sonegação: por exemplo, a ideia de que **sem lançamento definitivo não há crédito tributário certo** serviu de base para jurisprudência que condiciona a configuração de certos crimes tributários à conclusão do procedimento administrativo de apuração (ver item 1.9). Ademais, o CTN disciplinou a **responsabilidade por infrações** (arts. 136-138), estabelecendo que infrações tributárias dependeriam de dolo ou culpa salvo disposição em contrário – o que se aplica às multas administrativas, mas não afasta a necessidade de dolo nos tipos penais – e previu a **exclusão de penalidade por denúncia espontânea** (art. 138), incentivando o contribuinte a corrigir faltas antes de ação fiscal, evitando sanções. Embora o CTN não tipifique crimes, esses fundamentos legais criaram um **substrato de legalidade e garantias** com o qual a legislação penal especial precisaria dialogar, notadamente após a Constituição de 1988 (que elevou diversos princípios tributários a nível constitucional).

1967: Decreto-Lei 157/1967 – alterou a Lei de Sonegação Fiscal para **ampliar a hipótese de extinção da punibilidade**: passou-se a admitir o benefício mesmo se o pagamento ocorresse **após iniciada a ação fiscal**, desde que quitados o tributo devido **e as multas cabíveis**. Assim, o contribuinte flagrado pelo Fisco ainda podia evitar responder criminalmente se regularizasse integralmente a pendência (tributo + multa) antes de encerrado o processo administrativo fiscal.

1969: Lei 5.569/1969 e Decreto-Lei 1.060/1969 – a Lei 5.569/69, como mencionado, introduziu o *inciso V* no art. 1º da Lei 4.729/65, cobrindo fraudes em incentivos fiscais. Já o D.L. 1.060/69 revisitou a extinção de punibilidade: manteve a possibilidade de o pagamento extinguir o crime de sonegação mesmo após início da fiscalização, **excetuando, porém, os reincidentes em apropriação indébita tributária** – ou seja, se o agente já tivesse sido beneficiado antes ao apropriar-se de tributos alheios, novo pagamento tardio não o livraria da ação penal. Essas reformulações durante o regime militar demonstram um **aprimoramento pragmático** da política criminal tributária, calibrando a **clemência penal em troca do efetivo ingresso das receitas devidas**.

Supremacia Constitucional de 1988 e Limites ao Poder de Tributar

A Constituição Federal de 1988 inaugurou um novo paradigma de **segurança jurídica e garantias individuais**, com reflexos tanto no direito tributário quanto no penal. Do lado tributário, estabeleceu no art. 150, I o **princípio da estrita legalidade tributária**, reiterando que somente lei pode criar ou majorar tributos – princípio análogo ao *nullum crimen sine lege* no Direito Penal, que exige lei prévia definindo crimes e penas. A Carta de 1988 também consagrou diversas **limitações ao poder de tributar** (como irretroatividade tributária, anterioridade, não confisco, entre outros) e afirmou a **reserva de lei complementar para normas gerais em matéria tributária** (art. 146, III, ‘b’ e ‘c’), o que deu realce ao CTN como norma central. No campo penal, a CF/88 reforçou garantias como o **devido processo legal**, a **presunção de inocência** e a **exigência de trânsito em julgado de decisão penal condenatória** para efeitos penais, além de assegurar a autonomia do Ministério Público (art. 129) para a propositura da ação penal pública. Esses preceitos constitucionais formaram o pano de fundo para a revisão das leis penais tributárias: havia a necessidade de adequar a legislação infraconstitucional anterior (dos anos 1960) ao novo contexto constitucional e ao complexo sistema tributário pós-1988. Ademais, a Constituição trouxe em seu art. 5º, XXXV e LIV a ideia de tutela judicial apenas após esgotadas as vias adequadas e o devido processo – o que dialoga, no âmbito tributário-penal, com a compreensão de que **a esfera administrativa fiscal deve apurar definitivamente o tributo devi-**

do antes de se acionar a esfera penal (evitando-se punições sem certeza do crédito tributário), em respeito à segurança jurídica. Em síntese, o período pós-1988 clamava por uma legislação penal tributária **mais sistematizada, garantista e em harmonia com os princípios constitucionais**, sem perder de vista a eficácia na proteção do erário. É nesse cenário que sobreveio a Lei 8.137/1990.

Lei 8.137/1990 – Os Crimes Contra a Ordem Tributária

Com a redemocratização e visando atualizar o combate à evasão fiscal, foi editada a **Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990**, que redefiniu os crimes tributários no Brasil. Essa lei – intitulada “Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo” – **revogou expressamente a Lei 4.729/65** (Lei de Sonegação Fiscal) e diplomas anteriores em contrário, unificando em um só texto diversas infrações penais do âmbito econômico. No que toca aos delitos tributários, a Lei 8.137/90 inaugurou o conceito abrangente de “**crimes contra a ordem tributária**”, distribuídos em seu **Capítulo I**. Houve uma divisão em **duas seções**: (i) *Crimes praticados por particulares* (arts. 1º e 2º) e (ii) *Crimes funcionais (praticados por servidores públicos)* (art. 3º). A seguir, apresentam-se as principais condutas tipificadas, com suas definições operacionais, comparando-as quando pertinente com a lei anterior de 1965:

- **Art. 1º da Lei 8.137/90 – Crimes de sonegação cometidos por particulares:** O *caput* do art. 1º define como crime contra a ordem tributária a conduta de “**suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:**”, enumerando cinco incisos. Nota-se que o núcleo do tipo é **ocasionar efetiva supressão ou redução de tributo**, o que indica tratar-se de delitos orientados ao resultado de prejuízo fiscal. As **condutas meios** elencadas, em essência, correspondem (com atualização de termos) àquelas já previstas na Lei 4.729/65, porém agora com maior precisão técnica e com penas mais severas. São elas: (I) *Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias* – por exemplo, deixar de informar rendimentos em declaração de imposto de renda ou declarar valores falsos,

visando pagar menos tributo. **(II) *Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operações em documento ou livro exigido pela lei fiscal*** – conduta que abrange manipulação de escrituração contábil ou livros fiscais, como *não registrar vendas* ou *registrar notas frias*, para esconder faturamento. **(III) *Falsificar ou alterar nota fiscal ou documento equivalente relativo a operação tributável*** – aqui tipifica-se a produção de documentos fiscais materialmente falsos ou adulterados (por exemplo, aumentar indevidamente despesas mediante notas falsas). **(IV) *Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se saiba falso ou inexato*** – incrimina toda a cadeia envolvida na criação e uso de documentação fiscal falsa/inidônea (como empresas que vendem notas fiscais “frias” para encobrir operações). **(V) *Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação*** – alcança a conhecida prática de não emitir nota fiscal nas vendas (sonegação clássica de ICMS ou ISS) ou de emitir documento inidôneo. A **pena cominada** no art. 1º é de **reclusão de 2 a 5 anos, e multa**, portanto significativamente superior à da lei anterior (que previa detenção de 6 meses a 2 anos). Essa elevação de pena demonstra a opção político-criminal de **aumentar o caráter repressivo** contra a sonegação no contexto pós-1988. Ressalte-se que os incisos I a IV referem-se a modalidades de fraude em que, em tese, há efetiva redução de tributo devido (são **crimes materiais**, conforme detalhado no item 1.9), enquanto o inciso V – não fornecer nota fiscal – configura um **crime formal**, consumando-se com a simples omissão da nota, independentemente de prova imediata de não recolhimento do tributo (afinal, a emissão do documento fiscal é obrigação acessória cujo descumprimento por si só já ofende a ordem tributária). Em todos os casos, trata-se de **crime comum** (sujeito ativo pode ser qualquer particular, geralmente o contribuinte ou responsável tributário), exigindo-se **dolo específico de sonegar**, isto é, a intenção de suprimir ou reduzir o tributo por meio da fraude especificada.

- **Art. 2º da Lei 8.137/90 – Demais crimes cometidos por particulares (condutas omissivas e outras fraudes):** Este artigo

complementa o anterior, trazendo cinco incisos com infrações da “mesma natureza”, porém geralmente referentes a situações omisivas ou a ilícitos que não necessariamente causam sonegação efetiva, motivo pelo qual as penas são menores. A **pena do art. 2º** é de **detenção de 6 meses a 2 anos, e multa** – similar à da antiga Lei de 1965. Os tipos do art. 2º, em síntese, são: **(I) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.** Exemplo: apresentar Declaração de Ajuste Anual do IR omitindo fontes de renda ou proprietários de bens, visando não pagar imposto – conduta análoga à do art. 1º-I, mas formulada de modo mais amplo (abrange qualquer declaração tributária obrigatória, seja de pessoas físicas ou jurídicas). **(II) Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos.** Esta figura corresponde ao crime de **apropriação indébita tributária**: o agente (por exemplo, um empregador) desconta tributo do contribuinte (como imposto de renda retido na fonte de funcionários, ou contribuição previdenciária do empregado, ou ainda ICMS cobrado do consumidor) e não repassa ao Fisco no prazo devido. A conduta era tipificada originalmente na Lei 4.357/64 e, com a Lei 8.137/90, passou a integrar o art. 2º. Houve controvérsia jurisprudencial por anos sobre se o mero inadimplemento de ICMS declarado caracterizaria este delito ou seria apenas uma infração civil; hoje está consolidado (STJ e STF) que **deixar de recolher ICMS cobrado do adquirente, de forma contumaz e dolosa, configura apropriação indébita tributária** punível, desde que comprovado o dolo de se apropriar do valor. **(III) Exigir, pagar ou receber, para si ou para outrem, qualquer percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como incentivo fiscal.** Esse tipo coíbe a comercialização de benefícios ou incentivos fiscais – por exemplo, um agente que “vende” créditos tributários ou cobra comissão para intermediar indevidamente a concessão de deduções de imposto. **(IV) Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com a destinação legal, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberada por órgão de desenvolvimento.** Aqui punem-se empresas ou entidades

beneficiadas por incentivos fiscais condicionados (como isenção para investimento em certa área) que não os aplicam na finalidade prevista. **(V) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa da fornecida à Fazenda.** Esta inovação busca combater o chamado “*software de dupla contabilidade*”, ou seja, programas de computador deliberadamente feitos para manter uma contabilidade paralela (*caixa dois*) ao mesmo tempo em que se apresenta outra às autoridades. Todos os incisos do art. 2º descrevem **crimes formais** – não exigem, para a consumação, que ocorra efetiva supressão de tributo, bastando a conduta omissiva/fraudulenta em si. Por exemplo, no inciso II, o crime consuma-se no dia seguinte ao término do prazo legal de recolhimento do tributo retido não pago, independentemente de ulterior quitação; se o agente depois pagar o valor (espontaneamente ou por cobrança), isso não descaracteriza o crime – embora possa vir a extinguir a punibilidade conforme a legislação superveniente (v. item 1.11). Convém frisar que os arts. 1º e 2º **não se sobrepõem**, mas se complementam: o primeiro foca fraudes ativas de sonegação (com penas maiores), enquanto o segundo trata de omissões e outros expedientes ilícitos de menor gravidade relativa (penas menores). **Quadro Comparativo – Crimes Tributários da Lei 8.137/90 (Arts. 1º e 2º):**

Condutas (Lei 8.137/90)	Exemplos Típicos	Pena	Natureza do Crime
Art. 1º (crimes de sonegação – particulares)		Reclusão, 2 a 5 anos, e multa	Crimes materiais (incisos I–IV) – consumação exige efetiva supressão/redução de tributo; Crime formal (inciso V) – consumação com a conduta, independe de resultado tributário.
I. Omitir informação ou prestar declaração falsa ao Fisco	Não declarar todos os rendimentos no IRPF; omitir atividade econômica em cadastro fiscal.		

Condutas (Lei 8.137/90)	Exemplos Típicos	Pena	Natureza do Crime
II. Fraudar fiscalização inserindo elementos inexatos ou omitindo operações em documento ou livro fiscal	Deixar de registrar vendas no livro de saídas de ICMS; manipular balanços para suprimir lucro tributável.		
III. Falsificar ou alterar nota fiscal ou documento equivalente de operação tributável	Emitir nota fiscal “calçada” (adulterada) com valor menor; alterar recibos para aumentar despesas dedutíveis.		
IV. Elaborar, fornecer, ou usar documento que se saiba falso ou inexato	Empresa “noteira” que vende notas fiscais frias; uso de notas inidôneas para abater tributo.		
V. Negar ou deixar de fornecer nota fiscal obrigatória, ou fornecê-la irregularmente	Vender mercadoria sem emissão de nota fiscal; emitir cupom fiscal com valor menor que o real.		
Art. 2º (outros crimes tributários – particulares)		Detenção, 6 meses a 2 anos, e multa	Crimes formais – consumação independe de realização de resultado (dano tributário concreto).
I. Fazer ou omitir declaração, ou empregar outra fraude, para eximir-se de tributo	Apresentar Declaração anual de IR falseando informações patrimoniais para reduzir imposto devido.		
II. Deixar de recolher tributo ou contribuição, no prazo, descontado de terceiro ou cobrado do contribuinte (apropriação indébita)	Não repassar à Previdência as contribuições recolhidas dos empregados; não recolher ICMS cobrado de clientes na venda de produtos.		

Condutas (Lei 8.137/90)	Exemplos Típicos	Pena	Natureza do Crime
III. Exigir, pagar ou receber percentagem sobre parcela dedutível/deduída de imposto como incentivo	Cobrar “corretagem” para liberar crédito fiscal indevido; servidor solicita propina sobre benefício fiscal concedido.		
IV. Deixar de aplicar, ou aplicar irregularmente, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberada	Empresa obtém isenção de imposto para investir em zona incentivada, mas usa o valor em finalidade diversa.		
V. Utilizar ou divulgar programa de computador que permita dupla contabilidade (informação contábil diversa da fornecida ao Fisco)	Desenvolver/vender um software que registra vendas reais separadamente das informadas ao Fisco (sistema de <i>caixa dois</i>).		

- **Art. 3º da Lei 8.137/90 – Crimes funcionais contra a ordem tributária:** O art. 3º disciplina crimes praticados **por servidores públicos**, em posição de autoridades ou agentes fiscais, que atentam contra a arrecadação tributária. Tais delitos vêm “*além dos previstos no Código Penal, Título XI, Capítulo I*” (ou seja, acumulam-se às figuras de crimes funcionais já existentes no CP). Três incisos compõem o art. 3º: **(I)** *Extraviar, sonegar ou inutilizar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento sob sua guarda, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social*. Trata-se de forma qualificada do crime de extravio de documento público (CP art. 314) – aqui o foco é sumir com documentos fiscais para favorecer sonegadores, causando falta ou erro na cobrança de tributo. A pena prevista é reclusão de 2 a 5 anos, e multa (mesma faixa do art. 1º) – inferência compatível com a gravidade de prejudicar deliberadamente a arrecadação. **(II)** *Exigir, solicitar ou receber vantagem indevida, ou aceitar promessa, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou para cobrá-lo parcialmente*.

Esse inciso abrange condutas de corrupção do agente fiscal: ou concussão (se “exigir” vantagem) ou corrupção passiva (solicitar/receber ou aceitar promessa) visando beneficiar contribuinte com perdão ou redução fraudulenta de tributo. A pena é **reclusão de 3 a 8 anos, e multa** – superior à do CP para corrupção passiva simples, considerando o dano à função fiscal. (III) *Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público*. Aqui tipifica-se o **advocacy administrativo indevido**, quando o servidor (por exemplo, um auditor) usa seu cargo para defender interesses de contribuinte junto ao Fisco (fora dos trâmites normais), interferindo em autos de infração, processos tributários etc. A pena é **reclusão de 1 a 4 anos, e multa**. Esses crimes funcionais reforçam o princípio da **moralidade administrativa** e a **supremacia do interesse público tributário**, coibindo condutas internas que poderiam sabotar a exigência legítima de tributos. O sujeito ativo, por definição, é **funcionário público** (auditor fiscal, servidor fazendário ou equiparado). Vale lembrar que, se o servidor pratica um desses delitos, além das penas do art. 3º, poderá incorrer em faltas administrativas graves (sujeitas a demissão) e nos tipos correlatos do Código Penal (ex.: corrupção passiva, advocacia administrativa do art. 321 CP).

Interações com a Legislação Penal Especial e o Código Penal

A Lei 8.137/90 não existiu isoladamente; ela dialoga com outras normas penais que tangenciam matéria tributária. Em seu texto original, previa no **art. 14** uma disposição importante: **a extinção da punibilidade dos crimes dos arts. 1º a 3º caso o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição devida, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia**. Era a manutenção da política do “favor rei” já presente nas leis anteriores de sonegação. Contudo, esse art. 14 foi **revogado no ano seguinte** pela *Lei 8.383/1991* – diploma que instituiu a UFIR e alterou diversas normas tributárias – sob justificativa de reordenar a matéria. Ainda assim, a ideia de quitar o débito para evitar a punição retornou posteriormente (ver item 1.11).

Além disso, o art. 3º, II da Lei 8.137/90 (corrupção para não lançar tributo) é aplicado “*além dos previstos no Código Penal*”: isso significa que, por exemplo, um fiscal que **recebe propina para suprimir tributo** poderá responder simultaneamente por **corrupção passiva (CP art. 317)** e pelo **crime funcional tributário (Lei 8.137/90, art. 3º, II)**, havendo cumulação material de penas. No mais, a própria Lei 8.137/90 trouxe em seus artigos finais alterações no Código Penal para reforçar a tutela penal tributária e econômica: p.ex., o art. 16 da lei inseriu causa de redução de pena para delatores em crimes de quadrilha tributária (incluído em 1995); o art. 18 (vetado) trataria de crime de usurpação de bens da União; o art. 19 alterou o CP art. 172 (duplicata simulada); o art. 20 agravou a pena do **excesso de exação** (CP 316, §1º) para reclusão de 3 a 8 anos; o art. 21 aumentou a pena do **facilitador de contrabando** (CP art. 318) para 3 a 8 anos; e o art. 23 revogou expressamente o antigo **art. 279 do CP**, que criminalizava a venda de alimentos ou remédios deteriorados (matéria agora coberta pelo Código de Defesa do Consumidor). Em suma, a Lei 8.137/90 consolidou em um só diploma os crimes tributários e ainda fez ajustes no CP para evitar sobreposições ou inconsistências.

Não obstante essa consolidação, **leis penais especiais posteriores** também incidiram sobre o Direito Penal Tributário, num movimento de aperfeiçoamento: em 1991, a **Lei 8.212/1991** (Plano de Custeio da Previdência Social) trouxe dispositivos penais próprios, tipificando o **crime de sonegação de contribuição previdenciária** em seu art. 95 (p. ex., deixar de recolher contribuições previdenciárias, ou suprimir fatos geradores em GFIP). Passados alguns anos, para sistematizar a matéria, sobreveio a **Lei 9.983/2000**, que alterou o Código Penal inserindo dois artigos específicos no Título dos Crimes contra a Administração Pública (Capítulo dos crimes contra a Fazenda Pública): o **art. 168-A do CP – apropriação indébita previdenciária**, delito pelo qual o empregador que desconta contribuições do salário dos empregados e não as repassa ao INSS responde com pena de reclusão de 2 a 5 anos; e o **art. 337-A do CP – sonegação de contribuição previdenciária**, abrangendo condutas como deixar de incluir deliberadamente alguma folha de pagamento de empresa, ou omitir informações em GFIP para não pagar contribuições, igualmente com pena de 2 a 5 anos de reclusão. Esses novos tipos penais **retiraram da esfera da Lei 8.137/90 as contribuições previdenciárias**, passando-as para o Código Penal. Tanto é que a Lei 9.983/2000 **revogou** as disposições equivalentes da Lei 8.137 (que até então eram usadas para punir tais condutas) e também revogou o art. 95 da

Lei 8.212/91, unificando tudo no Código Penal. Além disso, o Código Penal já previa delitos associados à matéria tributária, como o **descaminho** (CP art. 334, importar ou exportar mercadorias ilicitamente, escapando de tributos aduaneiros) e o **contrabando** (art. 334-A, introduzido em 2014 para separar mercadorias proibidas), que embora não sejam denominados “crimes tributários” têm natureza de **fraude fiscal aduaneira**. O **Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90)** também tipificou fraudes em prejuízo do Fisco (ex.: formatação de assembleias fraudulentas de consumidores) e a **Lei de Crimes contra o Sistema Financeiro (Lei 7.492/1986)** contempla lavagem de dinheiro e sonegação de informação ao BACEN, que podem ter intersecção com sonegação fiscal. Em suma, o ordenamento passou a contar com um **mosaico legislativo** no qual a Lei 8.137/90 ocupa posição central para tributos comuns, enquanto o **Código Penal** abarca aspectos previdenciários e aduaneiros específicos, e outras leis especiais tratam de ilícitos correlatos (consumo, financeiros, etc.). Para o intérprete, é crucial harmonizar essas normas, aplicando a lei especial pertinente a cada fato (por exemplo, não se usa a Lei 8.137/90 art. 2º II para contribuição previdenciária retida a partir de 2000, pois vigora o art. 168-A CP).

Crimes Formais vs. Materiais: Lançamento Tributário e Consumação

Uma questão teórico-prática de grande relevância no direito penal tributário é diferenciar **crimes materiais** de **crimes formais**, pois disso decorrem implicações sobre o **momento consumativo** e a necessidade (ou não) de resultado naturalístico. Como visto, na Lei 8.137/90 os tipos do art. 1º (incisos I a IV) demandam a ocorrência de efetiva supressão ou redução de tributo – são tipos de **resultado**, portanto **crimes materiais**. Já os crimes do art. 1º, V e do art. 2º independem de efetivo prejuízo tributário para se configurarem – são **crimes formais** ou de mera conduta. Essa distinção ganhou contornos práticos na famosa discussão: **é necessário concluir o processo administrativo fiscal (lançamento definitivo do tributo) para que se configure o crime de sonegação?** A resposta majoritária – consolidada mais tarde pelo Supremo Tribunal Federal – foi afirmativa para os crimes *materiais*: “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, incisos I a IV) antes do lançamento definitivo do tributo*” (Sú-

mula Vinculante 24). Em outras palavras, enquanto o débito tributário estiver sendo discutido na esfera administrativa (ou pendente de lançamento), não há certeza de que houve supressão ou redução de tributo – logo, falta um elemento constitutivo do tipo penal material. Esse entendimento positivista harmoniza-se com o disposto no CTN: o crédito tributário **só se torna exigível e certo após o lançamento regularmente constituído pela autoridade fiscal** (CTN, art. 142), e antes disso pode nem mesmo existir obrigação tributária líquida e certa. Assim, exigir que o lançamento esteja **definitivo** (incluindo decisão final em eventuais recursos administrativos) é medida de **segurança jurídica**, prevenindo que alguém seja condenado por sonegação se, ao final, verificar-se que o tributo não era devido ou era de valor menor. Conforme elucidado pelo STF, “*somente a partir do lançamento, ato privativo da autoridade fiscal, surge para o Estado a pretensão de exigir o tributo*” – somente então pode-se atestar, com respaldo técnico, que houve vantagem tributária ilícita (redução/supressão). Por conseguinte, para os incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90, a **consumação do crime** ocorre *apenas quando* o crédito tributário está definitivamente constituído e não pago, caracterizando-se a efetiva vantagem indevida auferida pelo agente. Até lá, no máximo há uma *infração em tese*, cujo status pode evoluir (confirmar-se, ou não) ao término da via administrativa. Em contraste, os **crimes formais** (art. 1º, V e art. 2º da Lei 8.137/90) *não dependem do lançamento* – consumam-se no momento da conduta (por exemplo, no dia em que se deixou de emitir a nota fiscal obrigatória, ou no dia do término do prazo para recolher o tributo retido que não foi pago). Nesses casos, mesmo que posteriormente o tributo seja lançado e quitado, o crime já estará perfeito (salvo se lei extinguir a punibilidade pelo pagamento, tema adiante). Essa distinção formal/material tem impacto direto na **persecução penal**: os crimes materiais exigem prova do resultado tributário, o que usualmente se dá via processo administrativo. Por isso, a autoridade fiscal só encaminhará representação ao Ministério Público **após a decisão administrativa final sobre o lançamento** – determinação expressa no art. 83 da Lei 9.430/1996 (incluído em 2010), que vinculou a atuação penal ao término da esfera fiscal. Já nos crimes formais, a representação pode ser imediata, pois não se aguarda constituição de crédito (embora, na prática, muitas vezes também haja procedimento fiscal, como no caso de apropriação indébita, para quantificar valores). Em resumo, a positivação dessa diferença fortaleceu a **coerência entre as instâncias**: assegura-se que ninguém seja processado criminalmente por sonegação sem antes o Fisco confirmar que

havia tributo não pago, reforçando a supremacia do devido processo (administrativo e judicial) e evitando decisões conflitantes.

jurisprudência Consolidada: Constituição Definitiva do Crédito e Justa Causa Penal

A evolução do entendimento jurisprudencial sobre a necessidade de lançamento definitivo culminou, como dito, na Súmula Vinculante n.º 24 do STF (aprovada em 2009), de observância obrigatória. O enunciado sumular cristalizou posição já adotada pelo STF desde o HC 81.611/DF (julgado em 2003) e por diversos precedentes do STJ, no sentido de faltar *justa causa* para ação penal por crime do art. 1º da Lei 8.137/90 enquanto não encerrada a discussão do crédito tributário na via administrativa. Esse entendimento possui duplo fundamento: (a) *jurídico-material*, baseado na natureza **material** do crime – sem lançamento não há comprovação do resultado de supressão/redução de tributo; e (b) *jurídico-processual*, baseado na necessidade de evitar decisões contraditórias e respeitar a separação de competências – cabe ao Fisco, não ao Judiciário penal, determinar em definitivo o valor devido. O Superior Tribunal de Justiça alinhou-se a essa orientação, determinando trancamento de ações penais prematuras e firmando também que o **termo inicial da prescrição penal** nesses casos conta da data da constituição definitiva do crédito (pois só então o crime se consuma) – garantindo que o lapso prescricional não corra enquanto o feito fiscal tramita. Importa salientar: após o lançamento tornar-se definitivo (seja por esgotamento de recursos administrativos, seja por ausência de impugnação no prazo), abre-se a possibilidade da persecução penal. Nesse momento, havendo indícios de fraude, a autoridade fiscal envia a chamada **Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP)** ao Ministério Público, que então pode oferecer denúncia. Com isso, evita-se que o MP atue com base em crédito ainda litigioso ou passível de anulação. A jurisprudência do STF também enfrentou casos específicos, como o *leading case* do **ICMS declarado e não pago** (que envolve art. 2º, II da Lei 8.137/90). Em **dezembro de 2019**, no RHC 163.334/SC, o STF fixou tese de que o “*contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher ICMS cobrado do adquirente incide no tipo penal do art. 2º, II da Lei 8.137/90*”. Ou seja, afastou a alegação de atipicidade

por mero inadimplemento, exigindo porém a prova do **dolo específico de apropriação** e do caráter reiterado (*contumaz*) da conduta – diferenciando o criminoso habitual do empresário eventualmente em dificuldade financeira. Tal decisão harmoniza-se com a jurisprudência anterior do STJ de 2018 e, ao mesmo tempo, ressalva que não se criminaliza a inadimplência tributária de boa-fé, mas sim o “*calote qualificado*”. Ademais, o STF possui orientação consolidada quanto ao **princípio da insignificância** em crimes tributários: tem entendido aplicável tal princípio quando o valor sonegado é ínfimo a ponto de não lesar significativamente o bem jurídico (a arrecadação e a fé pública na fiscalização). Em linha com isso, o STJ editou a Súmula 599 dispondo que “*é cabível o princípio da insignificância nos crimes tributários federais quando o débito tributário não excede o valor estabelecido pela Fazenda Nacional para cancelamento de débitos*” (valor este atualmente em torno de R\$ 20 mil, conforme portarias do Ministério da Fazenda). Assim, evita-se processar penalmente pequenas infrações de reduzido impacto, aplicando a orientação garantista de intervenção mínima.

Art. 2º, II — ICMS próprio: tese do STF (contumácia e dolo) e distinção do inadimplemento eventual

Conceito e Previsão Legal do Crime de Apropriação Indébita Tributária (ICMS)

O **crime de apropriação indébita tributária**, previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990, consiste basicamente em deixar de recolher, no prazo legal, tributo ou contribuição cujo valor tenha sido **descontado ou cobrado de terceiro** pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, configura-se quando o contribuinte (ou responsável) **cobra** determinado tributo do adquirente (como ocorre nos impostos indiretos, caso do ICMS) ou **desconta** de alguém (como nos tributos retidos na fonte), e **não repassa** esses valores aos cofres públicos dentro do prazo legal. Trata-se de crime **omissivo** e de mera conduta (formal), já que não exige resultado naturalístico além da própria falta de recolhimento no prazo devido. A pena prevista é de detenção de **6 meses a 2 anos, e multa**, cabendo destacar que a legislação brasileira privilegia a arrecadação: se o agente quitar integralmente o

tributo devido (com acréscimos) antes do recebimento da denúncia, ocorre a **extinção da punibilidade** (conforme art. 14 da Lei 8.137/90).

Elementos típicos: Para fins didáticos, podemos enumerar os requisitos para a tipificação do art. 2º, II, aplicados ao ICMS próprio:

- **Sujeito ativo qualificado:** agente que ostenta a condição de **sujeito passivo da obrigação tributária**, seja na qualidade de contribuinte direto ou de responsável tributário (crime **próprio**). Somente quem possui o dever legal de recolher o tributo pode cometê-lo – por exemplo, o empresário vendedor de mercadorias no ICMS, e **não** o comprador.
- **Conduta de cobrança ou desconto:** o valor do tributo deve ter sido **transferido a terceiro** – no caso do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) isso ocorre porque o vendedor inclui o imposto no preço cobrado do consumidor (tributo indireto). A lei fala em tributo “**descontado ou cobrado**”, abrangendo tanto situações de **tributos retidos** (desconto, como no IRRF sobre salários) quanto de **tributos indiretos** (cobrança do adquirente). No ICMS próprio, embora o vendedor seja formalmente o contribuinte, ele age “com contornos de depositário” do valor de ICMS embutido no preço pago pelo consumidor.
- **Omissão de recolhimento no prazo legal:** o agente **deixa de recolher** aos cofres públicos, no vencimento devido, a quantia de ICMS anteriormente cobrada do comprador (ou declarada como devida). Não se exige nenhuma fraude ativa ou artil adicional – a mera omissão de pagar o tributo devido já realiza o verbo típico (diferentemente dos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que exigem sonegação mediante condutas comissivas dolosas).
- **Elemento subjetivo (dolo específico de apropriação):** exige-se a intenção deliberada de se **apropriar** do valor do tributo, ou seja, **vontade de não repassar** aquele montante ao Fisco, passando a utilizá-lo como se fosse patrimônio próprio. Não basta o mero dolo genérico de não pagar; é necessário o chamado “**dolo de apropriação**” – o agente tem ciência de que aquele valor não lhe pertence por direito e, ainda assim, decide mantê-lo em seu poder. Em termos práticos, esse elemento se depreende de indícios como a **reiterada falta de pagamento** sem justificativa e o **destino dado**

aos recursos (por exemplo, financiar as atividades da empresa com dinheiro que deveria ser do Estado). Ressalte-se que **não é exigida fraude** ou ardis além da própria conduta omissiva dolosa – a presença de contabilidade regular e declarações fiscais precisas (sem falsificação) não impede a configuração do crime, desde que os outros requisitos estejam presentes.

Em suma, a situação típica corresponde à empresa que **cobra do consumidor** o valor do ICMS incidente sobre suas vendas (destacando-o na nota fiscal ou o incluindo no preço) e, após **declarar** o tributo devido, **deixa de recolher** esses valores ao Erário, **consciente e deliberadamente** se apropriando de quantia que não integra seu patrimônio. Conforme assentado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o montante do ICMS cobrado do adquirente **não ingressa definitivamente no patrimônio do contribuinte**, mas apenas transita pela contabilidade deste – não constitui receita própria, mas dinheiro **de titularidade de terceiro (o Estado)**. Por isso, **a não entrega desse valor não se resume a um inadimplemento fiscal qualquer, mas configura disposição de recursos de terceiros**, aproximando-se de uma **espécie de apropriação ilícita**. Esse entendimento parte do princípio constitucional de supremacia da capacidade contributiva do consumidor no ICMS e foi reforçado no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69), em que o STF concluiu que o ICMS “não compõe o faturamento do contribuinte” para fins de PIS/COFINS. Logo, quem deixa de repassar esse tributo apropriando-se dele **age contra a ordem tributária** de forma equiparável a apropriar-se de valor alheio.

Sujeito Passivo da Obrigação: ICMS Próprio vs. ICMS por Substituição

É importante distinguir o chamado “**ICMS próprio**” do ICMS recolhido por **substituição tributária**, pois ambos os casos são abrangidos pela norma do art. 2º, II. O **ICMS próprio** refere-se à situação comum em que o *contribuinte de direito* (por exemplo, o comerciante) realiza o fato gerador (venda da mercadoria) e ele mesmo tem a obrigação de apurar e recolher o imposto devido sobre aquela operação. Já a **substituição tributária** ocorre quando a lei elege um **responsável tributário** para recolher o ICMS devido em etapas subsequentes da cadeia (por exemplo, o fabricante recolhe antecipadamente o ICMS devido nas vendas pelo varejista). Em ambos os casos, há uma **dis-sociação econômica** entre quem suporta o ônus do tributo (o consumidor final, *contribuinte de fato*) e quem figura como obrigado a recolhê-lo ao fisco

(*sujeito passivo* de jure). Assim, tanto o **contribuinte direto** quanto o **responsável por substituição** podem ser sujeitos ativos do crime de apropriação tributária, desde que pratiquem a conduta de cobrar/descontar o tributo de terceiro e não o recolher.

O **Código Tributário Nacional (CTN)** esclarece no art. 121 que *sujeito passivo da obrigação principal* (de pagar o tributo) pode apresentar-se na figura de **contribuinte** (quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) ou de **responsável** (quando a obrigação decorre de lei, em função de relação indireta com o fato gerador). No contexto do ICMS, o vendedor é **contribuinte de direito** na operação própria; já um terceiro (como a refinaria de petróleo, no ICMS-combustíveis) pode atuar como **responsável substituído**, recolhendo ICMS em nome de outros. Em qualquer hipótese, a lei penal exige que o agente tenha **cobrado ou descontado** o tributo de outrem, de modo que **não há repercussão financeira para si**. Ou seja, se ele deixou de recolher, reteve valores que deveriam ser do Estado ou de terceiros – essa é a lógica da incriminação.

Exemplo ilustrativo – ICMS próprio: Uma loja de eletrodomésticos (contribuinte do ICMS) vende produtos a consumidores finais, embutindo no preço de cada mercadoria o valor do ICMS (18%, por exemplo). Ao final do mês, a loja declara ao Fisco estadual que tem R\$ 100 mil de ICMS a recolher, referentes às suas vendas, porém **não realiza o pagamento** desse montante no prazo devido. Esse ICMS foi “**cobrado**” dos clientes (embutido nas vendas) e deveria ser repassado ao Estado; se a loja se omite dolosamente e fica com esse valor, preenche em tese os requisitos do art. 2º, II.

Exemplo – ICMS ST (substituição): Uma refinaria vende combustível para postos e, por imposição legal, **cobra antecipadamente** dos postos o ICMS que seria devido na venda ao consumidor final, recolhendo-o aos cofres públicos (a refinaria é responsável tributária). Caso a refinaria cobre esse ICMS antecipado na fatura mas **não recolha** ao Estado, incidirá igualmente no tipo penal (a conduta neste caso se encaixa no verbo “deixar de recolher tributo descontado”, pois subtraiu o tributo devido em nome do contribuinte substituído).

Em suma, **não há diferença jurídico-penal** entre o ICMS próprio e o ICMS devido por substituição no tocante à apropriação indébita: o elemento-chave é que em **qualquer hipótese o agente não suporta o encargo financeiro do imposto**, agindo como mero repassador. O STF ressaltou exa-

tamente que os termos “descontado ou cobrado” no tipo penal visam a **restringir o alcance do crime** àqueles casos em que o sujeito passivo **transferiu o encargo** – seja em tributos diretos com substituição, seja em tributos indiretos sobre o consumo. Assim, **não há relevância** se o ICMS era “próprio” ou “ST” para fins de tipicidade, pois em ambos o contribuinte de direito não arca economicamente com o imposto.

Inadimplência Fiscal versus Crime: evolução jurisprudencial e debate

Nem todo **inadimplemento tributário** configura crime. O **inadimplemento meramente eventual ou involuntário** tradicionalmente foi entendido como matéria da esfera administrativa e cível (cobrança do crédito tributário com juros e multas), enquanto os crimes tributários pressupõem condutas dolosas de fraude ou apropriação indevida. Por muitos anos, discutiu-se se o simples fato de a empresa **declarar o ICMS e não pagar** caracterizaria, por si só, o crime do art. 2º, II da Lei 8.137/90, ou se seria necessário algo mais (como fraude, intenção específica, habitualidade na conduta etc.).

A controvérsia acentuou-se diante de decisões divergentes nas instâncias superiores. **Antes de 2018**, era comum encontrar julgados (especialmente em Tribunais de Justiça estaduais) considerando que o não pagamento de ICMS próprio declarado configurava apenas **inadimplência fiscal**, sem repercussão penal – uma infração administrativa a ser punida com multas e execução fiscal, mas **não um crime**, por não haver, na visão de alguns, *mens rea* equiparável à apropriação indébita clássica (havia quem alegasse ausência de previsão expressa para ICMS do próprio contribuinte, já que a redação do tipo penal teria foco nos tributos retidos na fonte).

Contudo, em **2018** o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou, na Terceira Seção, um entendimento mais rigoroso. No julgamento do **HC 399.109/SC** (Rel. Min. Rogério Schietti, DJe 31/08/2018), o STJ firmou que a conduta de **não recolher ICMS** – seja em operações próprias, seja em regime de substituição tributária – **se amolda formalmente ao crime do art. 2º, II**, desde que presente o **dolo** do agente. Ou seja, não é exigido nenhum artifício fraudulento extra: se o contribuinte declarou e sabia do débito, cobrando do cliente, **basta a demonstração de que deliberadamente não pagou** para atender ao tipo subjetivo. Nessa decisão, a maioria no STJ afastou a tese de “inadimplemento inofensivo” e vedou a absolvição sumária com base apenas no argumento de atipicidade da conduta. Ficou consignado que, **havendo**

adequação ao verbo típico e inexistindo causa excludente, a denúncia não pode ser rejeitada *in limine* – eventual discussão sobre a **intenção de se apropriar** ou motivos da inadimplência deve ser aprofundada na instrução do processo criminal. Em suma, o STJ passou a admitir que o empresário que **não recolhe ICMS cobrado do adquirente incorre em apropriação indébita tributária**, reforçando a responsabilização penal dos chamados *devedores contumazes*.

Essa posição do STJ/2018 representou uma resposta à prática, relativamente difundida, de empresas que usavam o não pagamento reiterado de tributos como **estratégia de negócio** (obtinham vantagem concorrencial ao vender mais barato, pois não arcavam efetivamente com o imposto). Por outro lado, gerou críticas de parte da doutrina, preocupada com possíveis punições penais a meros atrasos ocasionais ou situações de dificuldade financeira real. Afinal, o Direito Penal Tributário deve observar o princípio da **intervenção mínima**, reservando a sanção criminal para casos de significativa lesividade e reprovabilidade, **não para inadimplências triviais ou inevitáveis**.

A tese do STF no RHC 163.334/SC: contumácia e dolo de apropriação

Diante da relevância do tema, o assunto chegou ao Supremo Tribunal Federal. Em **dezembro de 2019**, no julgamento do RHC 163.334/SC (Tribunal Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso), o **STF firmou uma tese jurídica de repercussão geral** acerca da criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. A tese pode ser sintetizada assim: **“O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente de mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90.”** (RHC 163.334, julgado em 18/12/2019).

Com esse enunciado, o STF procurou **conciliar a necessidade de punir os verdadeiros devedores contumazes** com a garantia de não criminalizar situações de inadimplemento eventual ou não intencional. Em outras palavras, o Supremo confirmou que **é crime** deixar de repassar ICMS cobrado de terceiros **quando** estiver presente um comportamento **reiterado (contumaz)** do devedor e comprovado o **ânimo de apropriação** dos valores. Esses dois elementos – **habitualidade da conduta e intenção dolosa especial** – passaram a ser exigências centrais para diferenciar o *crédito tributário em aberto* (simples dívida) do *ilícito penal*.

Contumácia significa, em termos jurídicos, uma **reiterada resistência ao cumprimento** de uma obrigação, uma espécie de “teimosia” ou habitualidade no descumprimento. No contexto do ICMS, inadimplência contumaz é aquela que não se limita a um caso isolado, mas revela um **padrão de não pagamento deliberado**, ao longo de vários períodos de apuração, indicando que a empresa incorporou o não recolhimento à sua rotina, e não que sofreu um infortúnio pontual. Já o **dolo de apropriação** refere-se à **vontade livre e consciente de tomar para si o valor do tributo**, agindo como se fosse dono desse montante que, de fato, pertence ao erário. Esse dolo específico se evidencia quando, por exemplo, o contribuinte deixa de pagar o tributo **mesmo tendo pleno conhecimento do dever e capacidade financeira para honrá-lo**, eventualmente utilizando o valor para outras finalidades (crescimento da empresa, distribuição de lucros etc.), sem qualquer intenção de regularizar a situação.

No julgamento do STF, ficou claro que **o inadimplemento eventual do ICMS próprio – isto é, sem contumácia – não configura crime**, por faltar justamente a reprovabilidade penal que justifica a sanção criminal. Por outro lado, **a mera reiteração, por si só, também não basta** se não estiver presente o elemento subjetivo de apropriação. Em síntese, apenas será possível reconhecer o crime do art. 2º, II quando **conjugados**: (a) **a contumácia** do não recolhimento (inadimplemento reiterado, revelando uma conduta contumaz do sujeito passivo) e (b) **o dolo específico de apropriação** dos valores de ICMS.

A decisão do STF, por ser do Plenário, vincula os casos semelhantes e traz importante **segurança jurídica**. Estabeleceu-se um **balizamento objetivo: um único mês em atraso, isoladamente, não tipifica crime**, devendo ser tratado como infração fiscal administrativa. Por exemplo, no caso concreto julgado em 2019, os réus eram comerciantes de Santa Catarina que haviam deixado de recolher ICMS reiteradamente, ao longo de vários meses, mesmo após diversas notificações – um típico caso de *devedor habitual*. Ali o STF denegou o *habeas corpus*, permitindo o prosseguimento da ação penal, justamente porque identificou na conduta a contumácia acompanhada de dolo. Em contrapartida, em casos recentes após esse precedente, o STJ tem reformado condenações quando verifica que a situação era **pontual**: num julgado de 2020, a 6ª Turma do STJ absolveu um contribuinte que havia sido condenado criminalmente por deixar de pagar ICMS **em apenas um único mês**, entendendo ausente a contumácia e, portanto, **atípica a conduta** segundo o novo entendimento do STF.

Vale frisar que o STF não “descriminalizou” o art. 2º, II, mas sim conferiu-lhe uma **interpretação conforme princípios constitucionais**, delimitando seu alcance. Essa interpretação reforça os **princípios da proporcionalidade e da intervenção mínima**: a **sanção penal** fica reservada para as hipóteses em que o não recolhimento do tributo **extrapola a simples mora fiscal e configura uma violação dolosa e habitual da ordem tributária**. Assim se protege, de um lado, o Erário e a livre concorrência (coibindo aqueles concorrentes desleais que nunca pagam os impostos indiretos e obtêm vantagem indevida) e, de outro, **protege-se o contribuinte de boa-fé**, que eventualmente possa ter passado por dificuldades financeiras circunstanciais e atrasado um recolhimento, de ser automaticamente tratado como criminoso.

Importante: A exigência de contumácia tem também respaldo em preocupações práticas e equitativas. A máquina penal não deve ser acionada para cobrar dívidas tributárias esporádicas ou de pequeno valor, até por aplicação do princípio da **ultima ratio**. Ao enfatizar a contumácia, o STF sinaliza que o alvo da punição não é o “mau pagador ocasional”, mas sim o **devedor reiterado, quase profissional**, que usa o não pagamento como *financiamento ilícito*. Essa diretriz evita criminalizar excessivamente as relações fisco-contribuinte e reforça a **distinção entre sonegação fraudulenta, inadimplência contumaz dolosa e mero atraso involuntário**.

Natureza do crime e aspectos procedimentais

Conforme mencionado, o crime do art. 2º, II é considerado de natureza **formal** ou de mera conduta. Diferentemente dos chamados crimes materiais contra a ordem tributária (tipificados no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90), que exigem a efetiva supressão ou redução do tributo e dependem do lançamento definitivo do crédito para se consumarem, a apropriação indébita tributária **consoma-se no momento em que o agente deixa de recolher, no prazo legal, o valor devido**. Não é necessário, portanto, esperar a constituição definitiva do crédito tributário via processo administrativo para configurar o ilícito. Inclusive, o próprio STF, apesar de editar a Súmula Vinculante nº 24 (que impede a tipificação de crimes materiais tributários antes do lançamento final do tributo), já ressaltou que tal necessidade não se aplica a delitos formais como o do art. 2º, II (em que o tributo costuma estar confessado pelo contribuinte).

No caso do ICMS declarado e não pago, em geral o montante devido já se encontra confessado na **declaração fiscal** do contribuinte (GIA, SPED,

DIME etc.), o que dispensa ulterior procedimento de ofício para constituir o crédito – a dívida já é líquida e certa por reconhecimento do devedor. Por essa razão, a jurisprudência entende que a **declaração do contribuinte equivale ao lançamento tributário**, podendo-se dar prosseguimento à persecução penal logo após o inadimplemento, *desde que* atendidos os requisitos penais (dolo e contumácia) e após esgotadas eventuais oportunidades de quitação. De toda forma, ainda vigora a necessidade de **prévia constituição do crédito tributário** para se iniciar a ação penal em crimes tributários (princípio da subsidiariedade do penal em relação ao fiscal): isso significa que **se o tributo não foi declarado**, o Fisco primeiro deve apurá-lo e lançá-lo, garantindo ao contribuinte o direito de defesa na esfera administrativa. Somente após o encerramento dessa fase (com decisão final confirmando o débito, ou com a confissão via declaração/omissão do recurso) é que haverá justa causa para ação penal (por força da Súmula Vinc. 24/STF). No contexto de apropriação do ICMS, essa cautela geralmente está superada pela própria declaração do contribuinte (situação de “tributo declarado e não pago”).

Outro aspecto relevante é que a legislação e a jurisprudência privilegiam a **solução do conflito tributário pela via do pagamento** em detrimento da punição. Conforme mencionado, o art. 14 da Lei 8.137/90 extingue a punibilidade se o agente quitar o débito antes do recebimento da denúncia. Mesmo após iniciada a ação penal, os Tribunais Superiores consolidaram o entendimento de que o **pagamento integral do tributo a qualquer tempo** (mesmo depois de sentença condenatória) pode, em regra, causar a extinção da punibilidade ou ao menos ser considerado para suspender o processo (como nos casos de parcelamento). Essa política criminal evidencia que o objetivo primordial do Estado é **reaver o crédito tributário**; a punição penal funciona como mecanismo de coerção para os casos de inadimplemento doloso contumaz em que o devedor não se dispõe a pagar voluntariamente. Trata-se, portanto, de um campo em que claramente se manifesta a **supremacia do interesse público fiscal** combinada com a **economicidade do direito penal**: busca-se a satisfação do erário, reservando-se a pena privativa de liberdade apenas aos casos em que há um desafio contumaz e malicioso à ordem tributária. Isso se coaduna com a visão **garantista liberal** de que o poder de tributar (e de punir) deve ter **limites estritos**, para evitar abusos e proteger a segurança jurídica.

Inadimplemento eventual vs. inadimplemento contumaz: distinção e consequências

Um dos pontos centrais da tese do STF foi estabelecer nitidamente a diferença entre **inadimplemento eventual** e **inadimplemento contumaz**, pois dessa distinção decorre a **tipicidade ou não** da conduta. Podemos definir cada situação da seguinte forma:

- **Inadimplemento eventual:** Ocorre quando o contribuinte **deixa de pagar o tributo em uma circunstância isolada ou esporádica**, geralmente por razões fortuitas ou alheias à sua vontade (p. ex. uma crise de liquidez pontual, um erro contábil, um imprevisto financeiro). Caracteriza-se pela **ausência de habitualidade** – a regra geral do contribuinte é cumprir com suas obrigações, havendo uma exceção ocasional. Nessa hipótese, **não se presume o ânimo de se apropriar** do tributo; muitas vezes o contribuinte busca regularizar logo que possível (como aderindo a um parcelamento ou quitando o débito com atraso). Segundo o STF e STJ, tal conduta, **sem prova de contumácia**, é **atípica penalmente**, não configurando o crime do art. 2º, II. Em vez disso, trata-se de um ilícito meramente administrativo e civil, sujeito à cobrança coercitiva (inscrição em dívida ativa, execução fiscal) e penalidades fiscais (multas moratórias), mas **sem sancionamento criminal**.
- **Inadimplemento contumaz:** Verifica-se quando o não pagamento do tributo deixa de ser exceção e se torna uma **prática reiterada**, denunciando uma conduta **deliberada e persistente** de descumprimento. O devedor contumaz costuma **acumular diversos períodos de tributo em atraso**, muitas vezes apesar de receber notificações e ter capacidade econômica para saldar os débitos. Essa reiteração é interpretada como um forte indício de **dolo de apropriação**, pois evidencia que o contribuinte **se apropriou reiteradamente** dos valores de tributo, incorporando-os a seu caixa empresarial de forma permanente, sem intenção de repasse. O inadimplemento contumaz, **quando acompanhado de dolo, se enquadra no tipo penal** – é exatamente o comportamento que o art. 2º, II visa punir. Cabe reforçar: a contumácia por si, sem dolo, pode ser objeto de sanções administrativas severas (por exemplo, regimes especiais de fiscalização, cassação de inscrição estadual, etc.), mas **para fins penais exige-se também a comprovação**

de que o agente agiu com a vontade consciente de não pagar (aproveitando-se desse expediente de forma maliciosa).

A tabela a seguir resume as principais diferenças entre o inadimplemento eventual, o inadimplemento contumaz e a configuração do crime de apropriação tributária, nos termos firmados pela jurisprudência:

Aspectos	Inadimplemento Eventual (isolado)	Inadimplemento Contumaz (reiterado)	Apropriação Indébita Tributária (ICMS) (crime art. 2º, II)
Frequência/Padrão	Omissão de pagamento pontual , caso único ou esporádico.	Omissões de pagamento repetidas , revelando um padrão habitual.	Reiterado de forma sistemática , integrando a conduta do crime (requisito de contumácia).
Intenção do agente (dolo)	Geralmente não há dolo de apropriação – pode advir de dificuldade financeira ou erro, sem intenção deliberada de lesar o Fisco.	Indica maior probabilidade de dolo : repetição sugere decisão consciente de não pagar; contudo, admite-se que pode haver contumácia sem intenção (ex.: crise continuada).	Exige dolo específico de apropriação – o agente quer se beneficiar dos valores do tributo, sabendo que não lhe pertencem. Sem esse dolo, não há crime, ainda que haja débitos contumazes.
Exemplo típico	Empresa atrasa o ICMS de um mês por dificuldade pontual, mas no mês seguinte quita o valor (ou parcela a dívida). Caso isolado, sem histórico de inadimplência deliberada.	Empresa deixa de recolher ICMS por vários meses consecutivos , financiando suas operações com esses valores. Recebe notificações, mas mantém a prática, tornando-se devedora habitual.	Empresa declara e cobra ICMS dos clientes durante um ano inteiro sem recolher nenhum mês , apropriando-se de todos os valores. Demonstra estratégia consciente de não pagar o imposto para obter vantagem competitiva indevida.

Aspectos	Inadimplemento Eventual (isolado)	Inadimplemento Contumaz (reiterado)	Apropriação Indébita Tributária (ICMS) (crime art. 2º, II)
Enquadramento Legal	Não tipifica crime – conduta atípica penalmente (não preenche requisito de contumácia segundo STF/STJ). Trata-se de ilícito administrativo/fiscal (débito tributário em atraso).	Em si, o comportamento contumaz indica infração grave. Pode levar à caracterização do crime se presente o dolo. Sem prova de dolo específico, permanece na esfera administrativa (devedor contumaz não criminoso).	Configura crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II) se presente a contumácia + dolo . Há tipicidade penal, permitindo ação penal e eventual condenação.
Consequências	Cobrança do tributo com multa e juros; possibilidade de parcelamento. Sem sanção penal.	Medidas administrativas rigorosas (ex.: exclusão de regimes favorecidos, fiscalização especial, inscrição em cadastros de devedores); sujeição a multa agravada. Se comprovado dolo, poderá responder criminalmente.	Processo criminal, com pena de detenção de 6 meses a 2 anos e multa em caso de condenação, além da cobrança tributária. Possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento antes da denúncia (ou até fases posteriores, conforme jurisprudência).
Visão jurídico-penal	Inadimplência sem relevância penal (não há lesividade suficiente nem reprovabilidade) – aplica-se o princípio da intervenção mínima.	Inadimplência grave, coloca em risco a arrecadação e a concorrência leal. Pode denotar apropriação ilícita continuada – fica no limiar entre esfera administrativa e penal, dependendo do dolo.	Ato ilícito penal contra a ordem tributária – viola o dever fundamental de tributar e apropria-se de dinheiro público. Revela desvio de finalidade do tributo cobrado, com lesão à fé pública e à justiça fiscal .

Observa-se que a **fronteira entre o contumaz não doloso e o contumaz doloso** pode ser tênue em alguns casos concretos, cabendo à instrução probatória esclarecer a intenção do agente. Por exemplo, se a empresa acumulou débitos por dois anos seguidos, mas prova que estava em severa crise econômico-financeira, podendo configurar situação de **inexigibilidade de conduta diversa** (quando objetivamente não havia como pagar impostos

sem encerrar as atividades), talvez não se sustente a acusação criminal – foi contumaz no resultado, mas sem dolo de vantagem indevida. De fato, há casos em que tribunais reconhecem a **exclusão de culpabilidade** por força maior econômica, absolvendo réus cuja empresa faliu e deixou tributos em aberto. Contudo, fora situações excepcionais, a reiteração impune de inadimplências tende a evidenciar um planejamento por parte do agente, diferenciando-se do mero infortúnio. Daí a importância de o julgador verificar, **caso a caso**, se a contumácia veio acompanhada de **comportamento doloso e oportunidades conscientes de regularização não aproveitadas**.

A consolidação dessa diferenciação pelo STF trouxe **uniformidade**: o entendimento atual, vinculante, é que “**o comerciante que, de maneira ainda que eventual, não recolher ICMS cobrado do cliente NÃO incide em crime de apropriação indébita tributária**”, por faltar contumácia (logo, alternativa “a” de eventualidade é errada); e que **somente se pode falar em crime com a presença do dolo específico de se apropriar** (não basta mera omissão culposa ou involuntária). Assim, eventuais dúvidas nos concursos entre “inadimplemento habitual x eventual” ou “dolo específico x genérico” devem ser respondidas à luz desse posicionamento: **contumácia e dolo especial são indispensáveis à tipificação**, sob pena de atipicidade.

Exemplos práticos e aplicações da tese

Para consolidar a compreensão, vejamos **situações hipotéticas** que exemplificam os diferentes cenários:

- **Exemplo 1 – Inadimplemento eventual (não crime):** A empresa **Alfa Comércio Ltda.**, que sempre recolheu seus tributos pontualmente, enfrentou uma súbita queda de receitas em determinado mês devido à perda de um contrato importante. Consequentemente, **deixou de recolher o ICMS** referente às vendas daquele mês (valor, por exemplo, de R\$ 50 mil). No mês seguinte, Alfa regularizou parcialmente a situação, pagando parte do débito e negociando o restante em parcelamento com o Fisco estadual. Nesse caso, embora tenha havido uma infração fiscal (atraso no pagamento do ICMS), trata-se de um **inadimplemento isolado e justificável** diante da dificuldade financeira excepcional. **Não há indicativo de dolo de apropriação** – a empresa não buscou obter vantagem competitiva, tampouco demonstra um histórico de sonegação; ao contrário, tomou medidas para quitar a dívida. Conforme a tese

do STF, essa conduta **não configura crime**, mas apenas sujeita a empresa às sanções administrativas normais (multa de mora, cobrança de juros, etc.). Se houvesse ação penal, a defesa poderia alegar atipicidade pela ausência de contumácia, devendo o juiz rejeitar a denúncia. Esse exemplo ilustra a importância de se **preservar empresários de boa-fé** de serem criminalizados por percalços momentâneos.

- **Exemplo 2 – Inadimplemento contumaz doloso (crime):** A empresa **Beta Distribuidora S/A** adota, ao longo de dois anos, a prática de **declarar o ICMS devido mensalmente, porém nada recolher aos cofres públicos**. Todo mês, Beta informa ao Fisco estadual (por meio da GIA/SEFAZ) um ICMS devido em torno de R\$ 200 mil, resultante de suas vendas, mas **deliberadamente não paga** esses valores. Nesse período, a empresa se capitaliza com o montante do imposto não pago, utilizando-o para expandir seus negócios e oferecer preços menores que os concorrentes (que pagam seus tributos regularmente). Beta ignora reiteradas notificações de inadimplência e apenas parcela um ou outro mês quando pressionada, mas volta a atrasar os pagamentos subsequentes – acumulando um passivo de ICMS vultoso. Essa conduta evidencia **contumácia clara e dolo de apropriação**: a diretoria da empresa optou conscientemente por financiar suas operações com o dinheiro do imposto devido ao Estado, apropriando-se de valores que deveriam ter sido repassados. Neste cenário, a atuação de Beta **se amolda perfeitamente ao crime do art. 2º, II**. Haverá justa causa para o Ministério Público denunciar os responsáveis (gestores que tinham o dever de recolher), instruindo a acusação com provas da reiteração (por exemplo, demonstrativos de débitos mensais) e do dolo (e-mails internos indicando a decisão de não pagar, registro de que a empresa dispunha de recursos em caixa, etc.). Em juízo, Beta dificilmente poderia alegar *inexigibilidade de conduta diversa*, pois utilizou os recursos para expansão voluntária. Caso provadas a contumácia e o dolo específico, os réus estariam sujeitos à **condenação criminal**, com penas de detenção e multa, além da obrigação de pagar o tributo devido. Esse exemplo espelha casos reais que motivaram a ação dos órgãos de fiscalização e do MP, preocupados com os chamados “**devedores contumazes**” que

reiteradamente lesam o erário e prejudicam a concorrência leal no mercado.

- **Exemplo 3 – Zona limítrofe (contumaz sem dolo ostensivo):** A empresa **Gama Indústria** apresenta um comportamento de inadiplência múltipla: deixou de recolher ICMS em **seis meses intercalados** dentro de um período de dois anos. Não houve fraude nas declarações (todos os débitos foram confessados), mas a empresa enfrentou um ambiente econômico adverso e priorizou pagar fornecedores e salários, postergando tributos. Ao fim dos dois anos, Gama acumulou R\$ 500 mil em ICMS não pago, mas ao ser inscrita em dívida ativa, buscou um **parcelamento especial** para quitar o montante. Pergunta-se: Gama seria caso de apropriação indébita? Aqui a análise demanda cuidado. Há **contumácia moderada** (vários meses não pagos, ainda que não consecutivos), porém Gama demonstra ter **feito esforços para regularizar** (aderiu a parcelamento) e pode alegar que nunca teve a intenção de fraudar o Fisco, mas apenas caiu em atraso por motivos de sobrevivência empresarial. Dependendo das provas, pode-se argumentar que **faltou o dolo específico** de se apropriar permanentemente – afinal, a empresa reconheceu a dívida e procurou pagá-la (ainda que tardiamente). Se esse argumento for convincente, poderá não se configurar o crime, mantendo-se apenas no âmbito administrativo. Por outro lado, se surgir evidência de que os gestores de Gama contavam com os atrasos tributários de forma estratégica (ex.: “vamos atrasando o ICMS para usar esse dinheiro”), o juiz poderia entender pelo dolo. Esse exemplo mostra que entre o preto e o branco há uma área cinzenta, e a diferenciação caberá à **valoração do conjunto fático-probatório** em cada caso. A orientação do STF, contudo, fornece um **critério objetivo inicial**: na dúvida, a ausência de contumácia robusta ou de elementos que revelem apropriação intencional deve **beneficiar o acusado** (princípio do *in dubio pro reo*), evitando condenações penais indevidas.

Em todos os exemplos, percebemos a preocupação subjacente de **compatibilizar a eficiência da arrecadação tributária com as garantias constitucionais do contribuinte**. A figura do art. 2º, II da Lei 8.137/90, interpretada à luz da decisão do STF, reflete o **equilíbrio** entre coibir severamente o abuso de quem, de forma contumaz e dolosa, lesa o erário (*supremacia*

do interesse público na arrecadação e na justiça fiscal) e, simultaneamente, **proteger o contribuinte** que não age de má-fé (*segurança jurídica e reserva do Direito Penal apenas para condutas altamente reprováveis*).

A tese firmada no RHC 163.334/SC pelo STF tem profundo impacto no Direito Tributário Penal, reforçando princípios caros ao **Estado Democrático de Direito** em matéria fiscal. Em primeiro lugar, reafirma-se a **supremacia da legalidade estrita e da Constituição**: a punição criminal em matéria tributária deve obedecer aos ditames constitucionais de proporcionalidade, lesividade e culpabilidade. A interpretação conferida ao art. 2º, II – acrescentando os requisitos de contumácia e dolo de apropriação – baseia-se implicitamente nesses princípios, ainda que o texto da lei não os mencionasse expressamente. Trata-se de uma leitura conforme a Constituição, evitando que uma redação ampla possa levar a injustiças (como criminalizar meros atrasos ocasionais).

Em segundo lugar, a decisão promove a **segurança jurídica**, ao traçar linhas relativamente claras do que separa um ilícito administrativo de um crime. Agora, contribuintes e operadores do direito sabem que **um inadimplemento isolado de ICMS, sem outras ilicitudes, não os levará à esfera penal**. Essa previsibilidade é essencial num sistema tributário complexo como o brasileiro, conferindo tranquilidade para quem atua de boa-fé e ao mesmo tempo desestimulando os *free riders* que pretendiam continuar inadimplentes contumazes impunemente. Os próprios fiscos estaduais têm, a partir dessa orientação, um critério para selecionar casos a serem objeto de representação criminal: foco nos grandes devedores contumazes dolosos, ao invés de sobrecarregar o Judiciário com execuções penais de pequenos devedores ocasionais.

Ademais, a diretriz do STF reforça a ideia de que o **Poder de Tributar não pode converter-se em poder de punir irrestritamente**. Há limites estritos: a cobrança de tributos deve respeitar garantias (processo administrativo fiscal, contraditório) e a sanção penal é reservada a situações excepcionais de violação qualificada. Nesse sentido, o caráter **liberal positivista** da decisão se evidencia – aplica-se rigorosamente o texto legal, porém filtrado pelos valores constitucionais, de modo a **descentralizar** e restringir o arbítrio estatal. O contribuinte, como cidadão, não deve temer ser tratado como criminoso senão quando realmente tenha ultrapassado a barreira da legalidade com elevada culpabilidade.

Por fim, cabe lembrar que a **responsabilização penal tributária** permanece entrelaçada com a esfera fiscal: a melhor forma de evitar qualquer problema é **cumprir plenamente as obrigações tributárias**. No entanto, quando o contribuinte incorrer em dificuldades, a própria legislação oferece saídas negociadas (parcelamentos, anistias parciais, transação tributária) e até possibilidades de afastar sanções penais pelo pagamento. A **Súmula Vinculante 24/STF** protege contra açoitamento punitivo, assegurando que **nenhum contribuinte seja processado criminalmente antes de ter seu tributo definitivamente constituído** e exigível – o que impede, por exemplo, perseguições baseadas em autuações fiscais ainda pendentes de julgamento administrativo. E mesmo após iniciada a ação penal, se o contribuinte pagar o tributo, a lei e a jurisprudência tendem a favorecer a extinção do processo, concretizando o **princípio da reparação do dano** em detrimento da pena. Tudo isso reflete a opção por um **modelo de justiça fiscal cooperativo**, em que o objetivo maior é a obtenção do recurso aos cofres públicos, e não punir pelo punir.

O art. 2º, II da Lei 8.137/90 – combinado com o entendimento do STF – constitui hoje um instrumento voltado a **coibir o devedor contumaz com dolo, protegendo a concorrência leal e a arrecadação**, sem descuidar dos **limites do direito penal tributário**. Alinha-se, portanto, com a visão de um jurista tributário liberal e positivista: há reconhecimento da **supremacia das normas constitucionais** (legalidade, capacidade contributiva, não confisco, devido processo) e **respeito à segurança jurídica**, ao mesmo tempo em que se afirma a **autoridade da lei** contra comportamentos abusivos que atentam contra o erário. O poder de tributar e punir do Estado, assim, exerce-se de forma **descentralizada e controlada**, evitando excessos e garantindo que somente os agentes que extrapolam os limites (os verdadeiros apropriadores contumazes do tributo alheio) sejam criminalmente responsabilizados – exatamente como deve ser em um Estado de Direito que prima pela **limitação estrita do poder de tributar** e pela **justiça fiscal**.

Extinção da Punibilidade pelo Pagamento: Políticas de Conciliação Fisco-Contribuinte

Desde a Lei 4.729/65, passando pela Lei 8.137/90 e até os dias atuais, o legislador tributário-penal tem recorrido a instrumentos legais que **incentivavam o infrator a quitar seus débitos tributários em troca da extinção (ou suspensão) da persecução penal**. Essa técnica, inspirada em uma lógica de solução mais vantajosa para o erário do que a mera punição, foi sendo ajustada ao longo do tempo: a *Lei de Sonegação Fiscal de 1965* já previa o perdão se o tributo fosse pago antes da ação fiscal, regra ampliada em 1967 (pagamento mesmo após início da fiscalização) e 1969 (com ressalva aos reincidentes). A *Lei 8.137/90*, como visto, continha no art. 14 disposição semelhante (pagamento antes da denúncia), mas que foi revogada em 1991 no ímpeto de endurecimento temporário. Porém, em 1995, o pendulo punitivo voltou a afrouxar: a **Lei 9.249/1995**, art. 34, restabeleceu expressamente que *“extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90 e na Lei 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”*. Ou seja, se o infrator quitar integralmente o débito (tributo devido, juros, multa de mora) até o momento em que o juiz aceita a denúncia do MP, fica isento de processo penal. Tal benefício – que na prática concede ao contribuinte faltoso uma “última chance” de se redimir financeiramente – foi estendido e flexibilizado em anos seguintes por meio de programas de parcelamento fiscal: a **Lei 9.964/2000 (Programa REFIS)** previu que a adesão da pessoa jurídica devedora ao Refis, antes do recebimento da denúncia, **suspende a pretensão punitiva do Estado** quanto aos crimes tributários dos arts. 1º e 2º. Caso o parcelamento seja cumprido até o fim e a dívida integralmente paga, a punibilidade é extinta. Entretanto, na redação original da Lei 9.964/00 havia limitações (devia-se aderir antes da denúncia, e o parcelamento em curso impedia o encaminhamento da representação fiscal). Com o sucesso dessas iniciativas, o legislador as tornou permanentes: a **Lei 10.684/2003** (instituiu o PAES, Refis II) autorizou parcelamentos a qualquer tempo, inclusive após denúncia, e outras leis de parcelamento anistiarão crimes desde que o ingresso no programa ocorresse em momento oportuno. Consolidando esse panorama, a

Lei 12.382/2011 inseriu os §§ 1º a 4º no art. 83 da Lei 9.430/96: determinou que, *havendo parcelamento do crédito tributário*, a representação fiscal ao MP fica suspensa até eventual exclusão do devedor do parcelamento; que a adesão ao parcelamento antes do recebimento da denúncia **suspende o processo penal** enquanto durar o parcelamento (com interrupção da prescrição); e que, uma vez **pago integralmente** o débito parcelado, **extingue-se a punibilidade**. Em suma, o ordenamento atual permite ao acusado quitar ou negociar sua dívida em praticamente qualquer fase para evitar a punição criminal – ecoando uma orientação **garantista e pragmática**: prioriza-se o ressarcimento do dano ao erário em vez da retribuição penal. Essa posição foi chancelada pelos tribunais superiores. O STF, por exemplo, julgou constitucionais tais causas de extinção da punibilidade, entendendo que não violam o princípio da igualdade ou da obrigatoriedade da ação penal, mas servem ao interesse público de efetiva arrecadação (HC 126.292, 2ª Turma, 2016). O STJ sumulou que *“a aplicação retroativa da lei penal mais benéfica alcança a Lei 10.684/03 no que tange à possibilidade de extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito tributário”* (Súmula 554), deixando claro que mesmo processos em curso poderiam ser beneficiados. Portanto, hoje vigora uma espécie de **“perdão tributário penal” condicional**, reforçando a ideia de que o Direito Penal Tributário brasileiro busca ser, antes de tudo, um instrumento auxiliar para a realização da receita pública, recorrendo à punição apenas quando fracassam as medidas de composição.

Considerações Finais – Coerência Normativa e Predomínio do Interesse Público

O panorama histórico percorrido – desde a Lei de Sonegação Fiscal de 1965 até a Lei 8.137/90 e seus desdobramentos – revela um movimento pendular entre **repressão penal** e **incentivo à regularização**. Sob uma perspectiva positivista e técnico-jurídica, nota-se clara **progressão normativa** na definição dos crimes tributários: as condutas foram sendo refinadas (para abranger novas formas de fraude, como a informática), as penas tornaram-se mais rigorosas em 1990 (sinalizando maior reprovação à sonegação, em consonância com a necessidade de proteger a receita pública na era pós-Plano Real), mas ao mesmo tempo o sistema evoluiu para permitir a **composição**

do conflito tributário sem sanção penal, prestigiando o princípio da *ultima ratio*. A supremacia constitucional incidu fortemente nesse ramo: princípios como legalidade estrita, segurança jurídica e proporcionalidade mediarão a aplicação das normas penais tributárias, evitando excessos punitivos. Hoje, o **Direito Penal Tributário brasileiro** caracteriza-se por uma arquitetura complexa porém coesa: os crimes contra a ordem tributária protegem o **bem jurídico erário/sistema tributário** (entendido como o conjunto de normas que garantem a correta instituição e cobrança dos tributos), tendo como sujeitos ativos tanto contribuintes quanto eventualmente servidores infiéis, e sua persecução respeita a necessidade de **prévia definição administrativa do tributo devido** (exigência de lançamento definitivo). A punibilidade pode ser evitada ou extinta pelo pagamento do tributo, reforçando a finalidade arrecadatória sobre a punitiva. Em suma, o tópico histórico exposto demonstra como, do ponto de vista didático, a legislação penal tributária brasileira foi se desenvolvendo em íntimo **diálogo com o Direito Tributário (CTN e legislação fiscal)** e com a **legislação penal geral**, buscando delimitar com precisão as fronteiras entre o lícito (planejamento/elisão fiscal) e o ilícito (evasão/sonegação), e garantindo que a atuação estatal de punir observe os **limites constitucionais e legais** de proteção ao contribuinte. Essa evolução continua em curso, à medida que novos desafios surgem (economia digital, planejamento tributário abusivo etc.), mas os fundamentos históricos aqui traçados – legalidade, segurança jurídica, delimitação entre infração administrativa e crime, e prevalência do interesse público na arrecadação – permanecem como alicerces do Direito Penal Tributário contemporâneo.

BENS JURÍDICOS TUTELADOS: ORDEM TRIBUTÁRIA, ORDEM ECONÔMICA E RELAÇÕES DE CONSUMO (NOTAS DE DIREITO PENAL ECONÔMICO)

Bens jurídicos tutelados são os interesses jurídicos fundamentais protegidos pelo Direito Penal. No contexto do **Direito Penal Econômico**, destacam-se três grandes bens jurídicos de natureza supraindividual: a **ordem tributária**, a **ordem econômica** e as **relações de consumo**. Cada um desses valores é resguardado por legislação penal específica, visando garantir a supremacia da Constituição e a segurança jurídica nas atividades econômica e fiscal do Estado. Nas seções a seguir, examinaremos didaticamente os crimes contra esses bens jurídicos, com fundamento na Lei nº 8.137/1990 (Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo) e na jurisprudência consolidada dos tribunais superiores (STF e STJ), sem juízo de valor ou análise crítica, apenas expondo o conteúdo de forma objetiva e exemplificativa.

Crimes Contra a Ordem Tributária

A **ordem tributária** consiste no regular funcionamento do sistema tributário nacional, assegurando a arrecadação de tributos de acordo com a lei e, em última instância, o financiamento das atividades estatais. Trata-se de um bem jurídico difuso, de interesse de toda a coletividade, pois a evasão ou fraude fiscal afeta a capacidade do Estado em prover serviços públicos. A Constituição Federal de 1988 estabelece princípios limitadores do poder de tributar e garante direitos e garantias aos contribuintes (legalidade, anteriori-

dade, não confisco, entre outros), cujo respeito é parte da segurança jurídica e da supremacia da ordem constitucional tributária. Os delitos penais contra a ordem tributária visam, portanto, tutelar a **receita pública** e a **lealdade fiscal**, punindo condutas fraudulentas que suprimam ou reduzam tributos devidos ao Fisco.

Crimes Cometidos por Particulares (Lei 8.137/90, art. 1º e art. 2º)

Os principais crimes tributários estão previstos nos **arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990**, os quais definem condutas ilícitas praticadas em geral por contribuintes ou terceiros (particulares) com o objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. O **art. 1º** da lei tipifica o crime de **sonegação fiscal qualificada** – suprimir ou reduzir tributo (ou contribuição social e qualquer acessório) mediante as condutas ali elencadas. Já o **art. 2º** tipifica crimes da *mesma natureza*, consistindo em outras condutas lesivas à ordem tributária, porém geralmente de menor gravidade relativa (refletido em penas menos severas) e muitas vezes formalmente autônomas (independentes da ocorrência de resultado concreto de supressão de tributo).

Condutas Típicas do art. 1º (Crimes contra a ordem tributária – por particulares):

- **(i)** Omitir informação, ou prestar declaração falsa, às autoridades fazendárias – por exemplo, deixar de informar rendimentos em uma declaração de imposto de renda, ou inserir dados falsos em formulários fiscais obrigatórios.
- **(ii)** Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Essa conduta abrange manipular livros contábeis ou documentos fiscais (como notas fiscais, livros de registros de saídas/entradas etc.) de modo a ocultar fatos geradores de tributo. *Exemplo:* não registrar vendas no livro-caixa, simulando um faturamento menor para pagar menos imposto.
- **(iii)** Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável. Aqui, há criação ou adulteração de documentos fiscais com intuito de fraudar o Fisco – por exemplo, adulterar notas fiscais para reduzir

o valor nelas declarado ou emitir documentos fiscais “frias”.

- **(iv)** Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se saiba ou deva saber falso ou inexato. Esta modalidade é semelhante à anterior, mas enfatiza a circulação e uso de qualquer documento materialmente ou ideologicamente falso, relacionado a obrigações tributárias (como guias de recolhimento falsificadas, declarações falsas entregues à Receita etc.).
- **(v)** Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Em outras palavras, deixar de emitir nota fiscal na comercialização de bens/serviços (a “venda sem nota”) configurará crime, assim como fornecê-la com dados divergentes da transação real. *Exemplo*: um comerciante realiza a venda de um produto, mas, para não recolher o ICMS devido, não emite a nota fiscal para o consumidor (conduta expressamente tipificada).

Condutas Típicas do art. 2º (Outras condutas delitivas contra a ordem tributária):

- **(i)** Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, com a finalidade de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo. Este inciso recorre, por exemplo, a apresentação de declarações tributárias (como a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda) com informações falsas ou incompletas acerca de rendimentos ou patrimônio, visando pagar menos imposto. Trata-se de conduta similar à do art. 1º, inciso I, porém **especifica quanto ao objeto da declaração (rendas, bens ou fatos tributáveis)** – é tipicamente o caso da sonegação em declarações de imposto de renda ou declarações de apuração de tributos estaduais/municipais.
- **(ii)** Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social **descontado ou cobrado**, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, que deveria ser recolhido aos cofres públicos. Esta figura é frequentemente chamada de **apropriação indébita tributária**: ocorre quando o agente (geralmente um empresário) deixa de repassar ao Fisco um tributo que **cobrou de terceiro** ou **reteve** por obrigação legal. O exemplo clássico é o do comerciante

que embute o ICMS no preço cobrado do consumidor final, mas deliberadamente não recolhe esse ICMS aos cofres estaduais no prazo devido. Nesse caso, o valor do tributo foi incorporado ao preço (pago pelo cliente), de modo que o contribuinte de fato já arcou com o imposto – a empresa, ao não recolhê-lo, apropria-se indevidamente de dinheiro que pertence ao fisco. **Importante:** Durante algum tempo houve divergência jurisprudencial sobre se essa conduta configuraria crime ou mero inadimplemento civil; hoje, entretanto, o STJ e o STF consolidaram o entendimento de que **deixar de recolher ICMS próprio declarado configura crime do art. 2º, II, desde que presente o dolo de apropriação e uma reiteração na conduta (contumácia)**. Em 2018, por exemplo, a 3ª Seção do STJ decidiu que o não recolhimento do ICMS declarado (*ICMS próprio* ou retido em regime de substituição tributária) subsume-se formalmente ao tipo do art. 2º, II da Lei 8.137/90, exigindo-se a comprovação do elemento subjetivo (vontade de se apropriar do valor). No mesmo sentido, o STF reconheceu a tipicidade dessa conduta, ressaltando que a mera falta eventual de pagamento, sem habitualidade ou intenção deliberada, pode ser considerada atípica (inadimplemento isolado), mas a conduta contumaz de não recolher tributos cobrados de terceiros é criminosa.

- (iii) Exigir, pagar ou receber, para si ou para outrem (inclusive para o contribuinte beneficiário), qualquer percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como **incentivo fiscal**. Trata-se de coibir esquemas de comercialização de benefícios fiscais. Por exemplo, um servidor ou intermediário que exija do contribuinte uma “comissão” para aprovar ou viabilizar determinada dedução tributária, ou ainda um contribuinte que “venda” parte de seu incentivo fiscal a outro, incorre nesse delito.
- (iv) Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento. Aqui, pune-se quem obtém um benefício fiscal (como isenção condicionada ou verba de imposto destinada a investimento em certo projeto) e não o utiliza para a finalidade prevista ou descumpre as condições, desviando a vantagem. Por exemplo, uma empresa recebe crédito presumido de ICMS para investir em pesquisa e desenvolvimento, mas usa esse montante

em atividade diversa ou não realiza o investimento – configura a não aplicação do incentivo conforme estabelecido em lei.

- (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. Este inciso, introduzido para acompanhar a informatização das fraudes, penaliza o uso de softwares ou sistemas “paralelos” de contabilidade (os famosos *programas de caixa dois*) que geram duas escriturações: uma fictícia para apresentar ao Fisco e outra com os dados reais. Assim, quem desenvolve, difunde ou utiliza programas feitos para mascarar informações contábeis oficiais incorre em crime. *Exemplo ilustrativo*: um empresário instala um software de gestão que registra todas as vendas da loja, mas providencia a geração de relatórios fiscais falsos omitindo parte das receitas, de forma a ludibriar a fiscalização tributária.

Penas: As condutas do art. 1º são punidas com **reclusão de 2 a 5 anos, e multa**, ao passo que as do art. 2º têm pena de **detenção de 6 meses a 2 anos, e multa**. Observa-se, portanto, a maior gravidade atribuída pelo legislador às ações de sonegação qualificadas do art. 1º (que acarretam efetiva supressão de tributo), em comparação com as infrações do art. 2º, frequentemente classificadas como crimes de menor potencial ofensivo no âmbito tributário.

Crimes Materiais vs. Formais e Lançamento Definitivo: Importante distinção doutrinária e jurisprudencial diz respeito à natureza **material ou formal** desses delitos. Os crimes previstos nos incisos I a IV do art. 1º são considerados **crimes materiais** (ou de resultado), ou seja, somente se consumam com a ocorrência do resultado visado pelo agente – no caso, a efetiva supressão ou redução do tributo devido. Por isso, o **STF consolidou, na Súmula Vinculante nº 24**, o entendimento de que **não se tipifica o crime material contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, incisos I a IV) antes do lançamento definitivo do tributo**. Em outras palavras, enquanto não houver, na esfera administrativo-tributária, a constituição definitiva do crédito tributário (ou seja, o lançamento final confirmando que aquele tributo é devido e não foi pago), não há crime de sonegação material consumado. Somente após o esgotamento do processo administrativo fiscal – em que se asseguram a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte – é que surge para o Estado o direito de exigir o tributo e, conseqüentemente, pode-se afirmar ter

havido supressão de tributo por meio fraudulento. Essa exigência, orientada pelos princípios da segurança jurídica e da reserva de administração tributária, evita a persecução penal de situações ainda pendentes de discussão na esfera administrativa.

Por outro lado, o inciso V do art. 1º (deixar de fornecer nota fiscal) e **todas as condutas do art. 2º** configuram **crimes formais**, de consumação antecipada, que independem da constituição do crédito tributário. Nessas hipóteses, a mera conduta já realiza o ilícito, não sendo necessário demonstrar a supressão concreta de imposto. Por exemplo, ao **deixar de emitir nota fiscal**, o comerciante comete o crime formal no momento da recusa, ainda que posteriormente venha a recolher os tributos devidos por aquela operação por outros meios. Assim, para os crimes formais, **não se exige o lançamento definitivo** para a ação penal – inclusive o STF tem julgado que, nesses casos, a persecução penal prescinde do exaurimento da via administrativa (pois o fato típico não é “deixar de pagar tributo”, mas sim a conduta descrita em lei, como a omissão de nota fiscal).

Ação Penal e Representação Fiscal para Fins Penais: Os crimes tributários são de **ação penal pública incondicionada**, ou seja, o Ministério Público pode instaurar a ação penal independentemente de representação da autoridade fazendária ou da vítima. Todavia, a legislação estabelece uma importante interação entre o procedimento administrativo-fiscal e o penal: a autoridade fiscal deve encaminhar uma **Representação Fiscal para Fins Penais** ao MP somente após a constituição definitiva do crédito tributário. Isso significa que, enquanto o contribuinte estiver discutindo administrativamente a exigência do tributo (impugnações, recursos na esfera fiscal), não será formalizada a notícia-crime ao Parquet. Tal medida complementa a Súmula 24 do STF na prática, garantindo que nenhum contribuinte responda a processo criminal por sonegação antes de se ter certeza, na via administrativa, de que ele realmente deve aquele tributo e não o pagou. Reforça-se, assim, a segurança jurídica e a separação entre as instâncias tributária e penal.

Circunstâncias Agravantes Especiais: A Lei 8.137/90 prevê circunstâncias que agravam a pena dos crimes dos arts. 1º e 2º em **1/3 até 1/2**, se presentes no caso concreto. São elas: **(a)** ocasionar *grave dano à coletividade* (por exemplo, uma sonegação em larga escala que comprometa seriamente a arrecadação de um determinado tributo, prejudicando serviços públicos essenciais); **(b)** o crime ser *cometido por servidor público* no exercício de suas funções; e **(c)** o crime ser praticado em relação à *prestação*

de serviços ou comércio de bens essenciais à vida ou à saúde. É preciso notar que a agravante relativa a servidor público **não se confunde** com os chamados crimes funcionais (próprios de funcionário público, tratados no art. 3º): a circunstância agravante só se aplica se o servidor comete um dos delitos comuns dos arts. 1º ou 2º (tipos cuja prática não exige a condição de funcionário). Se, ao contrário, o fato configurar um crime funcional específico, a condição de funcionário já é elemento do tipo penal e, portanto, não opera como agravante adicional.

Exemplo Prático: Considere um empresário do ramo alimentício que, ao efetuar vendas de itens básicos de alimentação, deixa de emitir notas fiscais para os clientes. Além de incorrer no crime formal do art. 1º, V (não fornecimento de nota fiscal), essa conduta, por envolver *bens essenciais à vida ou à saúde* (alimentos), atrai a causa de aumento de pena de 1/3 a 1/2. Nesse exemplo, o crime já se configura no momento da recusa em emitir a nota (crime formal), não exigindo a apuração de quanto tributo foi sonegado naquele ato; e a pena será aumentada pela majorante prevista em lei.

Programa REFIS e Extinção da Punibilidade pelo Pagamento: Em linha com uma política criminal voltada mais à arrecadação do que à punição em si, a legislação tributária oferece oportunidades de regularização fiscal que impactam o processo penal. A Lei nº 9.964/2000, ao instituir o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), previu que a **pretensão punitiva** do Estado relativa aos crimes dos arts. 1º e 2º **fica suspensa** se o sujeito passivo (pessoa jurídica relacionada ao agente) for incluído no REFIS, **desde que tal inclusão ocorra antes do recebimento da denúncia**. Ou seja, se antes de o processo penal se iniciar formalmente o devedor ingressar em programa de parcelamento de débitos tributários, o Estado prefere suspender a persecução penal enquanto o acordo estiver em vigor, visando receber os valores devidos. Ademais, se ao final o devedor **cumprir integralmente** o parcelamento e quitar os débitos tributários, haverá a **extinção da punibilidade**. Leis posteriores ampliaram esse benefício: originalmente, o art. 14 da Lei 8.137/90 previa extinção da punibilidade se houvesse pagamento antes do recebimento da denúncia, mas esse dispositivo foi revogado em 1991; em 1995, a Lei 9.249 restabeleceu a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento antes da denúncia; e, finalmente, a Lei 10.684/2003 autorizou a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito a **qualquer tempo**, mesmo após o trânsito em julgado da condenação. Esse último entendimento – de que o pagamento do tributo devido extingue a punibilidade

mesmo após sentença penal definitiva – foi chancelado pelo STJ (por exemplo, no HC 362.478) e pelo próprio STF em casos recentes. Em suma, atualmente vigora a regra de que, se o contribuinte regulariza sua situação fiscal pagando tudo que devia (inclusive acréscimos legais), ele não poderá mais ser punido criminalmente pelo crime contra a ordem tributária correspondente. Trata-se de instrumento legal que privilegia o interesse arrecadatário (a obtenção do tributo aos cofres públicos) em detrimento do punitivo, coadunando-se com o princípio da intervenção mínima do Direito Penal e com a ideia liberal de que a pena deve ser evitada quando o bem jurídico puder ser recomposto sem a necessidade de sancionamento penal.

Outras Disposições Penais Tributárias: Convém mencionar que a Lei 8.137/90 traz regras específicas sobre a **pena de multa** nesses crimes. O art. 8º fixa a multa entre 10 e 360 dias-multa, e o art. 10 faculta ao juiz, considerando o ganho ilícito obtido e a situação econômica do réu, **reduzir a multa até a décima parte ou elevá-la ao décuplo**, se as faixas padrão forem excessivamente brandas ou severas. Essa variação permite adequar a sanção pecuniária à capacidade econômica do infrator, dando efetividade ao caráter dissuasório da multa. Ademais, o art. 16 da lei dispõe sobre a chamada “**delação premiada**” ou colaboração premiada no contexto dos crimes econômicos: se o crime for cometido em concurso (coautoria ou quadrilha), o coautor ou partícipe que, **por confissão espontânea**, revelar à autoridade toda a trama delituosa terá sua pena reduzida de 1/3 a 2/3. Essa previsão incentiva que membros de esquemas de sonegação denunciem os demais envolvidos, auxiliando na repressão das fraudes mais complexas.

Crimes Funcionais Contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/90, art. 3º)

Além dos delitos cometidos por particulares, o ordenamento prevê crimes contra a ordem tributária praticados **por funcionários públicos** no exercício de suas funções fiscais. O **art. 3º da Lei 8.137/90** tipifica três condutas específicas, denominadas crimes funcionais tributários, que tutelam não apenas a ordem tributária em si, mas também a probidade da Administração Fazendária. São delitos próprios de agentes públicos, exigindo a qualidade de funcionário fazendário (ou equiparado) para sua configuração.

As condutas previstas no art. 3º são:

- **(i) Extraviar, sonegar ou inutilizar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento de que tenha guarda em razão da função**, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social. Nesse tipo penal, o agente público (por exemplo, um auditor fiscal) que tem a custódia de livros e documentos fiscais comete crime se dá fim a esses objetos (perda, ocultação ou destruição), causando prejuízo à arrecadação (pagamento a menor ou indevido de tributo). Nota-se que aqui se adiciona um *resultado* específico: é necessário que da conduta decorra efetivamente o recolhimento indevido ou a falta de recolhimento correto de tributo. Em essência, guarda semelhança com o delito de *extra-vio, sonegação ou inutilização de livro ou documento* (art. 314 do Código Penal), porém voltado ao âmbito tributário e exigindo como resultado a frustração de receitas fiscais.
- **(ii) Exigir, solicitar ou receber (para si ou outrem), direta ou indiretamente, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem, em razão de suas funções (ainda que fora da função ou antes de exercê-la), para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.** Essa figura criminal combina elementos dos crimes de concussão e corrupção passiva (arts. 316 e 317 do CP) com uma finalidade especial: o funcionário público age ilicitamente (extorsão ou corrupção) com o objetivo de beneficiar um contribuinte, omitindo lançamento tributário ou cobrando tributo em valor menor que o devido. Ou seja, trata-se do fiscal que “vende facilidades” ou extorque o contribuinte, trocando o cumprimento do dever funcional (lançar e exigir corretamente os tributos devidos) por dinheiro ou outra vantagem. A pena cominada para as condutas dos incisos I e II do art. 3º é de **reclusão, 3 a 8 anos, e multa**, refletindo a gravidade da infração cometida por aquele que, investido em função pública, trai a confiança do Estado em matéria tributária.
- **(iii) Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.** Este crime equivale à modalidade fazendária da *advocacia administrativa* (art. 321 do CP). O funcionário utiliza sua influência ou cargo para favorecer indevidamente um contribuinte ou terceiro em demandas perante o Fisco (por exem-

plo, intercedendo junto a colegas para livrar determinada empresa de uma autuação, ou defendendo dentro do órgão fazendário interesses particulares de amigos/parentes). A pena prevista é de **reclusão, 1 a 4 anos, e multa**, menos severa que as dos incisos anteriores, denotando ser uma infração séria contra a probidade administrativa, porém sem o elemento de corrupção financeira presente no inciso II.

Os **três crimes funcionais** acima esgotam o elenco de delitos tributários praticados por agentes públicos na Lei 8.137/90. Como já apontado, cada qual guarda correspondência com tipos penais do Código Penal, diferenciando-se pela especificidade tributária: no inciso I, exige-se a finalidade de afetar o recolhimento de tributo (algo que o art. 314 do CP não prevê); no inciso II, tem-se uma espécie de corrupção/concussão com finalidade específica de não lançar ou não cobrar tributo devido; e no inciso III, a advocacia administrativa está delimitada ao âmbito da administração tributária. Em todos eles, a presença de termos como “tributo”, “contribuição social” ou “administração fazendária” é essencial – **não há crime funcional contra a ordem tributária sem menção expressa a tributos ou à função fazendária na descrição típica**. Essa lembrança é útil para diferenciar tais delitos daqueles previstos no CP comum.

Exemplo Prático: Suponha que um auditor fiscal, responsável por verificar o cumprimento de obrigações tributárias de uma empresa, descobre um débito milionário de ICMS não recolhido. Em vez de lançar a autuação correspondente, ele solicita um pagamento de suborno para “aliviar” a situação – combinando que, mediante o recebimento da vantagem, deixará de cobrar parte do imposto devido. Nessa situação, o auditor incorre no crime do art. 3º, II (exigir ou receber vantagem para deixar de lançar ou cobrar tributo) e estará sujeito à pena de reclusão de 3 a 8 anos. Note-se que, se o auditor simplesmente exigisse dinheiro para não autuar (concussão), sem a particularidade do tributo envolvido, responderia apenas pelo crime do CP; mas como a vantagem está atrelada diretamente à não cobrança de tributo, aplica-se a figura qualificada da lei de crimes tributários.

Crimes Contra a Ordem Econômica

A **ordem econômica** compreende o conjunto de princípios e regras que regem a economia nacional, incluindo a livre concorrência, a função social da propriedade, a defesa contra abusos do poder econômico e o equilíbrio das relações de produção e consumo. Esse bem jurídico é **tutelado penalmente** para garantir um ambiente de mercado saudável, competitivo e justo, em benefício de toda a sociedade. Segundo a Constituição de 1988, *“a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”* (art. 170, *caput*), e a mesma Constituição determina, no art. 173, §4º, que *“a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”*. Essas diretrizes constitucionais inspiram a legislação penal econômica, que busca reprimir condutas anticompetitivas ou que perturbem a ordem econômica.

Os crimes contra a ordem econômica também estão previstos na Lei 8.137/1990 (Capítulo II). Trata-se de delitos de perigo abstrato ou coletivo, nos quais o Estado protege o **sistema econômico** contra práticas lesivas como monopólios abusivos, cartéis e outras fraudes de mercado. Assim como os crimes tributários, são de **ação penal pública incondicionada** (o Ministério Público pode agir independentemente de provocação). O bem jurídico lesado – a ordem econômica – é difuso: interessa à coletividade manter a livre concorrência e a normalidade das forças de mercado, pois *“todos possuem bens e direitos que, de uma forma ou de outra, circulam por meio das trocas econômicas”*. A violação dessa ordem atinge consumidores, concorrentes e a sociedade em geral.

Atualmente, muitos dos aspectos da ordem econômica são regulados também pelo Direito Administrativo (v.g. o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, regido pela Lei 12.529/2011). Ainda assim, a lei penal prevê tipos específicos para as condutas mais graves. Os principais **crimes contra a ordem econômica** na Lei 8.137/90 estão no seu art. 4º, que abrange basicamente duas categorias: o **abuso do poder econômico** e a **formação de acordos anticompetitivos (cartéis)**.

Condutas Típicas (Lei 8.137/90, art. 4º):

- **Abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante qualquer forma de ajuste ou acordo de empresas.** Este inciso (art. 4º, I) criminaliza a conduta genérica de quem utiliza posição de domínio econômico para prejudicar a concorrência. O tipo penal é amplo: configura crime, por exemplo, a empresa ou grupo que, valendo-se de seu poder no mercado, adota comportamentos para expulsar concorrentes (dominar o mercado) ou impedir novos entrantes, seja por combinações com outros agentes, seja por práticas predatórias. Embora o dispositivo não detalhe meios específicos, ele abrange situações como **cartéis entre empresas dominantes**, ou mesmo a atuação isolada de uma empresa com poder de mercado capaz de eliminar concorrentes (ex.: uma empresa monopolista que imponha cláusulas contratuais abusivas a distribuidores para barrar produtos concorrentes). Em resumo, é a figura penal do **monopólio ou oligopólio abusivo**, na qual o ilícito é usar a força econômica para sufocar a livre concorrência. *Exemplo:* uma companhia que detém 80% do mercado de um insumo essencial decide vender temporariamente seus produtos a preços muito abaixo do custo (*dumping*), suportando prejuízo deliberado, apenas para quebrar os pequenos concorrentes remanescentes e, assim, dominar completamente aquele mercado. Essa prática – dumping predatório – é lesiva à ordem econômica e pode ser enquadrada como abuso do poder econômico visando eliminação da concorrência (art. 4º, I). Vale notar que a Lei 8.137/90 originalmente continha dispositivo específico criminalizando o *dumping* diretamente; tal disposição foi revogada, mas condutas de dumping ainda podem, em certos casos, ser punidas sob a égide do art. 4º, I. Por outro lado, a simples existência de **monopólio** (uma única empresa em certo mercado) não é crime em si – somente será punível se houver abuso dessa posição dominante; a Constituição prevê que, quando o monopólio surge de modo natural ou inevitável, cabe ao poder público regulá-lo e coibir preços abusivos, não ao direito penal intervir.
- **Formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes visando: (a) à fixação artificial de preços ou quantidades ven-**

didadas ou produzidas; (b) ao controle regionalizado do mercado por empresas ou grupo de empresas; (c) ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores. Este dispositivo (art. 4º, II, com alíneas *a*, *b* e *c*) claramente tipifica a prática de **cartel**. Qualquer combinação entre concorrentes para ajustar preços, limitar produção ou dividir mercados e fontes de insumos caracteriza crime contra a ordem econômica. Estão descritas três modalidades principais de acordo anticompetitivo: **fixar preços ou quantidades** (por exemplo, um grupo de empresas concorrentes acerta que todas venderão seus produtos por um preço mínimo comum, ou que cada uma fabricará apenas uma cota determinada para evitar excesso de oferta); **dividir mercados por área de atuação** (os ofertantes repartem o território entre si, de modo que cada qual fique com um monopólio regional, evitando concorrência mútua); e **controlar a cadeia de distribuição ou fornecedores em detrimento da concorrência** (situação em que os concorrentes, juntos, impedem que outros acessem matéria-prima ou canais de venda, criando barreiras artificiais). *Exemplo típico:* proprietários de postos de gasolina de uma cidade combinam regularmente um “preço de tabela” uniforme para a gasolina e acordam que cada posto ficará restrito a determinada região ou bairro para atendimento. Esse ajuste configura cartel (fixação de preços e divisão regional de mercado) e, mesmo que não alcancem totalmente o efeito desejado, o mero fato de se associarem com esse objetivo já consoma o crime. **Observação:** O crime de cartel é considerado de **mera conduta** – não é necessário que o acordo tenha efetivamente dominado o mercado ou mantido os preços combinados por longo prazo; basta a realização do ajuste ilícito entre os agentes econômicos para que o tipo penal se configure. O bem jurídico violado é a concorrência em si, independentemente de provar um aumento de preços concreto ou prejuízo quantificável aos consumidores.

Pena: As infrações do art. 4º são punidas com **reclusão de 2 a 5 anos, e multa**. Além da pena privativa de liberdade, a multa aplicada pode ser significativa, levando em conta o elevado potencial lesivo dessas condutas (a lei chegou a estipular, em índices da época, multas que poderiam variar de milhares até milhões de vezes uma unidade fiscal – o BTN – para tais crimes,

demonstrando a preocupação do legislador com a proporcionalidade da sanção frente aos lucros e impactos econômicos envolvidos). Note-se que, na esfera administrativa, cartéis e abusos de poder econômico também sujeitam as empresas a multas vultosas e outras penalidades previstas pela legislação antitruste, mas isso não impede a cumulação com a responsabilização penal das pessoas físicas responsáveis pelos atos.

Conceitos Importantes – Dumping, Cartel e Monopólio: Conforme mencionado, alguns termos recorrentes em Direito Penal Econômico merecem definição breve:

- *Dumping*: prática comercial de vender produtos por preço artificialmente baixo (geralmente abaixo do custo) com objetivo de eliminar concorrentes para, depois, elevar os preços sem competição. Já foi expressamente criminalizada na Lei 8.137/90, mas hoje não há tipo penal específico para dumping; situações de dumping predatório podem ser enquadradas no art. 4º, I (como abuso do poder econômico).
- *Cartel*: acordo ilícito entre concorrentes para restringir a concorrência, por exemplo combinando preços, quotas de produção ou áreas de atuação. É expressamente tipificado no art. 4º, II. Trata-se de crime formal, consumado com o ajuste em si, não dependendo de sucesso ou duração do conluio.
- *Monopólio*: situação de mercado em que há apenas um fornecedor de certo bem ou serviço. A existência de monopólio, por si só, **não é crime** (podendo resultar de circunstâncias naturais ou legais). O crime reside no *abuso* dessa posição dominante ou na sua obtenção por meios ilícitos. Na prática, a lei pune condutas para **constituir monopólio** (eliminando concorrentes via acordos anticompetitivos) ou **exercê-lo abusivamente** (v.g. aumentando arbitrariamente lucros), conforme os dispositivos analisados.

Jurisprudência: Embora a aplicação prática dos tipos penais econômicos seja menos frequente do que a de infrações tributárias ou contra consumidores, há entendimentos importantes. Por exemplo, a formação de cartel é reconhecida como crime de perigo abstrato, sem exigir prova de prejuízo econômico específico (basta o acordo em si). Além disso, a jurisprudência já discutiu casos de elevação arbitrária de preços: uma conduta como **“elevar o valor cobrado nas vendas a prazo de bens ou serviços, mediante a**

exigência de comissão ou de taxa de juros ilegais” foi considerada crime contra a ordem econômica, conforme previsão expressa da lei. Essa descrição, inclusive, corresponde à figura do art. 4º, alínea *a* (fixação artificial de preços) em conjunto com legislação correlata de proteção econômica. Em suma, práticas de usura ou cobrança abusiva em operações comerciais, quando enquadradas como acordo entre ofertantes para elevação de preços, podem atrair a incidência penal econômica.

Exemplo Prático: Um caso notório de crime contra a ordem econômica ocorreu no setor de combustíveis, em que diversos proprietários de postos de gasolina de uma capital formaram um **cartel**: eles se reuniam periodicamente para ajustar o preço do litro de combustível a ser praticado por todos, eliminando descontos e variações competitivas. Cada empresário se comprometia a vender pelo preço tabelado e, em troca, todos garantiam margens de lucro elevadas e estáveis. Essa conduta foi investigada pelas autoridades – inclusive mediante gravações que comprovaram o ajuste – e os responsáveis foram denunciados pela prática de cartel (art. 4º, II da Lei 8.137/90). Mesmo que nem todos os postos conseguissem manter o acordo (às vezes alguém quebrava o trato para atrair clientes), o simples fato de estabelecerem tal acordo já configura o delito, punível com reclusão e multa. A existência desse cartel feria frontalmente a ordem econômica ao eliminar a concorrência de preços, prejudicando os consumidores que pagavam valores maiores do que pagariam em um mercado competitivo.

Crimes Contra as Relações de Consumo

As **relações de consumo** dizem respeito à interação entre consumidores (destinatários finais de bens e serviços) e fornecedores no mercado. O bem jurídicos relações *de consumo* é de natureza difusa e imaterial: consiste na **proteção dos interesses coletivos dos consumidores**, garantindo-se a transparência, a segurança e a correção nas práticas de mercado envolvendo produtos e serviços. A Constituição Federal, no art. 5º, inc. XXXII, proclama que “*o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor*”, demonstrando a relevância desse valor no ordenamento. Em atendimento a esse mandamento, foi editado o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), que estabeleceu um microssistema de tutela consumerista, in-

clusivo com infrações penais específicas, e também a própria Lei 8.137/1990 dedicou um capítulo (*Dos Crimes contra as Relações de Consumo*) para criminalizar condutas lesivas aos consumidores e à lealdade das práticas comerciais.

Nesses delitos, o foco não é exatamente um consumidor individual lesado, mas sim a **integridade da relação de consumo** como um todo. Protege-se a confiança e equilíbrio que devem permear as transações de consumo, bem como a veracidade das informações prestadas pelos fornecedores. Em outras palavras, a lei penal busca assegurar que produtos e serviços colocados no mercado atendam aos padrões legais de qualidade, quantidade, composição, informação e segurança esperados, prevenindo fraudes e abusos contra consumidores em geral. Os bens jurídicos individuais (como a saúde ou patrimônio de um consumidor específico) podem até ser afetados por algumas condutas, mas o enfoque penal é difuso – visa resguardar a coletividade dos consumidores e a **relação de consumo enquanto instituição**.

Os crimes contra as relações de consumo previstos no **art. 7º da Lei 8.137/1990** abrangem uma série de práticas comerciais desleais ou fraudulentas. Tais delitos coexistem com os previstos no próprio Código de Defesa do Consumidor (arts. 61 a 80 do CDC), havendo alguma sobreposição. Em caso de conflito aparente, costuma-se aplicar a norma mais específica ou mais benéfica ao réu, mas, no geral, a Lei 8.137/90 trouxe tipos penais que complementam o CDC e dão efetividade à tutela penal do consumidor prevista constitucionalmente. Destacam-se as seguintes condutas típicas contra as relações de consumo (art. 7º, incisos I a IX):

- **(i) Favorecer ou preferir, sem justa causa, determinado comprador ou freguês** (inciso I). Esse delito coíbe a **discriminação entre consumidores** por parte do fornecedor. Significa vedar, por exemplo, que um comerciante dê tratamento privilegiado – em preços ou condições de pagamento – a certos clientes e não a outros, sem motivo legítimo, em vendas que deveriam ser isonômicas. Ressalvam-se apenas sistemas normais de distribuição (como diferenciação por canais de atacado e varejo, ou programas de fidelidade justificados). O objetivo é proteger a isonomia nas ofertas ao público. *Exemplo*: um distribuidor de combustíveis decide vender gasolina mais barata apenas para postos de uma mesma rede, recusando-se a abastecer postos concorrentes ou cobrando destes um valor maior sem justificativa técnica – caracterizando preferên-

cia indevida. Essa prática pode configurar crime, a menos que haja justa causa (como diferenças de custo logístico, etc.).

- **(ii) Vender ou expor à venda mercadoria cuja embalagem, tipo, especificação, peso ou composição esteja em desacordo com as prescrições legais, ou que não corresponda à respectiva classificação oficial** (inciso II). Aqui tutela-se a *conformidade e autenticidade dos produtos*. O fornecedor deve observar as normas técnicas e regulamentares sobre rotulagem, peso, composição, qualidade, classificação oficial de produtos, etc. Se ele vende produtos fora dos padrões exigidos por lei (por exemplo, um alimento com peso menor do que o indicado na embalagem, ou um produto agrícola com classificação inferior à anunciada), incorre em crime. *Exemplo:* um produtor rotula uma farinha de trigo comum como se fosse “farinha tipo 1 especial”, contrariando a classificação oficial do Ministério da Agricultura, e a vende dessa forma. Isso infringe o inciso II – a mercadoria não corresponde à classificação oficial anunciada. Importante notar que, para caracterização deste crime, **admite-se a forma culposa** (negligência) – se o fornecedor, por descuido, deixar de atender a norma técnica (por exemplo, um erro não intencional na pesagem ou rotulagem), poderá responder na modalidade culposa, conforme veremos adiante.
- **(iii) Misturar gêneros ou mercadorias de espécies diferentes para vendê-los ou expô-los à venda como puros; ou misturar produtos de qualidades desiguais para vendê-los pelo preço do mais alto** (inciso III). Este tipo penal refere-se às **adulterações de produtos**. Consiste em diluir ou mesclar produto de qualidade superior com outro inferior e comercializar o resultado como se fosse puro ou de qualidade homogênea. Exemplos: misturar café de baixa qualidade em meio a café de alta qualidade, e vender todo o lote como se fosse café gourmet puro; ou juntar gasolina comum em gasolina aditivada e vender como se fosse toda aditivada premium; ou ainda misturar água em leite puro e vender o leite “batizado” pelo preço do integral. Tais práticas enganam o consumidor quanto à natureza e qualidade do bem adquirido. Também aqui é possível a punição culposa (um exemplo de culpa seria a contaminação não intencional de um lote de produto por outro, por falha no processo industrial, desde que o fornecedor deixe chegar ao mer-

cado sem se assegurar da pureza – hipótese raramente aplicada, pois seria mais um caso de responsabilidade administrativa, mas prevista em lei).

- **(iv) Fraudar preços mediante determinadas condutas** (inciso IV). O inciso IV subdivide-se em alíneas que descrevem quatro formas específicas de fraude de preço: **(a)** alteração, sem modificação essencial, de elementos de apresentação do produto/serviço (denominação, marca, embalagem, aparência etc.) para fazê-lo parecer diferente e justificar preço maior; **(b)** divisão do produto ou serviço em partes, quando habitualmente vendido em conjunto, para cobrar mais (a chamada “venda fracionada abusiva”); **(c)** junção de bens ou serviços usualmente vendidos separadamente, forçando o consumidor a levar um pacote e pagando mais do que pagaria individualmente (venda casada disfarçada); e **(d)** anúncio de inclusão de um insumo não utilizado na produção do bem ou na prestação do serviço – ou seja, alegar falsamente que certo ingrediente ou componente caro foi empregado, para inflacionar o preço do produto/serviço. Em suma, todas essas alíneas tratam de **ardis para majorar preços** sem razão legítima, enganando o consumidor quanto à real natureza do que está sendo comprado. *Exemplos:* (a) uma empresa de alimentos reprojeta a embalagem de um produto comum e lhe atribui um nome levemente diferente, sem mudar nada no conteúdo, apenas para vender a um preço superior (*maquiagem de produto*); (b) uma companhia aérea que costumava vender passagens com direito a bagagem e refeição a bordo passa a cobrar separadamente por cada item (bagagem, lanche) que antes era parte do serviço – se feito sem autorização normativa, visando apenas lucro maior, poderia ser arguido sob essa figura; (c) uma loja vende somente o combo “TV + Home Theater” e recusa vender a TV separadamente, forçando o consumidor a adquirir ambos itens; (d) um restaurante anuncia que usa um certo ingrediente gourmet caro em um prato para justificar alto preço, mas na verdade não o utiliza na receita. Essas condutas, se provadas como intencionais para onerar o consumidor indevidamente, caracterizam crime de fraude de preços.
- **(v) Elevar o valor cobrado nas vendas a prazo de bens ou serviços, mediante a exigência de comissão ou taxa de juros ile-**

gais (inciso V). Esse dispositivo visa impedir o **aumento arbitrário do custo de financiamento** ao consumidor. Nas vendas a prazo (parceladas ou financiadas), o fornecedor não pode cobrar encargos além dos permitidos em lei. Exigir uma “comissão” extra ou aplicar taxa de juros acima do legal configura crime. *Exemplo*: uma loja anuncia um produto por R\$1000 à vista, ou “parcelado em 10x de R\$120”. Se essa parcela embute uma taxa de juros abusiva e não autorizada (ou alguma comissão oculta, fora dos padrões do mercado regulamentado), a conduta pode ser criminosa. Em síntese, o fornecedor está proibido de, sob pretexto do prazo, majorar o preço final além do que seria o financiamento regular – caso contrário, incide no tipo penal. Essa figura complementa dispositivos de usura e proteção do consumidor contra práticas financeiras abusivas, classificada como crime contra a ordem econômica/consumo conforme a doutrina e jurisprudência.

- **(vi) Sonegar insumos ou bens, recusando-se a vendê-los a quem pretenda comprá-los nas condições publicamente ofertadas, ou retê-los para o fim de especulação** (inciso VI). Aqui temos o crime de **estocar mercadorias para especulação** ou recusar venda injustificada (prática associada ao “ágio” e mercado negro). Se um comerciante, tendo estoque de certo produto, se recusa a vendê-lo ao público apesar de ter oferta anunciada – objetivando provocar escassez e, com isso, justificar um aumento de preço futuro – ele incorre nesse delito. Também a retenção de bens de primeira necessidade para revendê-los posteriormente por preços exorbitantes se enquadra. *Exemplo*: nos primórdios do Plano Real (1994), houve casos de comerciantes escondendo produtos como leite e arroz esperando reajustes de preços; ou mais recentemente, no início da pandemia de COVID-19, alguns fornecedores retiveram máscaras e álcool em gel para vender mais caro após a disparada da demanda – tais condutas, além de ilícitos administrativos, caracterizam esse crime.
- **(vii) Induzir o consumidor ou usuário a erro, por meio de indicação ou afirmação falsa ou enganosa sobre a natureza, qualidade ou utilidade do bem ou serviço, utilizando-se de qualquer meio, inclusive publicidade** (inciso VII). Este tipo penal assemelha-se muito ao crime de propaganda enganosa previsto

no Código de Defesa do Consumidor (art. 67 do CDC). Trata-se de proteger o direito à informação adequada e verdadeira. Se o fornecedor, em anúncios, rótulos, embalagens ou qualquer comunicação, faz afirmações falsas ou enganosas sobre seu produto/serviço (atribuindo qualidades que não tem, omitindo defeitos ou características negativas etc.), de forma a induzir o consumidor em erro, comete crime. *Exemplo*: publicidade de um suplemento alimentar que prometa curas milagrosas sem comprovação; ou rotulagem de um alimento como “zero açúcar” quando na verdade contém açúcar – situações que enganam o consumidor sobre a natureza ou qualidade do bem. Este crime independe de alguém ter efetivamente se prejudicado; o foco é a própria prática da informação enganosa disseminada no mercado de consumo.

- **(viii) Destruir, inutilizar ou danificar matéria-prima ou mercadoria, com o fim de provocar alta de preços, em proveito próprio ou de terceiros** (inciso VIII). Aqui se pune uma espécie de *sabotagem de mercado*: o agente elimina deliberadamente parte da oferta disponível de certo bem, visando desabastecer o mercado e assim elevar o preço do restante. É o caso, por exemplo, de um produtor que decide queimar ou descartar uma safra de alimentos para forçar aumento de preços devido à escassez artificialmente criada, lucrando depois com os produtos remanescentes. Essa conduta era típica em antigos crimes de “agiotagem e especulação” e permanece reprimida para proteger o mercado e os consumidores de manipulações criminosas da oferta.
- **(ix) Vender, ter em depósito para vender, expor à venda, ou de qualquer forma entregar matéria-prima ou mercadoria, em condições impróprias ao consumo** (inciso IX). Esse delito abrange a comercialização de produtos **impróprios para consumo**, seja por estarem estragados, contaminados, vencidos ou fora dos padrões de segurança alimentar/sanitária. É uma importante infração na área de defesa do consumidor, pois protege diretamente a saúde pública e a confiabilidade dos produtos no mercado. Exemplos: vender alimentos vencidos ou armazenados de forma inadequada que os tornou nocivos; expor à venda medicamentos deteriorados; fornecer água ou bebidas contaminadas etc. A mera oferta ao consumo de mercadoria imprópria já consuma o crime,

não sendo necessário que alguém adoeça ou sofra dano – trata-se de crime de perigo abstrato, visando prevenir riscos à coletividade. A jurisprudência do STJ considera esse crime **formal e de perigo abstrato**, dispensando a ocorrência de resultado lesivo concreto. Por outro lado, por se tratar de crime que deixa vestígios materiais (os produtos impróprios existem e podem ser periciados), a mesma jurisprudência entende **indispensável a realização de perícia técnica** para comprovar a impropriedade do item para consumo, nos termos do art. 158 do CPP. Em casos de alimentos ou produtos vencidos, por exemplo, não basta atestar que a validade expirou ou que falta algum requisito de rotulagem: é necessária perícia para verificar se de fato estavam impróprios ou nocivos, sob pena de não se ter justa causa para ação penal. Esse entendimento evita que meras irregularidades formais (como data de validade expirada por curto período, mas sem deterioração efetiva do alimento) resultem em punição criminal sem comprovação técnica do perigo.

Pena: Os crimes contra as relações de consumo em geral têm pena de **detenção, de 2 a 5 anos, ou multa**. Diferentemente dos delitos tributários e econômicos, aqui o legislador previu a possibilidade de substituição por multa alternativamente, refletindo talvez a heterogeneidade e, em alguns casos, menor gravidade relativa de certas condutas (por exemplo, uma infração culposa de rotulagem poderia ser sancionada apenas com multa, a critério judicial). De todo modo, a pena privativa de liberdade máxima (5 anos) indica que são tratados como delitos de médio potencial ofensivo.

Modalidade Culposa: Um aspecto peculiar do art. 7º é admitir a punição na forma **culposa** (por negligência, imprudência ou imperícia) em algumas hipóteses. O **parágrafo único do art. 7º** dispõe que, “*nas hipóteses dos incisos II, III e IX, pune-se a modalidade culposa, reduzindo-se a pena de detenção de 1/3 (um terço) ou a de multa à quinta parte*”. Portanto, nos crimes de vender produto fora das especificações (inc. II), misturar produtos adulterando-os (inc. III) e vender produto impróprio (inc. IX), se o agente não teve dolo (intenção de fraudar), mas agiu com falta de cuidado reprovável que levou àquele resultado, ele pode responder pelo delito culposos, com pena menor. Em termos práticos, isso permite punir, por exemplo, um comerciante que, por negligência grave, deixou alimentos estragarem e os vendeu sem perceber o perigo, ou uma indústria que, por imperícia nos processos, colocou errado os rótulos de ingredientes em alimentos especiais (glúten, lactose

etc.), induzindo consumidores a erro sem intenção. **Resumindo:** somente os incisos II, III e IX comportam forma culposa – todos os demais incisos do art. 7º exigem dolo. Essa é uma informação bastante destacada em concursos, dada a excepcionalidade de crimes culposos na legislação penal econômica.

Jurisprudência: Os tribunais superiores já firmaram algumas interpretações relevantes sobre crimes contra as relações de consumo. Conforme mencionado, o STJ entende que o crime de expor à venda mercadoria imprópria (inc. IX) é de perigo abstrato e formal – não se exige prova de lesão à saúde de ninguém, apenas a oferta do produto proibido. Entretanto, requer-se prova pericial atestando a impropriedade (ex.: laudo laboratorial confirmando contaminação ou deterioração). Se não houver perícia e a impropriedade for inferida apenas de elementos indiretos (rótulo irregular, validade expirada), pode faltar justa causa para a ação penal. Outro ponto: algumas condutas descritas no art. 7º também aparecem tipificadas no Código de Defesa do Consumidor. Por exemplo, a prática de informação falsa ou enganosa ao consumidor (art. 7º, VII da Lei 8.137/90) guarda semelhança com o crime do art. 66 do CDC, que pune fazer afirmação falsa ou omitir informação relevante sobre produto/serviço. Nesses casos, a jurisprudência tende a aplicar o **princípio da especialidade** ou absorção, de modo que a conduta seja enquadrada em uma só lei, evitando dupla punição. Assim, se uma situação se adequa perfeitamente a um tipo do CDC (que tem penas geralmente menores), o intérprete pode afastar o tipo da Lei 8.137. De fato, em questão de prova, já se cobrou que determinadas condutas elencadas no art. 7º na verdade configurariam crime do CDC – por exemplo, deixar de cumprir normas de publicidade pode caracterizar o art. 67 do CDC em vez do art. 7º, e *vice-versa*. Em sede de concurso, espera-se que o candidato conheça essas sutilezas para marcar a alternativa correta. Em um manual acadêmico, vale mencionar apenas que **a Lei 8.137/90 não esgota as infrações penais nas relações de consumo**, coexistindo com o CDC; a aplicação de uma ou outra norma dependerá das circunstâncias e da interpretação mais adequada do fato concreto.

Exemplo Prático: Uma operação de fiscalização da Vigilância Sanitária encontra, no depósito de um supermercado, grande quantidade de produtos alimentícios vencidos sendo reembalados com novas datas de validade para continuar à venda. Os responsáveis por essa prática podem ser enquadrados no art. 7º, IX da Lei 8.137/90 (manter à venda mercadorias impróprias ao consumo, pois vencidas) combinado possivelmente com o inciso VII

(informação enganosa, ao alterar o rótulo de validade). Trata-se de conduta dolosa visando lucro em detrimento da saúde dos consumidores. Confirmada por laudos periciais a impropriedade dos alimentos (toxina produzida pelo vencimento etc.), responde-se criminalmente com pena de detenção de até 5 anos. Note-se que, se se alegasse negligência (por exemplo, “não sabíamos que estavam vencidos”), ainda assim, por se tratar de inciso IX, seria possível punição culposa – mas no caso dado, a reetiquetagem indica dolo evidente.

Notas de Direito Penal Econômico: Os três blocos de crimes expostos – contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo – integram o **Direito Penal Econômico**, ramo em que o Direito Penal atua para proteger a ordem jurídico-econômica estabelecida na Constituição. Caracteriza-se por tutelar bens jurídicos difusos e supraindividuais (coletivos), refletindo opções de política criminal voltadas à defesa do equilíbrio do mercado, da arrecadação tributária e do consumidor, fundamentais para o desenvolvimento socioeconômico com justiça. A abordagem legislativa e jurisprudencial desses delitos evidencia princípios como a **intervenção mínima** (por isso admitindo extinção de punibilidade pelo pagamento no âmbito tributário), a necessidade de **resguardo do devido processo administrativo** (caso dos crimes materiais tributários que aguardam lançamento definitivo) e a preocupação em coibir condutas ilícitas sem sufocar a livre iniciativa (como no caso da repressão ao abuso de poder econômico em prol da concorrência leal). Trata-se de matéria especialmente relevante em concursos públicos da área jurídica e fiscal, exigindo do candidato conhecimento tanto da literalidade da lei (incisos e alíneas específicas) quanto da interpretação consolidada pelos tribunais superiores. O estudo sistemático e didático dessas infrações – com esquemas, tabelas comparativas (por exemplo, comparando as condutas e penas do art. 1º vs. art. 2º, ou elencando quais crimes admitem forma culposa) – é essencial para fixar a matéria. Em suma, o Direito Penal Econômico, obedecendo aos ditames constitucionais de proteção da livre concorrência, do equilíbrio do mercado consumidor e da estrita legalidade tributária, busca um ponto de equilíbrio entre **liberdade econômica e interesse público**, punindo, de forma rigorosa, porém garantista, aqueles comportamentos que extrapolam os limites da livre iniciativa e da autonomia privada, lesando bens jurídicos fundamentais para a ordem econômica e social.

ESTRUTURA DA LEI Nº 8.137/1990 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, ECONÔMICA E RELAÇÕES DE CONSUMO

Capítulo I – Dos Crimes contra a Ordem Tributária

O Capítulo I da Lei 8.137/1990 define os **crimes contra a ordem tributária**, protegendo a regular arrecadação tributária e o sistema fiscal. Esses ilícitos penais abrangem condutas de sonegação e fraude tributária praticadas para **suprimir ou reduzir tributos** de forma indevida. O capítulo subdivide-se em duas seções: a **Seção I**, que trata dos crimes cometidos por **particulares** (arts. 1º e 2º), e a **Seção II**, com os crimes funcionais cometidos por **funcionários públicos** contra a ordem tributária (art. 3º).

Seção I – Crimes praticados por particulares (Arts. 1º e 2º)

A **Seção I** descreve as condutas típicas de sonegação fiscal praticadas por contribuintes ou terceiros, visando ilicitamente **suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social** devida ao Fisco. O **art. 1º** define o crime principal contra a ordem tributária em seu *caput* e elenca cinco incisos com as **condutas fraudulentas típicas** (incisos I a V). Já o **art. 2º** prevê crimes “da mesma natureza”, correspondendo a outras formas de fraude e inadimplência tributária, igualmente cometidas por particulares, porém tipificadas à parte e com penas mais brandas.

Art. 1º – Suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas dos incisos I a V: o *caput* do art. 1º estabelece que é crime contra a ordem tributária “**suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas**”. Ou seja, exige-se a finalidade específica de não pagar total ou parcialmente o tributo devido, concretizada por alguma das ações ou omissões listadas. As contribuições sociais são mencionadas expressamente no texto, embora atualmente a doutrina considere que contribuições são espécie do gênero tributo; essa redação é considerada tecnicamente imprecisa, mas não altera a punição, pois qualquer tributo ou contribuição suprimidos de forma dolosa entram no tipo penal.

As **condutas típicas do art. 1º** incluem:

- **I – Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias:** consiste em sonegar dados ou apresentar informação enganosa ao Fisco, por exemplo, em declarações de rendimentos ou em documentos fiscais. *Exemplo:* um contribuinte que omite de sua declaração anual de imposto de renda a existência de determinada fonte de renda, com intuito de reduzir o imposto devido, incorre neste inciso. Trata-se de descumprir o dever legal de veracidade nas informações prestadas ao Fisco.
- **II – Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação em documento ou livro fiscal exigido por lei:** aqui o agente **adultera a escrituração contábil ou fiscal**, registrando dados falsos ou omitindo registros de operações. A conduta típica é conhecida como “*caixa dois*”, pois envolve manter registros paralelos para enganar a fiscalização. *Exemplo:* uma empresa deixa de emitir nota fiscal para certas vendas, omitindo essas operações em seus livros contábeis, de modo a ocultar parte do faturamento e pagar menos tributo – configurando fraude contábil nos termos do inciso II.
- **III – Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável:** consiste em **forjar documentos fiscais** ou adulterar documentos verdadeiros referentes a operações geradoras de tributo. Engloba a fabricação de notas fiscais “frias” (inexistentes) ou a alteração de valores/dados em notas verdadeiras. *Exemplo:* um comerciante que altera o valor numa nota fiscal depois da ven-

da, diminuindo o montante ali indicado para recolher menos ICMS, pratica a falsificação prevista no inciso III.

- **IV – Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se saiba ou deva saber falso ou inexato:** criminaliza todas as fases de manipulação de **documentos fiscais falsos**, desde sua confecção até seu uso efetivo. Aqui se enquadram tanto quem produz e vende notas fiscais falsas quanto quem as utiliza sabendo da falsidade. *Exemplo:* um contador que confecciona notas fiscais falsas para que diversas empresas reduzam artificialmente seus lucros tributáveis, e o empresário que utiliza essas notas inidôneas na contabilidade, ambos incorrem na infração do inciso IV (produção e uso de documento falso).
- **V – Negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório, relativa à venda de mercadoria ou serviço, ou fornecê-la em desacordo com a legislação:** tipifica a **não emissão de nota fiscal** de venda ou serviço ou sua emissão irregular. É uma conduta omissiva (deixar de emitir) ou comissiva (emitir com dados divergentes do real) que impede o registro da operação e a tributação correspondente. *Exemplo:* um estabelecimento comercial realiza uma venda e, a pedido do cliente ou por conta própria, não emite nota fiscal para não gerar registro da receita e do imposto devido – enquadrando-se no inciso V. Mesmo que não haja lançamento tributário formal do débito, a simples recusa ou omissão de emitir o documento fiscal obrigatório já configura o crime.

Pena do art. 1º: reclusão de **2 a 5 anos**, mais multa. Trata-se de crime de médio potencial ofensivo, punido com reclusão (regime mais grave que detenção) dada a relevância do bem jurídico – o erário. Todas as condutas dos incisos I a V estão sujeitas a essa mesma pena unificada no preceito secundário do art. 1º.

Tabela – Comparativo das condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 (crimes por particulares)

Crimes do art. 1º (Lei 8.137/90) – Reclusão 2 a 5 anos	Crimes do art. 2º (Lei 8.137/90) – Detenção 6 meses a 2 anos
Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias. <i>Ex:</i> não declarar rendimentos ao Fisco para reduzir imposto devido.	Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se do pagamento de tributo . <i>Ex:</i> omitir um bem na declaração de patrimônio para evitar tributação sobre ele.
Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação em documento ou livro fiscal exigido por lei. <i>Ex:</i> manter contabilidade “paralela” omitindo receitas (<i>caixa dois</i>) para sonegar tributos.	Deixar de recolher , no prazo legal, tributo ou contribuição social descontado ou cobrado , na qualidade de sujeito passivo, que deveria recolher aos cofres públicos. <i>Ex:</i> empresa que desconta imposto de renda de funcionários ou ICMS do consumidor e não recolhe aos cofres públicos (apropriação indevida de tributo retido).
Falsificar ou alterar documento fiscal (nota fiscal, fatura, duplicata, etc.) relativo a operação tributável. <i>Ex:</i> adulterar valores em notas fiscais ou emitir notas fiscais “frias” de vendas não ocorridas para gerar créditos tributários falsos.	Exigir, pagar ou receber porcentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como incentivo fiscal . <i>Ex:</i> cobrar honorários ou comissão sobre valor de benefício fiscal obtido, como parte do crédito dedutível do imposto (prática ilícita de “corretagem” de incentivos).
Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato . <i>Ex:</i> fabricar e vender notas fiscais falsas, ou usar tais documentos falsos na escrituração para reduzir o tributo devido (conluio entre fornecedores e usuários de notas inidôneas).	Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão de desenvolvimento. <i>Ex:</i> empresa obtém benefício fiscal (isenção, crédito presumido) para aplicar em determinado projeto e utiliza em finalidade diversa ou deixa de aplicar, descumprindo as condições do incentivo.
Negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório, referente a venda de mercadoria ou serviço, ou fornecer nota em desacordo com a legislação. <i>Ex:</i> não emitir nota fiscal na venda para não recolher o tributo, ou emitir com valor menor que o real.	Utilizar ou divulgar programa de computador de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa da fornecida à Fazenda (<i>software</i> de dupla contabilidade). <i>Ex:</i> adotar um <i>software</i> “paralelo” (<i>caixa dois</i> eletrônico) que registra vendas internamente sem emitir notas fiscais, fornecendo ao Fisco apenas dados parciais.

Crimes do art. 1º (Lei 8.137/90) – Reclusão 2 a 5 anos	Crimes do art. 2º (Lei 8.137/90) – Detenção 6 meses a 2 anos
→ Pena (art. 1º): reclusão de 2 a 5 anos, e multa.	→ Pena (art. 2º): detenção de 6 meses a 2 anos, e multa.

Como se nota, as condutas do art. 2º são, em boa medida, **complementares** às do art. 1º, voltadas a situações específicas de fraude tributária. A principal diferença está nas **penas**: os crimes do art. 1º são considerados mais gravosos (reclusão de 2 a 5 anos), enquanto os do art. 2º têm pena de detenção (6 meses a 2 anos), indicativo de menor potencial ofensivo. Doutrinariamente, destaca-se que o art. 2º tipifica formas de *inadimplemento fraudulento* de obrigações tributárias acessórias, equiparando-as às do art. 1º para efeito penal. Por exemplo, deixar de recolher ao erário tributo descontado de terceiros (inciso II do art. 2º) é uma espécie de apropriação indébita tributária, considerada menos gravosa que suprimir tributo mediante fraude ativa, razão pela qual a pena é menor.

Crimes materiais vs. formais: Importante distinguir que **nos incisos I a IV do art. 1º trata-se de crimes materiais**, ou seja, exigem **resultado naturalístico** – a efetiva supressão ou redução do tributo – para sua consumação. Nesses casos, a conduta por si só não basta; é preciso que dela resulte não pagamento de tributo. Por exemplo, se alguém omite informação (inciso I) mas isso não chega a gerar redução de imposto (porque foi corrigido a tempo na esfera administrativa), não se perfaz o crime materialmente. Já o **inciso V do art. 1º e os incisos I a V do art. 2º tipificam crimes formais**, que **se consumam independentemente da ocorrência de resultado financeiro**. Ou seja, não é necessário provar a constituição de um crédito tributário suprimido; a simples prática da conduta proibida configura o delito. Por exemplo, **negar-se a emitir nota fiscal (art. 1º, V)** é crime formal consumado no ato da recusa, **dispensando o lançamento definitivo do tributo** sonegado. Do mesmo modo, **deixar de recolher um tributo retido na fonte (art. 2º, II)** é crime formal: o tipo penal se satisfaz com o decurso do prazo legal sem o recolhimento, não importando etapas posteriores.

Essa distinção tem implicações práticas importantes. Nos **crimes materiais (art. 1º, incisos I a IV)**, o entendimento consolidado – inclusive em sede de Súmula Vinculante do STF – é que **somente há crime após o lançamento definitivo do tributo** pela autoridade fiscal. O STF, na **Súmula Vinculante nº 24**, estabeleceu que “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lan-*

çamento definitivo do tributo". Em outras palavras, enquanto a obrigação tributária estiver em discussão na esfera administrativa, não se pode considerar consumado o delito de sonegação. Apenas após a constituição definitiva do crédito tributário – quando não cabe mais recurso administrativo e o tributo devido está determinado – é que se perfaz o resultado de "suprimir ou reduzir tributo" exigido pelo tipo penal. Por isso, existe procedimento legal determinando que a **autoridade fiscal somente represente ao Ministério Público após a decisão final administrativa** do lançamento. Esse cuidado garante a segurança jurídica e evita persecução penal por débitos ainda controversos ou eventualmente inexistentes, concretizando o princípio da certeza jurídica tributária.

Nota: Em razão desse entendimento, **a ação penal por crimes dos incisos I a IV do art. 1º é condicionada à prévia constituição do crédito tributário**. A Receita Federal ou o fisco estadual/municipal, ao identificar indícios de sonegação, primeiro lavra o auto de infração e esgota as instâncias administrativas. Somente após o tributo estar definitivamente constituído (ou seja, após eventual recurso do contribuinte dentro do órgão fiscal) é enviada a *representação fiscal para fins penais* ao MP. Esse procedimento está alinhado à Súmula Vinculante 24 do STF e busca evitar acusações prematuras. Já nos **crimes formais (inciso V do art. 1º e art. 2º)**, **não se exige lançamento**: por exemplo, a omissão de recolhimento de tributo retido configura-se crime no momento em que se esgota o prazo legal de pagamento, independentemente de autuação fiscal.

Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo: Originalmente, o art. 14 da Lei 8.137/90 previa que **a punibilidade dos crimes dos arts. 1º a 3º extingua-se se o agente, antes do recebimento da denúncia, pagasse o tributo ou contribuição social, inclusive acessórios**. Tratava-se de uma causa legal de extinção da punibilidade, funcionando como incentivo à quitação do débito tributário em atraso. No entanto, esse dispositivo foi **revogado em 1991 pela Lei 8.383/1991**, gerando certa insegurança na época sobre se o pagamento tardio ainda beneficiaria o acusado. Posteriormente, o legislador **reestabeleceu essa benesse** em outras normas: a **Lei 9.249/1995**, art. 34, voltou a prever a extinção da punibilidade se o agente efetuasse o pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia pelo juízo. Mais adiante, a **Lei 10.684/2003** (que instituiu novo programa de parcelamento – Refis) **ampliou ainda mais essa possibilidade, permitindo a extinção da punibilidade mesmo após o trânsito em julgado da con-**

denação penal, desde que haja pagamento integral do débito. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou entendimento nesse sentido, acolhendo que o pagamento integral, ainda que tardio, encerra a pretensão punitiva estatal. Em suma, hoje vigora uma política criminal tributária segundo a qual o *crédito tributário satisfeito elimina a necessidade de punição criminal*, privilegiando-se o ingresso dos valores aos cofres públicos.

- *Exemplo:* Se um contribuinte foi denunciado por sonegação (art. 1º) mas, no curso do processo, adere a um parcelamento fiscal e quita integralmente o tributo devido, **extingue-se o processo criminal**. Esse tratamento benigno objetiva estimular os devedores a regularizarem sua situação fiscal, ao invés de focar na retribuição penal. Importante lembrar que, para gozar desse benefício, o pagamento deve ser espontâneo ou no âmbito de programas oficiais de parcelamento, e realizado antes de sentença penal transitada em julgado, conforme as leis de regência. Em programas mais antigos como o **Refis original (Lei 9.964/2000)**, previa-se que a adesão e parcelamento **antes do recebimento da denúncia** suspendiam a pretensão punitiva, e o cumprimento integral do parcelamento extinguiu a punibilidade. Leis posteriores eliminaram o limite temporal, permitindo parcelamentos a qualquer tempo com o mesmo efeito extintivo, evidenciando o **interesse público na arrecadação** acima da punição.

Art. 2º – Crimes da mesma natureza: o art. 2º complementa o art. 1º definindo outras cinco condutas delituosas, consideradas também **crimes contra a ordem tributária cometidos por particulares**, punidos com detenção de **6 meses a 2 anos, e multa**. São comportamentos que, em geral, versam sobre **inadimplemento doloso de obrigações tributárias acessórias ou correlatas**, frequentemente chamados de “sonegação indireta”. As condutas do art. 2º são:

- **I – Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, no todo ou em parte, do pagamento de tributo:** é semelhante ao inciso I do art. 1º, mas aqui o foco é na **fraude à obrigação principal de pagar tributo**, seja por meio de declaração enganosa de base de cálculo ou uso de artifícios para se exonerar do imposto. *Exemplo:* declarar gastos ou dependentes fictícios no Imposto de Renda para reduzir o valor devido. Diferentemente do art. 1º, I (que cri-

minaliza a falsa informação ao Fisco em qualquer contexto), este inciso do art. 2º enfatiza a finalidade de não pagar tributo mediante fraude nas declarações obrigatórias de renda, patrimônio etc.

- **II – Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos:** este inciso tipifica a **apropriação indébita tributária**. Ocorre quando o agente, sendo responsável por repassar ao Fisco tributos que **cobrou de terceiros ou reteve na fonte**, deixa de fazê-lo no prazo legal. É o caso clássico, por exemplo, do empresário que desconta do salário do empregado o imposto de renda retido na fonte ou a contribuição previdenciária, ou do comerciante que inclui o ICMS no preço cobrado do consumidor, mas depois **não recolhe esses valores ao erário**. Nessa situação, o montante do tributo já saiu do patrimônio do contribuinte de fato (empregado, consumidor), porém é indevidamente apropriado pelo sujeito que tinha obrigação de repassá-lo. *Exemplo:* uma empresa desconta R\$ 100 mil de contribuições previdenciárias dos salários de seus funcionários em determinado mês e deixa de recolher essa quantia à Previdência dentro do prazo, empregando os recursos em benefício próprio – caracteriza o crime do art. 2º, II. Trata-se de crime omissivo próprio e formal, consumando-se com o simples não recolhimento no prazo (não depende de lançamento, conforme já explicado).
- **III – Exigir, pagar ou receber, para si ou para outrem, qualquer porcentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como incentivo fiscal:** criminaliza a **mercantilização de incentivos fiscais**. Os incentivos fiscais (como deduções de imposto de renda, créditos presumidos, isenções condicionadas) visam estimular políticas públicas e não podem ser objeto de “comissão”. Assim, incorre neste crime tanto o servidor ou intermediário que **exige vantagem** para aprovar/fruir um incentivo fiscal, quanto o contribuinte que **paga ou recebe** parcela do benefício indevidamente. *Exemplo:* um consultor tributário que cobra do cliente 10% do valor de um crédito fiscal que conseguiu para ele junto ao Fisco (ou um funcionário público que solicita uma “propina” calculada sobre o valor de uma isenção concedida) – ambos

estão exigindo/recebendo porcentagem sobre parcela deduzida de imposto, incidindo no tipo do inciso III.

1. **IV – Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com a legislação, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberada por órgão de desenvolvimento:** refere-se ao mau uso de **incentivos fiscais condicionados**. Certos incentivos ou benefícios tributários são concedidos sob a condição de o contribuinte investir os recursos em determinada finalidade (por exemplo, programas de desenvolvimento regional). Se o beneficiário **não aplica o valor liberado** na finalidade devida, ou **desvia para finalidade diversa**, comete o crime. *Exemplo:* uma empresa obtém redução de 50% do IR devido sob compromisso de reinvestir esse montante em projetos de pesquisa e desenvolvimento, mas utiliza o dinheiro para distribuir lucros aos sócios – está **aplicando em desacordo** com o estabelecido e incorre no inciso IV.
2. **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:** este inciso criminaliza a manutenção de **contabilidade paralela eletrônica**. Trata-se do popular “software de dupla contabilidade”, que gera duas versões dos registros: uma interna (com todos os dados reais) e outra fraudulenta para apresentar ao Fisco. O simples ato de **utilizar ou difundir** um programa de computador destinado a burlar o controle fiscal configura o delito. *Exemplo:* o desenvolvedor que cria um sistema de gestão que exporta dois conjuntos de livros caixa – um completo e outro “enxugado” para reduzir tributos – responde por divulgar tal programa ilícito; o empresário que adquire e usa o software para suprimir receitas de sua escrituração também responde pelo uso desse artifício (inciso V do art. 2º). Essa previsão evidenciou uma preocupação do legislador em acompanhar a modernização dos meios de fraude, punindo o chamado *caixa dois digital*.

Pena do art. 2º: detenção de **6 meses a 2 anos**, e multa. Como visto, a penalidade é sensivelmente menor que a dos crimes do art. 1º, refletindo a gravidade diferenciada. Ainda assim, não deixa de ser uma sanção criminal, com possibilidade de prisão, dirigida especialmente a administradores de empresas e contribuintes que deixam de cumprir obrigações tributárias intencionalmente.

Natureza formal dos crimes do art. 2º: todos os delitos do art. 2º são **crimes formais**, consumando-se com a conduta dolosa independentemente de resultado. Por exemplo, no crime de **apropriação do tributo descontado (art. 2º, II)**, basta que tenha transcorrido o prazo legal sem recolhimento: não se exige provar que a Fazenda deixou de receber “definitivamente” aquele valor – o simples atraso doloso já constitui o ilícito. Isso significa que **não se aplica a Súmula Vinculante 24 aos crimes do art. 2º**, pois ela se limita aos incisos I a IV do art. 1º. Em concursos, é comum se tentar confundir o candidato sugerindo que a necessidade de lançamento definitivo abrangeria também o art. 2º, mas isso está errado – a súmula do STF menciona apenas o art. 1º, I a IV. Portanto, para **deixar de recolher tributo retido** ou **declarar falsamente para não pagar tributo**, a consumação independe de procedimento administrativo, dado que a obrigação de recolher já era líquida e certa (situação, aliás, que distingue esses casos dos crimes do art. 1º). Ressalte-se que, apesar de formais, **também nos crimes do art. 2º o pagamento do tributo devido pode levar à extinção da punibilidade**, conforme as regras legais mencionadas (Leis 9.249/95 e 10.684/03).

Circunstâncias agravantes (art. 12): para os crimes cometidos por particulares (arts. 1º e 2º), a Lei 8.137/90 prevê, no art. 12, agravantes genéricas específicas que **podem elevar a pena de 1/3 até 1/2**. Dentre elas, destaca-se **se o crime ocasiona grave dano à coletividade** (inciso I) ou **se for cometido por servidor público no exercício da função** (inciso II). Esta última agravante significa que, se um particular praticante de sonegação é também um funcionário público agindo nessa qualidade, sua pena pode ser aumentada – mas **não se confunde com os crimes funcionais do art. 3º**, que veremos adiante. Na verdade, a condição de servidor público como agravante somente se aplica aos delitos comuns (de particulares); já **nos crimes específicos de funcionário (art. 3º)**, a qualidade de servidor é elementar do tipo penal, não podendo ser considerada agravante adicional. A terceira agravante (inciso III) refere-se a **crime praticado envolvendo serviços ou bens essenciais à vida ou à saúde**, evidenciando reprovação maior se a sonegação recair sobre, por exemplo, medicamentos, gêneros alimentícios de primeira necessidade, serviços médicos etc.

Seção II – Crimes praticados por funcionários públicos (Art. 3º)

A **Seção II** do Capítulo I contempla os **crimes funcionais contra a ordem tributária**, cometidos por agentes públicos no exercício de funções fiscais ou fazendárias. O **art. 3º** lista três incisos (I, II e III) de condutas típicas do servidor infiel às obrigações de seu cargo, as quais se somam – *“além dos previstos no Código Penal, Título XI, Capítulo I”*, que abrange os crimes funcionais genéricos (como peculato, concussão, corrupção passiva etc.). Ou seja, a lei específica de 1990 criou tipos penais especiais para situações em que o servidor público lesa o Fisco ou favorece o contribuinte inadimplente, complementando o Código Penal.

As três condutas do art. 3º são:

- **I – Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento de que tenha guarda em razão da função; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social:** esse inciso descreve o **crime de extravio ou ocultação de documento fiscal** pelo funcionário público, **com resultado de dano ao erário**. Trata-se de situação em que o agente público, responsável por documentos como livros fiscais de contribuintes, processos de fiscalização, autos de infração, etc., se desfaz desses documentos (por perda, ocultação dolosa ou destruição), causando a consequência de um tributo deixar de ser cobrado ou ser cobrado a menor. A expressão *“acarretando pagamento indevido ou inexato”* indica que é um **crime material**, exigindo prova de que a conduta do agente resultou em cobrança indevida ou incompleta de tributo. Essa figura tem correspondência com o art. 314 do Código Penal (extraviar ou sonegar livro oficial), porém o diferencial aqui é a exigência do resultado lesivo à arrecadação tributária. *Exemplo:* um servidor da Secretaria de Fazenda, encarregado de guardar processos de autos de infração, dolosamente faz desaparecer (extravia) um processo fiscal já instaurado contra determinado contribuinte, de modo que o Fisco não consiga efetivar a cobrança de um tributo sonegado – configurando o crime do inciso I.

Pena: Embora o texto legal do inciso I não traga explicitamente a pena na mesma linha (diferentemente dos incisos II e III, que a mencionam), entende-se que o legislador pretendeu também puni-lo com pena de **reclusão**. Por analogia com os demais incisos, doutrina e jurisprudência indicam pena de reclusão, possivelmente no mesmo patamar do inciso III (1 a 4 anos) ou intermediário. De todo modo, é um crime grave, pois envolve dolo do servidor em prejudicar deliberadamente a atuação fiscal e permitir evasão de tributos. Vale ressaltar que o art. 3º, I, guarda relação com o *peculato de documento* (CP art. 314), que previa pena menor (detenção), mas ao impor o resultado tributário, a Lei 8.137/90 elevou a gravidade da conduta a crime de dano efetivo ao erário.

- **II – Exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciá-la, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente:** este inciso tipifica uma forma qualificada de **corrupção funcional no âmbito tributário**. Trata-se do servidor que, valendo-se de seu cargo fiscal, **obtem ou solicita propina do contribuinte para não efetuar lançamento de tributo devido, ou para lançar/cobrar menos do que o correto**. Note-se que abrange tanto a hipótese de **exigir** vantagem (o que corresponde à concussão, CP art. 316) quanto **solicitar ou receber** vantagem ou aceitar promessa (corrupção passiva, CP art. 317) – tudo isso “*em razão da função*”. A diferença em relação aos tipos penais do Código Penal é o elemento especial de finalidade: aqui a vantagem é solicitada para praticar ato de ofício contrário ao dever, específico de não lançar ou de aliviar a tributação devida. Ou seja, configura a “**propina para acobertar sonegação**”. *Exemplo:* um auditor fiscal durante uma auditoria descobre uma irregularidade que resultaria em R\$ 1 milhão de imposto devido; então **solicita** R\$ 100 mil ao contribuinte para **não lavrar o auto de infração** (deixar de lançar o tributo) – incide no crime do inciso II. Da mesma forma, se o fiscal **exige** o pagamento sob ameaça de autuar, ou **aceita** uma oferta do contribuinte para “aliviar” a fiscalização, estará enquadrado. Note que não é necessário que ele efetivamente deixe de lançar ou cobre parcialmente – a própria solicitação ou recebimento da vantagem indevida, com essa intenção, já consuma o crime.

Pena: reclusão de **3 a 8 anos**, e multa. A pena é elevada, superior à do crime equivalente de concussão no CP (2 a 8 anos) devido ao desvalor especial da conduta voltada a frustrar a arrecadação tributária. Assim, a lei recrudescer o tratamento penal para o servidor que se corrompe em detrimento do Fisco. Vale lembrar que, se houver particular oferecendo a vantagem, este responde por corrupção ativa (CP art. 333), uma vez que o art. 3º, II é dirigido somente ao funcionário público corrupto. Contudo, caso o particular atue em conjunto para que outro servidor pratique o ato, pode haver concurso de agentes, desde que ele saiba da condição funcional do comparsa.

- **III – Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público:** o inciso III define o crime de **advocacia administrativa tributária**. É quando o funcionário público utiliza sua posição para defender interesses particulares no âmbito do Fisco, interferindo indevidamente em processos ou decisões tributárias. Corresponde ao art. 321 do CP (advocacia administrativa), porém aqui específico para a *administração fazendária*. *Exemplo:* um servidor da receita estadual, amigo de um comerciante, intervém junto à equipe de fiscalização para beneficiá-lo, tentando persuadir colegas a não autuarem a empresa do amigo – isso caracteriza patrocínio de interesse privado na repartição fiscal. Pode ocorrer de forma **direta** (atuando pessoalmente no caso) ou **indireta** (influenciando terceiros).

Pena: reclusão de **1 a 4 anos**, e multa. Note-se que a pena aqui é menor comparada aos incisos anteriores, pois a conduta, embora reprovável, é de periculosidade um pouco inferior (não envolve necessariamente vantagem econômica, mas sim desvio de função para favorecer alguém). Ainda assim, é punida com reclusão, indicando tratar-se de crime sério, acima de uma simples infração administrativa. Em regra, o particular beneficiado por essa advocacia administrativa não responde criminalmente, salvo se instigar dolosamente o servidor a cometer a conduta e estiver ciente de sua qualidade de funcionário – o que configuraria participação (corrupção ativa ou outro ilícito, conforme o caso).

Relação com os crimes do Código Penal: conforme mencionado no *caput* do art. 3º, esses crimes são “*além dos previstos no Código Penal (Título XI, Capítulo I)*”. Ou seja, o servidor público pode responder tanto por esses tipos especiais quanto pelos gerais do CP, dependendo da conduta.

Por exemplo, um fiscal que exige propina para não autuar incorre simultaneamente em concussão (CP 316) e no art. 3º, II da Lei 8.137/90. Nessa situação, aplica-se apenas o tipo especial da Lei 8.137, por prevalência (princípio da especialidade), já que ele descreve com mais especificidade o fato de exigir vantagem para não lançar tributo. Já um servidor que extravia documento fiscal sem causar prejuízo tributário responde apenas pelo art. 314 do CP (se for doloso) ou eventualmente por falta funcional, pois o art. 3º, I requer o resultado de dano ao Fisco. Portanto, a Lei 8.137/90 veio reforçar a proteção penal da ordem tributária no âmbito interno da Fazenda, criando figuras penais de servidores infiéis que complementam as do CP.

Importante: o inciso I do art. 3º é considerado **crime material** (pela necessidade de resultado: tributo indevidamente pago ou não pago). Já os incisos II e III são **crimes formais**, consumando-se com a mera conduta de solicitar/receber vantagem ou patrocinar interesse privado, independentemente de ter se efetivado ou não a falta de lançamento ou o benefício indevido ao contribuinte. Por exemplo, no inciso II, **não se exige que o tributo deixe realmente de ser cobrado** – basta o acordo espúrio ofertado ou aceito; se o fiscal recebeu a propina e mesmo assim lavrou o auto parcialmente, ainda assim responde pelo crime (a vantagem indevida já configura o delito).

Concurso de agentes e participação de terceiros: nos crimes funcionais, aplica-se a regra geral de que **particular não funcionário pode ser partícipe, desde que conheça a condição funcional do agente público**. Assim, se um cidadão comum colabora com o funcionário na prática de advocacia administrativa (inciso III) – por exemplo, contratando-o “por fora” para resolver pendências fiscais – poderá responder como partícipe, desde que soubesse que estava se valendo de um servidor ativo. Já no caso do inciso II, o particular que oferece vantagem configura outro tipo penal autônomo (corrupção ativa), o que exclui a figura de partícipe e caracteriza crimes paralelos, um para o funcionário e outro para o corruptor.

Penas e agravantes: as penas dos incisos II e III já estão especificadas (3 a 8 anos; 1 a 4 anos). A pena do inciso I não aparece explicitamente no texto, mas presume-se que o legislador a tenha estabelecido no próprio dispositivo ou tenha incorrido em lapso. Comentários doutrinários sugerem equiparação com a pena do inciso III (1 a 4 anos) ou uma pena intermediária. De toda forma, convém mencionar que a **agravante genérica do art. 12, II** – crime cometido por servidor público – **não se aplica aos delitos do art. 3º**, pois nesses a qualidade de funcionário já é pressuposta do crime.

Capítulo II – Dos Crimes contra a Ordem Econômica e as Relações de Consumo

O **Capítulo II** da Lei 8.137/90 abrange os **crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo** (arts. 4º a 7º). Aqui o legislador visa proteger a **ordem econômica** – entendida como o equilíbrio concorrencial e o mercado justo – e os **direitos difusos dos consumidores**, coibindo práticas que afetem a livre concorrência, a formação de preços justos e a qualidade dos produtos e serviços disponíveis ao público. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 173, §4º, determinou que *“a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”*. Em atendimento a esse mandamento constitucional, a Lei 8.137/90 estabeleceu sanções penais rigorosas para condutas anticoncorrenciais (cartéis, monopólio abusivo, manipulação de mercado) e condutas lesivas ao consumidor (fraudes comerciais, vendas impróprias, enganos ao comprador). Assim como os crimes tributários, os crimes dos arts. 4º a 7º são de **ação penal pública incondicionada** (isto é, o Ministério Público pode agir sem necessidade de representação de vítimas), dada a natureza coletiva dos bens jurídicos protegidos (a ordem econômica saudável e a proteção dos consumidores).

Didaticamente, podemos separar as infrações do Capítulo II em duas categorias: (i) **crimes contra a ordem econômica** (concorrência e mercado) – principalmente no art. 4º (e artigos 5º e 6º, embora estes tenham sido revogados posteriormente) – e (ii) **crimes contra as relações de consumo** – previstos no art. 7º.

Crimes contra a Ordem Econômica (Art. 4º e disposições revogadas dos arts. 5º e 6º)

O **art. 4º** define os crimes contra a **ordem econômica**, visando punir o **abuso de poder econômico e práticas anticoncorrenciais** em geral. Originalmente, os incisos I a VII do art. 4º enumeravam diversas condutas con-

figuradoras de infrações contra a livre concorrência. Entretanto, o dispositivo passou por alterações significativas: a **Lei 8.884/1994** (antiga Lei de Defesa da Concorrência) alterou a redação do inciso VII e revogou expressamente alguns trechos, e mais recentemente a **Lei 12.529/2011** (nova Lei de Defesa da Concorrência) revogou integralmente os arts. 5º e 6º e parte dos incisos do art. 4º, adequando a legislação penal à nova política antitruste. Ainda assim, é importante conhecer as condutas tipificadas, seja historicamente ou em sua forma vigente.

Atualmente, após as alterações, **permanecem no art. 4º essencialmente dois núcleos de crime econômico:**

- **Art. 4º, I – Abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência, mediante qualquer forma de ajuste ou acordo de empresas.** Aqui o legislador criminaliza a conduta genérica de **abusar do poder econômico** com fim anticoncorrencial. Originalmente, esse inciso listava exemplos de meios para tal abuso – como ajuste ou acordo de empresas; aquisição de empresas ou ações; coalizão, incorporação, fusão; concentração de ações ou cotas; cessação de atividades; e impedimento de entrada de concorrentes – todos visando dominar o mercado ou eliminar concorrentes. Com a lei de 2011, esses exemplos expressos (alíneas “a” a “f”) foram **revogados** e substituídos por uma redação mais abrangente, que fala em *“qualquer forma de ajuste ou acordo”* para dominar mercado. Em essência, configura crime a conduta de uma ou mais empresas que, **valendo-se de posição dominante ou combinando-se entre si, buscam suprimir a concorrência**. *Exemplo:* um conglomerado empresarial que, já detendo grande fatia de mercado, compra todas as empresas concorrentes regionais com o propósito de monopolizar aquele setor – isso pode ser enquadrado como abuso de poder econômico para eliminar a concorrência (art. 4º, I). Outro exemplo: duas grandes empresas líderes fazem um acordo secreto de exclusividade de fornecedores e distribuição, dificultando que novos competidores acessem insumos ou canais de venda, consolidando assim um domínio de mercado – igualmente caracterizará o ajuste anticoncorrencial do inciso I.
- **Art. 4º, II – Formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando:** (alíneas) **à fixação artificial de preços ou**

quantidades vendidas ou produzidas; ao controle regionalizado do mercado por empresas ou grupo de empresas; ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores. Este inciso trata explicitamente da formação de **cartel** ou outras **alianças entre concorrentes**. Foram listadas três finalidades ilícitas específicas: (a) fixar artificialmente preços ou quantidades; (b) repartir mercados por região entre empresas; (c) controlar, em prejuízo da concorrência, redes de distribuição ou fornecedores. Essas condutas configuram o típico **crime de cartel**, em que concorrentes deixam de competir e passam a agir de forma coordenada para aumentar seus lucros às custas do consumidor e de eventuais rivais. *Exemplo:* proprietários de vários postos de gasolina de uma cidade que **combinam um “preço de tabela”** único para a gasolina, eliminando a concorrência de preços entre eles; ou indústrias fabricantes de um produto essencial que fazem um convênio para cada empresa atender exclusivamente uma região do país (divisão de mercado), evitando competir entre si. Tais condutas enquadram-se no inciso II. **Observação:** Esses acordos ilícitos são considerados **crimes de mera conduta**, isto é, **não é necessário que o grupo atinja efetivamente o resultado pretendido** (por exemplo, não precisa comprovar que o cartel elevou preços de fato) – a simples celebração do ajuste já consoma o crime. O bem jurídico aqui é a livre concorrência e a própria tentativa de suprimi-la já ofende a ordem econômica. Por isso, o crime de cartel se perfaz com o pacto ilegal entre ofertantes, independentemente de sucesso na execução.

- (*Outros incisos do art. 4º*): O texto original continha ainda os incisos III a VII, que contemplavam: **III – discriminar preços entre adquirentes ou prestadores, por meio de acordo de grupo econômico, visando monopólio ou eliminação de concorrência; IV – açambarcar, sonegar, destruir ou inutilizar bens de produção ou consumo, com fim de monopólio ou eliminação de concorrência** (isto é, criar artificialmente escassez, estocando ou destruindo produtos, para prejudicar concorrentes); **V – provocar oscilação de preços em detrimento de concorrente ou fornecedor, mediante ajuste ou meio fraudulento; VI – vender mercadorias abaixo do preço de custo, com o fim de eliminar**

a **concorrência** (prática conhecida como *dumping predatório*); **VII – elevar sem justa causa o preço de bens ou serviços, valendo-se de monopólio natural ou de fato**. Após a Lei 8.884/94, a alínea final do inciso VII passou a se referir a “*posição dominante no mercado*”. Entretanto, a **Lei 12.529/2011 revogou os incisos III, IV e V** inteiramente [24†L239-L243}, de modo que hoje apenas os incisos I e II (redigidos de forma abrangente) e os incisos **VI e VII** remanescem expressos no texto legal (embora na prática a própria Lei 12.529, art. 117, tenha revogado dispositivos penais anteriores conflitantes; a questão interpretativa pode levar a entender que VI e VII também deixaram de ser aplicados, mas formalmente não há indicação de revogação das alíneas VI e VII no texto da lei em 2011). De todo modo, vale compreender seu conteúdo:

- **Inciso VI (vender abaixo do custo para eliminar concorrência):** essa prática de **dumping predatório** consiste em uma empresa vender produtos deliberadamente com prejuízo (abaixo do custo de produção) por certo período, visando quebrar os concorrentes menores para depois dominar o mercado. A Lei 8.137/90 previa crime para quem praticasse dumping. *Contudo, atenção: hoje não há dispositivo expresso criminalizando o dumping* – as alterações legislativas eliminaram a menção direta. Em alguns casos extremos, uma conduta de dumping poderia ser enquadrada no genérico abuso de poder econômico do inciso I, mas não há mais um tipo específico. Historicamente, isso foi punido e a lei antiga servia para momentos de hiperinflação e controle de preços.
- **Inciso VII (elevar preços sem justa causa, valendo-se de monopólio ou posição dominante):** penalizava o aproveitamento abusivo de monopólio (natural ou de fato) para impor aumentos arbitrários de preços. Após 1994, trocou-se “*monopólio de fato*” por “*posição dominante*”, adequando à linguagem antitruste. Essa conduta se refere a um **aumento injustificado de preços** por quem não enfrenta concorrência (ou já domina o mercado), simplesmente para ampliar lucros. *Observação: O monopólio em si não é crime* – muitas vezes decorre de circunstâncias do mercado ou de concessões legais. O que se pune é **abusar do monopólio** para lesar consumidores. Caso haja monopólios naturais (ex: distribuição de energia elétrica), cabe ao poder público regulá-los para evi-

tar abuso, não havendo crime se o monopólio for exercido dentro dos ditames legais.

Pena do art. 4º: O preceito secundário original previa pena de **reclusão de 2 a 5 anos, ou multa**. Após a Lei 12.529/2011, manteve-se a mesma faixa de reclusão (2 a 5 anos) e acrescentou-se que é **reclusão e multa** (ou seja, cominando cumulativamente ambas as penas). Assim, tanto as condutas de abuso de poder econômico quanto a formação de cartel sujeitam os infratores a pena de reclusão (crime grave) e multa pecuniária. Ressalte-se que a existência de “ou multa” no texto original indicava que poderiam ser aplicadas penas alternativas em alguns casos, mas em regra interpretativa os juízes têm imposto **reclusão e multa cumulativamente** quando condenam por esses crimes, dada a reprovabilidade.

- *Exemplo prático (cartel):* Cinco empresas fornecedoras de oxigênio hospitalar combinaram entre si dividir o mercado por regiões e fixar preços elevados unificados, de forma que cada licitação pública seria direcionada a uma delas sem competição real. Elas se reúnem e firmam esse pacto secreto. **Mesmo antes de executarem plenamente o acordo**, já cometeram o crime de ajuste de oferta (art. 4º, II) – crime formal, de perigo abstrato à concorrência. A partir do momento em que conspiraram para eliminar a concorrência, a lei penal já foi violada, independentemente de conseguirem aumentar preços ou não.

Arts. 5º e 6º (revogados):

- O **art. 5º** originalmente tipificava crimes contra a ordem econômica na modalidade de **condutas comerciais restritivas e abusivas**, por exemplo: exigir exclusividade de publicidade em detrimento de concorrente; subordinar a venda de um bem ou serviço à aquisição de outro (venda casada); impor venda de quantidade mínima arbitrária; recusar fornecer informação de custo de produção ou preço de venda quando requisitado pela autoridade competente. Essas condutas, que refletem práticas desleais de mercado e atentados à transparência de preços, tinham pena prevista de **detenção de 2 a 5 anos, ou multa**. Entretanto, **todo o art. 5º foi revogado pela Lei 12.529/2011**, que reformulou a legislação antitruste e transferiu tais preocupações para a esfera administrativa (atos de concentração, infrações contra a ordem econômica punidas pelo CADE).

Portanto, hoje não existem mais esses tipos penais autônomos – eventuais condutas similares podem ser tratadas como ilícitos administrativos concorrenciais ou, se muito graves, tentar enquadramento genérico no art. 4º, I ou II.

- O **art. 6º** dispunha sobre crimes relativos a **preços e indexação**, muito influenciados pelo contexto de economia planificada e controles governamentais de preços existentes no início dos anos 90 (Plano Real etc.). Tipificava, por exemplo: vender mercadoria ou serviço por preço superior ao tabelado oficialmente; aplicar fórmula de reajuste de preços proibida ou diversa da fixada por lei; cobrar “* ágio*” ou qualquer adicional sobre preço tabelado ou congelado pelo governo. A pena era **detenção de 1 a 4 anos, ou multa**. Essas condutas estavam vinculadas a políticas de congelamento de preços e controle inflacionário da época. Com a estabilização econômica e a extinção dos controles de preços após 1994, tais tipos penais tornaram-se anacrônicos e foram **revogados pela Lei 12.529/2011** também. Hoje, não há mais crime de vender acima do preço de tabela, pois não há tabela oficial de preços na maioria dos mercados – vigora a liberdade de preços, salvo casos específicos regulados de outra forma.

Em resumo, no **âmbito da ordem econômica**, a Lei 8.137/90 criminaliza basicamente **cartéis e abusos de poder econômico**. Práticas como **dumping** e **preço abusivo em monopólio** foram previstas, mas a legislação concorrencial evoluiu para tratar a maioria desses casos administrativamente (pelo CADE) em vez de penalmente. Ainda assim, persistem os dispositivos penais para combater **condutas mais gravosas e dolosas de restrição da concorrência**, funcionando como medida extrema de proteção do mercado.

Resumindo conceitos-chave de ordem econômica:

- **Dumping:** prática de vender abaixo do custo para eliminar concorrentes. **Já foi crime** específico na Lei 8.137/90, mas hoje **não há previsão expressa**, podendo configurar ilícito administrativo ou, se deliberadamente destinado a monopólio, enquadrar-se no abuso do inciso I.
- **Cartel:** acordo entre concorrentes para fixar preços, dividir mercado ou controlar oferta. **É crime** previsto no art. 4º, inciso II, da Lei 8.137/90. Crime de mera conduta (basta o acordo).

- **Monopólio:** situação de mercado com um fornecedor único. **Não é crime por si só.** Apenas o **abuso do monopólio** (elevação arbitrária de preços, eliminação de concorrência nascente etc.) é combatido, seja penalmente ou via regulação.

Crimes contra as Relações de Consumo (Art. 7º)

O art. 7º da Lei 8.137/90 define os **crimes contra as relações de consumo**, tutela diretamente o interesse público na **lealdade das práticas comerciais e na proteção do consumidor**. Surgindo no mesmo contexto do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90), que foi promulgado dois meses antes, o art. 7º criminaliza condutas de fornecedores que prejudiquem ou coloquem em risco os consumidores em geral. O bem jurídico aqui é difuso e de natureza coletiva: a **ordem nas relações de consumo**, a confiança do público no mercado de consumo e a segurança nas transações entre fornecedores e consumidores. Tais normas penais complementam o CDC, assegurando efetividade ao mandamento constitucional de defesa do consumidor (CF, art. 5º, XXXII).

O art. 7º elenca **nove incisos (I a IX)** com condutas variadas, todas elas em princípio praticadas por fornecedores (sejam fabricantes, comerciantes ou prestadores de serviço) em detrimento dos consumidores. Muitas dessas práticas também são consideradas infrações administrativas pelo CDC, mas aqui recebem a resposta penal quando ocorridas dolosamente em maior gravidade. Vejamos cada inciso:

- **I – Favorecer ou preferir, sem justa causa, comprador ou freqüês, ressalvados os sistemas de entrega ao consumo por intermédio de distribuidores ou revendedores:** este inciso proíbe a **preferência injustificada de clientes** por parte do fornecedor. Trata-se de vedar a discriminação entre consumidores que não tenha motivo legítimo. Em outras palavras, o comerciante não pode, por mera liberalidade ou por critérios escusos, favorecer determinados compradores em detrimento de outros equivalentes. *Exemplo:* um fornecedor de determinado insumo essencial que possui poucos concorrentes e resolve atender apenas certos clientes “amigos” e recusar vendas para outros, sem motivo justificável

(não se trata de questão de falta de estoque, mas sim favoritismo arbitrário) – isso viola a isonomia nas relações de consumo e configura o crime do inciso I. **Exceção:** O dispositivo ressalva os sistemas de distribuição exclusiva, ou seja, casos em que por legítima estratégia comercial há distribuidores ou revendedores autorizados para determinadas praças – nesses casos, naturalmente um consumidor de certa região só pode ser atendido pelo revendedor local, o que não caracteriza injusta discriminação.

- **II – Vender ou expor à venda mercadoria cuja embalagem, tipo, especificação, peso ou composição esteja em desacordo com as prescrições legais, ou que não corresponda à respectiva classificação oficial:** aqui pune-se a **comercialização de produto fora dos padrões regulamentares** ou com informações enganosas de qualidade/peso. Há dois núcleos: (a) vender produto em desconformidade com as normas técnicas legais (por exemplo, um produto alimentício com composição diferente da permitida, ou peso líquido inferior ao declarado na embalagem, violando normas do Inmetro, Anvisa etc.); (b) vender produto que não corresponda à classificação oficial a que pertence (por exemplo, vender arroz de categoria inferior rotulado como “Tipo 1” quando não o é). *Exemplo:* um comerciante reembala açúcar comum como se fosse açúcar orgânico premium, sem atender aos requisitos legais dessa classificação – estaria vendendo mercadoria em desacordo com a classificação oficial, incorrendo no inciso II.
- **III – Misturar gêneros e mercadorias de espécies diferentes, para vendê-los ou expô-los à venda como puros; misturar gêneros e mercadorias de qualidades desiguais para vendê-los ou expô-los à venda por preço estabelecido para os de qualidade mais alta:** este inciso trata de **adulteração de qualidade de produtos**, através de mistura indevida. Na primeira parte, proíbe misturar produtos de naturezas diferentes e vendê-los como se fossem puros (ex.: misturar álcool em combustível e vender como gasolina pura; ou misturar grãos de café com outro grão e vender como café puro). Na segunda parte, proíbe misturar produtos de qualidades diferentes e vender pelo preço dos de qualidade superior – ou seja, **enganar o consumidor quanto à qualidade**, mesclando produto de primeira linha com de segunda, mas cobrando

como se tudo fosse de primeira. *Exemplo*: um vendedor de especiarias mistura pimenta-do-reino de boa qualidade com pimenta de qualidade inferior (mais barata) e empacota tudo rotulado como “pimenta-do-reino premium”, cobrando preço elevado – configura o crime do inciso III. Outro exemplo clássico: adicionar água ou outro líquido em bebida alcoólica e vendê-la como se fosse pura, ou misturar leite com água e soda cáustica (prática infelizmente já registrada) e vender como leite puro – adulterando a pureza do produto e lesando o consumidor.

- **IV – Fraudar preços por meio de:** (alíneas a a d). O inciso IV tipifica várias formas de **fraude de preço**, ou seja, engodos cometidos pelo fornecedor para cobrar mais do consumidor sem que este perceba ou justificadamente pagaria. As alíneas detalham:
 - a) *“alteração, sem modificação essencial ou de qualidade, de elementos tais como denominação, sinal externo, marca, embalagem, especificação técnica, descrição, volume, peso, pintura ou acabamento de bem ou serviço”* – aqui refere-se a meras alterações cosméticas ou nominais do produto/serviço, sem melhoria real, apenas para justificativa enganosa de novo preço. Exemplo: relançar um produto com nova embalagem ou nome diferente, sem nenhuma alteração de qualidade, e cobrar mais caro como se fosse um produto superior. Ou mudar a pintura/forma de um aparelho eletrônico sem mudar suas funcionalidades, visando vendê-lo como “nova versão” mais cara.
 - **b) “divisão em partes de bem ou serviço, habitualmente oferecido à venda em conjunto”** – proíbe a venda **fatiada de um item normalmente vendido inteiro**, de modo a somar preços maiores. Exemplo: um curso que geralmente é vendido como pacote completo por X, mas o fornecedor decide dividir o mesmo conteúdo em vários módulos vendidos separadamente a um custo total maior que X, sem avisar claramente que outrora era um conjunto – enganando o consumidor para pagar mais. Ou ainda, vender separadamente peças que usualmente vêm juntas (um conjunto de ferramentas, por exemplo) para lucrar mais.
 - **c) “junção de bens ou serviços, comumente oferecidos à venda em separado”** – é o inverso: **venda casada disfarçada**, combinando produtos independentes em um só pacote para cobrar por todos,

impedindo o consumidor de adquirir apenas o que deseja. Exemplo: uma operadora só vender um canal de TV a cabo se o cliente contratar um pacote de vários canais, mesmo que ele queira só um – isso força a junção de serviços normalmente separados. Ou uma loja só vender um produto se o cliente levar outro junto. Essa prática é vedada inclusive pelo CDC e aqui aparece no rol penal.

- **d) “aviso de inclusão de insumo não empregado na produção do bem ou na prestação dos serviços”** – refere-se à propaganda enganosa de “valor agregado” inexistente: anunciar que tal produto contém ingrediente especial X (mais caro) quando na verdade não o contém. Exemplo: um fabricante de suco divulga que seu suco tem polpa natural de fruta, mas na verdade é só aromatizante artificial – está indicando um insumo (polpa natural) não realmente empregado, para justificar preço maior, incorrendo na fraude do item d.

Em resumo, o inciso IV coíbe manipulações e truques usados para **mascarar preços abusivos** ou “*enganar no conteúdo ou apresentação para cobrar mais do que devido*”. São práticas enganadoras que lesam não só financeiramente o consumidor, mas também sua liberdade de escolha informada.

- **V – Elevar o valor cobrado nas vendas a prazo de bens ou serviços, mediante a exigência de comissão ou de taxa de juros ilegais:** aqui pune-se a prática de **cobrança abusiva em vendas a crédito**. Em vendas parceladas, é legítimo cobrar juros ou encargos dentro dos limites legais ou contratados; porém, o inciso V criminaliza cobrar **comissões ou juros acima do permitido em lei**, que elevem o preço final além do devido. É comum pensar em casos de “juros extorsivos” ou cobranças embutidas não transparentes. *Exemplo:* uma loja anuncia um produto por R\$ 1.000 à vista ou 10x de R\$ 130 “sem juros” – na prática, $10 \times 130 = 1.300$, implicando juros mascarados de 30%. Se essa cobrança exceder limites legais (como da taxa de mercado ou sem informação adequada), pode configurar a exigência de comissão/juros ilegais punível pelo inciso V. Outro exemplo: um financiamento em que, além dos juros contratuais, a financeira exige uma “taxa de abertura de crédito” não prevista em lei, encarecendo o custo total – isso também pode ser enquadrado.

- **VI – Sonegar insumos ou bens, recusando-se a vendê-los a quem pretenda comprá-los nas condições publicamente ofertadas, ou retê-los para o fim de especulação:** esse inciso visa coibir o **boicote e a retenção especulativa de produtos**. “Sonegar” no sentido de ocultar mesmo – o fornecedor recusa vender um produto que ele *tem disponível*, para alguém disposto a comprar dentro das condições normais anunciadas, *sem motivo legítimo*, apenas para forçar alguma condição ulterior (geralmente, esperar o preço subir – especulação). Ou então retém estoques (não coloca à venda) deliberadamente, para provocar escassez no mercado e vender depois por preço majorado. *Exemplo:* um distribuidor de combustíveis com tanque cheio de gasolina decide não fornecer para os postos durante alguns dias, esperando que a falta no mercado aumente o preço, para então vender mais caro – configura retenção especulativa (inciso VI). Ou um atacadista de arroz que não vende aos pequenos comerciantes apesar de ter estoque e estes quererem comprar às condições normais, visando criar desabastecimento e justificar reajuste – incorre também na figura.
- **VII – Induzir o consumidor ou usuário a erro, por meio de indicação ou afirmação falsa ou enganosa sobre a natureza, qualidade do bem ou serviço, utilizando-se de qualquer meio, inclusive publicidade:** trata-se de **propaganda enganosa fraudulenta**. Muito próximo do que o CDC define como publicidade enganosa, porém aqui em âmbito penal requer dolo de induzir a erro. O fornecedor que, por qualquer meio de comunicação, faz afirmações falsas ou enganosas sobre seu produto/serviço – seja quanto à natureza (o que é), qualidade, características – para levar o consumidor a adquiri-lo sob falsa impressão, comete crime. *Exemplo:* um fabricante de veículos anuncia que seu carro atinge determinada eficiência de combustível ou nível de segurança, sabendo que é mentira, induzindo compradores a erro – incide no art. 7º, VII. A amplitude “qualquer meio” inclui propaganda formal em mídia, embalagens, boca a boca, panfletos etc., desde que atinja o público consumidor com informação mentirosa relevante.
- **VIII – Destruir, inutilizar ou danificar matéria-prima ou mercadoria, com o fim de provocar alta de preço, em proveito próprio ou de terceiros:** aqui penaliza-se a **queima ou destruição de**

estoque para manipular preços, claramente uma **especulação criminosa**. Diferencia-se do inciso VI (reter estoque) por implicar efetivamente estragar produtos para diminuir a oferta no mercado. *Exemplo*: produtores de determinado alimento perecível (leite, por exemplo) combinam de jogar fora ou inutilizar parte da produção para provocar escassez e forçar preços para cima – isso configura o crime do inciso VIII. Outro exemplo: um fazendeiro, em conluio ou isoladamente, destrói parte de sua colheita de um produto controlado visando aumentar o preço do restante no mercado, atuando “contra o abastecimento” normal – responde por esse delito.

- **IX – Vender, ter em depósito para vender, expor à venda ou, de qualquer forma, entregar matéria-prima ou mercadoria, em condições impróprias ao consumo**: este inciso tipifica a conduta de **comercializar produtos impróprios ao consumo humano**. Abrange desde vender alimentos estragados, vencidos, contaminados, até oferecer produtos industriais inseguros ou fora de especificação a ponto de serem perigosos ou inadequados. Inclui também **manter em estoque** para venda tais produtos (o que já indica intenção de vender). É crime de mera conduta: não precisa efetivamente causar dano a alguém, basta colocar o bem de consumo impróprio em circulação comercial. *Exemplo*: um supermercado que mantém à venda carne estragada ou latas de leite em pó vencidas e avariadas, expondo consumidores a risco, incorre no inciso IX. Outro: uma farmácia que vende medicamentos vencidos ou armazenados incorretamente, impróprios para uso seguro.

Pena do art. 7º: detenção de **2 a 5 anos, ou multa**. Trata-se da mesma faixa penal dos crimes contra a concorrência, mas em regime de detenção (menos grave que reclusão). Ressalte-se que a lei permite que o juiz opte por pena alternativa de multa em vez da detenção, o que é comum em crimes de menor lesividade pessoal. No entanto, as condutas podem ter impacto amplo (por exemplo, vender alimento contaminado pode afetar saúde pública), justificando a existência da pena privativa de liberdade.

Jurisprudência sobre o inciso IX (produtos impróprios): O **Superior Tribunal de Justiça (STJ)** tem decisões importantes a respeito do crime de expor à venda mercadoria imprópria para consumo. Entende-se que é crime **formal de perigo abstrato**, ou seja, **não se exige efetivo dano ou lesão ao consumidor para sua consumação** – a mera exposição à venda

de produto impróprio já configura o delito, pois o bem jurídico protegido é a segurança das relações de consumo e a saúde coletiva em potencial. Contudo, como se trata de crime que deixa vestígios materiais (a impropriedade do produto), o STJ afirma ser **indispensável a realização de perícia técnica** para comprovar objetivamente que o item era impróprio para consumo. Isso decorre do art. 158 do CPP, que exige exame de corpo de delito quando a infração deixa vestígios. Por exemplo, se um supermercado está vendendo carnes estragadas, é necessária perícia nos alimentos apreendidos para atestar a impropriedade (ex.: presença de bactérias nocivas, odor de putrefação, prazo de validade expirado com alterações etc.), sob pena de não haver justa causa para ação penal. Simplesmente constatar que estava vencido ou mal acondicionado pode não bastar – há de se demonstrar tecnicamente a inaptidão para consumo. Em casos julgados, o STJ trancou ações penais quando não foi feita perícia direta nos produtos apreendidos, destacando a necessidade de prova pericial da nocividade ou inadequação, e não apenas inferências pelo rótulo de validade vencida. Em suma: **é crime formal**, mas exige comprovação material através de laudo.

Modalidade culposa (parágrafo único do art. 7º): Uma particularidade do art. 7º é que, nas hipóteses dos incisos II, III e IX, admite-se a **forma culposa** do crime. Ou seja, se o agente **não tinha intenção (dolo)** de lesar o consumidor, mas por imprudência, negligência ou imperícia acabou realizando as condutas descritas nesses incisos, ele pode ser responsabilizado penalmente de forma culposa. A lei estabelece que, ocorrendo a modalidade culposa nesses casos, **a pena é reduzida**: a de detenção reduz-se de um terço, ou, se for aplicada multa, esta reduz-se à quinta parte. Essa previsão é excepcional no Direito Penal, já que a maioria dos crimes de consumo exige dolo. Aqui, porém, entendeu-se que mesmo uma conduta culposamente praticada (por exemplo, vender produto impróprio por negligência no controle de qualidade) merece sanção penal leve, dada a relevância do bem jurídico.

Incisos que admitem crime culposos (art. 7º, par. único):

– Inciso II: vender ou expor produto em desacordo com as normas ou classificação oficial (ex.: por negligência, a fábrica não rotulou corretamente o peso do produto).

– Inciso III: misturar produtos de espécie ou qualidade desigual, vendendo como puros ou de qualidade superior (ex.: um funcionário despreparado mistura lotes distintos sem intenção de fraude, mas por erro, comprometendo a qualidade do produto oferecido).

– Inciso **IX**: vender ou entregar mercadoria imprópria ao consumo (ex.: o dono do mercado deixa, por descuido, que produtos vencidos sejam colocados à venda, sem intenção de lesar o público). *Se comprovada a ausência de dolo e a presença de culpa (falta de dever de cuidado), o agente responderá culposamente, com pena reduzida (detenção reduzida de 1/3 ou multa até 1/5).*

Nos demais incisos (I, IV, V, VI, VII, VIII) não há previsão de punição culposa – ou seja, somente configuram crime se praticados dolosamente (com intenção de obter vantagem indevida ou enganar o consumidor).

Parágrafo único do art. 11 (relacionado a consumo): Cabe mencionar aqui, por pertinência ao tema de consumo, o **parágrafo único do art. 11 da lei**, que traz regra específica: *“Quando a venda ao consumidor for efetuada por sistema de entrega ao consumo ou por intermédio de outro em que o preço ao consumidor é estabelecido ou sugerido pelo fabricante ou concedente, o ato por este praticado não alcança o distribuidor ou revendedor”*. Essa disposição, embora localizada nas “Disposições Gerais”, relaciona-se às **relações de consumo verticalizadas**. Seu significado é que, se o fabricante impõe ou sugere o preço final ao consumidor (como ocorre em sistemas de franquia, concessionárias, ou venda consignada), eventuais condutas delituosas referentes a preço (por exemplo, um preço excessivo ou prática abusiva) **serão atribuídas ao fabricante, não ao comerciante varejista**. Em outras palavras, se o revendedor apenas repassa ao consumidor final o preço fixado pelo fabricante, e esse preço constitui uma infração penal (digamos, art. 7º, V – taxa de juros ilegal embutida, por hipótese), o revendedor não responde criminalmente, pois não foi ele quem decidiu ou manipulou o preço – *“o ato praticado pelo fabricante não alcança o distribuidor”*. Essa regra evita responsabilização penal injusta do pequeno comerciante na ponta quando toda a política de preços é definida pela indústria ou franqueador. Em concursos, costuma-se cobrar essa sutileza, destacando que **não há coautoria ou participação automática do lojista nos crimes do fabricante** em tais sistemas de venda sugerida – é necessário demonstrar contribuição dolosa dele além de simplesmente praticar o preço sugerido.

Recapitulação das penas (arts. 4º a 7º): Os crimes contra a ordem econômica (art. 4º) e contra as relações de consumo (art. 7º) têm penas similares na faixa de duração (2 a 5 anos), diferenciando-se reclusão (concorrência) e detenção (consumo). Todos são considerados delitos de médio potencial ofensivo, passíveis inclusive de suspensão condicional do processo se a

pena mínima for igual ou inferior a 1 ano (no caso de alguns incisos do art. 7º, interpretando-se “detenção até 2 anos” – mas como há mínima de 2 anos, em princípio não cabe suspensão, exceto talvez forma culposa que reduza a pena mínima). O importante é perceber que a lei equiparou em severidade relativa tanto a proteção da concorrência quanto a do consumidor, sinalizando a relevância social desses bens jurídicos no contexto da ordem econômica constitucional (justiça social, defesa do consumidor e livre concorrência são princípios do art. 170 da CF).

Capítulo III – Das Multas (Arts. 8º a 10)

O **Capítulo III** estabelece regras específicas para a **pena de multa** aplicável aos crimes definidos na lei. Trata-se de disposições penais pecuniárias que variam conforme a natureza do delito e visam assegurar que a punição tenha efeito econômico adequado, levando em conta a vantagem auferida pelo agente e sua capacidade financeira.

- **Art. 8º:** dispõe que, **nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º** (ou seja, crimes contra a ordem tributária, sejam praticados por particulares ou por funcionários públicos), a **pena de multa** deve ser fixada entre **10 e 360 dias-multa**. Essa quantidade de dias-multa relativamente ampla permite ao juiz calibrar a multa de acordo com a gravidade e extensão da sonegação praticada. Além disso, o art. 8º traz um **Parágrafo único** determinando que o valor de cada dia-multa será fixado pelo juiz **entre 14 e 200 Bônus do Tesouro Nacional (BTN)**. O BTN era um indexador monetário existente à época (hoje, com a extinção do BTN, a correção é convertida para moeda corrente). Em termos simples, isso significava que cada dia-multa não poderia ser inferior a 14 vezes o valor do BTN nem superior a 200 vezes o BTN. Dessa forma, a **multa total** variará de no mínimo $10 \times 14 = 140$ BTN até no máximo $360 \times 200 = 72.000$ BTN. O BTN, quando extinto, valia CR\$ 1,00 (um cruzeiro real). Atualmente, as multas penais são fixadas em dias-multa convertidos ao salário mínimo ou critério que a jurisprudência adote, mas o essencial é que se tem um **mínimo legal** razoavelmente alto (14 vezes a unidade) para desestimular multas ínfimas. O juiz, ao fixar a multa, deve considerar as circunstâncias do caso concreto – o art. 8º menciona que será conforme necessário e suficiente para

reprovação e prevenção do crime, obedecendo ao critério do art. 59 do CP. Assim, delitos tributários mais graves (evasão de grande monta) receberão dias-multa mais próximos do teto e possivelmente com valor unitário também elevado, ao passo que casos menores receberão dias-multa mais próximos do mínimo.

- **Art. 9º:** permite a **conversão da pena privativa de liberdade em pena de multa** (substituição penal) nos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo. Estabelece tetos de multa de acordo com o crime: **Inciso I:** nos crimes definidos no **art. 4º** (ordem econômica), a reclusão pode ser convertida em multa no valor equivalente de **200.000 a 5.000.000 BTN**; **Inciso II:** nos crimes definidos nos **arts. 5º e 6º** (os quais, como vimos, foram revogados em 2011, mas à época abrangiam práticas contra a ordem econômica também), a conversão seria em multa de **5.000 a 200.000 BTN**; **Inciso III:** nos crimes definidos no **art. 7º** (relações de consumo), em multa de **50.000 a 1.000.000 BTN**.

Essa previsão indicava que o juiz poderia, considerando a situação econômica do réu e a vantagem ilícita obtida, **substituir a pena de prisão por uma multa pesada**, dentro desses intervalos. A *ratio legis* aqui era oferecer uma alternativa de punição econômica elevada, especialmente útil quando o principal efeito do crime foi o ganho patrimonial. Por exemplo, em casos de cartel (art. 4º) ou fraude ao consumidor (art. 7º) cometidos por grandes empresas ou empresários, muitas vezes a multa alta é mais efetiva que encarcerar. Note que a conversão em multa nesses patamares não era automática: dependia de o juiz julgar adequado no caso concreto, levando em conta a gravidade e o ganho obtido. Além disso, hoje, com a revogação dos arts. 5º e 6º, o inciso II do art. 9º perdeu objeto; e o inciso I e III remanescem teoricamente aplicáveis. Em termos de valores, 5.000.000 BTN na época era quantia significativa (milhares de vezes maior que as multas do art. 8º). Isso demonstra o intento de **atingir o agente no bolso de forma proporcional ao dano econômico causado**.

- **Art. 10:** confere ao juiz um poder-dever de ajustamento da multa penal: *“Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá diminuí-las até a*

décima parte ou elevá-las ao décuplo.”. Esse dispositivo possibilita correções quando a multa calculada pelos critérios anteriores não se mostrar adequada. Ou seja, se mesmo aplicando o máximo de dias-multa e valor unitário permitido a multa for irrisória diante do lucro obtido pelo criminoso, o juiz pode **decuplicar** (multiplicar por 10) a multa final. Inversamente, se a multa mínima legal for exageradamente alta para um réu de pequena condição econômica, o juiz pode **reduzi-la até um décimo** do cálculo normal. Trata-se de dar efetividade aos princípios da **proporcionalidade e suficiência da pena**, evitando tanto que um criminoso abastado pague uma multa insignificante (perdendo o caráter dissuasório), quanto que um réu pobre seja esmagado por multa desproporcional (perdendo o caráter reeducativo).

Em suma, o Capítulo III demonstra a preocupação do legislador em calibrar as **penas de multa** de forma mais refinada do que o comum, já que os crimes em questão envolvem benefícios econômicos indevidos. A ideia é que **o crime não compense financeiramente**: quem sonegou ou formou cartel e obteve ganho elevado pode ser punido com multa que lhe retire esse proveito e mais um pouco, prevenindo a reincidência lucrativa. Por outro lado, o juiz tem flexibilidade para não impor sanção despropositada a quem causou dano modesto ou não tem recursos – tudo sempre respeitando os limites da lei (que já eram bastante amplos).

Exemplo ilustrativo: Uma grande empresa foi condenada por prática de cartel, tendo auferido, estima-se, um lucro ilegal de R\$ 50 milhões. A pena de prisão foi fixada em 4 anos, mas como se trata de pessoa jurídica indireta (responsáveis pessoas físicas) e efeitos econômicos, o juiz decide converter a prisão em multa. Pelo art. 9º, I, poderia aplicar até 5.000.000 BTN. Supondo BTN atualizado equivalendo a R\$1 (hipotético), o teto seria R\$ 5 milhões – mas isso é inferior ao ganho ilícito de R\$ 50 milhões. O juiz então, com base no art. 10, **eleva ao décuplo** esse teto, podendo chegar a R\$ 50 milhões de multa, alinhando assim a sanção ao proveito obtido. Desse modo, elimina-se o ganho ilegal e ainda pune-se com valor adicional, restaurando o efeito pedagógico da lei.

Capítulo IV – Das Disposições Gerais (Arts. 11 a 18)

O **Capítulo IV** reúne disposições finais de caráter geral e procedimental, complementando os tipos penais anteriores. Nele constam regras sobre concurso de agentes, agravantes, ação penal, delação premiada, extinção de punibilidade e medidas administrativas. Também há previsão de um crime residual (no art. 18, já revogado) e remissões a alterações no Código Penal e em legislação correlata.

Principais dispositivos do Capítulo IV:

- **Art. 11:** estabelece a regra de participação nos crimes da lei. Diz que *“quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”*. É uma cláusula de **equiparação do partícipe ao autor**, reiterando o art. 29 do Código Penal (concurso de pessoas) e deixando claro que mesmo se o agente usar uma empresa como instrumento (p. ex., fraudar por meio de pessoa jurídica interposta), não se exime da responsabilidade penal. Assim, se vários indivíduos colaboram para a fraude tributária ou para o crime contra o consumidor, todos responderão na medida de seu dolo ou culpa. A menção à **pessoa jurídica** é interessante: embora no Brasil não se admita pena criminal para pessoa jurídica em crimes tributários/econômicos (salvo ambientais), esse artigo reforça que **os indivíduos por trás de uma pessoa jurídica serão penalizados**. A empresa em si pode sofrer sanções administrativas (multas fiscais, por exemplo), mas na esfera penal, buscam-se os responsáveis de fato para aplicá-lhes as penas previstas.
- **Parágrafo único do art. 11:** conforme já explicado na parte de consumo, esse parágrafo único dispõe sobre a situação específica de **venda ao consumidor final por sistema de distribuição**. Reiterando: se o preço ao consumidor é ditado pelo fabricante (ou concedente, como no caso de franquias), eventuais crimes contra relações de consumo decorrentes desse preço ou prática **não atingem o distribuidor/revendedor**, mas sim a fonte (fabricante).

Em termos jurídicos, quer dizer que o distribuidor não é partícipe nem coautor de um eventual crime que consista, por exemplo, em cobrar preço abusivo, se ele apenas está repassando o preço fixado pelo fabricante. Essa norma evita a responsabilidade objetiva do revendedor e busca direcionar a persecução a quem realmente tomou a decisão lesiva (o fabricante no topo da cadeia).

- **Art. 12:** já mencionado parcialmente, traz as **circunstâncias agravantes especiais** que podem elevar as penas dos crimes dos arts. 1º, 2º e 4º a 7º em **1/3 até 1/2**. Listando-as: **I – ocasionar grave dano à coletividade; II – ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções; III – ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou comércio de bens essenciais à vida ou à saúde**. Todas buscam punir mais severamente situações em que a infração tem impacto social mais amplo ou envolve dever de fidúcia agravado. Por exemplo, se uma fraude tributária ou contra consumidores causa prejuízo de larga escala à coletividade (inciso I), como um cartel que elevou o preço de combustíveis em uma capital, isso justifica sancionamento mais duro. A agravante do servidor público (inciso II) aplica-se principalmente quando um **particular** comete o crime e conta com a participação de um servidor, ou quando um servidor pratica crime da lei que não seja o funcional do art. 3º – por exemplo, um fiscal aposentado que atua ajudando uma empresa a fraudar tributos, ou um servidor fora de função que comete um crime de consumo. Se o servidor estiver **em função ativa e comete o crime funcional do art. 3º**, aí não cabe essa agravante, pois a condição de funcionário já é parte do crime específico (conforme visto). E o inciso III agrava, por exemplo, fraudar preços ou qualidade de **bens essenciais** (remédios, alimentos básicos, água, luz, combustíveis, serviços médicos). Note-se que essas agravantes demonstram a orientação da lei à **supremacia do interesse público e social**: proteger coletividade, punir mais o agente público infiel, e garantir bens vitais.
- **Art. 13:** foi **vetado** pelo Presidente da República quando da sanção da lei. Portanto, não tem conteúdo vigente. (O veto, segundo registros históricos, referia-se a uma tentativa de criar mais uma causa de extinção de punibilidade ou algo relativo à aplicação retroativa da lei, mas de fato não integra o texto legal). Em provas,

basta saber que o artigo 13 não existe no ordenamento, pois foi vetado.

- **Art. 14:** este artigo, já abordado, previa a **extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia**. No entanto, ele foi **revogado pela Lei 8.383/91**. Logo, formalmente, hoje o art. 14 está vazio. Entretanto, como também visto, leis posteriores (9.249/95 e 10.684/03) reintroduziram tal benefício fora do corpo da Lei 8.137. Portanto, é preciso cuidado: **dentro da Lei 8.137, não há dispositivo em vigor sobre pagamento extinguindo punibilidade**, mas **essa previsão existe em leis esparsas** que devem ser aplicadas em conjunto. Em concursos, costuma-se perguntar qual a situação da extinção de punibilidade por pagamento: a resposta é que sim, existe possibilidade conforme legislação superveniente (por exemplo, art. 9º da Lei 10.684/03), apesar de o art. 14 ter sido revogado. A tendência jurisprudencial, conforme mencionado, é aceitar a quitação a qualquer tempo, até após trânsito em julgado (STJ), e o STF firmou entendimento até o recebimento da denúncia (Súmula Vinc. 24 trata de outro aspecto, mas quanto a pagamento, o STF posicionado no sentido da lei 9.249/95 – antes da denúncia).
- **Art. 15:** estabelece que *“os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Código Penal”*. Ou seja, reforça que **todos os crimes da Lei 8.137/90 são de ação penal pública incondicionada**, promovidos pelo Ministério Público. Cita o art. 100 do CP que, na época, versava sobre ação penal (hoje a matéria está no CPP, mas mantém-se a ideia). Isso significa que **não depende de queixa ou representação de particulares lesados**. No entanto, há uma peculiaridade prática (não expressa aqui, mas decorrente do sistema legal): nos crimes tributários materiais (art. 1º, I a IV), **exige-se a representação fiscal do órgão fazendário após constituição do crédito** para que o MP ofereça a denúncia. Não é uma condição de procedibilidade na lei, mas sim decorrência do já explicado entendimento vinculante do STF. Em contrapartida, nos crimes de consumo, não há qualquer necessidade de representação de vítima (o consumidor), podendo o MP agir de ofício desde que tenha notícia dos fatos.

- **Art. 16:** dispõe que *“qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, indicando o tempo, lugar e elementos de convicção”*. Trata-se de facilitar as **denúncias e delações por parte da sociedade**. Em essência, qualquer cidadão que tenha conhecimento de uma sonegação, um cartel, uma fraude ao consumidor, pode encaminhar representação escrita ao Ministério Público com os detalhes. Não é exatamente uma ação popular penal, mas um meio de **notitia criminis** formal incentivado. Isso se alinha ao interesse público difuso nesses crimes: muitas vezes o consumidor ou concorrente prejudicado pode levar informações ao MP. O texto legal inclusive orienta a pessoa a **indicar informações sobre fato, autoria, tempo, lugar e elementos de convicção** – quase um roteiro de como fazer a representação. Vale notar que isso **não vincula o MP** a oferecer denúncia imediata; ele avaliará, pode requisitar inquérito policial etc. Mas impede a inércia por desconhecimento – se provocado com elementos concretos, o parquet deve agir, uma vez que ação é pública.
- **Parágrafo único do art. 16:** este dispositivo consagra uma modalidade de **“delação premiada”** no contexto dos crimes da lei. Estabelece que *“nos crimes previstos nesta lei, cometidos em quadrilha ou coautoria, o coautor ou partícipe que, mediante confissão espontânea, revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delitosa, terá sua pena reduzida de um a dois terços”*. Ou seja, se houver concurso de agentes (coautores) – por exemplo, um grupo de pessoas conspiradas para fraudar tributos ou formar cartel – aquele que **voluntariamente confessar e entregar todo o esquema** à polícia ou ao juiz ganha o benefício de redução substancial da pena (33% a 66%). Trata-se de uma típica **delação premiada** (a lei de 1990 já trazia esse conceito, que depois se tornou comum em legislações de crime organizado). Notar que não exige formalmente acordo prévio com MP ou juiz: basta a confissão espontânea reveladora e isso **deve** ser considerado para redução na sentença. Na prática, hoje pode se formalizar via acordo, mas na forma original da lei bastava a conduta voluntária. *Exemplo:* três empresários combinam um cartel; um deles resolve, antes de

qualquer denúncia, procurar a polícia, confessa e entrega documentos provando o cartel e implicando os comparsas. Ele fará jus à redução de pena na sentença final (um a dois terços) como **informante-colaborador**. Esse mecanismo visa **facilitar a descoberta de crimes de difícil percepção**, como sonegações complexas ou cartéis secretos, oferecendo ao criminoso arrependido ou estrategista um incentivo para se adiantar e ajudar as autoridades (uma forma rudimentar do que hoje se chamaria “acordo de leniência” ou colaboração premiada). O efeito é a redução da pena, mas não a extinção – difere portanto do que acontecia no Refis, por exemplo, onde pagar o tributo extingue punibilidade; aqui o delator ainda será condenado, porém com pena bem menor (podendo às vezes nem ser preso, dependendo do quanto foi reduzido). Esse parágrafo único foi incluído pela **Lei 9.080/1995**, reforçando as ferramentas de investigação penal tributária.

- **Art. 17:** determina que *“competete ao Departamento Nacional de Abastecimento e Preços (DNAP), quando necessário, providenciar a desapropriação de estoques, a fim de evitar crise no mercado ou colapso no abastecimento”*. Este artigo funciona como **disposição administrativa e cautelar**, pensada para casos dos crimes contra a economia e consumo. Se há evidências, por exemplo, de que determinados agentes estão retendo ou destruindo estoques (como nos crimes dos incisos VI e VIII do art. 7º) e isso ameaça o abastecimento público, o Estado pode intervir **desapropriando (pagando indenização e tomando para si) os estoques de bens essenciais** para normalizar o mercado. O DNAP mencionado era um órgão governamental existente à época (ligado ao Ministério da Fazenda, se não me engano), responsável pela política de preços e abastecimento. Hoje suas funções foram absorvidas por outros órgãos (Secretaria de Acompanhamento Econômico, etc.), mas em termos legais, essa prerrogativa permanece: é uma medida drástica, de utilizar o instituto da desapropriação (normalmente usado para reforma agrária, utilidade pública) para **garantir o abastecimento** e neutralizar práticas especulativas ou cartelizadoras que retirem produtos do mercado. Não é exatamente sanção penal, mas uma ferramenta de política pública emergencial. E depende de *necessidade*, ou seja, situações de risco de **“crise de mercado**

ou colapso no abastecimento” – por exemplo, se um cartel de produtores de arroz retém toneladas do produto elevando muito o preço, o governo poderia desapropriar esses estoques e colocá-los à venda para baixar o preço, indenizando os proprietários pelo valor justo (provavelmente não o especulativo). Essa medida mostra o **viés intervencionista** da lei em prol do interesse coletivo na área econômica, alinhado com o art. 173, §4º da CF.

- **Art. 18:** este artigo integrava a lei original, mas foi **revogado pela Lei 8.176/1991**. Ele previa a inclusão de um artigo 163 no Código Penal, dentro do capítulo de crimes contra o patrimônio, para punir a **exploração ilegal de bens ou riquezas pertencentes à União** (como recursos minerais, petróleo etc.), com pena de detenção de 1 a 4 anos e multa. Basicamente, o art. 18 pretendia criminalizar a extração ou comercialização não autorizada de recursos naturais da União. Contudo, apenas poucos meses depois, entrou em vigor a Lei 8.176/91, específica *“sobre crimes contra a ordem econômica e criação de monopólio da União”*, a qual tipificou as condutas de usurpação de patrimônio da União (como exploração clandestina de petróleo, operando sem autorização) e revogou este art. 18. Assim, o art. 18 já não produz efeitos. Hoje, quem explora ilegalmente bem da União (ex: garimpo em terra pública sem permissão) é processado com base na Lei 8.176/91, não na 8.137. Portanto, para fins didáticos, basta saber que **o art. 18 foi revogado** e esse assunto (exploração de recursos federais) é tratado em outra lei.

Após o art. 18, a Lei 8.137/90, embora não diga “Capítulo V”, continua com artigos que não pertencem mais a capítulos mas sim a **disposições finais e modificativas** do ordenamento:

- **Art. 19:** alterou o Código Penal, mais precisamente o *caput* do art. 172 do CP, que trata do crime de emissão de duplicata simulada. O novo texto, dado pelo art. 19, passou a definir o crime do CP 172 como *“emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado”*, com pena de **detenção de 2 a 4 anos, e multa**. Antes, a pena era mais branda. Essa alteração harmonizou o CP com as preocupações da Lei 8.137: emitir duplicata simulada (uma espécie de fraude comercial) é um crime que também toca

na ordem econômica/financeira, então aumentou-se a pena (antigamente era detenção de 1 a 6 meses ou multa apenas).

- **Art. 20:** alterou o §1º do art. 316 do CP (crime de concussão). O art. 316 *caput* (concussão) já punia o servidor que exige vantagem indevida. O §1º tratava de uma forma qualificada de concussão: *“se o funcionário exige tributo ou contribuição social indevido, ou, quando devido, emprega meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza”*. Antes, isso era um parágrafo de concussão com pena menor (creio que detenção). A Lei 8.137/90 alterou para pena de **reclusão de 3 a 8 anos, e multa**. Ou seja, endureceu a punição para o caso de **exação fiscal abusiva** (cobrança vexatória de tributo devido ou cobrança de tributo indevido sabendo que não é devido). Esse art. 316, §1º do CP, punido com reclusão 3-8, acabou por se aproximar das penas do art. 3º, II da Lei 8.137 (3-8 anos) – que é curioso: um, CP, pune o excesso de autoridade (cobrar o que não devia ou de forma vexatória); o outro, Lei especial, punia o afrouxamento da autoridade mediante corrupção. Ambos agora com mesma faixa de reclusão, mostrando que a lei quis reprimir tanto o abuso quanto a prevaricação tributária.
- **Art. 21:** alterou o art. 318 do CP, que define o crime de facilitação de contrabando ou descaminho (o “auxílio de servidor público ao contrabando”). Antes de 1990, a pena do art. 318 CP era detenção (mais branda). A Lei 8.137 modificou a fixação da pena para **reclusão de 3 a 8 anos, e multa**, ou seja, equiparou à punição do contrabando/descaminho ativo (CP art. 334) e do art. 3º, II. Assim, se um policial ou fiscal faz vista grossa ou colabora para contrabando na fronteira, pode pegar 3 a 8 anos, endurecendo o combate a crimes contra a ordem tributária (descaminho é sonegação via fronteira). Essa alteração faz sentido dentro do pacote de proteger a ordem tributária: não adianta punir severamente quem deixa de pagar imposto internamente se o contrabando (não pagar imposto por via de fronteira) e sua facilitação continuassem brandos. Então uniformizou-se para cima as penas.
- **Art. 22:** cláusula de vigência – *“esta lei entra em vigor na data de sua publicação”*. Ou seja, não houve *vacatio legis*, a lei teve eficácia imediata desde 28 de dezembro de 1990. Isso foi importante porque ela agravou penas e incriminou condutas novas; como é

direito penal, **não retroagiu para prejudicar**, mas se destinou a casos dali em diante.

- **Art. 23:** cláusula revogatória – revogou “*disposições em contrário e, em especial, o art. 279 do Código Penal*”. O art. 279 do CP (do Código Penal de 1940) tratava de “atentado contra a liberdade de trabalho” ou algo similar (na verdade, CP 1940 art. 197, 198 tratam de atentado contra liberdade de contrato – preciso verificar o que era o 279). É possível que o CP art. 279 versasse sobre algum crime econômico já não aplicado; creio que, antes, existiam artigos no CP que tratavam genericamente de infrações contra a economia popular (havia a Lei de Economia Popular 1521/51 etc.). Seja como for, ao citar expressamente o art. 279 do CP, a Lei 8.137 tornou claro que substituíra algum tipo penal antigo do Código Penal que talvez fosse redundante ou conflitante. **Conclusão:** com o art. 23, todos os delitos relativos a sonegação fiscal da antiga Lei 4.729/65 e correlatos do CP ficaram implicitamente revogados e substituídos pelos novos (tanto que a Lei 4.729/65 de sonegação foi tacitamente superada – inclusive as penas antes eram bem diferentes, como citado em comentário doutrinário: multa alta e prisão baixa, inverso da Lei 8.137). A intenção era consolidar em uma lei só a matéria de crimes tributários, econômicos e de consumo, revogando a legislação esparsa anterior.

A **Lei 8.137/1990** foi, e continua sendo, um marco no Direito Penal Econômico brasileiro, inserindo no ordenamento um **microsistema repressivo da sonegação fiscal, dos ilícitos contra a concorrência e das fraudes ao consumidor**, tudo sob uma perspectiva de proteção da ordem econômica constitucional. Sua **estrutura** abrangeu, em capítulos e seções bem definidos, desde os *sujeitos ativos comuns* (particulares) até *sujeitos ativos especiais* (funcionários públicos), passando pela descrição minuciosa de condutas e sanções, além de prever mecanismos de incentivo à regularização (extinção de punibilidade pelo pagamento), mecanismos de investigação e punição diferenciados (delação premiada, multas proporcionais, agravantes específicas) e harmonia com outros diplomas (alterações no Código Penal e revogações).

Em termos de aplicação prática, a Lei 8.137/90 gerou vasta **jurisprudência**, especialmente em matéria tributária. Pontos consolidados incluem: a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para configuração

dos crimes materiais (SV 24 STF); a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em diversos momentos do processo penal; a caracterização da apropriação de tributo retido (art. 2º, II) como crime formal que, inclusive, não é abrangido pela SV 24 (podendo ser denunciado mesmo antes do lançamento definitivo, pois se trata de valor já confessadamente devido); no âmbito de consumo, o entendimento de que certos delitos protegem interesses difusos de tal forma que não admitem princípio da insignificância facilmente (v.g., vender alimento impróprio mesmo em pequena quantidade fere a saúde pública); a exigência de prova pericial na venda de produtos impróprios; e a utilização crescente da delação premiada no contexto de cartéis, preludiando práticas hoje consagradas na lei de defesa da concorrência (que prevê acordo de leniência administrativo).

Em concursos e estudos acadêmicos, a lei é cobrada frequentemente nos seguintes tópicos: **enumerar as condutas do art. 1º** (saber os cinco incisos clássicos da sonegação), **diferenciar art. 1º e art. 2º** (o que cada um cobre e as penas), **aplicação da Súmula Vinculante 24** (crimes materiais exigem lançamento definitivo), **extinção da punibilidade pelo pagamento e suas idas e vindas legislativas, conceito de crime formal vs material** (inciso V do art. 1º é formal, incisos I-IV materiais, etc.), **quais crimes admitem modalidade culposa** (art. 7º, II, III, IX), **entendimento de “não incidência da SV 24 no art. 2º”**, e **diferença entre crimes de servidor do art. 3º e agravante de servidor no art. 12**. Também é relevante saber que **os arts. 5º e 6º foram revogados** (evitando pegadinhas que listem condutas desses artigos como se ainda fossem crime – e.g., venda casada atualmente é infração administrativa CDC, não mais crime desde 2011).

Em termos de **sistemática**: a Lei 8.137/90 apresenta um **mapa bem delimitado** – do Capítulo I (Crimes tributários) ao Capítulo IV (Disposições gerais), com total de 23 artigos (sendo alguns modificativos do CP). Conhecer essa estrutura facilita o estudo, pois organiza o conhecimento em blocos (tributário, econômico, consumidor, multas, gerais). Mesmo com revogações pontuais, a maior parte de seus dispositivos segue vigente e aplicada. Mantém-se, portanto, como referência obrigatória em **Direito Penal Tributário e Econômico**, integrando o *Manual de Direito Tributário* sob o viés sancionatório e complementando a visão do poder de tributar com seus necessários **limites e responsabilidades penais**, em obediência aos princípios da supremacia do interesse público, da segurança jurídica e da legalidade estrita na tributação. A abordagem da lei é nitidamente **positivista e garantista**: de-

fine taxativamente as condutas ilícitas e as penas, impondo-as em defesa da ordem tributária/econômica, mas também **limitando o poder punitivo** (exigindo, por exemplo, prévio lançamento e processo administrativo fiscal para só então punir criminalmente, o que resguarda o contribuinte de abusos). Dessa forma, o estudo da Lei 8.137/90 alia o conhecimento do **direito tributário material** (como nas obrigações de emitir nota, veracidade de declarações etc.) com o **direito penal**, sendo crucial para concursos da área fiscal e para a formação de uma visão abrangente do sistema tributário brasileiro.

TIPICIDADE, DOLO E CULPA, CRIMES MATERIAIS VS. FORMAIS E A SÚMULA VINCULANTE 24/STF

Conceito de Tipicidade no Direito Penal Tributário

No Direito Penal, **tipicidade** é a qualidade da conduta que se amolda perfeitamente à descrição de um **tipo penal** previsto em lei. Pelo princípio da **legalidade penal** (art. 5º, XXXIX, da CF/88 e art. 1º do CP), somente pode ser considerado crime o fato que se enquadra exatamente na norma incriminadora vigente, **nullum crimen, nulla poena sine lege**. Em outras palavras, para haver crime é preciso que todos os elementos objetivos e subjetivos previstos na lei penal estejam presentes na conduta praticada.

No âmbito do **Direito Penal Tributário**, a tipicidade ganha contornos específicos. Os chamados **crimes contra a ordem tributária** (previstos, principalmente, na Lei nº 8.137/1990) envolvem condutas relacionadas à supressão ou redução de tributos de forma ilícita. Nesses crimes, além dos elementos comuns a qualquer tipo penal, aparece frequentemente um elemento normativo ligado ao Direito Tributário: o **tributo devido**. Assim, a existência de um crédito tributário exigível pode ser condição indispensável para que a conduta seja penalmente típica.

É fundamental distinguir a esfera **administrativa-tributária** da esfera penal. Uma infração tributária (como não pagar um imposto no prazo ou deixar de cumprir uma obrigação acessória) nem sempre será crime – para ser crime, deve configurar uma das hipóteses descritas na lei penal e, via de regra, estar presente o elemento subjetivo do dolo (como veremos adiante em 4.2). O Código Tributário Nacional, em seu art. 136, estabelece que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente

(responsabilidade objetiva ou **infrações formais** no âmbito administrativo). Entretanto, essa regra se aplica **apenas às sanções administrativas tributárias**, como multas, não se estendendo à esfera criminal. Ou seja, o simples fato de ter ocorrido um descumprimento da legislação tributária (por exemplo, deixar de pagar um tributo ou pagar a menor) não implica, por si só, a configuração de crime, caso não haja a **tipicidade penal** – esta exige, além do fato em si, a **conformidade exata com a descrição legal do crime e a presença de dolo**, quando exigido.

Desse modo, **uma conduta só será típica penalmente, no contexto tributário, se preencher todos os requisitos do tipo penal específico**. Por exemplo, o art. 1º da Lei 8.137/90 define como crime “**suprimir ou reduzir tributo**” mediante determinadas condutas (como omitir informação, fraudar fiscalização, falsificar documentos etc.). Isso significa que apenas será crime se, de fato, o agente visou suprimir ou reduzir o tributo devido através daquelas condutas. Se não houver tributo a ser pago (ou seja, se a obrigação tributária nem sequer existia ou já estava extinta), a conduta não realiza o verbo “suprimir/reduzir tributo” de forma típica. Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que, **enquanto não houver a constituição definitiva do crédito tributário, a conduta é penalmente atípica**, pois falta-lhe um elemento essencial do tipo: o tributo exigível. Nas palavras do STF: “*enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 (...). Até então, [...] estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal*”. Em suma, **ato que ainda não gerou um tributo devido (ou cujo débito está em discussão) não configura crime tributário material**, pois falta-lhe tipicidade (ver mais adiante sobre a Súmula Vinculante 24/STF em 4.4).

Outro aspecto da tipicidade penal é que ela abrange tanto os elementos objetivos (fatos, coisas, resultados) quanto os **elementos subjetivos** do tipo (vontade, finalidade do agente). No caso dos crimes tributários, a maioria exige o **dolo** do agente em fraudar o fisco (por exemplo, a intenção de suprimir tributo). Assim, se o contribuinte comete um ato que exteriormente poderia se enquadrar num tipo penal, mas o faz sem vontade ou consciência de violar a lei tributária, não há tipicidade subjetiva – logo, não há crime (essa questão será aprofundada na próxima seção). **Exemplo ilustrativo:** imagine que uma empresa, ao apurar seus tributos, cometa um erro de cálculo ou

de interpretação da legislação e, por isso, recolha valor menor de imposto. Posteriormente, o erro é identificado pela fiscalização. Nesse caso, não tendo havido a intenção deliberada de fraudar o fisco, trata-se de uma infração administrativa (o Fisco cobrará o tributo devido, acrescido de multa e juros), mas não de crime, pois falta o dolo específico de suprimir tributo. A conduta, embora ilícita na esfera fiscal, é **atípica penalmente**, por ausência de correspondência exata com o tipo penal (que pressupõe a vontade de sonegar).

Cabe ressaltar, ainda, a distinção entre **tipicidade formal** e **tipicidade de material** na doutrina penal. A **tipicidade formal** consiste nesse ajuste exato do fato à letra da lei penal. Já a **tipicidade material** refere-se à efetiva lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico protegido pela norma. Em crimes tributários, o bem jurídico tutelado é essencialmente o **erário público** (a ordem tributária, ou seja, o interesse estatal de arrecadação legítima). Por isso, não basta que a conduta se enquadre na descrição legal; exige-se também relevância na ofensa aos cofres públicos para justificar a atuação do Direito Penal, que é *ultima ratio*. Dessa compreensão decorre o reconhecimento do **princípio da insignificância** nos delitos tributários (tema retomado adiante, na seção 4.5). Em síntese, **se a conduta do agente causa uma lesão irrelevante ao erário, pode-se afastar a tipicidade material por inexpressividade da ofensa**, evitando a penalização de bagatelas. O STF já enfatizou que *“uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal, em consonância com os princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade, da necessidade e da intervenção mínima que regem o direito penal”*. Por exemplo, se o valor do tributo supostamente sonegado for extremamente baixo – inferior até mesmo aos limites mínimos que a própria Fazenda Pública adota para cobrar judicialmente – a ação penal deve ser evitada por falta de justa causa, aplicando-se o princípio da insignificância (voltaremos a esse ponto na seção 4.5, com critérios objetivos adotados pela jurisprudência).

Resumindo, **tipicidade penal tributária** requer que a conduta do contribuinte corresponda precisamente a um tipo incriminador previsto em lei (tipicidade formal), e que represente uma ofensa relevante à ordem tributária (tipicidade material). Isso implica: (a) a existência de obrigação tributária descumprida, de modo definitivo, quando se tratar de crimes de resultado; (b) a presença do elemento volitivo de fraude (dolo); e (c) a não configuração de hipóteses de bagatela onde a lesão é insignificante. Nos tópicos seguintes, detalharemos esses aspectos, começando pelo elemento subjetivo (dolo/culpa) e pela distinção entre crimes materiais e formais, culminando

na discussão da Súmula Vinculante 24 do STF, que consagra muitos desses entendimentos.

Elemento Subjetivo: Dolo e Culpa nos Crimes Tributários

O **elemento subjetivo** do crime diz respeito à atitude mental do agente no momento da conduta. No direito penal, a regra geral é que **somente há crime se o agente tiver agido com dolo**, salvo previsão expressa de modalidade culposa (art. 18, parágrafo único, do Código Penal). Dolo é a **vontade livre e consciente de praticar a conduta descrita na lei e de produzir o resultado** (quando houver). Culpa, por outro lado, ocorre quando o agente pratica o fato por **negligência, imprudência ou imperícia**, sem querer o resultado, mas acaba o causando por desatenção aos deveres de cuidado. Os crimes culposos **são exceções** e precisam estar previstos expressamente; quando a lei não menciona a forma culposa, entende-se que o tipo penal **só admite a forma dolosa**. Assim, se alguém realiza um fato descrito na lei penal, mas **sem intenção criminosa**, e o tipo não contempla a culpa, esse fato não configura crime. Conforme ensina Damásio de Jesus, *“quando o Código, descrevendo um crime, silencia a respeito da culpa, é porque não concebe a modalidade culposa, só admitindo a dolosa”*. Por exemplo, destruir coisa alheia por acidente não caracteriza crime de dano, pois esse delito não tem forma culposa – o agente que agiu sem dolo não responde criminalmente.

No **Direito Penal Tributário**, essa diretriz se mantém e até se acentua: **todos os crimes contra a ordem tributária são, em princípio, dolosos**. Não há no ordenamento brasileiro crime tributário punido a título culposo, pois a Lei 8.137/90 não prevê nenhuma modalidade culposa em seus tipos. A doutrina é pacífica nesse sentido: *“todos os crimes tributários terão o dolo como elemento integrante. Não existe um que se configure por culpa”*. O jurista José Frederico Marques já advertia que *“sem dolo não há crime contra o Fisco, salvo se em alguma lei especial vier prevista expressamente modalidade de crime culposo. De qualquer modo, porém, inadmissível será (...) a existência de crime, com apenas a responsabilidade objetiva do agente, o que está banido do nosso Direito Penal”*. Essa afirmação reforça dois pontos importantes: (a) inexistente crime tributário culposo na legislação atual; e (b) não se admite responsabilização criminal objetiva ou automática por dívidas tributárias – é indispensável a conduta dolosa do contribuinte.

Na prática, isso significa que **meros erros, omissões não intencionais ou divergências de interpretação da lei tributária não configuram crime**. Se o contribuinte atuou sem dolo, ainda que tenha ocorrido falta ao fisco, estar-se-á no campo das infrações administrativas ou, no máximo, de ilícitos civis, mas não de ilícito penal tributário. Como mencionado na seção anterior, o art. 136 do CTN, ao dispensar a intenção para fins de infrações fiscais, restringe-se ao âmbito administrativo (cobrança de tributo e multas) e não autoriza a punição criminal sem dolo. A jurisprudência reitera que o art. 136 do CTN **não pode ser interpretado como autorização para crime sem dolo**: *“a disposição referida [CTN 136] não cuida do crime de sonegação, que este não pode existir sem a ocorrência do dolo e, quando expressamente prevista, da culpa”*. Portanto, a persecução penal exige a comprovação de que o agente tinha ciência do que fazia e quis praticar a conduta ilícita ou, pelo menos, assumiu o risco de fazê-lo (dolo eventual).

No contexto dos crimes tributários da Lei 8.137/90, vários tipos penais trazem **elementos subjetivos especiais (dolo específico)**, indicando a finalidade particular do agente. Por exemplo, o art. 1º, *caput*, menciona **“suprimir ou reduzir tributo”** – ou seja, todas as condutas dos incisos I a V desse artigo são meios de alcançar o objetivo de sonegar tributo. Já o art. 2º, inciso I, descreve a conduta de *“fazer declaração falsa ou omitir declaração (...) para eximir-se, no todo ou em parte, do pagamento de tributo”*. Note-se o trecho **“para eximir-se... do pagamento”**: trata-se de um claro indicativo de dolo específico, exigindo que o agente atue com o propósito de se furtar ao pagamento do tributo devido. Assim, se alguém presta uma declaração falsa ao fisco, mas não com a intenção de iludir o pagamento de imposto (imaginemos que o fez por outro motivo alheio à tributação), tal conduta poderá até configurar outro delito (como falsidade ideológica), mas não este crime tributário em particular, por faltar-lhe a finalidade especial exigida no tipo.

Exemplo prático: um contribuinte, Sr. X, omite de sua Declaração de Imposto de Renda uma fonte de renda que obteve no ano, visando pagar menos imposto. Aqui há clara intenção de sonegar – a conduta se enquadra no art. 1º, I, da Lei 8.137/90 (omitir informação às autoridades fazendárias) e o dolo específico é suprimir tributo. Configura-se crime, desde que os demais requisitos legais estejam presentes (por exemplo, que do lançamento do IR resulte tributo devido não pago, etc.). Por outro lado, imagine o Sr. Y, que declara todos os rendimentos, mas comete um equívoco no preenchimento de um formulário, resultando em cálculo errado do imposto sem intenção

de ocultar nada. O Fisco poderá exigir a diferença de imposto e aplicar multa administrativa, porém **não há crime**, por ausência de dolo. O Sr. Y não quis fraudar – logo, sua conduta não preenche o tipo penal, embora possa constituir infração fiscal. Esse contraste evidencia a importância do elemento subjetivo: **somente a conduta dolosa de sonegar tributo é criminalizada**, ao passo que condutas culposas (erros involuntários) permanecem na seara não penal.

A exigência do dolo abrange tanto o **dolo direto** (quando o agente quer diretamente o resultado de não pagar o tributo) quanto o **dolo eventual** (quando o agente assume o risco de não pagar, pouco se importando se a conduta resultará em sonegação). Por exemplo, um empresário que, aconselhado por pessoa inabilitada, resolve não recolher determinado tributo acreditando “que não vai acontecer nada”, mesmo ciente do risco de estar violando a lei, poderá ser entendido como agindo com dolo eventual. Em qualquer caso, é necessária a consciência da ilicitude: se o contribuinte incorre em erro plenamente justificável sobre a obrigação tributária (por exemplo, foi levado a crer, por fonte oficial, que determinada operação era isenta de imposto), poder-se-á avaliar a ocorrência de **erro de proibição** ou **exclusão de culpabilidade**, afastando a punição. Contudo, tais situações são analisadas caso a caso e fogem do escopo puramente expositivo deste tópico.

Importante notar que a jurisprudência dos tribunais superiores constantemente reforça a necessidade de dolo nos crimes tributários. Um caso ilustrativo envolveu a discussão sobre o **não recolhimento de ICMS** declarado pelo contribuinte. Durante algum tempo, houve divergência se essa conduta seria apenas inadimplência civil (débito fiscal) ou crime tributário. O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que **deixar de recolher ICMS devidamente declarado (especialmente quando o contribuinte atua como substituto tributário ou cobrador do imposto de terceiros) configura crime** previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 – a chamada *apropriação indébita tributária*. Contudo, deixou claro que é indispensável comprovar o **dolo** do agente em se apropriar do valor devido. No **HC 399.109/SC**, a 3ª Seção do STJ decidiu que *“a conduta de não recolher ICMS (...) enquadra-se formalmente no tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 (...), desde que comprovado o dolo”*. Ou seja, o simples não pagamento do tributo, por si só, não basta – é necessária a vontade livre de não repassar aos cofres públicos um valor de imposto já descontado ou cobrado. Esse precedente enfatiza que **não se pune criminalmente a mera inadimplência tributária sem conteú-**

do malicioso, reforçando o caráter de fraude intencional que caracteriza os delitos tributários.

Em síntese, **dolo é a pedra de toque dos crimes contra a ordem tributária**. A ausência de intenção delituosa inviabiliza a tipicidade penal (atipicidade subjetiva). Não há, na legislação atual, crimes tributários culposos; portanto, jamais se deve imputar crime a quem agiu por erro ou descuido sem propósito de lesar o Fisco. Essa postura rigorosa está alinhada com os princípios da segurança jurídica e da reserva legal estrita, limitando o poder punitivo do Estado apenas às condutas reprováveis em grau suficiente. Como reflexo disso, somente quando preenchidos os elementos subjetivos (dolo genérico e, quando exigido, dolo específico) teremos um crime consumado na esfera tributária. Veremos a seguir que, além do dolo, certos crimes exigem a ocorrência de um **resultado material** (efetiva supressão de tributo), enquanto outros se contentam com a mera conduta independentemente de resultado. Essa distinção é tema da próxima seção.

Crimes Materiais vs. Crimes Formais na Ordem Tributária

A doutrina penal classifica os delitos, quanto à exigência de resultado naturalístico, em **crimes materiais (ou de resultado)** e **crimes formais (ou de mera conduta)**.

- **Crimes materiais** são aqueles em que a lei prevê um *resultado* específico como parte integrante do tipo penal. Ou seja, não basta o comportamento do agente; é necessário que dele advenha um certo resultado concreto para que o crime se consume. Um exemplo clássico fora do âmbito tributário é o crime de homicídio: só há homicídio consumado se ocorrer o resultado morte. No contexto tributário, podemos pensar no crime de sonegação fiscal: para consumir-se a supressão de tributo, é preciso que, ao final, resulte efetivamente um tributo não pago (um prejuízo aos cofres públicos).
- **Crimes formais** são aqueles em que a consumação independe da ocorrência de um resultado naturalístico. A lei define a conduta proibida e considera o crime consumado no próprio ato, ainda que um possível resultado lesivo não chegue a se concretizar.

Exemplos gerais de crime formal incluem a corrupção ativa (que se consuma com o oferecimento ou promessa de vantagem indevida, mesmo que o funcionário não chegue a praticar o ato esperado) ou a falsidade documental (consumada com a mera fabricação do documento falso, independentemente de causar prejuízo efetivo). No campo tributário, há condutas criminalizadas cujo perigo ou potencial lesivo já justifica a punição, sem demandar prova de redução efetiva de imposto – são delitos de mera conduta, onde o simples agir ou omitir proibido configura o ilícito penal.

A Lei nº 8.137/1990, que define os **crimes contra a ordem tributária**, abrange ambos os tipos. **Alguns crimes tributários são materiais (de resultado) e outros são formais (de mera conduta)**, com importantes consequências práticas. Identificar em qual categoria cada crime se enquadra é fundamental para saber, por exemplo, **em que momento o crime se consuma e se é necessário aguardar a constituição do crédito tributário para configurar a infração penal**.

Crimes do art. 1º da Lei 8.137/90 (Sonegação Fiscal) e sua natureza

O art. 1º da Lei 8.137/90 descreve as condutas típicas mais graves contra a ordem tributária, que em essência se resumem a “**suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório**” mediante **certos expedientes fraudulentos**. São cinco incisos que elencam essas condutas, tipicamente associadas à sonegação fiscal. Vejamos quais são:

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 a operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se 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 a 5 anos, e multa.

Como se observa, o núcleo do *caput* do art. 1º é *suprimir ou reduzir tributo*. Isso indica que **os incisos I a V são meios pelos quais o agente pode realizar a supressão ou redução do tributo devido**. Logo, subjacente a todas essas condutas está a efetiva perda ou prejuízo ao Fisco (não pagamento de um tributo que seria devido). Por essa razão, a doutrina e a jurisprudência majoritária caracterizam **as condutas dos incisos I a IV do art. 1º como crimes materiais** (delitos de resultado). Neles, a consumação ocorre apenas quando se verifica o resultado visado: a supressão ou redução do tributo. **Enquanto esse resultado não se confirma – isto é, enquanto não ficar demonstrado que havia tributo devido que deixou de ser pago – o crime não se aperfeiçoa**.

No caso dos incisos I a IV do art. 1º, o resultado (não pagamento do tributo devido) depende de um procedimento próprio do Direito Tributário: o **lançamento tributário**. Somente após o **lançamento definitivo do tributo** – que ocorre ao término do processo administrativo fiscal, confirmando-se que determinado valor era devido e não foi recolhido – é que se pode afirmar, com segurança, que houve de fato a supressão ou redução de tributo pretendida pelo agente. Antes disso, a situação tributária do contribuinte não está definida de forma final, podendo ainda ser objeto de contestação, revisão ou mesmo anulação. Assim, o STF consolidou que **os crimes do art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 exigem a constituição definitiva do crédito tributário para sua tipificação**. A Súmula Vinculante nº 24 do STF, a ser detalhada mais adiante (seção 4.4), exprime exatamente esse entendimento: *“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”*. Portanto, as condutas descritas nesses incisos, por serem crimes materiais, **só se consumam com o resultado**, e este resultado juridicamente só se confirma quando o tributo está constituído de forma líquida e certa (seja pelo lançamento de ofício não contestado, seja após esgotados os recursos administrativos do contribuinte). Antes disso, podemos ter no máximo uma

tentativa ou uma situação em vias de se tornar delituosa, mas ainda não um crime consumado.

Um exemplo ajuda a esclarecer: suponha que o contribuinte realizou vendas sem emitir notas fiscais (conduta do inciso V) e omitiu essas receitas de sua declaração de imposto de renda (conduta do inciso I), com a intenção de reduzir a carga tributária. Foi aberto um procedimento fiscal e lavrado um auto de infração cobrando o imposto sonegado. Enquanto esse auto de infração estiver em discussão na esfera administrativa (com possibilidade de defesa, recursos, etc.), **não há crime consumado quanto à supressão de tributo** – afinal, não está definitivamente certo qual o valor devido ou mesmo se o tributo será devido (o contribuinte pode alegar que aquelas operações eram isentas, por exemplo). Se ao final do processo administrativo ficar decidido que realmente havia imposto devido e que o contribuinte incorreu em manobra fraudulenta para não pagá-lo, aí sim o **crime se aperfeiçoa**: constatou-se o resultado (tributo suprimido) e, retroativamente, a conduta dolosa do agente se reveste de tipicidade penal completa. Por outro lado, se na esfera administrativa o contribuinte conseguir demonstrar que não devia aquele tributo (por exemplo, prova que as operações eram legítimas deduções ou não ocorreram como descrito), não haverá tributo a pagar – portanto, **não há crime**, pois faltaria o resultado material (supressão de tributo) e, consequentemente, a tipicidade penal.

Chama-se atenção que o **inciso V do art. 1º** (*“negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório”*) possui uma natureza distinta dos incisos anteriores. Embora esteja sob o mesmo *caput* (suprimir ou reduzir tributo), entende a jurisprudência que essa conduta é **crime formal**. Ou seja, o simples ato de não fornecer a nota fiscal obrigatória configura o delito, independentemente de se provar a supressão de tributo. Na prática, claro, a finalidade de quem não emite nota é geralmente ocultar a operação para não pagar imposto; mas o legislador optou por tornar a própria falta de emissão um crime em si, talvez como medida de prevenção e facilidade probatória. A consequência é que **no inciso V (crime de não fornecer nota)** não se exige aguardar lançamento definitivo: o crime do art. 1º, V consoma-se no momento em que o comerciante, por exemplo, deixa de emitir a nota fiscal de uma venda que ele realizou efetivamente. Trata-se de uma hipótese peculiar em que a lei incrimina a violação de uma obrigação acessória (emissão de documento fiscal) como forma de proteger indiretamente a arrecadação. Por ser formal, independe de se calcular quanto

tributo deixou de ser pago naquela operação ou se posteriormente o Fisco conseguiu apurar a venda por outros meios. **Exemplo:** se uma loja realiza uma venda de R\$ 1.000 e, para “fazer caixa 2”, não emite a nota fiscal ao cliente, essa ação configura crime do art. 1º, V no mesmo instante. Mesmo que futuramente a fiscalização descubra a venda e cobre o imposto devido sobre ela, o crime de ter deixado de emitir o documento já ocorreu. Note-se, porém, que se o valor envolvido for pequeno, poder-se-á avaliar a aplicação do princípio da insignificância, como veremos, mas do ponto de vista da estrutura típica o delito é de mera conduta.

Resumindo os crimes do art. 1º: os incisos I a IV são **delitos materiais**, consumando-se apenas com a ocorrência do resultado (a efetiva supressão/redução de tributo comprovada pelo lançamento tributário definitivo). Já o inciso V é **delito formal**, consumado pela simples conduta omissiva de não fornecer nota, independentemente de cálculo de tributo sonegado. Em ambos os casos, claro, exige-se dolo do agente (intenção de fraudar). A diferença está na necessidade ou não de prova do resultado. Essa distinção ganhou relevância prática enorme com a edição da Súmula Vinculante 24 do STF (comentada na seção 4.4), que veio justamente consolidar a necessidade do lançamento tributário nos **crimes materiais** do art. 1º, I a IV.

Crimes do art. 2º da Lei 8.137/90 e sua natureza

O art. 2º da Lei 8.137/90 prevê outros delitos contra a ordem tributária, muitas vezes chamados de **crimes de sonegação “menos graves”** ou de *segunda linha*, pois possuem penas mais brandas (detenção de 6 meses a 2 anos, e multa). São também cinco incisos, com condutas que não estão diretamente definidas como “suprimir tributo”, mas que ainda assim configuram ilícitos penais tributários. O *caput* do art. 2º introduz: “*Constitui crime da mesma natureza:*”, indicando que as condutas ali listadas também são crimes contra a ordem tributária. Vejamos as condutas do art. 2º:

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, do 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 da obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos;

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

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberada 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 meses a 2 anos, e multa.

Analisando as características desses delitos, a doutrina e jurisprudência entendem que **todos os crimes do art. 2º têm natureza de crimes formais**. Isso porque nenhum deles exige, em sua descrição típica, um resultado de efetiva supressão de tributo comprovada via lançamento. Vejamos caso a caso:

- O inciso I (fazer declaração falsa ou omitir informações, usando fraude, **para se eximir do pagamento de tributo**) contém um **dolo específico** claro – a finalidade de se eximir do pagamento. Contudo, ele não condiciona a consumação ao êxito da manobra. Se o contribuinte entrega uma declaração de renda falsa, omitindo fontes pagadoras para fugir do imposto, ele já incorreu no delito no momento da entrega da declaração dolosamente falsa, **ainda que depois a fraude seja detectada e o imposto venha a ser cobrado**. O crime está consumado pela conduta enganosa em si com finalidade de sonegação, independentemente de ter logrado suprimir o tributo ao final. Trata-se, portanto, de crime formal: a ação de fraudar a declaração, com intenção de não pagar, basta para configurar o ilícito. Naturalmente, se nenhuma diferença de tributo resultaria daquela falsidade (hipótese rara, mas suponha-se que a informação omitida não geraria imposto), poder-se-ia discutir a falta de lesão significativa; mas, em termos de tipicidade legal, não é exigido o resultado, apenas a conduta fraudulenta visando não pagar.

- O inciso II (deixar de recolher, no prazo legal, tributo ou contribuição social **descontado ou cobrado** de terceiro, na condição de responsável) refere-se à clássica hipótese de **apropriação indébita tributária**. Aqui, o agente (por exemplo, um empregador que desconta o IRPF do salário dos empregados, ou um comerciante que cobra ICMS do comprador embutido no preço) deixa de repassar aos cofres públicos um valor de tributo que já integrou o patrimônio de terceiro e pelo qual ele era mero depositário. Esse delito se assemelha ao peculato-apropriação, mas praticado por particular contra o Fisco. A consumação ocorre no momento em que vence o prazo legal para recolhimento e o agente, dolosamente, não o faz. **Não é necessário aguardar nenhum lançamento** porque, diferentemente dos crimes do art. 1º, aqui o tributo devido já é conhecido (foi declarado ou cobrado antecipadamente) e sua exigibilidade é imediata. Se o prazo legal passou e o pagamento não foi efetuado, consumou-se o ilícito penal. A propósito, esse foi o tipo envolvido na questão do ICMS citado antes: o STJ ratificou que o mero inadimplemento do ICMS cobrado do adquirente configura o crime do art. 2º, II, desde que haja dolo. Assim, um empresário que destacou R\$ 100 mil de ICMS nas notas fiscais do mês (cobrou dos clientes) e deliberadamente não recolheu esse valor ao Estado no prazo, incorre no crime assim que expira o prazo de recolhimento. Ainda que depois ele venha a pagar (espontaneamente ou por cobrança), o crime já se consumou – embora o pagamento posterior possa vir a extinguir a punibilidade, como veremos adiante. Portanto, o inciso II é nitidamente formal: a falta de repasse no prazo é o núcleo da ilicitude, independentemente de procedimento fiscal.
- Os incisos III e IV tratam de condutas relacionadas a **incentivos fiscais** concedidos pelo poder público. No inciso III, criminaliza-se a negociação ilegal de percentuais de benefício fiscal (alguém exigir ou receber, ou o contribuinte pagar, percentual sobre dedução de tributo). No inciso IV, criminaliza-se não aplicar o incentivo fiscal conforme previsto (por exemplo, empresa que recebe incentivo para investir em certa área e não o faz, ou aplica em finalidade diversa). Em ambos os casos, percebe-se que não está em jogo diretamente a existência de tributo devido, mas sim o uso

indevido de benefícios tributários. São condutas formalmente delituosas sem necessidade de apurar um tributo suprimido — punem-se como afronta à ordem tributária pelo descumprimento das condições dos programas de incentivo. Assim, são crimes formais: por exemplo, se uma empresa recebeu liberação de parcelas de imposto para investir em um projeto X, e aplica esse dinheiro em finalidade diversa, basta a comprovação desse desvio para o crime do inciso IV restar consumado. Se disso resultará ou não futura cobrança de imposto ou cancelamento do incentivo, é secundário para a configuração penal.

- O inciso V do art. 2º criminaliza *“utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela fornecida à Fazenda”*. Trata-se, claramente, de um delito de mera conduta voltado a coibir o uso de **programas de “caixa dois”** ou contabilidades paralelas eletrônicas. O simples fato de alguém desenvolver, oferecer ou usar um software que gere duas contabilidades (uma real e outra maquiada para o Fisco) já representa o ilícito penal, **ainda que nenhum tributo específico tenha sido, nesse momento, suprimido**. Novamente, temos um crime formal: consuma-se com a ação de disponibilizar ou usar o programa fraudulento, independentemente de apuração concreta de tributo sonegado. É punido como um ato preparatório qualificado, visando proteger a fé na escrituração e fiscalização tributária. Exemplificando, se uma empresa instala um sistema que oculta parte das vendas nas cópias de livros fiscais que entrega à Receita, ela incorre no crime do art. 2º, V assim que tal sistema é posto em uso, sem necessidade de esperar o lançamento (embora, caso a fraude prospere, isso leve também à sonegação material a ser punida pelo art. 1º).

Diante dessas características, a doutrina pontua que **todos os crimes do art. 2º são independentes da constituição do crédito tributário**. Eles **se consumam no momento da conduta ilícita**, pois não exigem o resultado de efetiva falta de pagamento comprovada por lançamento. Alguns podem até pressupor que um tributo seria devido (como o inciso I, que fala em “eximir-se de tributo”, ou o II, que envolve tributo descontado), mas a diferença é que **não se condiciona a tipificação à espera de um processo administrativo final**. Isso tem respaldo legal expreso: o art. 83 da Lei nº

9.430/1996 (alterado em 2010) determina que a **Representação Fiscal para fins penais** só será encaminhada ao Ministério Público após decisão final no âmbito administrativo *nos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90*. Contudo, a própria Súmula Vinculante 24 esclarece que apenas os *crimes materiais* (art. 1º, I a IV) requerem o lançamento definitivo; já os *crimes formais* (como os do art. 2º e o art. 1º, V) **não dependem desse exaurimento**. Assim, um inquérito policial ou ação penal por fatos do art. 2º pode, em tese, prosseguir mesmo enquanto pendem discussões administrativas sobre tributos – pois a imputação não está vinculada a “quantum” de tributo a lançar, mas sim à conduta delituosa em si.

Para resumir didaticamente as diferenças entre os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, podemos recorrer à tabela comparativa das condutas e da natureza de cada crime:

Crimes do art. 1º (Lei 8.137/90) – “suprimir ou reduzir tributo...” (Reclusão de 2 a 5 anos, e multa)	Crimes do art. 2º (Lei 8.137/90) – “crime da mesma natureza” (Detenção de 6 meses a 2 anos, e multa)
I. Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias (p.ex. deixar de declarar rendas ou bens ao Fisco). Natureza: Crime material – visa suprimir tributo, consumando-se com a constituição do crédito tributário suprimido.	I. Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo (p.ex. entregar Declaração de IR com dados falsos para não pagar imposto). Natureza: Crime formal – a fraude declaratória consome o delito, independentemente de resultado (desde que haja dolo de não pagar).
II. Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operações em documento ou livro fiscal (p.ex. registrar venda menor na contabilidade oficial, omitindo receitas). Natureza: Crime material – meio de sonegação consumado com tributo devido não pago apurado no lançamento.	II. Deixar de recolher, no prazo legal, tributo ou contribuição <i>descontado ou cobrado</i> na qualidade de sujeito passivo que deveria repassar aos cofres públicos (caso típico: não recolhimento de tributo retido, como ICMS ou INSS de terceiros). Natureza: Crime formal – consumação no vencimento não pago, independe de procedimento fiscal (é apropriação indébita do valor).

Crimes do art. 1º (Lei 8.137/90) – “suprimir ou reduzir tributo...” (Reclusão de 2 a 5 anos, e multa)	Crimes do art. 2º (Lei 8.137/90) – “crime da mesma natureza” (Detenção de 6 meses a 2 anos, e multa)
III. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura ou qualquer outro documento relativo a operação tributável (p.ex. adulterar notas fiscais para encobrir vendas). Natureza: Crime material – a falsificação é meio para sonegar; delito se aperfeiçoar se resultar tributo suprimido. (Obs.: falsificação será absorvida pelo crime tributário).	III. Exigir, pagar ou receber, para si ou para outrem, qualquer porcentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto como incentivo fiscal (p.ex. cobrar “comissão” para repassar benefício fiscal a contribuinte). Natureza: Crime formal – delito de corrupção/abuso no âmbito tributário; o ato de negociar o incentivo configura o crime, sem envolver diretamente lançamento de tributo.
IV. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se sabe (ou devia saber) falso ou inexato (p.ex. uso de notas fiscais “frias” para reduzir lucro tributável). Natureza: Crime material – trata-se de fraude documental para sonegação, consumada com tributo reduzido comprovadamente (lançamento definitivo).	IV. Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com a lei, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgãos de desenvolvimento (p.ex. empresa aplica verba incentivada em finalidade diversa). Natureza: Crime formal – a não aplicação correta do incentivo já configura o crime, independentemente de cálculo tributário; consuma-se pela conduta em desconformidade com a obrigação de destino.
V. Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, referente a venda de mercadoria ou serviço efetivamente realizado, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (p.ex. venda sem nota, “por fora”). Natureza: Crime formal – embora inserido no art. 1º, este inciso é exceção: consuma-se com a mera omissão da nota na transação, sem exigir apuração de tributo (não depende do lançamento definitivo).	V. Utilizar ou divulgar programa de computador que permita ao contribuinte manter informação contábil diversa daquela fornecida à Fazenda (p.ex. software de caixa 2, com dupla contabilidade). Natureza: Crime formal – o simples uso ou disseminação do programa fraudulento constitui o delito, mesmo sem demonstrar prejuízo efetivo; visa punir o artifício em si.

Fonte: Lei nº 8.137/1990; jurisprudência STF/STJ conforme indicado.

Como se depreende do quadro comparativo acima, os **crimes materiais contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I a IV)** caracterizam-se por demandar a ocorrência de um resultado – a perda de receita tributária devidamente apurada – para se consumarem. Já os **crimes formais (art. 1º, V e**

todos do art. 2º) não exigem tal comprovação de prejuízo efetivo; a simples conduta ilícita (deixar de emitir nota, apresentar declaração falsa, não repassar tributo descontado, etc.) já basta para configurar o crime, *ainda que posteriormente o tributo venha a ser pago ou que a Fazenda não sofra, em última instância, dano patrimonial*. Essa diferenciação tem implicações profundas:

- Nos **crimes materiais**, o momento consumativo é postergado: apenas após a conclusão do procedimento fiscal e constituição do crédito é que se pode dizer consumado o delito (antes disso, poder-se-á falar em tentativa, caso comprovado o dolo antecipadamente, mas não em crime consumado). Em contrapartida, nos **crimes formais**, o momento consumativo é imediato à conduta – exaurida a ação ou omissão dolosa, o crime está completo, ainda que seus efeitos possam se prolongar ou ser revertidos.
- Enquanto os crimes materiais ficam condicionados à definição do tributo devido, os crimes formais **prescindem de lançamento tributário para a ação penal**. Isso explica, inclusive, porque a **Súmula Vinculante 24 do STF menciona expressamente somente os incisos I a IV do art. 1º** – pois são esses que requerem o lançamento definitivo do tributo para tipificação. Aos crimes formais, a Súmula 24 não se aplica, podendo a persecução ocorrer sem esperar procedimento administrativo fiscal (embora, como boa prática, muitas vezes também se aguarde para evitar decisões conflitantes).
- Outra consequência é em relação à **prova do crime**: nos delitos materiais, a prova do resultado (p.ex. valor de tributo suprimido) é parte do corpo de delito e geralmente será feita por meio do processo administrativo-fiscal (auto de infração, decisões confirmando a exigência). Já nos delitos formais, a prova se concentra na conduta do agente (p.ex. a falsa declaração entregue, o programa ilícito apreendido, o documento fiscal não emitido na operação detectada) e no dolo de fraudar, sem necessidade de liquidação de valores.

Em qualquer caso, vale reiterar, a punição penal somente recairá havendo dolo. Se o contribuinte, por exemplo, deixa de recolher um tributo descontado de terceiros (crime do art. 2º, II) por um lapso pontual, sem intenção de se apropriar, mas logo em seguida quita o débito ao perceber o erro, difi-

cilmente haverá processo criminal – pois faltaria o dolo (além de se configurar arrependimento eficaz ou retratação, dependendo do momento). O mesmo nas declarações falsas: se um equívoco material é corrigido prontamente, não há crime. O Direito Penal Tributário tende a atuar apenas nos casos de fraude deliberada e persistente.

Feito esse panorama, podemos avançar para a discussão da **Súmula Vinculante 24 do STF**, que coroa as questões de tipicidade e materialidade dos crimes tributários. Ela esclarece formalmente a necessidade do lançamento definitivo nos crimes materiais contra a ordem tributária e possui efeitos práticos relevantes no trâmite de ações penais fiscais, conforme veremos a seguir.

Efeitos Práticos da Súmula Vinculante 24 do STF

A **Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal (SV 24)**, aprovada em 2009, trouxe segurança jurídica ao estabelecer de forma objetiva a relação entre o término do processo administrativo fiscal e a configuração de certos crimes tributários. Seu enunciado diz o seguinte:

Súmula Vinculante 24 (STF): *“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”*

Essa súmula vincula todos os órgãos do Poder Judiciário e da administração pública, consolidando em termos obrigatórios uma jurisprudência que o STF já vinha aplicando em decisões desde o início dos anos 2000 (por exemplo, no HC 81.611/SP, de 2003, rel. Min. Sepúlveda Pertence). A essência da SV 24 é reconhecer que **os delitos de sonegação fiscal (art. 1º, I a IV) são materiais e pressupõem a constituição definitiva do crédito tributário**. Logo, não se pode processar criminalmente alguém por esses crimes enquanto ainda há discussão administrativa sobre o tributo supostamente devido. Se o fizer, estar-se-á imputando um crime por um fato atípico, já que até aquele momento não se sabe se houve realmente tributo suprimido.

Os **efeitos práticos** dessa súmula são múltiplos e bastante significativos para o dia a dia do Direito Penal Tributário e para a atuação do Fisco e do Ministério Público. Podemos elencar e explicar os principais:

- **a) Impedimento de Ação Penal antes do Fim do Processo Administrativo:** A consequência mais imediata da SV 24 é proibir o Ministério Público de oferecer denúncia por crimes do art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 antes que haja uma decisão final na esfera administrativa que constitua o crédito tributário. Ou seja, **enquanto o lançamento tributário não transitar em julgado administrativamente, falta justa causa para a ação penal.** Isso tornou inválidas práticas anteriores em que, por vezes, se iniciava investigação criminal paralelamente à fiscalização, e até se denunciava o contribuinte antes de concluído o litígio administrativo-fiscal. Hoje, se o MP tentar processar alguém prematuramente, a defesa pode impetrar *habeas corpus* ou propor *trancamento da ação penal* por atipicidade da conduta, respaldada na SV 24. Os tribunais têm acatado tais teses, reconhecendo a ausência de justa causa quando não há lançamento definitivo. Em suma, a súmula **previne a instauração prematura e indevida de processos criminais fiscais**, resguardando o direito do contribuinte de discutir administrativamente o tributo.
- **b) Direito à Ampla Defesa Administrativa e Supremacia da Instância Fiscal Preliminar:** A SV 24 reflete a valorização da instância administrativa fiscal. Conforme destacado nos debates que antecederam sua aprovação, há separação entre a esfera administrativa e a penal em matéria tributária, determinada por razões constitucionais (arts. 5º, XXXV e LV da CF, direito de petição e ampla defesa). O contribuinte tem direito de **esgotar as vias administrativas** para questionar a exigência do tributo, e somente após esse encerramento poderá ser compelido na esfera penal. Essa garantia evita o que o Min. Celso de Mello chamou de “persecução penal prematura, abusiva e destituída de justa causa”, que antes constrangia o contribuinte a se defender simultaneamente em dois foros (administrativo e criminal). Agora, com a SV 24, é assegurado que **“um processo administrativo tem que findar para o jurisdicional se iniciar”**, tornando lógica e ordenada a atuação estatal. Em termos práticos, isso reforça a **segurança jurídica** e evita duplo trabalho: somente se o Fisco confirmar o não pagamento de um tributo em definitivo é que o MP receberá o caso para avaliar denúncia. Tal entendimento protege princípios como o do

contraditório e ampla defesa no âmbito fiscal e a **intervenção mínima** do direito penal.

- **c) Alteração de Procedimentos de Cooperação Fisco-MP (Representação Fiscal):** Em decorrência da orientação do STF, a legislação infralegal e ordinária foi adequada para respeitar esse fluxo. O **art. 83 da Lei nº 9.430/1996** (com redação dada pela Lei 12.350/2010) determina que a **Representação Fiscal para fins penais** relativa a crimes tributários (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90) *“será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”*. Ou seja, o próprio órgão fazendário só pode noticiar formalmente o MP após a conclusão do processo administrativo. Antes da SV 24, não havia essa vedação expressa e, em tese, poderia haver representações precoces. Hoje isso é vedado por norma. Esse alinhamento legal garante que o MP só seja instado a agir quando já não couber discussão administrativa, evitando denúncias precoces. Na prática, a Receita Federal e demais fiscos **suspendem a emissão de representação até o fim da esfera recursal administrativa**. Também por isso, muitas vezes, investigações criminais por sonegação só começam anos após o fato gerador, já que esperam a finalização administrativa.
- **d) Consolidação da Separação entre Esferas Administrativa e Penal (Independência mitigada):** Após o esgotamento da via administrativa, é importante frisar, as esferas cível (ou fiscal) e penal **voltam a ser autônomas** em grande medida. A SV 24 não exige que o contribuinte recorra ao Judiciário na esfera tributária – basta a conclusão administrativa. Portanto, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário (por exemplo, inscrito em dívida ativa), o crime material se perfaz e o MP pode denunciar, **ainda que o contribuinte resolva ajuizar uma ação anulatória ou outra demanda judicial discutindo o tributo**. Sobre isso, o Superior Tribunal de Justiça firmou que *“a mera propositura de ação cível para anular o lançamento tributário não tem força suficiente para suspender, de forma compulsória, o curso do processo penal, haja vista a independência das instâncias cível e penal”*. Em outras palavras, se a questão tributária já foi decidida administrativamente, o fato de haver discussão judicial paralela não impede o prosseguir

mento da ação penal. Existe independência entre as esferas, salvo hipóteses excepcionais. Por exemplo, se o contribuinte obtiver uma decisão judicial definitiva dizendo que a exação era indevida (tributo ilegítimo), isso obviamente repercutirá na seara penal, pois desapareceria o fundamento do crime (res iudicata absolvendo no cível equivaleria a atipicidade no penal). Mas enquanto houver apenas uma discussão pendente no Judiciário sem efeito suspensivo específico, a ação penal pode prosseguir normalmente após a fase administrativa. Assim, na prática, muitos processos criminais de sonegação correm simultaneamente a discussões fiscais no Judiciário, e só serão afetados se e quando o contribuinte obtiver vitória que desconstitua o crédito tributário (o que não é comum). Esse entendimento visa evitar uso abusivo do Judiciário cível apenas para travar o penal.

- **e) Suspensão da Prescrição Penal Durante a Discussão Administrativa:** Um efeito crucial, embora menos visível da SV 24, concerne à **prescrição penal**. Se por um lado a súmula impede a ação penal antes do fim do processo fiscal, por outro não seria aceitável que o contribuinte pudesse “*ganhar tempo*” no âmbito administrativo a ponto de ver o crime prescrever sem nunca poder ser denunciado. O STF, ciente disso, firmou jurisprudência no sentido de que **o curso da prescrição da pretensão punitiva penal fica suspenso enquanto perdurar, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo fiscal** referente ao tributo em questão. Isso significa que, ao recorrer administrativamente, o contribuinte não corre o prazo prescricional do crime durante esse período. Tal entendimento foi explicitado no mesmo leading case (HC 81.611) e reforçado pela doutrina do Tribunal. Portanto, na prática, a SV 24 não serve como brecha para a impunidade via procrastinação administrativa – o tempo de discussão no CARF (Conselho de Contribuintes) ou instâncias semelhantes não conta para prescrição criminal. Uma vez finalizado o processo administrativo, aí sim o relógio da prescrição volta a correr e o MP deve agir dentro do prazo remanescente. Esse equilíbrio garante que o **direito de defesa administrativa não prejudique a efetividade da lei penal**, ao mesmo tempo em que impede o Estado de punir sem a certeza da exigência tributária.

- **f) Oportunidade de Autocomposição: Pagamento ou Parcelamento antes da Denúncia (Extinção da Punibilidade):** Outro efeito benéfico (aos contribuintes) da demora imposta pela SV 24 é conceder uma janela temporal para a **regularização tributária e, com isso, a possibilidade de evitar o processo criminal**. A legislação brasileira prevê, como causa de **extinção da punibilidade**, o pagamento integral do tributo devido, em certas condições. Especificamente, a Lei nº 9.249/1995, art. 34, dispõe que se o agente quitar o débito tributário (tributo + acessórios) **antes do recebimento da denúncia**, extingue-se a punibilidade dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, dentre outros. Além disso, sucessivos programas de parcelamento e refinanciamento fiscal (Refis, Paes, etc., como as Leis 10.684/2003 e 12.382/2011) ampliaram essa benesse, permitindo em alguns casos a extinção da punibilidade mesmo com pagamento após a denúncia, desde que o parcelamento tenha sido requerido em momento oportuno. Por exemplo, a Lei 10.684/2003 autorizou que o pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, cause a extinção da punibilidade – entendimento confirmado pelo STF em casos como o do Min. Luiz Fux, que citou o art. 69 da Lei 11.941/2009 afirmando *“que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extinguiria a punibilidade do crime tributário”, sem restrição quanto ao momento*. Já a Lei 12.382/2011, alterando o art. 83, §4º, da Lei 9.430/96, estipulou que, no caso de parcelamento, apenas extinguirá a punibilidade se o parcelamento for requerido antes do recebimento da denúncia (após isso, o parcelamento tardio não extingue punibilidade, embora o pagamento integral ainda possa em algumas situações ser arguido como causa extintiva, questão essa que gerou debates jurisprudenciais).

Em consequência da SV 24, o contribuinte ganha tempo até o fim do processo administrativo – muitas vezes alguns anos – durante os quais pode optar por pagar ou parcelar o débito fiscal. **Se ele o fizer tempestivamente (antes da denúncia ser aceita), poderá escapar do processo penal**. Na prática, tem-se visto justamente isso: diversos investigados, ao perceberem que o lançamento definitivo foi desfavorável e que a representação fiscal seguirá para o MP, providenciam o pagamento do débito ou aderem a parcelamentos especiais, obtendo a extinção da punibilidade. A SV 24 acaba fun-

cionando, assim, como um incentivo à regularização: sabendo que não será processado criminalmente de imediato, o contribuinte tem a chance de quitar sua dívida tributária e, com isso, livrar-se da persecução penal. Um caso típico são empresas denunciadas por sonegação de ICMS que, ao ingressar no programa de parcelamento estadual e pagar as parcelas, conseguem trancar a ação penal – pois a punibilidade fica suspensa durante o parcelamento e extinta ao final do pagamento. Desde o Refis instituído pela Lei 9.964/2000, ficou previsto que a **inclusão do devedor em programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia suspende o curso da ação penal** relativa aos crimes tributários, e o cumprimento integral do acordo extingue a punibilidade. Subsequentemente, novas leis ampliaram essa possibilidade para pagamentos tardios. Em suma, a SV 24, ao retardar a intervenção penal, **abre espaço para soluções menos gravosas**, em consonância com o caráter subsidiário do Direito Penal: se o contribuinte paga o tributo, atinge-se o objetivo arrecadatório sem precisar lançar mão da pena criminal.

- **g) Exceção – Crédito Tributário constituído por declaração do contribuinte:** Um ponto relevante: a SV 24 menciona a constituição definitiva do crédito tributário. Normalmente, isso decorre de um lançamento de ofício após fiscalização. Mas há situações em que o próprio contribuinte confessa o débito em declarações. Nesses casos, entende-se que o crédito já está constituído de pronto, dispensando maiores formalidades. O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 436 estabelecendo que *“a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência pelo fisco”*. Assim, se alguém apresenta à Receita uma declaração informando determinado tributo devido e depois não o paga, não há necessidade de um longo processo administrativo para constituir o crédito – ele já está constituído pela autolançamento. **Consequência prática:** a SV 24 não impede, nesses casos, a pronta atuação penal. Por exemplo, um contribuinte declara no DIPJ ou DCTF um imposto a pagar e não quita. Aquele valor já é exigível; tecnicamente, o crime de omissão de recolhimento (art. 2º, II) consumou-se ao fim do prazo de pagamento e a representação fiscal poderá ser feita logo após, pois a constituição definitiva independe de litígio (o próprio contribuinte se lançou). Isso foi reforçado na doutrina: *“quando o próprio contribuinte, por declaração ao fisco ou confissão em*

parcelamento, formaliza o crédito tributário, considera-se o crédito definitivamente constituído; não há que se esperar processo administrativo fiscal”. Portanto, a SV 24 não se aplica a hipóteses em que não há discussão administrativa a travar – por exemplo, nos crimes de apropriação indébita de tributo retido (que geralmente são confessados em guias de informação) ou nas declarações de impostos de renda não pagas. Nesses, o MP pode agir sem violar a súmula, já que o crédito é líquido e certo por ato do próprio devedor.

- **h) Suspensão do Processo Penal em caso de Depósito Judicial:** Outra derivação interessante: e se, após o lançamento definitivo e eventual denúncia, o contribuinte deposita judicialmente o valor do tributo em discussão judicial? Embora a SV 24 não trate desse ponto, o STJ entende que, se o débito está com exigibilidade suspensa por depósito integral em juízo (art. 151, II, do CTN), deve-se **suspender também o curso da ação penal** até o desfecho da demanda, nos termos do art. 93 do CPP. Afinal, com o depósito do montante integral, o erário está garantido e a cobrança do tributo fica suspensa; sendo assim, prevalece a ideia de que se o Fisco não pode cobrar, tampouco faria sentido punir antes da definição final. O STJ já decidiu, por exemplo, que a ação penal deve ser suspensa se houver depósito integral do débito tributário questionado judicialmente. Esse entendimento, embora não diretamente decorrente da SV 24, alinha-se à mesma lógica de evitar sancionar alguém por tributo possivelmente indevido. Na prática, é uma estratégia defensiva: o contribuinte que perdeu na esfera administrativa mas discorda do tributo pode depositar o valor e pleitear a suspensão do processo criminal enquanto discute a legalidade do tributo no Judiciário. Se vencer, haverá atipicidade (e o dinheiro é devolvido); se perder, o valor já está pago (extinguindo a punibilidade, inclusive, se for antes da sentença final).

A Súmula Vinculante 24 do STF teve o papel de **pacificar o entendimento de que nos crimes de sonegação fiscal (materiais) só há crime com tributo definitivamente constituído**, e a partir disso seus efeitos práticos foram: (1) condicionar a atuação do MP ao término do processo fiscal, evitando acusações precipitadas; (2) assegurar o direito de defesa administrativa do contribuinte e a racionalidade na persecução penal; (3) ajustar os

procedimentos legais de comunicação entre Fisco e MP (representações após decisão final); (4) suspender a prescrição penal durante a pendência administrativa; (5) oferecer ao contribuinte a possibilidade de pagar ou parcelar o débito antes de enfrentar sanção penal – frequentemente extinguindo ou suspendendo a punibilidade; (6) excepcionar casos de crédito confessado (em que não há esperar); e (7) permitir a suspensão do processo penal em situações de garantias financeiras (depósitos judiciais) até solução definitiva.

Do ponto de vista da **supremacia constitucional e da limitação do poder de punir**, a SV 24 é emblemática: ela reforça o princípio da legalidade estrita (crime definido nos exatos termos da lei, que incluía implicitamente o tributo devido como elemento) e protege a segurança jurídica do contribuinte, impedindo que seja considerado criminoso antes de se ter certeza objetiva da existência do débito tributário. Como bem sintetizou a decisão do STF, **“comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico”** enquanto não houver **constituição do crédito tributário**. Em outros termos, enquanto não se sabe *an debeatur* (se é devido) e *quantum debeatur* (quanto é devido), não se pode falar em crime de sonegação. Essa orientação hoje vincula todos os julgadores, dando uniformidade à jurisprudência em todo o país.

O Princípio da Insignificância nos Crimes Tributários

Complementando a discussão sobre tipicidade material (seção 4.1), é indispensável abordar o **princípio da insignificância** aplicado aos crimes tributários. Como mencionado, mesmo que uma conduta se enquadre formalmente em um tipo penal (tipicidade formal), pode-se questionar se ela possui relevância material suficiente para justificar a sanção penal. O Direito Penal adota os postulados da **fragmentariedade** e **intervenção mínima**, significando que não deve ocupar-se de lesões ínfimas ou socialmente irrelevantes. No contexto tributário, isso ganha um contorno objetivo: o próprio Estado define, em normas fiscais, **valores mínimos para cobrança de dívidas ativas** e execução fiscal, reconhecendo que montantes muito baixos não compensam o esforço de cobrança. Seguindo essa lógica, a jurisprudência dos tribunais superiores passou a isentar de punição penal condutas de sonegação cujo impacto esteja abaixo de certos patamares.

O **STF** e o **STJ** entendem, atualmente, que **pode incidir o princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária**, desde que preenchidos alguns requisitos. Em termos gerais, o STF estabeleceu quatro vetores para aplicação da insignificância: (1) mínima ofensividade da conduta, (2) nenhuma periculosidade social na ação, (3) reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento, e (4) inexpressividade da lesão jurídica causada. Nos delitos tributários, o critério mais tangível é justamente o valor do tributo suprimido. Se o valor é tão baixo que a própria Administração considera **irrelevante do ponto de vista administrativo-fiscal**, então a lesão ao bem jurídico “erário” seria inexpressiva, enquadrando-se nos pressupostos da insignificância.

Desde 2008/2009, o STF sinalizou que **não haveria justa causa para ação penal quando o montante do tributo iludido fosse inferior ao mínimo legal para execução fiscal** fixado pelo Ministério da Fazenda. Inicialmente, esse mínimo era de R\$ 10.000,00 (conforme art. 20 da Lei 10.522/2002, com redação da Lei 11.033/2004) – dívidas abaixo disso não eram cobradas judicialmente, sendo arquivadas. Em um *habeas corpus*, o STF decidiu que um contribuinte acusado de *descaminho* (crime de importação não paga) envolvendo valor menor que dez mil reais não devia responder penalmente, pois *“uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal”*. A lógica é clara: se a própria Fazenda Nacional é proibida de ajuizar execução fiscal para cobrar certa dívida por considerá-la antieconômica, **não faz sentido mobilizar o aparato penal (polícia, justiça criminal) para punir aquela conduta**, já que a sanção penal seria desproporcional à lesão irrisória. Essa postura alinha-se aos princípios da necessidade e *ultima ratio*.

Posteriormente, em 2012, o Ministério da Fazenda elevou o piso de cobrança para R\$ 20.000,00, por meio das Portarias MF nº 75/2012 e 130/2012. O STF adaptou-se a esse novo patamar. Em 2014, por exemplo, a 1ª Turma do STF reconheceu insignificância em caso de débito tributário em torno de R\$ 20 mil, considerando exatamente que as portarias dispensavam cobrança de valores até esse limite (HC 120.617, Rel. Min. Rosa Weber). O STJ também atualizou sua jurisprudência: originalmente seguia o limite de R\$ 10 mil (Tema 157 dos repetitivos), mas em 2018 a Terceira Seção do STJ revisou esse entendimento e fixou em **R\$ 20.000,00 o valor máximo para incidência do princípio da insignificância em crimes tributários federais e de descaminho**, alinhando-se às decisões do STF e ao novo parâmetro administrativo. Esse valor corresponde ao art. 20 da Lei 10.522/02, com as

atualizações das portarias ministeriais, sendo periodicamente revisitado se o Ministério da Economia (antes Fazenda) alterar os limites.

Assim, hoje está consolidado que, **para tributos federais**, débitos até R\$ 20 mil configuram a chamada “*bagatela tributária*”, não justificando ação penal. O crime, nesse caso, é tido como **materialmente atípico** – falta lesividade suficiente ao bem jurídico. Da mesma forma, ainda que o caso em tese se enquadre no tipo formalmente, ausenta-se a necessidade de pena, trancando-se o processo. Esse raciocínio também tem sido aplicado, guardadas as proporções, a tributos estaduais ou municipais quando há normas locais estabelecendo pisos de cobrança. Por exemplo, se um Estado editou lei ou decreto estabelecendo que não executará judicialmente débitos de ICMS abaixo de R\$ 5.000,00, a jurisprudência tende a considerar esse valor como referência para insignificância em crimes contra a ordem tributária estadual, por coerência de tratamento (há casos de julgados de primeira instância e TRFs aplicando analogamente o patamar federal para estaduais, ou o próprio limiar local se existente).

Convém esclarecer que a insignificância não é automática: é preciso verificar que não haja outras circunstâncias agravantes. Por exemplo, se o contribuinte praticou **várias sonegações continuadas** que individualmente são pequenas mas no conjunto superam o limite, não se aplica a benesse – pois o STF e STJ costumam considerar o *valor consolidado do débito* ou avaliar se não há reiteração delitiva. Tampouco se admite insignificância se há **fraude vultosa ou conduta que, embora de pequeno valor, seja reiterada dolosamente**, revelando habitualidade criminoso (isso feriria o vetor do grau de reprovabilidade do comportamento). Portanto, cada caso é examinado com cautela: a ausência de punibilidade se dá em situações realmente de **pequena monta e baixa periculosidade**.

Para ilustrar, imaginemos um **exemplo prático**: uma microempresa deixou de recolher R\$ 1.500 de ISS em determinado mês, valor esse menor que o custo de uma execução fiscal no município. Se não houver outros débitos nem elementos que apontem conduta reiterada, e considerando que administrativamente esse valor talvez nem fosse cobrado judicialmente, a tendência seria reconhecer a insignificância – a lesão ao erário municipal é mínima, não justificando um processo criminal. Da mesma forma, suponha-se um viajante que traz mercadorias do exterior sem pagar impostos de importação (descaminho) num valor de R\$ 3.000; como a União não processaria execuções fiscais abaixo de R\$ 20.000, o STF/STJ entende que também não

deve processar criminalmente – é o que ocorreu em diversos HCs decididos após as portarias de R\$ 20 mil. Por outro lado, se um contribuinte sonegou R\$ 15.000 em cada um de 10 anos diferentes, totalizando R\$ 150.000, não seria cabível alegar insignificância fragmentando os débitos – olhar-se-á o todo e a reiteração, e possivelmente haverá ação penal (afastando o princípio devido à continuidade delitiva e expressividade no conjunto).

Em síntese, o princípio da insignificância serve como **filtro valorativo da tipicidade material nos crimes tributários**, evitando a criminalização de condutas cujo impacto financeiro seja ínfimo. Ele reforça o caráter **subsidiário do Direito Penal**, reservado para lesões significativas à ordem tributária. Atualmente, o critério objetivo central é o valor de R\$ 20.000,00 para tributos federais, extensível por analogia aos demais entes naquilo que couber, respeitados limites locais. Essa orientação confere racionalidade ao sistema: recursos estatais de investigação e julgamento não são gastos com bagatelas, e o cidadão não sofre o estigma de um processo criminal por quantias módicas. Conforme lapidar frase do STF, *“inexistência de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado”* em casos de valores abaixo do mínimo de cobrança implica *“ausência de justa causa para a ação penal”*. Desse modo, a conduta permanece infracional apenas na esfera administrativa (sujeita, no máximo, à multa fiscal), mas não ascende à categoria de crime.

Para finalizarmos o Tópico 4, reforçamos os pontos-chave sobre **tipicidade, dolo/culpa, crimes materiais vs. formais e a aplicação da Súmula Vinculante 24/STF no Direito Tributário Penal**:

- **Tipicidade Penal Tributária:** requer rigorosa adequação da conduta à lei penal (legalidade estrita) e lesividade relevante ao bem jurídico. Nos crimes tributários, isso significa que a conduta deve corresponder exatamente a um dos tipos da Lei 8.137/90 e implicar uma ofensa significativa aos cofres públicos (tributo suprimido de forma indevida). Condutas que não se encaixam perfeitamente no tipo ou carecem de importância material não configuram crime.
- **Dolo como elemento imprescindível:** todos os crimes contra a ordem tributária exigem dolo (genérico ou específico). Não há crime de sonegação culposa na legislação vigente. Logo, erros involuntários ou divergências de interpretação sem má-fé não são criminalizados – a punição recai somente sobre quem agiu intencionalmente para fraudar o fisco. O dolo específico de sonegar

(ex.: “para eximir-se do pagamento de tributo” no art. 2º, I) deve estar presente quando exigido. Em suma, *sem dolo não há crime tributário*, e a responsabilidade objetiva está banida do Direito Penal.

- **Crimes Materiais vs. Formais:** identificamos que os delitos do art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 são materiais (dependem do resultado de tributo não pago), enquanto o art. 1º, V e todos os incisos do art. 2º são formais (consumam-se com a conduta em si). Essa distinção implica que, para os primeiros, é indispensável o lançamento tributário definitivo comprovando a sonegação, ao passo que, para os segundos, a ação penal prescinde disso. Assim, crimes materiais só se perfectibilizam após a constituição do crédito tributário devido, e crimes formais, no momento da conduta ilícita.
- **Súmula Vinculante 24/STF:** consagrou a exigência do lançamento definitivo nos crimes materiais (art. 1º, I–IV), trazendo vários efeitos práticos benéficos: proteção ao direito de defesa administrativa, prevenção de perseguições penais infundadas antes de certeza do débito, harmonização entre instâncias fiscal e penal, suspensão da prescrição durante a discussão administrativa, adequação dos procedimentos de representação fiscal, dentre outros. Em consequência, nenhuma pessoa pode ser validamente condenada por sonegação fiscal sem que se comprove, via procedimento fiscal encerrado, que havia tributo devido e não pago – até lá, a conduta é *“penalmente irrelevante, por manifestamente atípica”*. A SV 24 também estimulou soluções alternativas, permitindo que o contribuinte sane sua falta (pagando ou parcelando o débito) antes de virar réu, extinguindo ou suspendendo a punibilidade.
- **Princípio da Insignificância:** atua como temperamento da tipicidade material, excluindo do âmbito criminal as infrações tributárias de valor irrelevante. Com respaldo na jurisprudência do STF e STJ, fixou-se que débitos até R\$ 20 mil (União) não ensejam crime, por falta de lesão penalmente significativa – *“conduta administrativa-mente irrelevante não pode ter relevância criminal”*. Tal princípio reforça o caráter subsidiário do Direito Penal, reservando a pena criminal para os casos de sonegação que representem dano considerável ao erário.

O estudo desses temas evidencia uma **abordagem garantista e técnica do Direito Penal Tributário brasileiro**, orientada pelos princípios da legalidade, lesividade, proporcionalidade e mínima intervenção. O legislador, os tribunais e a doutrina convergem no sentido de delimitar estritamente o campo das infrações penais tributárias, evitando excessos punitivos e assegurando que somente os comportamentos dolosos e gravosos – aqueles que atentam de forma significativa contra a ordem tributária – sejam objeto de sanção criminal. Essa construção teórica e jurisprudencial confere maior **segurança jurídica** aos contribuintes e contribui para a **racionalidade na atuação do Estado**, equilibrando a proteção ao Fisco com as liberdades individuais e a justiça material. Cada conceito abordado (tipicidade, dolo, crime material/formal, insignificância, Súmula 24) faz parte desse arcabouço que busca um Direito Penal Tributário **justo, pautado na supremacia da Constituição e na estrita observância da lei**, servindo de importante referência tanto para concursos públicos quanto para a prática profissional na área.

FONTES NORMATIVAS COMPLEMENTARES À LEI Nº 8.137/1990

Constituição Federal de 1988: Fundamentos da Ordem Econômica e Defesa do Consumidor

A Constituição de 1988 estabeleceu bases firmes para a repressão a abusos econômicos e a proteção do consumidor. O **art. 173, §4º da CF/88** determina expressamente que *“a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”*. Este dispositivo é o alicerce constitucional das normas de defesa da concorrência no Brasil, orientando o legislador a criminalizar práticas anticoncorrenciais graves. Em complemento, a Constituição também impõe ao Estado o dever de proteger o consumidor – por exemplo, no **art. 5º, XXXII**, que estabelece ser o Estado responsável por promover a defesa do consumidor, e no **art. 170, inc. V**, que consagra a defesa do consumidor como princípio da ordem econômica.

Esses preceitos constitucionais norteiam toda a legislação infraconstitucional pertinente. A ideia central é que a livre concorrência e os consumidores devem ser resguardados de condutas lesivas. O **“abuso do poder econômico”** referido na Constituição diz respeito ao uso excessivo ou distorcido da posição de força no mercado, de modo a **prejudicar concorrentes ou consumidores**, seja por práticas de dominação de mercado, condutas desleais ou elevação arbitrária de preços/profite (lucros) acima do patamar competitivo. Em outras palavras, ocorre abuso quando um agente econômico **utiliza seu poder de mercado para restringir a livre concorrência ou explorar o consumidor**, contrariamente aos ditames constitucionais de justiça e função social da atividade econômica.

No mesmo sentido, a “**relação de consumo**” – núcleo das interações entre fornecedores e consumidores – é tutelada pela Constituição e pelas leis como um **bem jurídico difuso e imaterial**. A proteção ao consumidor visa resguardar **a integridade dessas relações contratuais de consumo e a adequação das informações e condições ofertadas ao público**. Ou seja, para além dos interesses individuais de cada consumidor, o ordenamento jurídico protege o equilíbrio e a confiança nas relações de consumo em geral. Essa orientação constitucional ganhou concretude com a edição de leis específicas logo no início da década de 1990, conforme veremos a seguir, notadamente a Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor) e a Lei nº 8.137/90, que juntas buscam dar efetividade à defesa do consumidor e à repressão de práticas econômicas abusivas.

Lei nº 8.137/1990 – Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo

A **Lei nº 8.137, de 27/12/1990**, conhecida como Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo, é o diploma central que tipifica penalmente diversas condutas lesivas nessas três esferas. Já em sua ementa, a lei anuncia que “*define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*”. Trata-se, pois, de uma lei penal especial que reúne, em um só texto, figuras ilícitas tributárias (como sonegação fiscal), infrações contra a ordem econômica (como cartéis e abusos de poder econômico) e crimes contra as relações de consumo (como fraudes em produtos e publicidade enganosa).

Apesar de abranger matérias heterogêneas, a Lei 8.137/90 estrutura-se em capítulos correspondentes a cada âmbito de proteção. O **Capítulo I** trata dos *crimes contra a ordem tributária*, incluindo tanto delitos cometidos por particulares (art. 1º e 2º, e.g. omitir informações ao Fisco, fraudar livros fiscais, deixar de recolher tributos retidos) quanto *crimes funcionais tributários* (art. 3º, e.g. funcionários que desviam ou exigem vantagens para não cobrar tributos). Já o **Capítulo II** abrange os *crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo*, enumerando condutas anti-concorrenciais (art. 4º) e diversas infrações contra consumidores (art. 7º). Por fim, há capí-

tulos reservados a disposições sobre multas e aspectos gerais (agravantes, concurso de pessoas etc., arts. 8º a 12). Em suma, a lei configura um verdadeiro microssistema de direito penal econômico e do consumidor, dando eficácia às diretrizes constitucionais mencionadas.

Crimes contra a ordem econômica: No art. 4º, a lei originalmente tipificou práticas como “*abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando a concorrência*” e “*formar acordo entre ofertantes visando à fixação artificial de preços ou quantidades*”, dentre outras condutas anti-concorrenciais clássicas. A pena prevista é de reclusão de 2 a 5 anos, mais multa. Assim, cartel (acordo entre concorrentes para controlar preços ou dividir mercados) e atos de dominação de mercado configuram delitos penais, atendendo à determinação do art. 173, §4º da Constituição. Vale notar, contudo, que a legislação concorrencial evoluiu ao longo do tempo e, em **2011, a Lei nº 12.529/11 reformulou a política de defesa da concorrência**, refletindo-se também na esfera penal. A Lei 12.529/11 **revogou diversos dispositivos da Lei 8.137/90** relativos a crimes econômicos, **descriminalizando algumas condutas** que passaram a ser tratadas apenas como ilícitos administrativos concorrenciais.

Por exemplo, **toda a redação original dos arts. 5º e 6º da Lei 8.137/90 foi revogada** – esses artigos tipificavam práticas como a chamada “*venda casada*” (subordinar a venda de um bem à compra de outro) e outras infrações econômicas hoje consideradas infrações administrativas, puníveis pelo CADE, mas **não mais crimes**. Desse modo, após 2011, o elenco de crimes contra a ordem econômica ficou concentrado nas condutas mais gravemente atentatórias à concorrência, notadamente o cartel e o abuso de poder econômico em sentido estrito, enquanto ilícitos concorrenciais menos gravosos migraram para a esfera administrativa (vide item 5.4 abaixo).

Crimes contra as relações de consumo: No art. 7º, a Lei 8.137/90 lista um rol de condutas delituosas praticadas contra consumidores ou no contexto de consumo. São exemplos: favorecer cliente em detrimento de outros sem justa causa (inc. I); vender produto em desacordo com as normas oficiais de qualidade, peso ou composição (inc. II); misturar produtos de espécies ou qualidades diferentes para vendê-los como puros ou de maior qualidade (inc. III); fraudar preços mediante artifícios como alterar embalagens ou fracionar indevidamente produtos/serviços (inc. IV, alíneas *a–d*); **eleva preços abusivamente em vendas a prazo cobrando taxas ou juros ilegais** (inc. V); **sonegar insumos ou bens, recusando vendê-los ou retendo**

estoque para especulação (inc. VI); **induzir o consumidor em erro por meio de afirmação ou informação falsa ou enganosa – inclusive através de publicidade** (inc. VII); destruir ou esconder mercadorias para provocar alta de preços (inc. VIII); e comercializar mercadorias impróprias para consumo (inc. IX). A pena cominada, de modo geral, é detenção de 2 a 5 anos ou multa. Observa-se que muitas dessas figuras penais guardam relação direta com práticas previstas também no Código de Defesa do Consumidor, o que demanda uma interpretação harmônica das normas (como veremos no item 5.3). Por exemplo, a conduta de “*induzir o consumidor ou usuário a erro*” mediante informação ou publicidade enganosa (art. 7º, VII) é correlata ao crime de **publicidade enganosa** previsto no CDC; e a venda de produto impróprio (art. 7º, IX) complementa as regras administrativas de proteção à saúde e segurança do consumidor contidas no CDC.

Crimes contra a ordem tributária: Ainda que o foco deste tópico esteja nas interfaces concorrenciais e consumeristas, convém lembrar brevemente que a Lei 8.137/90 também abrange os *crimes tributários*, que ocupam os arts. 1º e 2º (delitos cometidos por contribuintes, como sonegação de tributo mediante diversas fraudes) e art. 3º (delitos praticados por **funcionários públicos** contra a ordem tributária, como corrupção passiva para leniência fiscal). Esses artigos substituíram a antiga Lei do Crime de Sonegação Fiscal (Lei nº 4.729/65), consolidando num só texto as principais figuras de fraude fiscal. Tais crimes têm penas que variam de 6 meses a 2 anos (nos casos do art. 2º) até 2 a 5 anos de reclusão (nos casos mais graves do art. 1º). Uma característica marcante aqui é a necessidade de delimitação administrativa do crédito tributário para configuração de certos crimes materiais – assunto aprofundado em outros tópicos do manual, mas que merece menção por seu impacto na atuação integrada Fisco–Ministério Público: conforme súmula vinculante do STF, **não se tipifica crime material contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137) antes do lançamento definitivo do tributo**. Isso significa que a atuação fiscal da Receita (lançamento do débito e eventual processo administrativo-fiscal) é **pré-requisito** para a persecução penal, exigindo **coordenação entre a Fazenda Pública e o Ministério Público** (vide item 5.6).

Em síntese, a Lei 8.137/90 funciona como o **eixo penal** de proteção da ordem tributária, econômica e das relações de consumo, dando cumprimento à Constituição. Contudo, ela não atua sozinha – ao contrário, é **complementada por diplomas infraconstitucionais específicos**, como

veremos a seguir. O Código de Defesa do Consumidor e a Lei de Defesa da Concorrência desempenham um papel integrativo fundamental, seja preenchendo detalhes no âmbito administrativo, seja cobrindo condutas correlatas e reforçando a tutela dos mesmos bens jurídicos por outras vias.

Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) e os Crimes nas Relações de Consumo

Paralelamente à Lei 8.137/90, foi editado em setembro de 1990 o **Código de Defesa do Consumidor (CDC, Lei nº 8.078/90)**, que instituiu um amplo microsistema de proteção contratual, civil, administrativa e penal das relações de consumo. O CDC e a Lei 8.137/90 são, portanto, diplomas **contemporâneos e complementares** – enquanto a Lei 8.137 concentra-se nos aspectos criminais mais graves (especialmente quando há reflexos econômicos gerais), o CDC traz tanto **princípios e direitos básicos do consumidor** quanto mecanismos de punição administrativa (multas, interdições, etc.) e também uma lista própria de **infrações penais contra o consumidor**.

No âmbito **penal**, o CDC dedica o Título II (arts. 61 a 80) às infrações penais nas relações de consumo. O **art. 61** do CDC ressalta que os crimes ali previstos aplicam-se “*sem prejuízo do disposto no Código Penal e leis especiais*”, deixando claro que as condutas tipificadas no CDC podem conviver com figuras correlatas de outras leis (como a Lei 8.137). Dentre os principais crimes do CDC, destacam-se:

- **Publicidade enganosa ou abusiva:** O **art. 67 do CDC** tipifica como crime “*fazer ou promover publicidade que sabe ou deveria saber ser enganosa ou abusiva*”. A pena é de detenção de **3 meses a 1 ano e multa**. De forma relacionada, o **art. 66 do CDC** criminaliza “*fazer afirmação falsa ou enganosa, ou omitir informação relevante*” sobre produtos ou serviços, por exemplo em rótulos, embalagens ou anúncios (pena de detenção de 3 meses a 1 ano e multa). Note-se que essas condutas – fazer afirmações enganosas e veicular publicidade enganosa – guardam correspondência direta com o crime do art. 7º, inciso VII da Lei 8.137/90 (“*induzir o consumidor a erro mediante informação falsa ou enganosa, inclusive pu-*

blicidade”). **Ambas as leis** visam coibir a *propaganda enganosa*, porém o CDC detalha mais o aspecto consumerista e prevê penas mais brandas, ao passo que a Lei 8.137/90 trata a prática de **forma mais severa** quando vista como atentatória à relação de consumo em geral (detenção de 2 a 5 anos ou multa). Em casos concretos, é possível que *uma mesma conduta configure crime nas duas leis simultaneamente*, cabendo às autoridades avaliar a incidência de uma ou ambas. Por exemplo, um fornecedor que divulga anúncio falso sobre as propriedades de um produto poderá responder **pelo art. 67 do CDC e pelo art. 7º, VII da Lei 8.137** concomitantemente, já que violou norma do CDC e, ao mesmo tempo, lesou o bem jurídico difuso da relação de consumo tutelado pela Lei 8.137. Na prática, entretanto, muitas vezes a aplicação do CDC (com penas menores) pode prevalecer, reservando-se a Lei 8.137 para casos de maior lesividade coletiva.

- **Outros crimes do CDC:** O código consumerista define ainda crimes como: *deixar de comunicar perigo de produto ou serviço à autoridade competente e consumidores* (art. 64); *deixar de recolher produtos recolhidos (recall) que estejam fora das especificações de segurança* (art. 64, §1º); *vender produtos cuja periculosidade é ocultada ou sem certificação exigível* (art. 63, I e II); *usar componentes ou substâncias proibidas na fabricação de produtos* (art. 63, III e IV); *executar serviço de alto risco contra determinação de autoridade* (art. 65); *obstar ou dificultar fiscalização governamental no tocante a defesa do consumidor* (art. 70), entre outros. As penas variam em torno de detenção de 6 meses a 2 anos (em geral). Observa-se que algumas dessas figuras complementam os crimes da Lei 8.137 – por exemplo, a venda de produto impróprio para consumo (Lei 8.137, art. 7º, IX) é próxima do crime do art. 63, II do CDC (vender produto ou serviço sabendo ser inadequado ou perigoso, detenção 6 meses a 2 anos). Nesses casos, a doutrina entende que **prevalece a Lei 8.137/90 para punição** quando configurado o delito contra a relação de consumo de maior gravidade, sem prejuízo de se aplicar o CDC para outras consequências (medidas administrativas, deveres de correção etc.).

Importante salientar que o CDC, além dos crimes, estabeleceu um **sistema administrativo robusto** de defesa do consumidor. Os órgãos públicos

de proteção ao consumidor (os **PROCONs**, vinculados aos Estados e municípios, e as Promotorias de Defesa do Consumidor no âmbito do Ministério Público) podem aplicar sanções administrativas aos fornecedores infratores – multas, apreensão de produtos, interdição de estabelecimentos, contrapropaganda, etc. –, independentemente ou em conjunto com a atuação penal. De fato, muitas infrações de consumo **são resolvidas na esfera administrativa**, ficando a via penal reservada às situações mais graves ou quando há deliberada intenção criminosa. Por exemplo, uma publicidade enganosa de menor potencial lesivo pode gerar apenas multa e obrigação de retificação via PROCON, ao passo que um esquema reiterado de fraudes publicitárias pode motivar ação penal com base no CDC e/ou na Lei 8.137.

Em suma, o **CDC complementa a Lei 8.137/90** ao: (a) **definir princípios e conceitos** (como consumidor, fornecedor, prática enganosa ou abusiva) que informam a interpretação dos crimes da Lei 8.137; (b) **prever crimes específicos** que eventualmente concorrem com os da Lei 8.137, permitindo punir também condutas lesivas a interesses individuais do consumidor; e (c) **instituir uma estrutura fiscalizatória administrativa** (PROCONs, Departamento de Proteção e Defesa do Consumidor – DPDC, etc.) que atua na prevenção e repressão das ofensas ao consumidor, frequentemente servindo como porta de entrada para identificação de delitos mais amplos. A abordagem do CDC é, em essência, *positivista e protetiva*: define operacionalmente termos como “*publicidade enganosa*” (art. 37, §1º, CDC), “*produto impróprio ou defeituoso*”, “*prática abusiva*” (art. 39) etc., e estabelece sanções proporcionais. Dessa forma, a tutela penal das relações de consumo deve ser interpretada de forma **sistêmica**, levando em conta tanto a Lei 8.137 quanto o CDC, para se alcançar a efetividade máxima na proteção do consumidor sem incorrer em bis in idem ou lacunas.

Lei de Defesa da Concorrência (Lei nº 12.529/2011 – CADE) e Infrações Anticoncorrenciais

Enquanto o CDC reforça a parte consumerista, a **Lei nº 12.529/2011** desempenha papel complementar fundamental na parte concorrencial da Lei 8.137/90. A Lei 12.529/11 reestruturou o **Sistema Brasileiro de Defesa da**

Concorrência (SBDC) e dispõe sobre a **prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica**, tendo atribuído ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) a função de *investigar e julgar condutas anticompetitivas* em âmbito administrativo. Em outras palavras, esta lei cuida majoritariamente do **enforcement administrativo** das normas de livre concorrência, enquanto a Lei 8.137/90 permanece como o instrumento de **enforcement penal** para as condutas mais graves.

O **art. 36 da Lei 12.529/11** traz a definição das *infrações da ordem econômica*. Constituem infrações, **independentemente de culpa**, “os atos sob qualquer forma manifestados que tenham por objeto ou possam produzir” efeitos anticoncorrenciais, tais como **limitar ou prejudicar a livre concorrência, dominar mercado relevante de bens ou serviços, aumentar arbitrariamente os lucros ou exercer de forma abusiva posição dominante**. Percebe-se que esta definição legal ecoa diretamente o texto constitucional do art. 173, §4º (dominação de mercados, eliminação da concorrência, aumento arbitrário de lucros) e cobre um leque amplo de comportamentos. A lei detalha ainda, em parágrafos, uma série de exemplos de condutas consideradas infração, como: acordos de fixação de preços ou quotas de produção, divisão de mercados entre concorrentes, combinações em licitações, imposição vertical de preços ou condições comerciais, venda casada, entre outras (art. 36, incisos do §3º). **Muitas dessas práticas eram precisamente as tipificadas pelos arts. 4º, 5º e 6º da Lei 8.137/90** antes da reforma de 2011 (como vimos, diversos incisos foram revogados para migração ao regime administrativo).

A Lei 12.529/11 não criou novos tipos penais – sua abordagem é administrativa –, mas **impactou diretamente a aplicação da Lei 8.137/90**. Ao **descriminalizar condutas** menos ofensivas e tratá-las como infrações administrativas, a lei concorrencial deixou a esfera criminal concentrada nos casos de maior gravidade, especialmente os cartéis clássicos e as condutas com efeitos mais danosos à coletividade. Destaca-se, por exemplo, que **práticas como a “venda casada” deixaram de ser crime** (com a revogação do art. 5º, II, da Lei 8.137/90) e passaram a ser apenas infração administrativa punida pelo CADE – vide art. 36, §3º, XVIII da Lei 12.529. Por outro lado, a formação de cartel (acordo entre concorrentes para fixar preços, dividir clientes ou restringir oferta) continua expressamente **tipificada como crime** na Lei 8.137 (art. 4º, II) e simultaneamente é uma **infração administrativa gravíssima** na Lei 12.529. Desse modo, atualmente vigora um **duplo regime san-**

cionatário: administrativo, via CADE (com multas e penas administrativas), e **penal**, via Justiça criminal, para atos como cartel. Esse paralelismo visa maximizar a dissuasão, punindo tanto a pessoa jurídica (no âmbito CADE) quanto os indivíduos responsáveis (no âmbito penal).

Convém enfatizar o **papel do CADE**. Ele atua como *autoridade administrativa* investigativa e adjudicante em matéria de concorrência. Diante de indícios de infração (por denúncia, investigação própria ou leniência), o CADE instaura processo administrativo e, se ao final concluir pela existência da infração, pode aplicar **sanções pesadas**: multas que podem chegar a 20% do faturamento bruto da empresa infratora, proibição de contratar com o poder público, recomendação de cisão de empresas, entre outras (art. 37 da Lei 12.529/11). Já para as **pessoas físicas** (administradores, gestores envolvidos no ilícito), o CADE pode aplicar multas específicas e inabilitação para cargos em empresa por até 5 anos. **Além disso, nada impede – e é o que ocorre na prática – que as pessoas físicas sejam também responsabilizadas criminalmente pelos mesmos fatos, com base na Lei 8.137/90.** Assim, um executivo que participa de um cartel se sujeita a uma punição administrativa (multa e eventual inabilitação via CADE) e também a processo penal, onde poderá pegar pena de reclusão e multa criminais. Essa complementaridade requer coordenação entre o CADE e as autoridades penais, conforme veremos no item 5.6.

A Lei 12.529/11 também trouxe mecanismos inovadores que afetam a seara penal de forma indireta. Um deles é o **acordo de leniência anti-truste** (art. 86 e 87 da lei). Pelo acordo de leniência, o primeiro membro de um cartel (pessoa física ou empresa) que delata a prática e coopera com as investigações pode obter imunidade ou redução de pena administrativa. **Crucialmente, a lei prevê que, cumprido integralmente o acordo de leniência, estará automaticamente extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem econômica correspondentes** (isto é, aqueles previstos no art. 4º da Lei 8.137/90). Em outras palavras, a leniência no CADE serve também como **perdão judicial na esfera penal** – garantindo que os beneficiários não sejam processados criminalmente, ou tenham a punibilidade extinta, caso atendam a todas as condições pactuadas. Este dispositivo reforça a integração entre o enforcement administrativo e penal: o Ministério Público Federal costuma participar dos acordos de leniência ou ao menos anuir com eles, de modo a assegurar sua eficácia quanto à não propositura de denúncia criminal. Trata-se de uma ferramenta importante para **desmantelar cartéis** – os agentes

ganham incentivo para denunciar e obter imunidade, e com isso as autoridades conseguem provas robustas para sancionar os demais participantes.

Em resumo, a Lei de Defesa da Concorrência complementa tecnicamente a Lei 8.137/90 ao **definir de forma pormenorizada as infrações concorrenciais e prever a resposta sancionatória na esfera administrativa**, ao mesmo tempo em que **interage com a esfera penal**: de um lado, restringindo o alcance penal a condutas mais graves (via descriminalização de algumas práticas) e, de outro, **reforçando a perseguição penal das condutas remanescentes** (como cartel), por meio da cooperação CADE–MP e de instrumentos como a leniência. Conceitos-chave como “*posição dominante*”, “*mercado relevante*”, “*infrações da ordem econômica*” são delineados pela Lei 12.529/11 e devem ser utilizados para informar a aplicação dos tipos penais da Lei 8.137/90. Por exemplo, para se reconhecer um “*abuso de poder econômico*” (crime do art. 4º, I da Lei 8.137) é imprescindível analisar se houve **posição dominante e exercício abusivo**, nos termos em que a lei concorrencial e a doutrina antitruste definem esses conceitos (posição dominante: poder de mercado de $\geq 20\%$ ou liderança significativa; abuso: uso desse poder para fins anticoncorrenciais). A abordagem aqui é **positivista e técnica**: tipifica-se o núcleo do comportamento (fixar preços, dominar mercado etc.) e utiliza-se o ferramental analítico do direito concorrencial para comprovar materialmente a infração e o nexos competitivo.

Ademais, historicamente a **defesa da concorrência e a defesa do consumidor andam lado a lado**. A própria estrutura original do Ministério da Justiça nos anos 90, ao criar a Secretaria de Direito Econômico (SDE), contava com dois departamentos: um voltado à concorrência e outro à defesa do consumidor, refletindo que **os males à concorrência frequentemente afetam os consumidores, e vice-versa**. Por exemplo, um cartel normalmente implica preços artificialmente altos e menor qualidade ou inovação, em prejuízo direto aos consumidores. Do mesmo modo, práticas abusivas contra o consumidor (como publicidade enganosa ou venda de produtos perigosos) podem distorcer a concorrência leal ao premiar empresas menos éticas. Por isso, a atuação integrada das normas concorrenciais e consumeristas é vital para garantir um mercado saudável. A Lei 12.529/11, embora tenha separado formalmente as estruturas (o CADE passou a ser uma autarquia independente, enquanto a defesa do consumidor ficou com a SENACON no Ministério da Justiça), **não diminui a necessidade de ações coordenadas** entre autoridades concorrenciais e de defesa do consumidor. Na prática, como veremos,

situações complexas exigem esforço conjunto de CADE, PROCONs, Ministério Público, agências reguladoras e outros órgãos.

Intersecções Normativas: Concorrência vs. Consumidor – Exemplos de Condutas e Enquadramentos

Conforme exposto, há condutas ilícitas que podem incidir simultaneamente em diferentes diplomas – Lei 8.137/90, CDC e/ou Lei 12.529/11. Isso ocorre porque uma mesma prática pode lesar tanto a concorrência quanto os consumidores finais, ou configurar infração administrativa e crime ao mesmo tempo. **Abaixo, apresentamos uma tabela comparativa** com exemplos típicos mencionados e seu enquadramento nas diversas normas:

Conduta Ilícita (Exemplo)	Enquadramento Penal – Lei 8.137/1990	Legislação Complementar (CDC / Lei 12.529)
Formação de cartel (concorrentes combinam fixar preços, limitar produção ou dividir mercado)	Crime contra a ordem econômica – <i>“ajuste ou acordo de empresas”</i> para eliminar concorrência ou fixar artificialmente preços/quantidades (pena: reclusão de 2 a 5 anos e multa).	Infração à ordem econômica (lei concorrencial): ato de limitar a livre concorrência ou dominar mercado; ex.: acordo de fixação de preços e divisão de mercado são ilícitos punidos pelo CADE com multas elevadas e outras sanções.
Publicidade enganosa (anúncio falso ou omissão que induz o consumidor a erro sobre produto/serviço)	Crime contra as relações de consumo – <i>“induzir o consumidor ou usuário a erro”</i> mediante informação ou publicidade falsa/enganosa (detenção de 2 a 5 anos ou multa, art. 7º, VII).	Crime no CDC – <i>fazer ou promover publicidade enganosa ou abusiva</i> (detenção de 3 meses a 1 ano e multa, art. 67, CDC). Infração administrativa: Publicidade enganosa é proibida (art. 37, CDC) e sujeita a multas e contrapropaganda impostas pelo PROCON, mesmo quando não caracterize crime.

Conduta Ilícita (Exemplo)	Enquadramento Penal – Lei 8.137/1990	Legislação Complementar (CDC / Lei 12.529)
Abuso de poder econômico / Preços abusivos (ex.: empresa dominante eleva lucros arbitrariamente ou controla preços para eliminar concorrentes)	Crime contra a ordem econômica – “ <i>abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando a concorrência</i> ” (pena: reclusão de 2 a 5 anos e multa, art. 4º, I). Abrange condutas como controle de preços ou aumento arbitrário de lucros visando prejudicar a concorrência. (Obs.: <i>Parte das condutas específicas originalmente listadas na lei – como discriminação de preços, venda abaixo do custo, venda casada – foram revogadas em 2011, passando a infrações administrativas.</i>)	Infração contra a ordem econômica: Ato de “ <i>aumentar arbitrariamente os lucros</i> ” ou “ <i>exercer de forma abusiva a posição dominante</i> ” (art. 36 da Lei 12.529). Punível pelo CADE com multas, podendo o órgão impor medidas para cessar o abuso (ex: acordo para redução de preços, controle regulatório etc.). Práticas abusivas contra o consumidor: O CDC veda exigir do consumidor vantagem manifestamente excessiva e outras práticas análogas (art. 39, V, CDC), podendo configurar preço abusivo; tais violações geram sanções administrativas (multas do PROCON) e ações civis coletivas, ainda que não sejam tipificadas como crime específico no CDC.

Análise dos exemplos: Nos casos de **cartel**, percebe-se claramente a *dupla repercussão* jurídica: trata-se de infração concorrencial por excelência (objeto da Lei 12.529/11) e simultaneamente de crime conforme a Lei 8.137/90. Em uma investigação de cartel de, digamos, postos de combustíveis, o CADE poderá condenar as empresas a pesadas multas e outras penalidades, enquanto os empresários envolvidos poderão ser denunciados pelo Ministério Público por crime contra a ordem econômica. Já a **publicidade enganosa** pode acarretar responsabilização na esfera administrativa (multa e obrigações via PROCON) e civil (indenizações, nulidade do negócio), além de constituir ilícito penal tanto na Lei 8.137 quanto no CDC. Na prática, é comum que primeiro o PROCON apure a publicidade irregular e aplique sanção administrativa; se a conduta for dolosa e de maior gravidade, o caso pode evoluir para uma ação penal – muitas vezes usando o art. 67 do CDC para delitos de menor monta, ou a Lei 8.137/90 *quando a lesão transcende interesses individuais*, atingindo direitos difusos de consumidores em geral. Por fim, no caso de **abuso de poder econômico com reflexos em preços abusivos**, a resposta primordial tende a vir do direito concorrencial (CADE), uma vez que práticas como aumento arbitrário de preços ou condutas pre-

datórias são caracterizadas e investigadas tecnicamente pelo CADE. Entretanto, se ficar comprovado o elemento doloso de **eliminar concorrentes** ou **obter lucros abusivos contrariando leis econômicas**, poderá configurar o crime do art. 4º, I da Lei 8.137. Um exemplo histórico: antes de 2011, **vender mercadoria por preço inferior ao tabelado/oficial para eliminar concorrência** era crime (antigo art. 4º, inc. VI, revogado em 2011); hoje, isso seria tratado como infração pelo CADE (prática de *preço predatório*), mas se feito com dolo anti-concorrencial intenso poderia ainda ser interpretado como abuso enquadrável no art. 4º, I da lei penal. Em todos esses cenários, a **conduta única viola esferas jurídicas distintas** – o que exige atuação coordenada dos órgãos competentes para que todas as faces do ilícito sejam adequadamente punidas sem sobreposições indevidas.

Em termos normativos, quando uma mesma conduta infringe duas leis penais especiais (v.g. Lei 8.137 e CDC), os aplicadores devem observar os princípios da especialidade e consunção. Muitas vezes, o **CDC será aplicado preferencialmente** se a lesão for essencialmente ao consumidor individual (por ser lei mais específica quanto à proteção do consumidor), enquanto a **Lei 8.137/90 será invocada quando a lesão atinge a coletividade de consumidores ou a ordem econômica em si** (caráter mais amplo). Há situações em que ambos os dispositivos podem ser aplicados conjuntamente, mas em caso de conflito a tendência é a utilização do tipo penal que melhor se adequa ao fato (especialidade) ou aquele que absorve o outro por representar uma tutela mais abrangente do bem jurídico (consunção). De qualquer forma, ter múltiplos enquadramentos possíveis é vantajoso para a acusação, pois permite **flexibilidade** na punição: se houver algum obstáculo ou causa de extinção de punibilidade em relação a uma lei, a outra pode servir de base alternativa. Por exemplo, a quitação do tributo devido extingue a punibilidade do crime tributário antes do recebimento da denúncia (Lei 8.137/90, art. 14, já revogado, e atualmente Súmula Vinculante 24 do STF) – mas se a mesma conduta configurasse também um crime de estelionato contra consumidor, esse poderia prosseguir. No campo concorrencial, eventuais dificuldades probatórias para caracterizar crime de abuso de poder econômico podem não obstar a aplicação de sanções administrativas pelo CADE, que têm padrão probatório próprio, e vice-versa.

Conclui-se que as *fontes normativas complementares* fornecem um **arcabouço abrangente e articulado** para coibir condutas nocivas: a Lei 8.137/90 foca na repressão penal com efeito dissuasório forte; o CDC pro-

vê tutela penal de menor gravidade e ampla proteção administrativa/civil ao consumidor; e a Lei 12.529/11 garante uma repressão administrativa técnica e célere contra infrações econômicas, servindo também de filtro e apoio à esfera penal.

Atuação Integrada de CADE, Ministério Público, Receita Federal e PROCONs – Impactos Práticos

A eficácia na proteção da ordem econômica e das relações de consumo depende fortemente de uma atuação conjunta e coordenada entre os diversos órgãos competentes – **CADE, Ministério Público, autoridades fazendárias (Receita Federal e fiscos estaduais) e os PROCONs**, entre outros. Cada instituição possui competências e instrumentos próprios, e a sinergia entre elas potencializa a identificação das infrações, a investigação dos fatos e a punição dos responsáveis em todas as esferas (penal, administrativa, civil).

Integração CADE – Ministério Público (MP): O CADE, ao apurar infrações concorrenciais, frequentemente se depara com condutas que são simultaneamente crimes (como cartéis). Nesses casos, há um protocolo de cooperação com o Ministério Público Federal (MPF) – este detém legitimidade para propor ações penais por crimes da Lei 8.137/90, em regra no âmbito da Justiça Federal quando a lesão transcende interesses locais. Na prática, o CADE e o MPF **trocam informações e provas**. Por exemplo, se em um processo administrativo no CADE sobre um cartel de empresas de saúde forem obtidas provas robustas (e-mails combinando preços, atas de reuniões secretas), o CADE encaminha tais elementos ao MPF, que pode oferecê-los para embasar uma denúncia criminal de cartel. Inversamente, durante investigações criminais (conduzidas pelo MP e polícia), muitas vezes celebra-se convênios para que o CADE auxilie com análise econômica e expertise técnica. Uma importante interface é nos **acordos de leniência**: como visto, o primeiro participante de cartel que coopera firma leniência com o CADE e obtém isenção administrativa e penal. Para isso, o MPF normalmente participa do acordo ou firma um **Memorando de Entendimento** garantindo que, cumpridas as condições, não denunciará os lenientes pelos crimes do art. 4º

da Lei 8.137/90. Esse alinhamento evita contradições entre esferas – ou seja, assegura que o benefício concedido administrativamente (leniência) não seja frustrado por uma punição penal paralela, honrando-se a previsão legal de extinção da punibilidade. Em casos complexos envolvendo **organizações criminosas e cartéis internacionais**, a coordenação CADE–MPF é ainda mais crucial, inclusive com atuação conjunta em operações de busca e apreensão autorizadas judicialmente. A título ilustrativo, **operações no setor de combustíveis** já contaram com investigações simultâneas: o CADE identificando padrões suspeitos de preços em diversos postos e o MP (junto com Polícia) colhendo provas de reuniões e trocas de mensagens entre empresários. Em Fortaleza/CE, por exemplo, o **DECON** (unidade do MP estadual análoga a um PROCON) monitorou preços de gasolina e **encaminhou relatório ao GAECO (Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado)** para apuração do crime de cartel pela via penal. Isso demonstra como as fronteiras institucionais se comunicam: um mesmo órgão ministerial pode, via setor de defesa do consumidor, acionar seu braço criminal organizado para enfrentar a conduta tanto administrativamente quanto criminalmente.

Integração Ministério Público – PROCONs (órgãos de defesa do consumidor): Os PROCONs (como os estaduais e municipais) são muitas vezes os primeiros a receber reclamações e denúncias de consumidores. Eles exercem poder de polícia administrativa aplicando multas e outras sanções previstas no CDC. Entretanto, quando detectam **infrações que configuram crime**, a praxe é **remeter notícia ou representação ao Ministério Público** para as providências penais cabíveis. Muitos MPs estaduais mantêm uma relação próxima com os PROCONs locais – inclusive firmando **acordos de cooperação técnica** para compartilhamento de informações. Assim, se o PROCON constata que um fornecedor reincidente cometeu fraude contra vários consumidores (por exemplo, comercializando em larga escala produtos com prazo de validade vencido, ou publicidade totalmente fraudulenta), ele encaminha o caso ao MP (eventualmente com inquérito policial já instaurado) para que seja analisada a denúncia criminal. Por sua vez, o MP pode requerer complementação de provas ao PROCON ou atuar conjuntamente em **operações de fiscalização**. Um exemplo concreto ocorreu na Bahia, onde o MP estadual e o PROCON celebraram acordo de cooperação para **aprimorar a defesa do consumidor**, permitindo acesso mútuo a dados e agilização de encaminhamento de casos que exijam atuação do MP. Essa integração garante que **nenhuma conduta ilícita fique sem resposta**: se a empresa

paga a multa do PROCON mas continua a prática lesiva, o MP já estará acionado para responsabilização criminal, aumentando o efeito dissuasório. Também em situações emergenciais – como aumentos abusivos de preços em crises (ex: elevação de preços de máscaras e álcool em gel no início da pandemia de COVID-19) – os PROCONs e MPs costumam atuar em força-tarefa conjunta: o PROCON autua administrativamente por prática abusiva (art. 39, CDC) e o MP avalia eventual crime contra a economia popular ou artigo pertinente da Lei 8.137/90 (por exemplo, reter insumos para especulação, art. 7º, VI). Essa colaboração integrada entre esferas **evita duplicidade de esforços** e propicia uma tutela mais completa ao consumidor.

Integração Fisco (Receita Federal e Fazendas estaduais) – Ministério Público: No tocante aos crimes contra a ordem **tributária**, a relação entre o Fisco e o MP é institucionalizada. Como mencionado, a jurisprudência consolidada (SV 24 do STF) estabelece que o MP somente pode agir após constituição definitiva do crédito tributário. Na prática, isso se traduz na figura da **Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP)**: quando a Receita Federal (ou a Secretaria de Fazenda estadual) identifica, em procedimento fiscal, indícios de crime tributário (como sonegação, art. 1º da Lei 8.137), ela elabora uma representação e a encaminha ao Ministério Público, *depois* de concluído o processo administrativo-tributário (lançamento definitivo). O MP então utiliza essa representação – que vem acompanhada de provas documentais coletadas pelo auditor fiscal – para instruir o inquérito policial ou já oferecer denúncia, conforme o caso. Essa **dependência funcional** entre Receita e MP exige uma coordenação eficiente: atrasos ou falhas na comunicação podem prejudicar a punição (especialmente considerando a prescrição penal). Por isso, foram firmados convênios e protocolos que garantem o fluxo contínuo de informações sobre crimes tributários. Do ponto de vista prático, a integração Receita-MP tem mostrado bons resultados sobretudo em crimes de maior complexidade, como fraudes estruturadas (p.ex. quadrilhas de emissão de notas frias, “empresas de fachada” para não pagar impostos). Nesses casos, a Receita e a Polícia Federal frequentemente deflagram **operações conjuntas**, combinando o poder de fiscalização tributária com mandados de busca e apreensão penais. O MPF ou MPE (Ministério Público Estadual, nos delitos que envolvem tributos estaduais/municipais) atua coordenando juridicamente a investigação e depois na propositura da ação penal. Um ponto de **intersecção relevante** aqui é quando crimes tributários vêm acompanhados de outros delitos, como lavagem de dinheiro, corrupção ou mesmo infrações

contra consumidores. Por exemplo, uma empresa que sonega impostos pode também estar lesando consumidores (vendendo produtos impróprios para consumo para reduzir custos, por exemplo). Numa situação assim, Receita, PROCON e MP precisariam compartilhar informações para *cobrir todos os ângulos*: cobrar o tributo devido, punir a fraude fiscal e, simultaneamente, proteger os consumidores afetados – possivelmente aplicando a Lei 8.137/90 **em múltiplos capítulos** (tributário e consumo) de forma integrada.

Impactos práticos da atuação integrada: A conjugação de esforços entre CADE, MP, Fiscos e PROCONs **maximiza a efetividade** das normas. Em termos práticos, destacam-se alguns impactos positivos:

- **Deteção ampliada de ilícitos:** Cada órgão funciona como um “sentinela” em sua área, e a cooperação permite que ilícitos identificados por um sejam comunicados aos outros. O CADE, ao analisar um cartel, pode descobrir também evasão fiscal no setor (informando a Receita) ou abuso contra consumidores (informando PROCONs), e vice-versa. Assim, **evita-se que uma conduta passe despercebida** em alguma esfera. No exemplo citado dos postos de combustíveis, a fiscalização de preços pelo PROCON/MP-CE revelou indícios de cartel que acionaram tanto o CADE quanto o GAECO (MP) para medidas penais.
- **Investigações mais robustas:** O compartilhamento de provas e expertise técnica enriquece as investigações. O MP se beneficia da análise econômica do CADE para compreender estratégias complexas de cartel; o CADE, por sua vez, aproveita interceptações telefônicas e outras provas coletadas pela Polícia/MP em investigação criminal para instruir seus processos administrativos. As **forças-tarefas interinstitucionais** juntam diferentes habilidades: contadores da Receita, peritos econômicos do CADE, promotores de justiça, técnicos de vigilância sanitária (no caso de produtos impróprios), todos contribuindo para esclarecer os fatos sob múltiplos aspectos.
- **Efetividade sancionatória:** A integração garante que infratores não escapem por “brechas” de um ou outro sistema. Se uma empresa pratica conduta anticoncorrencial mas, por alguma razão, o caso não resulta em condenação penal (por exemplo, falta de dolo específico comprovado), ela ainda poderá sofrer consequên-

cias via CADE. Inversamente, se administrativamente a empresa obtém um acordo (como Termo de Cessação de Conduta – TCC no CADE, pagando multa e cessando a infração sem assumir culpa), isso não impede eventuais **responsabilizações penais individuais** quando couber. Em matéria de defesa do consumidor, é comum que a sanção administrativa (multa) isoladamente não baste para deter infratores habituais – a perspectiva de uma ação penal pelo MP reforça o efeito dissuasório. Por exemplo, há registros de **Procons e MPs aplicando medidas simultâneas**: o PROCON multa uma rede de mercados por vender alimentos vencidos e o MP ajuíza denúncia criminal com base no art. 7º, IX da Lei 8.137/90, o que pode levar os gestores a penas de detenção. Essa dupla resposta transmite a mensagem de que haverá punição **financeira e pessoal** para quem violar a lei.

- **Evitar conflitos de competência e garantir direitos**: A atuação coordenada também evita que diferentes órgãos atuem de forma desalinhada ou conflituosa. Por exemplo, antes da súmula 24 do STF, havia casos de denúncias por crimes tributários oferecidas antes de finalizado o processo fiscal, o que gerava anulação de ações penais por prematuridade – hoje, com a regra clara e a cooperação Receita–MP, esse risco foi minimizado. Do ponto de vista dos direitos dos investigados, a integração pode favorecer a racionalidade: em casos plúrimos, às vezes firma-se um **acordo global** englobando esferas administrativa e penal (por exemplo, um infrator firma leniência no CADE cobrindo também extinção de punibilidade penal, ou um fornecedor acusado celebra um acordo no âmbito do MP e do PROCON conjuntamente para cessar a prática e reparar danos, evitando processo penal). Essas soluções coordenadas só são possíveis com diálogo institucional.

A **atuação integrada entre CADE, Ministério Público, Receita Federal, PROCONS e demais órgãos** é não apenas desejável, mas necessária para dar efetividade plena às normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a ordem econômica e as relações de consumo. O ordenamento brasileiro, de caráter positivista e tecnicamente segmentado, atribui a cada ente uma função: investigar, punir administrativamente, punir criminalmente, fiscalizar tributos, tutelar consumidores etc. A coesão entre essas funções resulta em um **sistema harmônico de repressão e prevenção**, onde as leis

se complementam mutuamente. Assim, a Lei 8.137/1990 cumpre seu papel penal com o suporte e colaboração do CDC, da Lei 12.529/2011 e das instituições que as aplicam, assegurando que *práticas como cartéis, fraudes ao consumidor e sonegação* sejam identificadas e sancionadas de maneira **abrangente, técnica e eficaz** em prol da justiça econômica e do interesse público.

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (CAPÍTULO I DA LEI 8.137/90) – CRIMES PRATICADOS POR PARTICULARES

As condutas fraudulentas praticadas por contribuintes ou particulares com o intuito de **suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório** constituem os chamados **crimes contra a ordem tributária**, definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990. Tais ilícitos penais tutelam a **ordem tributária**, expressão que, embora não definida na lei, corresponde ao interesse público na **integridade do sistema de tributação e arrecadação** – isto é, o direito do Estado de instituir e cobrar tributos de forma regular. Em outras palavras, trata-se de proteger o erário e a coletividade contra condutas de **sonegação fiscal** capazes de lesar gravemente a receita pública. A criminalização dessas condutas é vista como medida **excepcional e de última ratio**, já que o ordenamento também dispõe de sanções meramente administrativas (multas, apreensões, etc.) para punir infrações tributárias menos graves. Assim, somente fraudes tributárias dotadas de maior potencial lesivo justificam a intervenção penal, ao lado das sanções administrativas habituais.

O *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90 exige, para a configuração do crime, a existência de resultado *suprimir ou reduzir tributo* – diferentemente da legislação anterior (Lei de Sonegação Fiscal nº 4.729/65), na qual a mera conduta dolosa já configurava o delito independentemente de resultado. Essa inclusão do resultado no tipo penal teve o efeito de transformar os crimes tributários em **crimes materiais (ou de resultado)**, nos quais não basta a ação ou omissão do agente: é necessária a efetiva **lesão ao fisco**, ou seja, a concretização da sonegação ou redução do tributo devido. Por conseguinte, sob a lei vigente, a simples tentativa de fraudar o fisco sem sucesso não consuma o crime – embora possa configurar, conforme o caso, tentativa punível ou ilícito administrativo. Apenas se o comportamento do agente **resultar na**

supressão ou redução do tributo é que estará perfeito o crime do art. 1º. Em contrapartida, a pena prevista para esses delitos é relativamente elevada (reclusão de 2 a 5 anos, mais multa), indicando a gravidade com que o legislador tratou a evasão fiscal dolosa.

A Lei 8.137/90 descreve cinco modalidades de condutas fraudulentas pelos particulares no art. 1º, incisos I a V. Cada inciso prevê um meio específico de sonegação fiscal, todos eles cometidos **com dolo** (vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o tributo devido). Em resumo, as modalidades incluem: omitir informações ou prestar declarações falsas às autoridades fazendárias (inc. I); fraudar a fiscalização tributária mediante registros falsos ou omissões em livros ou documentos exigidos (inc. II); falsificar ou alterar documentos fiscais (inc. III); elaborar ou utilizar documentos que se saiba falsos ou inexatos (inc. IV); e negar ou deixar de fornecer nota fiscal quando obrigatório (inc. V). Nos **incisos I a IV**, a efetiva supressão do tributo é elementar ao tipo (*crime material*), ao passo que o **inciso V configura crime formal**, consumando-se pelo simples fato de não fornecer o documento fiscal independentemente de comprovação de prejuízo tributário. As seções a seguir detalham cada uma dessas condutas, com exemplos práticos e referências jurisprudenciais pertinentes. Ao final, discutiremos a diferença de natureza entre crime material e formal e suas consequências probatórias e processuais – questão consolidada pelo Supremo Tribunal Federal na **Súmula Vinculante 24**.

Para fins de estudo comparativo, vale lembrar que a própria Lei 8.137/90 define, no art. 2º, outros crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, os quais consistem em condutas igualmente fraudulentas (como deixar de recolher imposto descontado, utilizar programas de contabilidade paralela etc.), porém tipificadas à parte e sujeitas a pena mais branda (detenção de 6 meses a 2 anos). A tabela a seguir resume os delitos previstos nos arts. 1º e 2º da lei, evidenciando as diferenças entre eles em termos de conduta e sanção.

Crimes do art. 1º (Lei 8.137/90) <i>Pena: reclusão de 2 a 5 anos e multa</i>	Crimes do art. 2º (Lei 8.137/90) <i>Pena: detenção de 6 meses a 2 anos e multa</i>
(I) Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias – ex.: não declarar rendimentos ou declarar despesas fictícias em formulário oficial.	(I) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se total ou parcialmente de tributo – ex.: fraudar a Declaração de IR de bens para não pagar imposto.
(II) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal – ex.: manter escrita contábil “paralela” omitindo vendas realizadas (<i>caixa dois</i>).	(II) Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de responsável, que deveria repassar aos cofres públicos – trata-se da apropriação indébita de tributo retido (ex.: não recolher ICMS cobrado na nota fiscal).
(III) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável – ex.: adulterar notas fiscais para reduzir o valor de saída ou aumentar artificialmente créditos de imposto.	(III) Exigir, pagar ou receber, para si ou para outrem, qualquer porcentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de tributo como incentivo fiscal – ex.: cobrar “comissão” por abatimento obtido via incentivo fiscal (conduta corruptiva envolvendo benefício tributário).
(IV) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se saiba ou deva saber falso ou inexato – ex.: emitir notas fiscais “frias” (inidôneas) ou utilizar documentos falsos de terceiros para acobertar operações não ocorridas ou valores diversos.	(IV) Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com a legislação, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberada por órgão de desenvolvimento – ex.: desviar recursos obtidos como incentivo fiscal que deveriam ser investidos em determinado projeto.
(V) Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente realizada, ou fornecê-lo em desacordo com a legislação – ex.: realizar venda sem emitir a nota fiscal ao comprador.	(V) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao contribuinte ter uma contabilidade paralela , diversa da informada ao Fisco – ex.: usar software “duplicado” para registrar vendas não declaradas oficialmente (programa de caixa dois).

Observação: Além dos crimes praticados por particulares (arts. 1º e 2º), a Lei 8.137/90 tipifica, no art. 3º, **crimes funcionais contra a ordem tributária** – aqueles cometidos por funcionários públicos, como extraviar ou sonegar documentos fiscais acarretando pagamento indevido, corrupção para deixar de lançar tributo, advocacia administrativa tributária etc. Esses

delitos funcionais, embora relacionados, possuem requisitos próprios (exigem a qualidade de funcionário público) e penas diferenciadas, não sendo o foco do presente tópico.

Art. 1º, Inciso I – Omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias

O **art. 1º, inciso I**, tipifica a conduta de “**omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias**”. Trata-se de crime de sonegação fiscal por meio de *informações fraudulentas*: o contribuinte (ou responsável) deixa de informar dado relevante ao Fisco ou fornece um dado incorreto, com o objetivo de suprimir ou reduzir o tributo devido. Em outras palavras, é punida a **mentira ou ocultação de fatos tributários** no relacionamento direto com a administração tributária, seja em declarações formais (como a Declaração de Imposto de Renda, DCTF, escriturações digitais etc.) ou em respostas a fiscalizações e intimações oficiais. A expressão *autoridades fazendária* abrange os órgãos e agentes públicos competentes para fiscalização e arrecadação de tributos – por exemplo, a Secretaria da Receita Federal, as Secretarias de Fazenda estaduais ou municipais, auditores fiscais, etc. Assim, omitir informações em uma declaração eletrônica entregue à Receita Federal, ou prestar informação falsa em um procedimento de fiscalização estadual, ambos podem configurar este delito, desde que se destinem a encobrir matéria tributável.

Para a configuração do crime, exige-se o **dolo** do agente em fraudar o Fisco, ou seja, a vontade deliberada de enganar a autoridade fazendária a respeito da situação tributária. Erros involuntários, equívocos de preenchimento ou divergências de interpretação fiscal sem intenção maliciosa **não** caracterizam o crime – nesses casos, no máximo haverá infração administrativa, sanável via pagamento do tributo e multa. Já a conduta deliberada de omissão/falsidade, quando voltada a reduzir ou suprimir o imposto, perfaz o ilícito penal assim que houver a concretização do prejuízo tributário apurado (trata-se de crime material, dependendo da efetiva falta de recolhimento). Importante destacar que a *informação* omitida ou falsamente prestada precisa ser relevante para a determinação do tributo: se for irrelevante ou irrelevante

para o cálculo, não haverá sonegação consumada. Em suma, o núcleo do tipo penal é **enganar o Fisco por meio de declarações**, frustrando a correta apuração do tributo.

Exemplo: um contribuinte pessoa física deixa de informar à Receita Federal os rendimentos provenientes de um segundo emprego, ou informa um valor menor do que o real, em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda. Com essa omissão, ele **reduz artificialmente** a base de cálculo do imposto, pagando menos do que seria devido. Se descoberta a fraude e constatado o tributo suprimido, configura-se o crime do art. 1º, I. Do mesmo modo, uma empresa que presta informações falsas em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) – por exemplo, declarando indevidamente certos créditos tributários inexistentes para diminuir o saldo a pagar – incide neste dispositivo. Nessas situações, comprovado o dolo e o efetivo não recolhimento do tributo, o responsável poderá responder pelo crime de omissão ou falsidade perante o Fisco.

Art. 1º, Inciso II – Fraudar a fiscalização tributária (inserção de elementos inexatos ou omissão de operações em documentos ou livros fiscais)

O **inciso II** do art. 1º abrange a fraude cometida “**inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal**”. Em essência, pune-se aqui a **falsificação da escrituração contábil ou fiscal** obrigatória, por meio de registros falsos ou da ausência de registros, com finalidade de enganar a fiscalização tributária. Diferentemente do inciso I (que trata de declarações ou informações prestadas diretamente ao Fisco), o inciso II foca nas **omissões ou falsidades inseridas nos livros e documentos fiscais** que o contribuinte é obrigado a manter em boa ordem (como livros diário, razão, livros fiscais de entrada/saída, notas fiscais, declarações acessórias etc.). Trata-se, portanto, de conduta que visa dificultar ou burlar a ação fiscalizatória **internamente**, maquiando a documentação contábil que serve de base à tributação.

As duas formas previstas – *inserir elementos inexatos* ou *omitir operações* – abrangem qualquer manipulação dolosa da documentação exigida

por lei tributária. **Inserir elemento inexato** significa lançar um dado falso em um livro ou documento: por exemplo, lançar uma despesa ou custo fictício, escriturar notas fiscais com valores diferentes dos reais, inflar indevidamente créditos tributários ou saldo negativo etc. Já **omitir operação** consiste em **deixar de registrar** no livro ou documento uma operação que ocorreu na realidade: por exemplo, não emitir nota fiscal de uma venda efetuada, não escriturar no livro de saídas uma determinada venda ou prestação de serviço, omitir a entrada de determinada mercadoria no livro de entradas para não registrar estoque, entre outras práticas de *caixa dois*. Em ambos os casos, o objetivo é o mesmo – adulterar a realidade econômico-fiscal registrada, de modo a **reduzir a base tributável** ou encobrir fatos geradores do tributo.

Importa salientar que o documento ou livro alterado/omitido deve ser **exigido pela legislação fiscal**. Isso inclui desde os tradicionais livros comerciais (quando a legislação tributária os utiliza para apuração, como no IRPJ/Lucro Real) até os livros fiscais específicos de cada imposto (Livro Registro de Entradas, de Saídas, de Apuração de ICMS, etc.), além de documentos fiscais em sentido amplo (notas fiscais, recibos, formulários oficiais). A fraude contábil somente terá relevância penal se referida documentação for aquela cujo uso é imposto por leis tributárias para verificação do imposto devido. Fraudes em registros contábeis que não interfiram em tributos (por exemplo, alterar um relatório interno não obrigatório) não configurarão este delito, podendo caracterizar outros crimes eventualmente (falsidade documental, se for o caso), mas não o de sonegação fiscal.

Por ser também um **crime material**, a consumação do inciso II depende de que a falsificação ou omissão nos livros/documentos tenha como consequência a efetiva supressão ou redução de tributo. Na prática, isso significa que a existência do *registro paralelo* ou da *omissão contábil* gerou um pagamento a menor de imposto, comprovado posteriormente pelo lançamento tributário correto. Por exemplo, se a empresa omitiu do livro fiscal uma parte das vendas, deixando de pagar o ICMS correspondente a elas, o crime se aperfeiçoa com a verificação desse ICMS suprimido. Até que a fiscalização comprove e constitua o crédito tributário sonegado, entende-se que há possibilidade de crime, mas não crime consumado (situação em que se discute a necessidade de aguardar o término do procedimento administrativo, conforme veremos no item 6.6).

Exemplo: uma loja de varejo realiza diversas vendas sem emitir nota fiscal e não registra essas operações em nenhum livro fiscal. Em sua conta-

bilidade oficial, tais receitas “por fora” não aparecem, reduzindo artificialmente o faturamento tributável. Quando a fiscalização descobre a manobra (por meio de auditoria ou denúncia) e apura o ICMS incidente sobre essas vendas omitidas, constatando o não pagamento, estará configurado o crime do art. 1º, II – fraude à fiscalização mediante omissão de operações. Outro exemplo: uma indústria insere registros falsos de matérias-primas como se tivesse adquirido insumos em valor muito superior ao real, visando gerar crédito de IPI/ICMS indevido. Esses “elementos inexatos” lançados nos livros de entradas permitem abater um valor maior de imposto a pagar. Descoberta a fraude e recalculado o tributo corretamente, a diferença não paga constituirá tributo suprimido, caracterizando o crime. Nesses casos, as provas geralmente incluem a apreensão de livros paralelos (*second set of books*), diferença entre estoques físicos e escriturados, confronto de movimentação bancária com faturamento declarado, etc., evidenciando a discrepância intencional nos registros.

Art. 1º, Inciso III – Falsificação ou alteração de documentos fiscais (nota fiscal, fatura, duplicata, etc.)

No **inciso III** temos a figura clássica da **falsificação de documentos fiscais**. O texto legal criminaliza “**falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável**”. Trata-se, portanto, de uma forma específica de fraude onde o agente *forja* materialmente um documento exigido no âmbito tributário, ou adultera um documento verdadeiro, de forma a iludir o Fisco quanto a uma operação econômica. Diferentemente do inciso anterior (que tratava de falsidade nas escriturações), aqui o foco é o documento fiscal em si – notas e documentos que materializam operações de compra e venda de bens, prestação de serviços ou outras situações geradoras de tributos.

São dois núcleos: **falsificar** (ou seja, fabricar um documento falso, integralmente ou em parte) e **alterar** (modificar um documento autêntico). A falsificação de uma **nota fiscal** pode consistir, por exemplo, em criar uma nota fiscal totalmente fictícia em nome de uma empresa idônea, sem que a operação tenha ocorrido, para simular uma despesa ou crédito tributário

inexistente. Igualmente, pode-se **alterar** uma nota fiscal verdadeira mudando alguns dados – v.g., alterar a quantidade ou valor de mercadorias constantes na nota, para reduzir a base de cálculo do imposto; ou mudar a data, destinatário, etc., com fins fraudulentos. O tipo se estende a **faturas, duplicatas, notas de venda ou qualquer outro documento relativo a operações tributáveis** – isso inclui, por exemplo, conhecimentos de transporte, recibos, cupons fiscais, documentos de arrecadação, formulários fiscais impressos, e assim por diante. O comum a todos é que se refiram a operações com impacto tributário (circulação de mercadorias, prestação de serviço, renda, etc.).

Importante destacar que a falsificação/alteração prevista aqui é **material**, ou seja, diz respeito ao documento em si (diferenciando-se da falsidade ideológica do inc. IV, que veremos a seguir). O agente confecciona um papel fraudulento ou adultera fisicamente o documento. Naturalmente, essa conduta também visa a **reduzir ou suprimir tributo** devido: a simples falsificação de nota fiscal como delito autônomo poderia, em tese, enquadrar-se em crimes de falsidade documental do Código Penal, mas a Lei 8.137/90 traz este tipo especial exatamente porque, no contexto tributário, tais falsificações servem como meio para sonegar impostos. Assim, se alguém falsifica notas para enganar o Fisco, aplica-se a lei especial (art. 1º, III) e não os artigos gerais de falsificação do CP, em respeito ao princípio da especialidade.

Sendo um crime do art. 1º, também aqui se trata de **crime material**: a falsificação ou alteração deve conduzir à efetiva supressão/redução de tributo para configurar-se o ilícito de sonegação. Por exemplo, uma empresa que **falsifica notas fiscais de compras** para inflar seus créditos de ICMS conseguirá abater um valor indevido de imposto a pagar; consumado esse não pagamento, ter-se-á o crime. Caso a falsificação seja descoberta antes de qualquer prejuízo fiscal (por exemplo, a fiscalização apreende as notas falsas antes de serem usadas), poderíamos ter uma tentativa de crime contra a ordem tributária, ou eventualmente apenas o delito de uso de documento falso (a depender do caso), mas não a consumação do art. 1º, III sem resultado tributário lesivo. Em síntese, exige-se o **nexo entre a falsificação do documento e a redução do tributo devido**, fechando o ciclo da sonegação.

Exemplo: determinada empresa, com o propósito de reduzir seu Imposto de Renda, **altera notas fiscais de venda** para clientes, diminuindo os valores: uma venda de R\$ 100.000,00 é alterada na 2ª via da nota para R\$ 50.000,00, e apenas este valor menor é registrado na contabilidade e declarado. A 1ª via (entregue ao cliente) continha o valor real, mas a empresa

adulterou seu próprio talão para ocultar metade da receita. Com isso, contabiliza-se menos lucro e paga-se menos IRPJ e CSLL. Se essa artimanha é descoberta – por exemplo, em confronto entre a nota fiscal do cliente e a cópia da empresa – e apura-se o tributo suprimido, a empresa incorre no art. 1º, III por **alteração de nota fiscal relativa a operações tributáveis** (além do inc. II, por manter escrituração falsa). Outro exemplo: uma quadrilha especializada cria **notas fiscais “frias”** (documentos totalmente falsos) em nome de empresas de fachada, simulando vendas de mercadorias inexistentes, para que outras empresas utilizem esses documentos e escrevem despesas falsas ou créditos de impostos. Os membros que materialmente confeccionam as notas fraudulentas praticam falsificação de documento fiscal (inc. III); já as empresas que eventualmente **utilizam** essas notas falsas para enganar o Fisco responderão pelo inciso IV, como veremos, pois utilizam documento que sabem ser falso.

Art. 1º, Inciso IV – Elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento falso ou inexato (documentos falsos ou “inidôneos”)

O **inciso IV** complementa a tutela penal contra fraudes documentais, punindo quem **“elabora, distribui, fornece, emite ou utiliza documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”**. Este tipo penal é mais amplo que o anterior, alcançando diversas condutas relacionadas **ao comércio e uso de documentos falsos** no contexto tributário. Abrange desde quem *cria* e coloca em circulação papéis falsos (ainda que não seja o autor material da falsificação, pode ser um intermediário que distribui) até quem *utiliza* conscientemente tais documentos no intuito de fraudar o Fisco. Em termos práticos, o inc. IV é o dispositivo que alcança esquemas de **notas fiscais “calçadas” ou inidôneas**, muito comuns em fraudes fiscais complexas.

Os verbos nucleares cobrem diferentes etapas: **elaborar** equivale a *fazer*, *confeccionar* o documento falso/inexato (podendo coincidir com a falsificação material em si); **distribuir**, **fornecer** referem-se a *colocar à disposição de terceiros* esses documentos falsos (por exemplo, o atravessador que vende notas frias para empresas interessadas); **emitir** indica expedir o documento falso, como quem oficialmente emite uma nota fiscal sabendo que é graciosamente simulada; e **utilizar** abrange o *uso efetivo* do documento falso ou inexato, seja na contabilidade, na prestação de contas ao Fisco ou em qualquer ato de apuração tributária. A redação “que saiba ou **deva saber** falso ou inexato” merece atenção: ela estende a punição não apenas a quem tem certeza da falsidade, mas também àquele que, **por suas funções ou circunstâncias, tinha o dever de verificar a veracidade** e, não o fazendo, utiliza documento provavelmente falso. É o caso, por exemplo, de um contribuinte que adquire notas fiscais evidentemente inidôneas (de empresas fantasmas) por preço irrisório – ainda que alegue que “não sabia” da falsidade, dadas as circunstâncias ele **tinha a obrigação de desconfiar**, incidindo no *dever de saber*. Isso afasta eventuais alegações de desconhecimento deliberado (*willful blindness*), fechando uma porta para a impunidade.

Em essência, o inc. IV foi desenhado para coibir tanto **os fornecedores de documentos falsos** (muitas vezes, organizações que vendem notas frias, recibos falsos, etc.) quanto **os usuários beneficiários** (contribuintes que compram e utilizam esses documentos para sonegar). Novamente aqui estamos diante de um **crime material**, atrelado ao resultado de supressão/redução de tributo. É necessário que a utilização (ou emissão, fornecimento, etc.) do documento falso tenha como consequência o não pagamento de tributo devido. Por exemplo, se alguém utiliza notas fiscais falsas de aquisição de insumos para aumentar seus créditos de ICMS e paga menos imposto, haverá consumação quando apurado o ICMS suprimido. Já a simples posse ou confecção de documentos falsos, sem uso fiscal, poderia configurar outros delitos (como falsidade ideológica, se couber), mas não o crime tributário em questão até que se vincule a uma efetiva sonegação.

Exemplo: imagine uma empresa que, para reduzir seus tributos, “**compra**” **notas fiscais frias** de uma firma de fachada, simulando despesas que nunca existiram. Ela recebe esses documentos falsos (que foram elaborados e fornecidos por um terceiro) e os **utiliza** na sua contabilidade, registrando despesas fictícias e abatendo-as do lucro tributável, ou creditando ICMS indevidamente. Nesta situação, temos diversos agentes e atos en-

quadráveis no art. 1º, IV: os intermediários que **elaboraram e forneceram** as notas falsas respondem por essa conduta; a empresa que **utilizou conscientemente** os documentos inidôneos também incorre no mesmo artigo. Note-se que, muitas vezes, essas fraudes envolvem empresas de fachada conhecidas como “*noteiras*”, constituídas apenas para emitir documentos falsos e repassar créditos indevidos – tanto quem opera essas empresas quanto quem delas se vale para sonegar serão atingidos pelo inciso IV. Outro exemplo: um transportador emite **conhecimento de frete falsificado**, apresentando-o ao Fisco para comprovar suposta exportação inexistente e obter imunidade de ICMS. Se ele sabia (ou era evidente) que o documento era falso, a conduta se enquadra no inciso IV. Em síntese, sempre que há um **documento fiscal inidôneo circulando** – seja nota fiscal “fria”, recibo falso, laudo contábil forjado – e alguém deliberadamente o coloca em uso para fins tributários, estaremos diante deste tipo penal.

Art. 1º, Inciso V – Negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente (quando obrigatório)

O **inciso V** prevê a conduta de “**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**”. Em termos simples, configura crime a **recusa ou omissão de emissão de documento fiscal obrigatório** em uma operação que de fato ocorreu, bem como a emissão de documento exigido de forma **incompleta ou irregular**. Diferentemente dos incisos anteriores, que envolvem atos fraudulentos mais elaborados, este dispositivo penaliza uma infração relativamente mais **simples e direta**: a não entrega de nota fiscal (ou documento similar exigido, como cupom fiscal, recibo oficial) ao adquirente de um bem ou serviço, impedindo o registro formal da operação. É, em essência, o típico caso do comerciante que **vende sem nota**.

A obrigatoriedade de emitir nota fiscal decorre da legislação tributária para diversas operações. Por exemplo, toda venda de mercadoria, em regra, exige emissão de nota fiscal; prestações de serviço, emissão de nota de serviços ou equivalente; no varejo, o cupom fiscal eletrônico; etc. A falta desse

documento fiscal não apenas burla a fiscalização (pois a operação pode não ser comunicada ao Fisco), como também prejudica terceiros – por exemplo, no ICMS e IPI, o adquirente fica impossibilitado de aproveitar crédito do imposto se não receber o documento idôneo. Justamente pela importância do documento fiscal no controle tributário e na não-cumulatividade, a lei criminaliza sua omissão deliberada. **Negar** a nota fiscal implica recusar-se a fornecê-la quando solicitada ou devida; **deixar de fornecer** indica simplesmente não entregar, omitir-se desse dever; e **fornecer em desacordo com a legislação** quer dizer emitir o documento de forma irregular, por exemplo com valores incorretos, dados incompletos, em quantidade menor do que a real (emitir apenas uma parte em nota e o resto “por fora”), ou usando modelo diverso do exigido.

Este crime possui natureza **formal** – é o único dentre os incisos do art. 1º considerado formal pelo STF. Isso significa que **não é necessária a ocorrência de resultado naturalístico (dano efetivo ao Fisco) para a consumação**. Basta o agente negar-se ou deixar de emitir a nota onde era obrigatório, independentemente de se apurar posteriormente se houve tributo suprimido ou não. Em outras palavras, o simples fato de realizar uma operação sem documentação fiscal já configura o ilícito, **ainda que eventualmente o imposto venha a ser pago por outro meio**. Por exemplo, se um consumidor adquire um produto e o vendedor não fornece nota fiscal, consumou-se o crime no momento da recusa, ainda que o Fisco venha depois a descobrir a venda e cobrar o tributo. Essa característica explica por que **somente esse inciso** não está abrangido pela Súmula Vinculante 24 do STF (que exige lançamento definitivo do tributo para tipificação de crime material) – afinal, trata-se de crime formal, que independe do lançamento do tributo.

Do ponto de vista probatório, para configurar o inciso V costuma-se comprovar a ocorrência da saída de mercadoria ou prestação de serviço sem a correspondente nota fiscal. Muitas vezes, fiscalizações em estabelecimentos comerciais simulam compras (ação de fiscais como “clientes secretos”) para flagrar a ausência de emissão. Outra forma é confrontar estoque ou prestação de serviços com a documentação: por exemplo, se certo produto está ausente do estoque mas não há notas de saída correspondentes, evidencia-se venda sem nota. A lei, inclusive, traz no **Parágrafo único do art. 1º** um mecanismo facilitador de prova: *“A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 dias [...] caracteriza a infração prevista no inciso V”*. Ou seja, se o fiscal exigir que a empresa apresente determinada nota fis-

cal relativa a uma operação e, em 10 dias, isso não for cumprido (prazo este que pode ser convertido em horas, conforme a urgência), presume-se que a nota não foi emitida, consumando o crime. Essa previsão protege o comprador/consumidor, que muitas vezes é quem solicita a nota e tem seu direito negado – o fiscal, ao tomar ciência, intima o fornecedor a emitir ou mostrar a nota; a não apresentação confirma a infração.

Exemplo: um restaurante realiza vendas a cartão e dinheiro, mas só registra nas maquininhas e emite cupom fiscal para parte das operações. Para os pagamentos em dinheiro, deliberadamente deixa de emitir qualquer comprovante fiscal, guardando o valor em caixa paralelo (*prática conhecida como “venta sem nota”*). Em uma fiscalização de rotina, os agentes compararam o movimento real (inclusive obtido via extratos de cartão, observação do fluxo de clientes, etc.) com os cupons fiscais emitidos e percebem a discrepância. Constatada a omissão de diversas notas obrigatórias, o responsável incide no crime formal do art. 1º, V. Outro exemplo: um fornecedor de equipamentos se recusa a entregar a nota fiscal da venda para o comprador, alegando que “com nota custaria mais caro” (indício claro de sonegação). O comprador notifica a Fazenda, que intima o fornecedor a apresentar a nota daquela operação; esgotado o prazo de 10 dias sem cumprimento, restará caracterizado o crime, independentemente do recolhimento do tributo, nos termos do Parágrafo único. Nesses casos, além da responsabilização criminal, haverá normalmente a cobrança do imposto devido com multa, mas o crime subsiste pelo simples comportamento omissivo doloso.

Natureza material vs. formal dos delitos (SV 24 STF) – impactos probatórios e na persecução penal

Conforme mencionado, os **incisos I a IV do art. 1º tipificam crimes materiais**, ao passo que o **inciso V descreve crime formal**. Essa distinção – consolidada pela jurisprudência, notadamente na Súmula Vinculante nº 24 do STF – traz importantes consequências **probatórias** e **processuais** na persecução penal dos crimes tributários.

Crimes materiais são aqueles em que a consumação depende da ocorrência de um **resultado naturalístico** especificado no tipo penal. No caso

dos incisos I a IV, o resultado exigido é precisamente a **supressão ou redução do tributo devido**. Não basta o agente praticar a conduta fraudulenta (omitir informação, fraudar livros, falsificar documento etc.); é necessário que, com isso, **consiga efetivamente não pagar (ou pagar a menor) o tributo** que era devido aos cofres públicos. Em outras palavras, sem *dano ao erário*, não se perfectibiliza o crime material tributário. Esse resultado – o montante de tributo suprimido – costuma ser apurado no processo administrativo fiscal, por meio do **lançamento tributário definitivo** realizado pela autoridade competente. Já os **crimes formais** se caracterizam por **não exigirem resultado naturalístico**: consumam-se com a própria conduta, independentemente de ocorrer ou não qualquer efetivo prejuízo concreto. O inciso V, portanto, configura-se no momento em que o contribuinte deixa de emitir a nota fiscal obrigatória, *ainda que não se comprove quanto de tributo deixou de ser pago* (ou mesmo que nenhum tributo viesse a ser devido naquela operação).

Essa diferença de natureza repercute diretamente no **momento em que a persecução penal pode ser iniciada e na necessidade de prova técnica do tributo suprimido**. Diante de crimes materiais (incisos I–IV), consolidou-se o entendimento de que **é indispensável o prévio lançamento definitivo do tributo para que se configure o crime**, pois somente com a conclusão do procedimento fiscal ter-se-á certeza da existência e do valor do crédito tributário sonegado. Antes disso, enquanto pairar dúvida sobre a exigência fiscal (se o tributo é devido, em que montante), não há *justa causa* para a ação penal. Esse entendimento – que visa resguardar a segurança jurídica do contribuinte e evitar processos criminais temerários – foi sumulado pelo STF em 2009, na **Súmula Vinculante nº 24**, nos seguintes termos: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.*”. Em outras palavras, **enquanto o débito tributário estiver sendo discutido na esfera administrativa, ou não tenha sido constituído de forma final**, não se pode ter por configurado o crime de sonegação fiscal nos incisos I a IV. Somente após o término do processo administrativo – seja pelo esgotamento dos recursos ou pela decisão final que constitui o crédito tributário exigível – é que se considera presente o resultado “supressão de tributo” necessário ao tipo penal.

A Súmula Vinculante 24 consagrou nacionalmente posição que o STF já adotava em julgados anteriores, notadamente no **Habeas Corpus 81.611/DF** (Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/12/2003). Nesse precedente

histórico, o Supremo firmou que os delitos do art. 1º da Lei 8.137/90 **são crimes de resultado**, de modo que *“carece de justa causa a ação penal proposta enquanto pendente decisão definitiva no processo administrativo em que se apura a existência do crédito tributário e a consequente confirmação da supressão ou redução do tributo”*. Além disso, ponderou-se que a legislação prevê a possibilidade de o contribuinte extinguir a punibilidade mediante pagamento do tributo devido **antes do recebimento da denúncia** (conforme previsto inicialmente no art. 14, *caput*, da Lei 8.137/90, depois revogado, e atualmente no art. 9º, §2º da Lei 10.684/2003). Logo, se o contribuinte tem o direito de quitar o débito para não ser processado, é necessário que ele saiba exatamente qual é o débito – o que reforça a necessidade de esperar a apuração final do valor pelo Fisco. Permitir uma ação penal *antecipada*, sem definição do montante devido, poderia subtrair do cidadão essa chance legal de pagar e evitar o processo criminal, violando princípios constitucionais de ampla defesa e segurança jurídica.

Cabe destacar que essa exigência não significa que o Ministério Público dependa de uma “representação fiscal” para agir – a comunicação do Fisco ao MP (prevista no art. 83 da Lei 9.430/1996) não é uma condição de procedibilidade estrita, e o MP pode até mesmo colher elementos de outra fonte e oferecer denúncia. O cerne da questão é que, **sem o lançamento definitivo, falta justa causa** para prosseguir, podendo o processo ser trancado até que se constitua o crédito tributário. Em suma, nos crimes materiais, a esfera administrativa funciona como um **pré-requisito fático**: somente com a constituição do crédito – comprovando-se o prejuízo ao erário – o ilícito penal se configura plenamente.

Em termos práticos, a investigação de crimes dos incisos I a IV normalmente ficará suspensa ou em compasso de espera até a conclusão do auto de infração ou do processo fiscal correspondente. Alguns mecanismos legais foram estabelecidos para equilibrar essa espera com a necessidade de punir: por exemplo, o STF no mesmo HC 81.611/DF determinou que o **prazo de prescrição penal fica suspenso durante o período em que o processo administrativo fiscal estiver pendente**. Isso evita que a demora na esfera administrativa beneficie o infrator com a prescrição. Assim, encerrada a discussão administrativa (ou efetuado o pagamento do tributo, extinguindo a punibilidade, se for antes da denúncia), o Ministério Público pode então oferecer denúncia pelo crime material de sonegação, munido das provas do lançamento definitivo que atestou o tributo suprimido.

Por outro lado, para o **crime formal do inciso V**, tais cautelas não se aplicam estritamente. Como a consumação independe do resultado, a ação penal pode ser iniciada **tão logo se comprove que o agente omitiu a emissão de nota fiscal obrigatória**, sem necessidade de esperar apuração de crédito tributário. Ainda assim, é comum que a própria constatação da infração ocorra em fiscalizações que redundam também em autos de infração (por exemplo, o fiscal autua o estabelecimento pela falta de notas e, simultaneamente, comunica o MP). Mas não há exigência de constituição de crédito: basta a prova da negativa ou não emissão do documento fiscal em operação realizada – o que pode ser demonstrado por testemunhos (clientes lesados), autos de fiscalização, apreensão de mercadorias sem nota, etc. Consequentemente, a **Súmula Vinculante 24 não abrange o inciso V**, e o Ministério Público pode oferecer denúncia desse crime independentemente de lançamento (até porque muitas vezes o tributo dessas vendas sem nota pode até já ter sido pago sobre uma estimativa, ou ser de valor pequeno – o crime reside na conduta omissiva em si).

Em síntese, o cenário consolidado é: **incisos I–IV (crimes materiais)** – dependência do resultado, exigindo lançamento tributário final para configuração do crime e para a propositura da ação penal; **inciso V (crime formal)** – independência de resultado, permitindo persecução imediata após verificada a conduta, sendo um crime de mera conduta. Essa diferenciação, estabelecida pela interpretação judicial, reforça princípios de **legalidade e segurança jurídica** na seara penal tributária, assegurando que ninguém seja criminalmente acusado de sonegação sem antes ficar provado, nos termos da lei, que realmente houve tributo suprimido e quanto – ao mesmo tempo em que preserva a eficácia da lei contra as condutas fraudulentas formais, que podem ser coibidas prontamente.

Por fim, é relevante mencionar que o pagamento do tributo devido, quando realizado **antes do recebimento da denúncia**, extingue a punibilidade dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, conforme legislação superveniente (Lei 9.249/95, art. 34, e Lei 10.684/2003, art. 9º). Ou seja, se o contribuinte, após a constituição definitiva do crédito e antes que a denúncia criminal seja aceita pelo juiz, quita integralmente o débito fiscal, ele já não responderá penalmente – o que coaduna com a ideia de que o objetivo maior é arrecadatório (receber o tributo) e não punitivo. Contudo, após a denúncia recebida (ou após trânsito em julgado, no entendimento atual do STJ), o pagamento tardio não impede a continuidade do processo, servindo ape-

nas como atenuante ou causa de redução de pena em alguns casos. Em qualquer hipótese, a **jurisprudência pacífica** ratifica que, salvo na situação de pagamento antecipado extintivo, *“a tipificação do crime material contra a ordem tributária exige o lançamento definitivo do tributo”*. Esse filtro procedimental garante que a **atividade penal esteja estritamente limitada** aos casos em que a ordem tributária – tal como definida pelas instâncias administrativas competentes, sob o crivo do contraditório – tenha sido efetivamente violada. Em suma, prevalece o equilíbrio entre o **poder punitivo estatal** e os **direitos do contribuinte**, observando-se a supremacia do devido processo legal fiscal antes da atuação penal, conforme preconizado pelo STF na Súmula Vinculante 24.

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (CAPÍTULO I DA LEI 8.137/90) – CRIMES DA MESMA NATUREZA (ART. 2º)

Os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990 dividem-se em duas categorias principais: (a) os delitos do **art. 1º**, praticados por particulares para “**suprimir ou reduzir tributo**” mediante condutas fraudulentas específicas; e (b) os delitos do **art. 2º**, definidos como “**crimes da mesma natureza**”, que igualmente tutelam a ordem tributária, porém abrangem outras condutas ilícitas tributárias não necessariamente voltadas à fraude direta na constituição do crédito tributário. Em outras palavras, os crimes do art. 2º também são infrações penais tributárias, mas tipificam situações como a omissão de declarações, o não recolhimento de tributos cobrados de terceiros, abusos relacionados a incentivos fiscais e práticas de “*caixa dois*” contábil.

Do ponto de vista **constitucional**, a incriminação dessas condutas visa resguardar a **supremacia da ordem jurídica tributária** e proteger o erário e a livre concorrência, mas deve observar os princípios da **legalidade estrita** (tipos penais bem definidos em lei) e da **segurança jurídica**, bem como a **rigorosa limitação do poder de tributar**. Por isso, a intervenção penal ocorre apenas em hipóteses taxativas de comportamentos dolosos que lesam ou expõem a risco relevante a arrecadação tributária – **resguardando-se que o simples inadimplemento involuntário de tributo (mero “devedor”) não configura crime**. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) já ressaltou que **a criminalização do não recolhimento intencional de tributos declarados não viola a vedação constitucional de prisão por dívidas**, pois trata-se de ato ilícito qualificado por **dolo de apropriação indevida de valores pertencentes ao Fisco**, e não um mero débito civil.

A fim de esclarecer as semelhanças e diferenças, a tabela a seguir compara sinteticamente os tipos penais do art. 1º e do art. 2º da Lei 8.137/90:

Crimes do Art. 1º (Particulares) Condutas para suprimir ou reduzir tributo	Crimes do Art. 2º (“Mesma Natureza”) Outras condutas ilícitas tributárias
(I) Omitir informação ou prestar declaração falsa à autoridade fazendária (informações de interesse do Fisco).	(I) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.
(II) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação em documento ou livro exigido pela lei fiscal.	(II) Deixar de recolher, no prazo legal, tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado , na qualidade de sujeito passivo da obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos (<i>apropriação indébita tributária</i>).
(III) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável.	(III) Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição, como incentivo fiscal.
(IV) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que se saiba (ou deva saber) falso ou inexato.	(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) Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.	(V) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados (software) que permita ao sujeito passivo manter informação contábil diversa daquela fornecida, por lei, à Fazenda Pública (<i>software de “caixa dois”</i>).
Pena: <i>reclusão</i> , 2 a 5 anos, e multa (crimes geralmente materiais – exigem supressão de tributo)	Pena: <i>detenção</i> , 6 meses a 2 anos, e multa (crimes formais – não exigem resultado de supressão)

Observa-se que os delitos do art. 2º possuem penas significativamente mais brandas (*detenção* de 6 meses a 2 anos, mais multa) em comparação aos delitos do art. 1º (*reclusão* de 2 a 5 anos, mais multa). Além disso, **todos os crimes do art. 2º são considerados crimes formais**, ou seja, **sua consumação independe da ocorrência de resultado naturalístico de supressão ou não recolhimento de tributo**. Diferentemente dos tipos do art. 1º, incisos I a IV (crimes materiais que só se perfectibilizam com a constituição definitiva do crédito tributário e a comprovação da efetiva supressão ou redução do tributo devido), os crimes do art. 2º consumam-se **com a mera**

conduta ilícita prevista, independentemente de lançamento tributário definitivo ou do efetivo prejuízo aos cofres públicos. Em consequência, **não se aplica a esses delitos a exigência de esgotamento da via administrativa** estabelecida pela Súmula Vinculante nº 24 do STF (que condiciona a tipificação dos crimes materiais do art. 1º, incisos I-IV, ao lançamento tributário definitivo). Assim, pode-se instaurar ação penal pelos crimes do art. 2º mesmo antes da conclusão do processo administrativo fiscal, uma vez que a fraude ou conduta ilegal em si já configura o delito.

Feitas essas considerações introdutórias, passamos à análise didática de cada uma das condutas típicas do art. 2º da Lei 8.137/90, com explicação de seus elementos, exemplos práticos e referências jurisprudenciais pertinentes.

Declaração Falsa ou Omissão para Eximir-se de Tributo (Art. 2º, Inciso I)

Tipo penal (art. 2º, I): *“Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo”*. Este inciso tipifica condutas *comissivas* (prestar declaração falsa) ou *omissivas* (deixar de declarar algo exigido) nas **declarações tributárias obrigatórias, com a finalidade específica de se exonerar do pagamento de um tributo** (no todo ou em parte). Em termos simples, o contribuinte mente ou omite informações em suas declarações de renda, patrimônio, faturamento etc., **visando evitar a incidência ou o pagamento do imposto devido**.

Trata-se de crime doloso que **exige um elemento subjetivo especial**: a intenção de **“eximir-se do pagamento do tributo”**, isto é, o agente deve agir com **dolo específico de sonegação**, buscando ilicitamente escapar da tributação devida. Se não houver essa finalidade (por exemplo, um erro involuntário na declaração, sem intuito de vantagem fiscal), não se configura o crime – podendo caracterizar apenas infração tributária administrativa.

Exemplos práticos: (i) Um contribuinte pessoa física omite na **Declaração de Imposto de Renda** certos rendimentos que auferiu no ano-base (como ganhos em investimentos ou aluguel de imóveis) para reduzir o valor do imposto devido. Ao suprimir deliberadamente esses dados da declaração anual, buscando não pagar o tributo correspondente, ele incorre no art. 2º, I.

(ii) Uma empresa entrega à Secretaria de Fazenda declaração contendo valores subfaturados de suas vendas no período, ou deixa de mencionar a existência de determinado bem em seu ativo, tudo com o propósito de diminuir a base de cálculo de tributos (como o IRPJ ou o ICMS) e, assim, não recolher parte do que seria devido. Essas condutas – a prestação de informação falsa e a omissão de fatos tributáveis – quando voltadas a ilidir a tributação, configuram o ilícito penal em questão.

Diferenças em relação ao art. 1º, I: No art. 1º, inciso I da lei, também se criminaliza a prestação de declarações falsas ou omissão de informações às autoridades fazendárias. A distinção principal é que **no art. 1º, I a falsidade refere-se a qualquer informação de interesse do Fisco (por exemplo, omissões em procedimentos de fiscalização), ao passo que o art. 2º, I foca especificamente nas declarações formais de rendas, bens ou fatos tributáveis que o contribuinte deve apresentar periodicamente ou em situações determinadas.** Assim, a conduta do art. 2º, I é mais diretamente relacionada às **declarações fiscais obrigatórias** (como DIPF, DIRPF, DCTF, declarações de ICMS, etc.), enquanto o art. 1º, I abrange falsidades perante o Fisco em sentido amplo. De todo modo, ambos os tipos tutelam a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte e podem se sobrepor em casos concretos – cabendo ao intérprete aplicar o tipo mais específico ou adequado à situação.

Consumação e formalismo: Este crime consuma-se no momento em que o agente **apresenta a declaração falsa ou deixa de apresentar a declaração devida**, com intenção de não pagar tributo. **Não é necessário que ele de fato consiga não pagar o imposto** ou que haja lançamento definitivo apurando diferença – basta a conduta enganosa em si, desde que realizada com o propósito de sonegar. Por ser crime **formal**, a obtenção ou não da vantagem tributária é irrelevante para a consumação. Por exemplo, se a pessoa entrega declaração de renda omitindo certos rendimentos, mas a fraude é posteriormente detectada pelo Fisco, ainda assim o crime se configurou no ato da declaração falsa (a posterior cobrança e pagamento do tributo omitido não retroage para desfazer o crime, embora possa influenciar na extinção da punibilidade, conforme veremos adiante).

Aspectos jurisprudenciais: A conduta descrita no art. 2º, I é bastante abrangente e pode englobar diversas formas de sonegação documental. A jurisprudência tem entendido que **se trata de crime formal que independe da constituição do crédito tributário via lançamento** – diferentemente dos cri-

mes do art. 1º, I a IV. Além disso, **exige-se o dolo específico** já mencionado (vontade de ocultar fatos geradores para não pagar imposto). Como exemplo jurisprudencial ilustrativo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu que a entrega de declaração anual de imposto de renda com omissão de valores constitui, em tese, crime contra a ordem tributária, desde que comprovada a intenção de fraudar o Fisco. Trata-se, inclusive, de uma modalidade de “**so-negação fiscal**” comumente visada em fiscalizações e que pode acarretar ação penal após a conclusão do procedimento administrativo fiscal (lançamento de ofício do imposto não declarado).

Obs: Caso o contribuinte retifique espontaneamente a declaração falsa/omitida e pague o tributo devido antes de qualquer ação fiscal ou oferecimento de denúncia, poderá beneficiar-se das causas legais de exclusão da punibilidade por pagamento (ver tópico 7.6 ao final). Isso reflete o caráter **subsidiário do direito penal tributário**, incentivando o recolhimento do tributo em vez da punição, quando possível, em alinhamento com o princípio da intervenção mínima.

Apropriação Indébita Tributária – Deixar de Recolher Tributo Descontado ou Cobrado (Art. 2º, Inciso II)

Tipo penal (art. 2º, II): *“Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos”*. Este inciso descreve a conduta do contribuinte (ou responsável tributário) que **não repassa ao Fisco tributo devidos por terceiros e por ele retidos ou cobrados**. Trata-se do crime frequentemente denominado de “**apropriação indébita tributária**”, pois o agente se apropria de valores que já **pertenciam ao erário** – seja porque foram **descontados de alguém** (por exemplo, imposto de renda retido na fonte do empregado) ou **cobrados do adquirente** de mercadoria/serviço (por exemplo, ICMS embutido no preço pago pelo consumidor) – e deixa de entregar tais valores aos cofres públicos, no prazo e forma previstos.

Os elementos objetivos do tipo, portanto, pressupõem: (a) **a existência de um tributo ou contribuição social devido por terceiro**, cujo pagamento

foi **retido ou incluído no preço** pelo agente; (b) a condição do agente como **sujeito passivo da obrigação tributária** responsável por esse repasse (seja contribuinte de direito ou responsável legal); e (c) **a omissão do agente em recolher o valor devido ao Fisco no prazo legal**. O núcleo do tipo é *deixar de recolher*, caracterizando um crime omissivo próprio (descumprimento de um dever legal de entregar determinado montante ao erário).

Exemplos típicos: (i) Um empregador desconta mensalmente de seus funcionários a parcela devida de **contribuição previdenciária (INSS)** e de **Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)** sobre os salários, mas, atravessando dificuldades financeiras, decide não recolher esses valores à Receita Federal, utilizando-os para capital de giro da empresa. Nessa situação, o montante descontado dos empregados – que não pertence à empresa, mas sim à União – está sendo apropriado indevidamente. O empregador incorre no crime do art. 2º, II ao *deixar de recolher* as contribuições sociais e tributos retidos. (ii) Uma loja de varejo cobra dos clientes o **ICMS** embutido no preço dos produtos (o ICMS incidente em cada venda pertence por direito ao Estado). Contudo, o dono da loja, intencionalmente, não declara nem recolhe parte desse ICMS ao Fisco estadual, mantendo o valor para si e aumentando sua margem de lucro. Aqui também ocorre a apropriação tributária: o comerciante cobrou do adquirente o tributo (ICMS) e deixou de repassá-lo ao Estado no prazo devido, incidindo no tipo penal.

Em ambos os exemplos, observa-se a lógica do crime: **o agente age como “cobrador” ou depositário infiel de recursos tributários alheios**, pois arrecada ou retém valores em nome do Fisco (ou já os detém integrados ao seu patrimônio, embutidos na receita bruta), mas não os entrega ao destinatário legal, **violando a confiança pública e lesando os cofres**.

Natureza do crime: O art. 2º, II configura **crime omissivo material** (não realizar o recolhimento devido) e é classificado como **crime formal**. Basta a conduta de não recolher no prazo – consumando-se no dia seguinte ao término do prazo legal de pagamento, se o agente deliberadamente deixou escoar o prazo sem efetuar o recolhimento. **Não é exigido que sobrevenha um lançamento tributário definitivo para configuração do crime**, nem que o Fisco tente primeiro cobrar administrativamente a dívida. O bem jurídico tutelado é a **ordem tributária** e, de modo específico, a **correta arrecadação dos tributos devidos**, bem como a **lealdade concorrencial** (evitar que empresas que não recolhem tributos obtenham vantagem competitiva indevida sobre as adimplentes). Por isso, o simples ato de reter ou cobrar

tributo de terceiro e não repassar ao erário já lesa gravemente esses interesses, legitimando a sanção penal.

Elemento subjetivo: Exige-se **dolo** do agente, ou seja, a vontade livre e consciente de não recolher o tributo devido, apropriando-se do valor. Aqui discute-se se há necessidade de um “*dolo específico de apropriação*” (ou seja, a intenção de se assenhorar definitivamente do montante, não pagando o tributo) ou se basta o *dolo genérico* de não recolher. **Prevalece o entendimento de que é necessário sim o dolo específico de se apropriar dos valores** – afinal, a própria tipificação como “apropriação indébita” denota desvio intencional. Em termos práticos, isso significa que a conduta deve ser dolosa, não caracterizando crime se o não recolhimento decorreu de fatores alheios à vontade do agente (por exemplo, um caso fortuito que impediu o pagamento) ou de **inexigibilidade de conduta diversa** (situação de impossibilidade absoluta de pagar). Sobre este último ponto, o STJ já admitiu que **grave crise financeira da empresa, devidamente comprovada, pode excluir a culpabilidade** por inexigibilidade de conduta diversa, servindo de excludente em casos de não recolhimento de tributo declarado. Ou seja, se o contribuinte provar que não tinha como pagar o tributo naquele contexto (por exemplo, empresa à beira da insolvência pagando prioritariamente salários), poderá ser isento da pena, pois não seria razoável exigir conduta diferente.

Jurisprudência consolidada (STJ/STF): Durante algum tempo houve divergência sobre se o mero inadimplemento de tributo declarado configuraria crime ou seria apenas ilícito administrativo (dívida fiscal). **Hoje, está consolidado nos tribunais superiores que a conduta de não recolher tributo cobrado de terceiros configura, sim, o crime do art. 2º, II, desde que presente o dolo.** O STJ, no HC 399.109/SC, firmou que **deixar de recolher ICMS próprio ou devido em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo penal do art. 2º, II, “apropriação indébita tributária”, desde que comprovado o dolo.** Da mesma forma, o STF fixou tese em repercussão geral (Tema 937) assentando que **o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher ICMS cobrado do adquirente incorre no art. 2º, II.** Entretanto, nessa decisão, a Suprema Corte introduziu o requisito da **contumácia no não pagamento** para a caracterização do crime. Em outras palavras, **entende-se atípico o não recolhimento de ICMS quando realizado de forma esporádica ou pontual, sem demonstração de habitualidade ou intenção permanente de não pagar.** A jurisprudência do STF e do STJ considera necessária,

portanto, a prova da reiteração delitiva (conduta contumaz) e do dolo específico de apropriação para que haja crime, não bastando um eventual atraso isolado no pagamento do tributo. Essa orientação visa distinguir o **so-negador contumaz**, que se vale sistematicamente do não pagamento como artifício de ganho, do devedor eventual de boa-fé (que poderia até sanar o débito posteriormente).

Cabe destacar que o crime independe de haver fraude “extra” (como falsificação de documentos); a **mera omissão dolosa de não pagar já configura o tipo**, não exigindo artifícios de ocultação – por isso se diz que é um crime omissivo puro. Inclusive, os Tribunais Superiores têm enfatizado tratar-se de **crime formal**: sua consumação não exige resultado financeiro além do próprio não recolhimento, tampouco necessita de prévio lançamento fiscal definitivo. Assim, o Ministério Público pode oferecer denúncia logo que constatada a conduta de apropriação, não havendo necessidade de aguardar o fim do processo administrativo tributário (embora, por política institucional, muitas vezes se espere o lançamento de ofício do débito).

Relação com outras normas: A figura do art. 2º, II é análoga à prevista no Código Penal para contribuições previdenciárias (art. 168-A, *apropriação indébita previdenciária*). Ambas visam punir o não repasse de valores descontados de terceiros. No caso dos tributos em geral, utiliza-se o art. 2º, II da Lei 8.137/90; no caso específico de contribuições à seguridade social, o agente pode responder pelo art. 168-A do CP, que possui elementos semelhantes. De qualquer forma, *não recolher tributos retidos é conduta grave*, equiparada pela lei a apropriação indébita. Tanto que, em sede constitucional, já se discutiu se esse crime não violaria o preceito de que ninguém será preso por dívida fiscal. O entendimento prevalecente é que **não se trata de “prisão por dívida”, mas sim por prática de delito com fraude**, uma vez que o agente detinha em suas mãos dinheiro alheio (do Fisco ou de terceiros destinado ao Fisco) e deliberadamente dele se apropriou.

Possibilidade de extinção da punibilidade: Apesar do rigor na tipificação, a legislação e a jurisprudência oferecem *saídas despenalizadoras* ao agente que regulariza sua situação fiscal. Em especial, o pagamento integral do tributo devido pode levar à **extinção da punibilidade** (ver detalhes no tópico **7.6**). Originalmente, a Lei nº 9.249/1995 previu a extinção do crime tributário se o agente pagasse o débito antes do recebimento da denúncia. Posteriormente, programas de parcelamento e refinanciamento (Refis e outros) estenderam essa possibilidade para pagamentos mesmo após iniciada

a ação penal. Hoje, prevalece o entendimento de que **o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime do art. 2º, II**, inclusive se realizado após sentença condenatória transitada em julgado. Essa postura pragmática se baseia no interesse público de arrecadar os valores devidos em vez de punir pelo punir.

O crime de apropriação indébita tributária é uma importante ferramenta contra a sonegação praticada pelo **contribuinte de direito ou responsável** que deixa de cumprir seu dever de repasse fiscal. No entanto, sua aplicação requer cuidadosa análise do **dolo do agente** e das **circunstâncias do inadimplemento**, evitando-se punir criminalmente situações de inadimplemento ocasionais ou inevitáveis. Quando corretamente caracterizado (dolo + contumácia), trata-se de conduta altamente reprovável – um **desfalque aos cofres públicos e concorrência desleal** – justificando a resposta penal.

Percentual sobre Incentivo Fiscal (Art. 2º, Inciso III)

Tipo penal (art. 2º, 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”*. Esse inciso criminaliza acordos ou transações envolvendo uma **“comissão” ou percentagem financeira relacionada a incentivos fiscais**. Em outras palavras, é vedado exigir, oferecer ou aceitar um **pagamento baseado no valor de um incentivo fiscal concedido ou a conceder**.

Um **incentivo fiscal** é um benefício tributário concedido pelo poder público para estimular certas atividades ou regiões (por exemplo, redução ou dedução de imposto de renda para empresas que investem em pesquisa, créditos presumidos de ICMS para indústrias em determinada região, isenção condicionada a geração de empregos, etc.). Por vezes, há a figura de intermediários ou mesmo agentes públicos envolvidos no processo de concessão ou aproveitamento do incentivo. O art. 2º, III visa coibir justamente a prática de **“venda” ou “corrupção” desses incentivos**, impedindo que alguém aufera ganhos ilícitos atrelados ao valor do benefício tributário concedido.

Os verbos nucleares do tipo são **exigir, pagar ou receber** porcentagem sobre a parte do tributo deduzida/dedutível. Isso significa que o crime abrange **todas as partes** envolvidas na negociação ilícita: tanto quem **exige**

ou solicita a comissão (por exemplo, um consultor, despachante ou agente público que condiciona a obtenção do incentivo ao pagamento de certa quantia), quanto quem **paga** (o contribuinte beneficiário que concorda em dar uma “propina” ou comissão sobre o que economizou de imposto) e quem **recebe** (aquele que de fato embolsa a vantagem). Note-se que a lei refere “*para si ou para o contribuinte beneficiário*” – essa expressão cobre cenários em que a percentagem pode ser em favor do próprio intermediário/corrupto ou até mesmo, teoricamente, redirecionada ao beneficiário (embora seja difícil imaginar por que alguém exigiria valor para devolver ao contribuinte; possivelmente a redação quis abranger quaisquer arranjos, como um terceiro que exija valor alegando ser para complementar o incentivo do contribuinte).

Exemplo prático: Uma empresa X está pleiteando junto ao governo estadual um incentivo fiscal de ICMS para instalar uma fábrica no interior (isenção de ICMS por 5 anos). Um **intermediário** (consultor tributário ou mesmo um servidor público desonesto) **exige** dos diretores da empresa o pagamento de **10% do valor do imposto que deixarão de pagar como incentivo**, como condição para viabilizar e agilizar a aprovação do benefício. Se a empresa **aceita pagar** essa comissão e de fato **paga** ao intermediário após conseguir o incentivo, ambos incorrem no crime: o consultor comete ao **exigir/receber** percentagem sobre parcela deduzida de imposto, e os dirigentes da empresa cometem ao **pagar** tal percentagem visando o benefício fiscal. Note-se que, paralelamente, se houver envolvimento de funcionário público, podem caracterizar-se outros crimes (corrupção ativa/passiva), mas **independentemente de ser ou não corrupção clássica, a própria negociação privada em torno do incentivo é criminalizada pelo art. 2º, III.**

Outro exemplo: um **contador ou advogado tributário** propõe a seu cliente (uma empresa) que, caso obtenha para ela determinada **redução de tributos via incentivo**, receberá como honorários um valor equivalente a 20% do imposto economizado. Ainda que seja uma relação contratual privada, esse tipo de contrato de êxito baseado em percentual de tributo deduzido configura a situação vedada pela lei. O profissional estaria **cobrando percentagem sobre parcela dedutível** de imposto, incorrendo no tipo penal. A empresa, se concordasse e pagasse, também incorreria (como pagadora). O correto seria cobrar honorários fixos ou por serviço, mas não indexados ao valor do incentivo fiscal obtido, pois a lei proíbe essa vinculação.

Bem jurídico e razão da proibição: Aqui o objetivo é **proteger a moralidade e lisura na fruição de incentivos fiscais**. Esses incentivos, em

última análise, representam renúncias de receita pelo Estado para fomentar certas finalidades de interesse público. Permitir que particulares negociem “comissões” sobre tais benefícios estimularia tráfico de influência, corrupção e desvio da finalidade do incentivo. Por isso, o legislador adotou uma postura **rigorosa e preventiva**, criminalizando qualquer acordo percentual nesse contexto – mesmo que todos os envolvidos sejam particulares. É uma forma de evitar a mercantilização do favor fiscal.

Consumação e sujeição ativa: O crime se consuma no momento em que se **exige, paga ou recebe** a percentagem ilícita. Note que não se exige o efetivo gozo do incentivo fiscal em questão – basta a conduta de solicitar ou ajustar a comissão. Por exemplo, se um servidor solicita 5% sobre um futuro crédito tributário incentivado, e o contribuinte denuncia antes mesmo de pagar, o crime (na forma de exigência) já se consumou. **Podem ser sujeitos ativos** tanto particulares (contribuintes, intermediários, consultores) quanto eventualmente funcionários públicos (embora para estes muitas vezes incida também crime funcional, como concussão ou corrupção, a depender do caso). O sujeito passivo, do ponto de vista penal, é difuso – a administração tributária e a ordem pública.

Aspectos processuais: Este delito não exige representação fiscal para fins penais nem esgotamento de instâncias administrativas, pois independe de lançamento tributário. Muitas vezes, a descoberta desse crime ocorrerá em investigações de corrupção ou em fiscalizações especiais. É um tipo penal menos conhecido na prática forense, havendo poucos julgados reportados, possivelmente pela dificuldade de detecção (geralmente essas tratativas são clandestinas).

Conexão com outros crimes: Como mencionado, se a exigência de percentagem for feita por um agente público **em razão de sua função** (ex: um fiscal que exige do contribuinte uma “comissão” sobre o incentivo para liberá-lo), poder-se-á ter **concussão** (art. 316 do CP) ou **corrupção passiva** (art. 317 CP) concomitante. O contribuinte pagante, nesse caso, responderia por **corrupção ativa** (art. 333 CP) além do art. 2º, III. Já entre particulares, pode configurar **estelionato** se alguém se faz passar por influente e cobra valor prometendo incentivo que não existe. Entretanto, independentemente dessas figuras do CP, o legislador assegurou que **a própria prática em si já seja crime específico da lei tributária**, para reforçar a tutela do sistema fiscal.

Em resumo, o inciso III do art. 2º combate acordos ilícitos em torno de benefícios tributários. **Didaticamente, podemos entender que ele procura evitar que o “bolo” do incentivo fiscal – que deveria beneficiar o contribuinte ou certa atividade – seja fatiado em proveito de intermediários inescrupulosos.** O Estado concede o incentivo para um fim público (p.ex., desenvolvimento regional), não para gerar comissões privadas. Logo, quem tenta tirar vantagem econômica dessa concessão incorre na infração penal.

Não Aplicar ou Aplicar Indevidamente Incentivo Fiscal (Art. 2º, Inciso IV)

Tipo penal (art. 2º, IV): *“Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”.* Este inciso criminaliza o desvio de finalidade nos incentivos fiscais **condicionados**. Muitas vezes, os benefícios tributários concedidos a empresas ou pessoas vêm atrelados a certas **condições de aplicação** – por exemplo, a obrigação de investir o valor equivalente à renúncia fiscal em determinado projeto, atividade ou região específica. Se o beneficiário **não utiliza o incentivo para o fim previsto, ou o utiliza de forma diversa do que determina a lei ou o órgão concedente**, ele comete o delito do art. 2º, IV.

Há duas condutas possíveis: **“deixar de aplicar”** (não utilizar os recursos ou o benefício na finalidade devida, possivelmente guardando-os ou usando para outro fim qualquer) e **“aplicar em desacordo com o estatuído”** (utilizar os recursos do incentivo de forma diferente da estabelecida, ou seja, descumprir parcialmente as regras de destinação). Em ambos os casos, o cerne é o **mau uso de um incentivo fiscal que foi liberado sob condição**.

Exemplo ilustrativo: Uma empresa obtém, junto à **Sudene (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste)**, a aprovação de um projeto de desenvolvimento regional que lhe permite **reduzir 50% do Imposto de Renda devido** durante 5 anos, desde que aplique o valor economizado em expansão industrial e geração de empregos na região X. Porém, após conseguir a redução de IR, a empresa **deixa de realizar os investimentos prometidos** na região X – em vez disso, distribui os lucros extras entre os sócios e não cumpre o projeto. Nesse cenário, a empresa (e seus administradores responsáveis) incorre no delito de **“deixar de aplicar incentivo fiscal**

conforme o estatuído”, pois usufruiu da renúncia fiscal sem atender a contrapartida obrigatória.

Outro exemplo: uma companhia obtém a liberação de **créditos de IPI** por um órgão de desenvolvimento setorial, com a condição de empregar aquele montante na compra de máquinas menos poluentes (incentivo ambiental). Contudo, a companhia utiliza o crédito fiscal para outro fim, como capital de giro comum, **aplicando o incentivo em desacordo com a finalidade ambiental prevista**. Novamente, caracteriza-se o ilícito do art. 2º, IV.

Sujeito ativo e passivo: Normalmente, o **sujeito ativo** será o próprio **contribuinte beneficiário do incentivo** (tipicamente, empresas que participam de programas de fomento tributário). Pode também ser algum gestor ou representante legal que toma a decisão de desviar a aplicação. O **sujeito passivo** do crime é o Estado (especialmente o órgão concedente do incentivo) e, indiretamente, a coletividade que deixou de ser beneficiada pelo projeto incentivado.

Consumação: Este crime se consuma no momento em que o agente **deixa de aplicar no destino correto** os recursos ou o benefício, ou os utiliza indevidamente. Pode ser constatado, por exemplo, ao final de um período quando se verifica que a obrigação de investimento não foi cumprida. É também crime **formal** – não depende de resultado naturalístico específico além do descumprimento da condição. Ainda que o projeto pudesse eventualmente ser cumprido parcialmente depois, a conduta de não observar as regras no momento devido já configura o delito.

Finalidade da norma: Proteger a **efetividade das políticas públicas associadas a incentivos fiscais**. Quando o Estado concede um alívio tributário com o intuito de que certo montante seja canalizado para um objetivo (e.g. desenvolvimento regional, pesquisa, inovação tecnológica, proteção ambiental, geração de empregos etc.), espera-se que o contribuinte faça bom uso desse “investimento público indireto”. Se ao contrário o beneficiário desvirtua a finalidade – ficando com o dinheiro ou gastando em algo não permitido –, ocorre uma **traição à confiança pública**. Além das sanções administrativas (como perda do incentivo e cobrança do imposto dispensado), o legislador penalizou essa conduta pela sua gravidade: equivale a uma fraude contra programas governamentais de desenvolvimento.

Relação com outros ilícitos: Em certas hipóteses, esse comportamento pode envolver falsidades ou fraudes documentais (por exemplo, a em-

presa presta contas falsas afirmando ter aplicado os recursos, quando não o fez). Nesses casos, além do crime do art. 2º, IV, poderão ocorrer crimes como falsidade ideológica (art. 299 CP) ou uso de documento falso. Entretanto, mesmo sem fraude documental explícita, **o simples não cumprimento da obrigação de aplicar o incentivo já configura o crime**, não sendo necessário outro artifício.

Há paralelo desse dispositivo com normas de direito administrativo sancionador – p.ex., leis de incentivo setoriais que qualificam como infração administrativa o desvio de finalidade. Contudo, a existência de sanção administrativa não afasta a penal, desde que presente o dolo. Vale lembrar que, em virtude do princípio da estrita legalidade penal, somente haverá crime se a conduta do beneficiário se enquadrar exatamente na descrição do art. 2º, IV (ou seja, o incentivo era condicionado e ele deliberadamente descumpriu as condições pactuadas).

Conclusão prática: Os agentes econômicos beneficiados por incentivos fiscais **devem zelar pela correta aplicação dos mesmos conforme determinado pelas normas** ou contratos de programa. Do ponto de vista pedagógico, é importante frisar aos estudantes que tanto se pune quem negocia indevidamente o incentivo (inciso III) quanto quem, tendo-o obtido legitimamente, não lhe dá o destino devido (inciso IV). Em ambos os casos, tutela-se a seriedade das políticas de incentivo tributário.

“Software de Caixa Dois” – Programa para Manutenção de Contabilidade Paralela (Art. 2º, Inciso V)

Tipo penal (art. 2º, 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”*. Popularmente conhecido como crime do **“software de caixa dois”**, este inciso tem por objeto as ferramentas de informática desenvolvidas para **manipular registros contábeis e fiscais**, de forma a manter uma contabilidade paralela (não declarada) distinta da oficial apresentada ao Fisco.

Em termos simples, criminaliza-se tanto **quem utiliza** quanto **quem divulga (distribui, fornece, comercializa)** um programa de computador que

possibilite ao contribuinte ter **duas contabilidades diferentes**: uma real (interna) e outra “maquiada” para o Fisco. Esses programas geralmente funcionam como **sistemas de faturamento/vendas ou controle financeiro com funcionalidades ocultas** para suprimir registros de receitas, alterar documentos fiscais ou gerar dois conjuntos de dados – um completo e outro “cozido” para apresentar às autoridades tributárias. Na prática, servem para viabilizar o famoso “**caixa dois**”, isto é, a manutenção de receitas não contabilizadas oficialmente, burlando a tributação.

Exemplo prático: Um empresário do ramo de restaurantes adquire de um programador um **software de gestão de vendas** que possui um módulo secreto: ao final do dia, o sistema gera dois relatórios de faturamento, um verdadeiro (que inclui todas as vendas registradas) e outro “enxugado” que exclui parte das vendas recebidas em dinheiro. O empresário então utiliza o relatório falso para fins fiscais, pagando menos tributo, enquanto mantém o registro verdadeiro apenas para si. Nesse caso, **o empresário comete o crime ao utilizar o programa de dados que lhe permite manter informação contábil divergente da informada ao Fisco**, e o **programador/vendedor do software também comete crime ao divulgar/fornecer tal programa ilícito**. Trata-se exatamente da situação visada pelo art. 2º, V: combater os “*programas de computador*” criados para fraudar o sistema fiscal, permitindo um duplo registro contábil.

Outro exemplo: uma empresa desenvolvedora de software anuncia a venda de um “**sistema de gestão fiscal inteligente**” que, na verdade, inclui rotinas para **omitir parte das notas fiscais** emitidas ou **alternar códigos de produtos** para reduzir a tributação. Ao fazer propaganda ou comercializar esse sistema, seus responsáveis incorrem no delito (divulgar programa destinado à fraude fiscal). Já os clientes que adquirirem e implementarem o software, se o fizerem conscientemente para tal fim, responderão por utilizá-lo com o mesmo propósito ilícito.

Bem jurídico: Protege-se a **fidedignidade das informações contábeis fornecidas ao Fisco** e, por consequência, a arrecadação tributária. A norma busca atingir um **meio preparatório da sonegação** – o ferramental tecnológico que dá suporte à escrituração paralela. Ao criminalizar não apenas o contribuinte usuário mas também o fornecedor/divulgador, o legislador quisera **desmantelar a prática do “caixa dois” pela raiz tecnológica**, desestimulando a criação e disseminação de programas feitos sob medida para a evasão fiscal.

Caracterização e consumação: É um crime de forma livre que abrange tanto o **ato de disponibilizar** (divulgar, vender, ceder) o software quanto o **ato de utilizá-lo efetivamente**. Basta que o programa tenha a *capacidade de gerar informação contábil divergente da oficial* – não importando até se o contribuinte chegou ou não a sonegar tributo concretamente usando-o (novamente, sendo formal, o delito se configura pelo simples uso/divulgação da ferramenta destinada à fraude). Por exemplo, se a empresa instala o programa e o usa no dia-a-dia comercial, mesmo que a fiscalização ainda não tenha apurado a diferença nos dados fornecidos, o crime já ocorreu. Da mesma forma, quem anuncia/publica o software com essa funcionalidade delituosa já pratica o núcleo “divulgar”.

Elemento subjetivo: Dolo de permitir ou de realizar a fraude contábil. Tanto o usuário quanto o divulgador devem ter ciência da finalidade espúria do programa. Se alguém instalar tal software sem saber de sua característica ilegal oculta (hipótese remota, mas suponha-se um empresário que contrata um sistema e não percebe que seu contador está usando um modo paralelo), poder-se-ia arguir ausência de dolo. Porém, na maioria das situações, trata-se de conduta intencional e bastante consciente, dado o caráter customizado desses sistemas de *caixa dois*.

Importância prática e comentários doutrinários: Esse tipo penal é relativamente **novo** (introduzido em 1990 já prevendo a informatização contábil) e demonstra a preocupação em acompanhar as modalidades contemporâneas de fraude. Autores o destacam como um exemplo de criminalização de condutas preparatórias da sonegação. **Na prática, é o delito que visa o “acompanhamento do caixa dois”** – nas palavras de um jurista, “*trata-se de um sistema para acompanhar o ‘caixa dois’*”, ou seja, um *software* feito para que o contribuinte registre parte da movimentação financeira fora dos livros oficiais. Com a difusão de sistemas eletrônicos de emissão de notas fiscais e SPEDs (Sistema Público de Escrituração Digital), o uso de programas clandestinos tornou-se um dos focos de combate das administrações tributárias, inclusive com operações especiais para identificar softwares maliciosos instalados em empresas.

Consequências legais: Quem for pego utilizando ou oferecendo tais programas responderá criminalmente, independentemente de eventuais autuações fiscais por sonegação relacionadas. Ressalte-se que, se do uso do programa decorreu de fato sonegação de tributos (não declaração de receitas, por exemplo), o agente poderá incorrer também nos crimes do art. 1º

(se houve efetiva supressão de tributo mediante omissão de informações ao Fisco). Contudo, mesmo que não se consiga provar a supressão de tributo (por exemplo, se o programa foi descoberto antes de causar dano), a mera posse dele para fins ilegais já configura o crime do art. 2º, V.

Em síntese, o inciso V atua de modo **preventivo e repressivo** contra a sofisticada fraude eletrônica fiscal. Seu caráter didático para concursos e estudos de direito tributário penal é mostrar que **o legislador fechou o cerco contra a “contabilidade paralela”**, punindo não só a mentira ao Fisco (como nos outros incisos) mas também a própria ferramenta da cilada digital.

Aspectos Gerais, Agravantes e Extinção da Punibilidade nos Crimes do Art. 2º

Crimes formais e independência do lançamento: Reiterando a característica já mencionada, **os crimes do art. 2º da Lei 8.137/90 são todos de natureza formal**, consumando-se com a conduta tipificada, **sem exigir a ocorrência de resultado tributário** (não é necessário provar supressão efetiva de imposto ou vantagem auferida). Por isso, **não se exige o lançamento tributário definitivo** para a ação penal nesses casos. Inclusive, o STF já decidiu ser **desnecessário o prévio esgotamento da via administrativa** para configuração do delito de apropriação indébita tributária (art. 2º, II) – ao contrário dos crimes materiais do art. 1º – dada a autonomia do ilícito penal em relação à constituição do crédito tributário. Naturalmente, é praxe que a autoridade fiscal formalize a cobrança do tributo devido (especialmente no caso do inciso II) e encaminhe representação fiscal ao Ministério Público (conforme art. 83 da Lei 9.430/96) para subsidiar a denúncia. Mas tal representação, embora recomendável por política criminal, **não é condição de procedibilidade** para os crimes do art. 2º (diferentemente da necessidade material de lançamento nos crimes do art. 1º, I-IV, segundo a Súmula Vinc. 24).

Circunstâncias agravantes específicas: A Lei 8.137/90 prevê no art. 12 algumas **circunstâncias agravantes genéricas** aplicáveis aos crimes dos arts. 1º e 2º (ou seja, aos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares). Essas agravantes, se presentes, aumentam a pena de **1/3 até 1/2**. São elas: (a) se o crime **ocasiona grave dano à coletividade** (por exem-

plo, sonegação de valores altíssimos que prejudiquem políticas públicas); (b) se é **cometido por servidor público no exercício da função** (note-se: aqui se trata do servidor agindo como particular, fora dos crimes funcionais do art. 3º – por exemplo, um agente público que pratica sonegação em negócio próprio); e (c) se o crime é **praticado em relação à prestação de serviços ou comércio de bens essenciais à vida ou à saúde** (por exemplo, sonegação em empresa de fornecimento de medicamentos essenciais). Essas circunstâncias demonstram maior reprovabilidade da conduta e por isso autorizam aumento da pena dentro da fração indicada. Importante frisar que, no caso da agravante de servidor público, **ela não se aplica aos crimes do art. 3º** (próprios de funcionário público), pois ali a qualidade de funcionário já é elemento do tipo e não pode ser “duplamente” considerada – aplica-se apenas se um servidor pratica crimes dos arts. 1º ou 2º por conta própria.

Extinção da punibilidade pelo pagamento: Em alinhamento com a política criminal tributária de estímulo à regularização fiscal, o ordenamento prevê que o pagamento do tributo devido extingue a punibilidade de diversos crimes tributários. Especificamente, a Lei nº 9.249/1995 estabeleceu que o pagamento integral do débito tributário (tributo devido + multas e juros) antes do **recebimento da denúncia** extingue a punibilidade dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, bem como do art. 168-A do CP, entre outros. Posteriormente, a Lei nº 10.684/2003 (Programa de Parcelamento Especial – PAES) permitiu que esse benefício fosse obtido também mediante parcelamento do débito em qualquer fase do processo, sem limite temporal rígido. Além disso, a Lei nº 9.964/2000 (Refis) previu que, se a pessoa jurídica envolvida aderisse ao programa de recuperação fiscal **antes do recebimento da denúncia**, a pretensão punitiva ficaria **suspensa** enquanto o parcelamento estivesse sendo cumprido. E, ao final, **se o parcelamento for quitado e o débito totalmente pago, ocorre a extinção da punibilidade**. Em suma, hoje vigora o entendimento jurisprudencial de que **o pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, extingue a punibilidade** – mesmo que efetuado após sentença condenatória já transitada em julgado, conforme posição firmada pelo STF e STJ. Essa visão maximalista decorre da sucessão de leis de parcelamento sem limite de fase (Refis, Paes, etc.) e do princípio de que **“o que interessa ao Fisco é receber o tributo, não prender o contribuinte”**. Para concurso público e prática profissional, é crucial lembrar dessa possibilidade: por mais configurado que esteja o crime, se o agente paga tudo que devia, ele ganha o perdão legal.

Observação: A extinção da punibilidade pelo pagamento não apaga o crime em si (os fatos ocorreram), mas impede a continuidade ou início da persecução penal. Porém, é necessário que o pagamento seja **integral**. Pagamentos parciais ou meras negociações não garantem extinção automática, embora possam suspender a ação se formalizados em parcelamento especial. Também não se admite, em regra, a extinção se o pagamento ocorrer após esgotado o prazo dado na sentença para recolhimento da multa (há alguma discussão em casos de pagamento extremamente tardio, mas a jurisprudência majoritária tem sido benevolente ao aceitar o pagamento a qualquer tempo).

Aplicabilidade da suspensão condicional do processo: Cabe mencionar que, dado que os crimes do art. 2º têm pena mínima inferior a 1 ano, eles em tese admitem o benefício da **suspensão condicional do processo** (art. 89 da Lei 9.099/95), desde que o autor preencha os requisitos legais e não haja vedação específica. Assim, em situações de menor gravidade (por exemplo, um caso isolado de declaração omitida com pequeno valor), o Ministério Público pode propor a suspensão do processo por 2 a 4 anos, mediante condições, evitando-se a punição mais severa caso o agente cumpra as condições e pague o tributo devido. Essa possibilidade reforça o caráter de **última ratio** do direito penal tributário, reservando a pena privativa de liberdade efetiva apenas para casos em que o agente não se dispõe a reparar o dano fiscal.

Resumo e integração dos conhecimentos: Os crimes do art. 2º da Lei 8.137/90 completam o quadro repressivo contra a ordem tributária, cobrindo condutas que, embora distintas em *modus operandi*, têm em comum a **lesão à arrecadação tributária e à igualdade concorrencial** (afinal, o sonegador obtém vantagem indevida sobre os contribuintes honestos, prejudicando a concorrência leal no mercado). Em sala de aula, é útil relacionar cada inciso com situações do cotidiano empresarial e discutir a racionalidade de cada incriminação:

- O inciso I pune a mentira nas declarações que fundamentam o lançamento do tributo (resguardando a veracidade das informações fornecidas pelo contribuinte).
- O inciso II pune a apropriação de tributos de terceiros (assegurando que quem reteve imposto de alguém não se locuplete desse valor).

- Os incisos III e IV protegem a seriedade dos incentivos fiscais (evitando a corrupção na concessão e o descumprimento nas contrapartidas).
- O inciso V moderniza a tutela penal atingindo as ferramentas de fraude tecnológica (garantindo que a contabilidade digital reflita a realidade econômico-fiscal da empresa).

Por fim, amarra-se o tema com os aspectos transversais: a distinção entre **crimes formais e materiais**, a interação entre o **processo administrativo fiscal e o penal**, as medidas de **clemência penal via pagamento** (que refletem a supremacia do interesse arrecadatório dentro de certos limites jurídicos) e as **circunstâncias agravantes** que demonstram preocupação em punir mais severamente condutas de maior impacto social.

Dessa maneira, com abordagem **positivista e didática**, conclui-se que o Capítulo I da Lei 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária) estabelece um sistema integrado de proteção ao erário e à ordem econômica tributária, no qual os arts. 1º e 2º **se complementam**: o art. 1º voltado às fraudes ativas para não pagar tributo, e o art. 2º abrangendo outras formas de atentado à arrecadação (omissões maliciosas, não recolhimentos e abusos em benefícios fiscais). Ambos operam sob a égide dos princípios constitucionais tributários, impondo limites claros à liberdade dos contribuintes em prol do bem comum, mas também fornecendo garantias de legalidade estrita e oportunidades de remissão mediante a reparação do dano (pagamento). Trata-se, em última análise, da manifestação do **princípio da supremacia do interesse público tributário** temperada pela **segurança jurídica** – um equilíbrio entre o poder de tributar/punir e os direitos do contribuinte, que deve ser sempre observado no estudo e aplicação do Direito Tributário Penal.

CRIMES FUNCIONAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 3º DA LEI 8.137/90): TIPOLOGIA E CORRELAÇÕES COM O CÓDIGO PENAL

Conceito e Características Gerais

Os **crimes funcionais contra a ordem tributária** são as infrações penais praticadas por **funcionários públicos**, no exercício de suas funções, que atentam contra a administração fazendária (a administração tributária do Estado). Em outras palavras, tratam-se de condutas ilícitas cometidas por agentes públicos que deveriam resguardar os interesses fiscais do Estado, mas que, ao contrário, violam seus deveres funcionais em detrimento da correta arrecadação de tributos. Por exigirem a qualidade especial de **funcionário público** como sujeito ativo, esses delitos são classificados como **crimes próprios** (isto é, somente podem ser praticados por quem detenha a função pública correspondente). Nada impede, entretanto, a participação de particulares **concurando** com o agente público na prática do crime – desde que o particular tenha conhecimento da condição de funcionário público do compar- sa, nos termos do art. 30 do Código Penal. Se o particular desconhece que está atuando ao lado de um funcionário público, sua conduta não configura o delito funcional (podendo ser atípica ou eventualmente enquadrada em outro crime comum).

A Lei nº 8.137/1990, ao definir os crimes contra a ordem tributária, os divide em **duas categorias principais**: (a) crimes praticados por **particulares** (arts. 1º e 2º, tratando de diversas formas de sonegação fiscal e fraudes

tributárias); e (b) crimes **funcionais**, praticados por **funcionários públicos** contra a ordem tributária (art. 3º). O **art. 3º** da Lei 8.137/90 inaugura a **Seção II** da lei, específica para os delitos funcionais tributários. Importante ressaltar que o próprio *caput* do art. 3º esclarece que tais crimes se somam (“além dos previstos”) aos tipos penais do Código Penal constantes do Título XI, Capítulo I (que versa sobre os *crimes praticados por funcionário público contra a Administração em geral*, arts. 312 a 327 do CP). Isso significa que os delitos funcionais da Lei 8.137/90 **não revogam nem excluem** os crimes equivalentes do Código Penal comum, mas atuam como figuras **especiais** aplicáveis aos casos que envolvem a administração tributária. Na prática, aplica-se aqui o princípio do *lex specialis*: estando presentes os elementos específicos do crime funcional tributário, **prevalece a norma especial da Lei 8.137/90 em relação aos tipos penais genéricos do Código Penal**, como concussão ou corrupção passiva. Em suma, sempre que a conduta do funcionário público lesionar a ordem tributária (por exemplo, deixando de lançar tributo ou extraviando documentos fiscais), será tipificada nos moldes do art. 3º da Lei 8.137/90 – **somente recaindo nas figuras do Código Penal comum se não houver referência a tributos ou à Administração Fazendária**. *(Conforme se adverte na doutrina, “não há crime funcional contra a ordem tributária que não mencione tributos ou a Administração Fazendária”; logo, condutas de servidores públicos que não envolvam matéria tributária configuram, se for o caso, delitos funcionais comuns do CP e não da Lei 8.137.)*

Do ponto de vista do **bem jurídico tutelado**, os crimes funcionais tributários protegem duplamente a ordem jurídico-pública: visam resguardar tanto a **probidade da Administração Pública** (especialmente a lisura da função fazendária) quanto a **regularidade do sistema tributário** e a efetiva arrecadação de tributos devida ao erário. Essas condutas são consideradas de elevada gravidade, pois implicam abuso da função por parte de quem tinha o dever legal de zelar pelo interesse fiscal do Estado. O **sujeito passivo** imediato dos crimes é o Estado (Administração Fazendária lesada), embora, reflexamente, a coletividade de contribuintes também seja prejudicada pela erosão da justiça fiscal. Vale lembrar que todos os crimes da Lei 8.137/90 são de **ação penal pública incondicionada** (o Ministério Público detém a titularidade para oferecimento da denúncia, independentemente de representação) e, em regra, não admitem forma culposa – os tipos penais exigem conduta dolosa, salvo disposição expressa em contrário (na Lei 8.137/90 há hipóteses de forma culposa apenas nos crimes contra as relações de consumo do art. 7º, não sendo o caso dos delitos tributários).

O art. 3º da Lei 8.137/90 enumera **três incisos** que correspondem a três figuras típicas distintas de crimes funcionais contra a ordem tributária. Em síntese, tais incisos tipificam: **(i)** a conduta de extraviar, sonegar ou inutilizar documento fiscal sob guarda do funcionário, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo; **(ii)** a conduta de exigir, solicitar, receber ou aceitar vantagem indevida, em razão do cargo, para deixar de lançar ou cobrar tributo (total ou parcialmente); e **(iii)** a conduta de patrocinar interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da posição de funcionário público. Cada um desses delitos tem correspondência com um crime previsto no Código Penal: respectivamente, o inciso I guarda semelhança com o crime de **extravio ou inutilização de livro oficial ou documento** (art. 314 do CP); o inciso II corresponde a uma forma específica de **concussão** (art. 316 do CP) ou **corrupção passiva** (art. 317 do CP) dirigida à esfera tributária; e o inciso III equivale a uma modalidade especial de **advocacia administrativa** (art. 321 do CP) no contexto fazendário. A seguir, cada tipo penal funcional será analisado em detalhe, destacando-se sua descrição legal (*tipologia*), exemplos práticos de incidência e as principais diferenças (correlações) em relação aos tipos correlatos do Código Penal.

Extravio, Sonegação ou Inutilização de Documento Fiscal – Art. 3º, Inciso I

Previsão legal: o art. 3º, I da Lei 8.137/90 tipifica a conduta do funcionário público que “**extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social**”. Trata-se, portanto, de crime que tutela a integridade dos documentos e processos fiscais indispensáveis à correta apuração e cobrança de tributos. A descrição legal abrange três verbos nucleares: **extraviar** (fazer desaparecer, perder ou desviar do destino correto), **sonegar** (ocultar, deixar dolosamente de apresentar algo que se tem o dever de guardar ou exibir) e **inutilizar** (destruir ou tornar inútil) documentos fiscais sob responsabilidade do agente. Esses documentos podem incluir livros contábeis oficiais, autos de infração, processos administrativos tributários, notas fiscais arquivadas, ou qualquer papel referente à fiscalização fazendária que esteja confiado à guarda do funcionário em razão de seu cargo.

Elemento essencial (resultado): Diferentemente do tipo penal equivalente no Código Penal, o crime funcional do art. 3º, I exige, expressamente, a ocorrência de um **resultado naturalístico específico**: que da conduta do agente decorra “*pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social*”. Em outras palavras, é necessário que o extravio, ocultação ou destruição do documento fiscal **cause efetivamente um prejuízo à arrecadação tributária**, seja permitindo que um tributo deixe de ser pago, seja fazendo com que o pagamento ocorra em valor inferior ao devido. Sem este resultado (isto é, se a conduta não influenciar o pagamento do tributo), o crime não se consuma – podendo haver, no máximo, uma tentativa ou configuração de outro delito administrativo. Por isso, classifica-se o inciso I como **crime material**: sua consumação depende da efetiva lesão ao bem jurídico (dano ao erário mediante pagamento a menor ou indevido). Por exemplo, se um auditor-fiscal extravia dolosamente um processo de fiscalização, fazendo com que determinada empresa não seja autuada e acabe recolhendo uma quantia menor de imposto, estará preenchido o tipo do art. 3º, I. Em situação semelhante, um servidor que destrói parte dos registros contábeis de um contribuinte para impossibilitar a cobrança de tributo também incorre nesse crime – desde que essa destruição resulte em tributo apurado incorretamente ou não recolhido. Caso a subtração do documento não chegue a impactar o lançamento tributário (por exemplo, porque a informação foi recuperada a tempo ou existiam cópias), não haverá consumação do delito material – sem prejuízo de punição por **tentativa** (se configurado o dolo específico de causar o prejuízo fiscal) ou eventualmente pelo crime comum do art. 314 do CP, se cabível, quando ausente o resultado fazendário.

Comparação com o Código Penal: o art. 3º, I da Lei 8.137/90 corresponde a uma forma especial do crime de **extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento** público previsto no art. 314 do CP. Este artigo do Código Penal define como crime o simples fato de o funcionário **extraviar, ocultar (sonegar) ou inutilizar** documento oficial ou livro que esteja sob sua guarda em razão do cargo, *independentemente de qualquer resultado específico*, com pena de reclusão de **um a quatro anos** (se o fato não constituir crime mais grave). Já no crime funcional contra a ordem tributária, além de o documento ser de natureza fiscal (ligado à administração tributária), exige-se o **resultado de dano tributário** mencionado. Essa diferença é enfatizada pela doutrina: “*o crime do inciso I lembra muito o de extravio ou inutilização de documento (art. 314 do CP). A diferença é que o crime previsto no inciso I*

adiciona um resultado naturalístico: acarretar pagamento indevido ou inexato de tributo”. Assim, o **tipo especial tributário é mais exigente e mais gravoso**: pressupõe um *dolo específico* de fraudar a arrecadação e a ocorrência concreta de prejuízo fiscal. A pena cominada na Lei 8.137/90 (reclusão de **3 a 8 anos**, e multa) é **superior** à do art. 314 do CP (reclusão de 1 a 4 anos) em razão da maior lesividade da conduta para o erário. Em suma, sempre que um servidor público fazendário, *abusando de sua função*, extravia ou destrói documentos para beneficiar um contribuinte ou para encobrir a exigência de um tributo, e disso resulta perda de receita para o Fisco, incide a figura do art. 3º, I da Lei 8.137. Já se tais elementos especiais não estiverem presentes (por exemplo, se o documento não era fiscal, ou se não houve impacto no tributo devido), poder-se-á cogitar da aplicação residual do art. 314 do CP ou de inexistência de crime material.

Exemplos práticos: (a) Um **auditor fiscal** responsável pelo lançamento de um imposto **remove dos autos** e **oculta** deliberadamente um comprovante de dívida tributária que estava sob sua guarda, de modo que o sistema registra valor menor a pagar. Com isso, o contribuinte é indevidamente beneficiado, pagando menos tributo. Neste caso, configura-se o delito do art. 3º, I (documento fiscal sonegado com redução indevida do tributo devido). (b) Um **servidor fazendário** encarregado de armazenar livros fiscais de empresas **extravia (perde)** um livro de registro de saídas de mercadorias de certa empresa, intencionalmente, sabendo que sem esse livro não será possível cobrar determinado crédito de ICMS. Em decorrência do extravio doloso, a empresa não recolhe o ICMS correspondente àquelas operações – consumando-se o crime funcional. (c) Um **funcionário da Receita Federal incinera** parte de um **processo fiscal** para impedir a cobrança de multa tributária contra um contribuinte com quem possui relação de amizade, levando à anulação do auto de infração e ao não pagamento da multa. Resultado: tributo/acessório indevidamente não recolhido, incidindo o tipo penal em análise. – Note-se que, em todos os exemplos, o agente se vale da sua condição funcional (tinha acesso e guarda aos documentos em razão do cargo) e busca beneficiar indevidamente o contribuinte ou a si próprio, em prejuízo do Fisco.

Jurisprudência: Por se tratar de crime material, discute-se a necessidade de comprovação do resultado e do nexo causal. O **STF**, em relação aos *crimes materiais de sonegação fiscal do art. 1º*, consolidou o entendimento de que é necessário o *lançamento definitivo* do tributo para a configuração do crime (Súmula Vinculante 24) – isto é, enquanto não houver constituição defi-

nitiva do crédito tributário, não há delito consumado. Embora a Súmula refira-se aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90 (crimes de contribuinte), parte da doutrina entende que raciocínio semelhante se aplica a **delitos materiais tributários em geral**, exigindo-se a certeza do prejuízo fiscal. Assim, no caso do art. 3º, I, **a consumação ocorreria quando, após apuração regular, ficar constatado que o extravio/inutilização do documento resultou em pagamento a menor** – normalmente, isso se evidenciará justamente quando um lançamento suplementar for possível (por exemplo, ao se reconstituir o processo ou mediante auditoria posterior). De todo modo, enquanto o tributo devido estiver em discussão ou pendente de constituição, não se pode ter por consumado o crime. Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que o **princípio da insignificância** pode ser aplicado aos crimes tributários quando o montante do tributo suprimido for ínfimo (tendo como referência, em geral, valores inferiores a R\$ 20.000,00, conforme parâmetros da Lei nº 10.522/2002). Portanto, se o resultado financeiro da conduta for irrelevante do ponto de vista penal, pode-se reconhecer a atipicidade material, excluindo o crime.

Exigir ou Receber Vantagem Indevida para Deixar de Lançar ou Cobrar Tributo – Art. 3º, Inciso II

Descrição legal: o inciso II do art. 3º define como crime funcional contra a ordem tributária a conduta do funcionário público de “**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 cobrá-los parcialmente.**”. Trata-se de tipo penal complexo, que engloba diversas formas de obtenção de vantagem indevida pelo agente público, todas com um fim específico: **deixar de lançar ou de cobrar tributo (ou contribuição social), no todo ou em parte**. Em suma, o funcionário fazendário vende ou troca seu dever funcional por um benefício privado. Os verbos nucleares abarcam tanto a iniciativa do agente público em *exigir* (impor, extorquir) ou *solicitar* vantagem indevida, quanto a simples receptividade a uma oferta ilícita (*receber* ou *aceitar promessa* de vantagem). A conduta abrange inclusive situações em

que o servidor auferir a vantagem **antes mesmo de assumir formalmente o cargo**, ou **fora das funções específicas**, desde que haja nexa com a função (isto é, “*em razão dela*” – a oportunidade da vantagem surge pela posição que ocupa). O núcleo “*exigir*” caracteriza a chamada **concussão**, enquanto “*solicitar, receber ou aceitar promessa*” correspondem à **corrupção passiva**, todos ajustados à finalidade tributária ilícita.

Finalidade específica (elemento subjetivo especial): É imprescindível que a vantagem indevida esteja vinculada à finalidade de **não realizar o lançamento tributário devido ou de efetuar uma cobrança parcial** do tributo. O *lançamento* é o procedimento administrativo pelo qual a autoridade fiscal constitui o crédito tributário (verifica a ocorrência do fato gerador e determina o tributo devido). Assim, “deixar de lançar” significa **não efetuar o lançamento do tributo devido**, omitindo a cobrança devida; “deixar de cobrar” refere-se a **não promover a exigência ou arrecadação** de tributo já constituído; e “cobrá-lo parcialmente” indica **proceder a uma cobrança por valor inferior** ao realmente devido. Em todas as hipóteses, o servidor está, em troca de vantagem, frustrando parcialmente ou totalmente a entrada de recursos tributários nos cofres públicos. Desse modo, exige-se um **dolo específico**: a vantagem indevida deve ser solicitada/recebida **com o propósito de beneficiar o contribuinte inadimplente**, omitindo ou reduzindo a tributação devida. Se a vantagem for alheia a questões fiscais, não incide este tipo (mas pode configurar corrupção passiva genérica, art. 317 CP, se cabível). Vale ressaltar que **não é necessário que o tributo efetivamente deixe de ser lançado ou cobrado** – o crime se consuma no momento em que o funcionário **solicita ou recebe** a vantagem indevida (ou, no caso de concussão, quando **exige** a vantagem) com aquela intenção específica. Trata-se, sob esse aspecto, de um **crime formal**: a consumação independe do resultado material na seara tributária. Por exemplo, se o fiscal aceita propina para não lavrar um auto de infração, consumou-se o crime tão logo a vantagem foi aceita, ainda que, posteriormente, outro agente descubra a infração e realize o lançamento. A lei pune a própria venalidade do ato do servidor, não exigindo a comprovação de efetiva supressão de tributo (diferentemente do inciso I, aqui o foco está na conduta corrupta em si).

Concurso de agentes e outros sujeitos: Quando o funcionário **exige** a vantagem (caso de concussão), o particular que entrega o dinheiro é considerado vítima de extorsão, **não respondendo por crime**, dada a coação sofrida. Por outro lado, se o funcionário apenas **solicita ou aceita** a vanta-

gem e o particular a oferece livremente (caso de corrupção), este particular incorre em **corrupção ativa** (art. 333 do CP). A Lei 8.137/90 não criou um tipo penal específico para o corruptor ativo em matéria tributária, de modo que o contribuinte que **oferece ou promete** suborno a fiscal para obter abatimento de tributos responde pelo art. 333 do Código Penal, enquanto o funcionário responde pelo art. 3º, II da Lei 8.137. Importa destacar que, se um **terceiro intermediário** (que não é funcionário público) participa do ajuste corrupto, ele poderá responder como partícipe ou coautor do crime funcional (desde que saiba da função do servidor) ou, em certas configurações, por **tráfico de influência** (art. 332 do CP) – este último se, por exemplo, alguém que não ocupa cargo algum *cobra* do contribuinte vantagem alegando que irá repassar ao fiscal para “dar um jeito” na cobrança. Cada caso deve ser analisado conforme a participação e o conhecimento de cada um.

Relação com os crimes de concussão e corrupção passiva (CP):

O inciso II do art. 3º é claramente um **tipo especial** em relação aos delitos de concussão (art. 316, *caput*, do CP) e de corrupção passiva (art. 317 do CP). De fato, o núcleo **“exigir vantagem indevida em razão do cargo”** define a concussão; e **“solicitar ou receber vantagem indevida, ou aceitar promessa, em razão do cargo”** define a corrupção passiva. A diferença é que o crime da lei especial exige a finalidade de frustrar a cobrança tributária. Conforme destaca a doutrina: *“o crime do inciso II tem relação com o crime de concussão (art. 316 CP) e o de corrupção passiva (art. 317 CP). A diferença está na exigência de finalidade específica: ‘para deixar de lançar ou cobrar tributo, ou cobrá-los parcialmente’.”* Em outros termos, o art. 3º, II **abrange tanto** a hipótese do servidor que **exige** dinheiro do contribuinte (concussão tributária) quanto a do servidor que **solicita ou aceita propina** (corrupção passiva tributária), unificando-as em um só tipo voltado à tutela da Receita Pública. Pelo **princípio da especialidade**, quando a vantagem indevida tem por finalidade a não-exigência de tributo, aplica-se **preferencialmente o art. 3º, II da Lei 8.137/90**, afastando-se a aplicação dos arts. 316 e 317 do Código Penal. Nesse sentido, é pacífico que o inciso II do art. 3º configura um **crime funcional especial**, prevalecendo sobre os tipos penais comuns correspondentes. Ressalte-se que a pena prevista na Lei 8.137/90 (reclusão de **3 a 8 anos**, e multa) é **diferente** da do Código Penal: concussão (art. 316, *caput*) comina reclusão de 2 a 8 anos e multa; corrupção passiva (art. 317, *caput*, após a Lei 14.203/2021) prevê reclusão de **2 a 12 anos** e multa. Ou seja, a corrupção passiva genérica hoje tem limite máximo superior; contudo, o **fato**

de o crime ser funcional tributário tende a ser considerado mais grave, razão pela qual a lei especial impõe um *mínimo* mais alto (3 anos, versus 2 anos no CP) e não permite as benesses de penas brandas. Além disso, note-se que a Lei 8.137 não faz distinção quanto à ocorrência (ou não) do efetivo lançamento/cobrança do tributo, ao passo que, no Código Penal, a corrupção passiva possui causa de aumento se dela resulta a omissão ou ato ilegal praticado pelo funcionário (art. 317, §1º, CP). Na prática, se o servidor consumou a vantagem e de fato deixou de lançar o tributo, a sanção dentro do intervalo previsto já refletirá essa gravidade, podendo o juiz dosar a pena considerando o prejuízo causado.

Diferença em relação ao “excesso de exação”: Um crime vizinho no Código Penal é o chamado **excesso de exação** (art. 316, §1º, CP), que ocorre quando o funcionário exige tributo ou contribuição de forma indevida, “*sabendo que é indevido*” ou, quando devido, emprega meio vexatório ou gravoso não autorizado por lei para a cobrança. No excesso de exação, o servidor **abusa da cobrança tributária exigindo além do permitido**, ou cobrando dívida inexistente, em proveito do Estado ou pessoal. Já no crime do art. 3º, II da Lei 8.137, o servidor **deixa de cobrar tributo devido** em troca de vantagem própria. São situações opostas: no primeiro, há uma **cobrança abusiva**; no segundo, uma **omissão mercenária na cobrança**. Logo, as figuras não se confundem – cada qual tem previsão legal específica. Se um fiscal exigir de um contribuinte quantia que ele *sabe* não ser devida aos cofres públicos (por exemplo, inventa uma taxa inexistente para extorquir o contribuinte), isso configura excesso de exação (CP), e não o crime da Lei 8.137, pois ali o propósito não era deixar de tributar, mas sim **cobrar a mais** sob falsos pretextos. Em contrapartida, se o fiscal exige dinheiro **para não exercer** sua função de cobrar um tributo devido, incide o art. 3º, II. Em síntese: *exigir quantia indevida simulando ser tributo* → art. 316, §1º CP; *exigir (ou receber) propina para não cobrar tributo devido* → art. 3º, II da Lei 8.137/90.

Exemplos práticos: (a) Um **Auditor da Receita Estadual** descobre que certa empresa sonegou ICMS. Em vez de lavrar o auto de infração e constituir o crédito tributário, ele **exige** do empresário o pagamento de **R\$ 50 mil** em dinheiro “*por fora*”, sob ameaça de multa maior ou outras consequências. O auditor, portanto, chantageia o contribuinte para não lançar o tributo devido. Configura-se aí o crime funcional: o verbo “exigir vantagem” em razão do cargo, para não lançar tributo, subsume-se ao art. 3º, II (concussão contra a ordem tributária). O contribuinte, nessa hipótese, agiu constrangido – não

comete crime, sendo vítima da extorsão. (b) Um **Fiscal de Rendas municipal** identifica irregularidades em ISS a pagar por um prestador de serviços. **Solicita** então ao contribuinte uma “comissão” de **10%** do valor devido para “**resolver o problema**”, comprometendo-se a reduzir drasticamente a base de cálculo do imposto. O contribuinte anui e entrega a vantagem indevida ao fiscal, que então lança apenas parte do tributo e arquiva o restante. Neste caso, o fiscal comete o crime do art. 3º, II (solicitação/recebimento de vantagem para cobrança parcial do tributo). O contribuinte, por ter voluntariamente oferecido vantagem espúria, comete o crime de corrupção ativa (CP, art. 333). (c) Um **Servidor da Receita Federal** presta consultoria ilícita a uma empresa, **aceitando a promessa** de receber **propina** em troca de **não autuá-la** por certas omissões que ele descobriu em fiscalização. Ainda que a vantagem seja paga apenas posteriormente, o ato de aceitar a promessa, ligado à função exercida, já configura o crime funcional (corrupção passiva tributária).

Jurisprudência e aspectos penais: Como se trata de crime que envolve corrupção de agentes públicos, a legislação prevê consequências severas. Se condenado, o funcionário estará sujeito, além da pena de prisão e multa, à **perda do cargo público** como efeito da sentença (art. 92, I, “a”, do CP), especialmente quando a pena privativa de liberdade aplicada for superior a um ano – e mesmo que esta venha a ser substituída por pena restritiva de direitos, entende o STJ que a perda do cargo pode ser decretada, dado o grave abuso de função evidenciado. O STJ já firmou entendimento de que, presentes os requisitos, o juiz *deve* impor a perda do cargo ao servidor condenado por corrupção passiva, *ex vi* do art. 92 do CP, considerando a incompatibilidade ética da permanência no serviço público. Outra questão: admite-se a **suspensão condicional do processo** (art. 89 da Lei 9.099/95) para o crime do art. 3º, II? A resposta é **não**, pois a pena mínima cominada (3 anos) excede 1 ano. Logo, o fiscal acusado não poderá se beneficiar do sur-sis processual nesse caso (diferentemente do inciso III, como veremos). Por fim, no que tange ao *princípio da insignificância*, a jurisprudência tende a negá-lo para crimes de corrupção/concussão, independentemente do valor da vantagem indevida – afinal, o bem jurídico lesado é a moralidade administrativa e a função pública, bens de natureza imaterial cujo desvalor não se mede apenas em dinheiro. Assim, mesmo uma propina de pequeno valor inviabiliza a aplicação de insignificância, diferentemente dos crimes de sonegação fiscal praticados por particulares, em que se considera o valor do tributo.

Patrocínio de Interesse Privado na Administração Fazendária – Art. 3º, Inciso III

Tipo penal previsto: o inciso III do art. 3º define como crime funcional: “**patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.**”. Este tipo penal incrimina a conduta conhecida como **advocacia administrativa** no contexto tributário. Em termos simples, configura-se quando o funcionário público fazendário **promove ou defende interesses particulares junto aos órgãos da Administração Tributária**, utilizando sua posição, influência ou acesso decorrentes do cargo, em benefício de terceiros (ou de si mesmo, caso tenha interesse pessoal). O verbo *patrocinar* significa **apoiar, interceder, advogar ou fomentar** determinado interesse perante a repartição fazendária competente. Pode se dar de forma direta (atuando pessoalmente no caso) ou indireta (por intermédio de outro servidor, por exemplo), mas o ponto chave é que o agente **se vale da sua condição de funcionário** para influenciar decisões ou procedimentos fiscais em prol de alguém. É irrelevante se o interesse privado defendido é **legítimo ou ilegítimo**; pela letra da Lei 8.137/90, qualquer intervenção indevida – ainda que buscando um resultado administrativamente legal – viola os deveres funcionais de imparcialidade e isonomia. O próprio Código Penal, em seu art. 321, pune a advocacia administrativa comum, com distinção de pena caso o interesse seja ilegítimo; já na lei especial tributária, não há discriminação expressa, aplicando-se a mesma pena independentemente da legitimidade do interesse patrocinado (a existência de interesse *ilegítimo* certamente agrava a gravidade concreta, mas a figura típica já se perfaz mesmo que o pedido seja, em tese, regular, se feito de maneira indevida).

Objeto e sujeito ativo: A “administração fazendária” abrange os órgãos e entidades encarregados da **gestão tributária e fiscal** em âmbito federal, estadual ou municipal – por exemplo, Secretarias de Fazenda, Receita Federal do Brasil, Delegacias da Receita, Procuradorias da Fazenda, Conselhos de Contribuintes, etc. O sujeito ativo deve ser **funcionário público** que tenha, formal ou materialmente, alguma relação com aquela administração (por exemplo, um auditor, um julgador fiscal, um servidor fazendário em ge-

ral). É possível que o agente nem seja da exata repartição onde tramita o interesse, mas se ele utiliza o **prestígio ou influência** de seu cargo público (ainda que fora de suas atribuições diretas) para interferir em procedimento fiscal alheio, incorrerá no delito. O sujeito passivo é o Estado (Administração Fazendária) lesado em sua probidade e imparcialidade. Note-se que **patrocinar interesse privado** não se confunde com “atender solicitações do contribuinte no curso normal do processo” – o crime supõe uma atuação **ilícita ou antiética**, onde o servidor age como *advogado* de um particular dentro do Fisco, violando os deveres de neutralidade e impessoalidade. Exemplos típicos incluem: defender administrativamente, dentro da própria Fazenda, a situação tributária de um contribuinte amigo ou parente; interceder junto a colegas para agilizar o trâmite de uma restituição fiscal em favor de alguém; orientar indevidamente um contribuinte utilizando informações privilegiadas e atuando nos bastidores para beneficiar seu caso, etc. Ainda que o funcionário não receba nenhuma vantagem por isso (se receber, poder-se-ia cogitar também de corrupção), o simples **desvio de função em prol de interesse particular** já caracteriza o ilícito.

Correspondência no Código Penal: O art. 3º, III da Lei 8.137/90 nada mais é do que uma espécie de **advocacia administrativa qualificada pela matéria tributária**. O Código Penal, em seu art. 321, define advocacia administrativa como *“patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário”*, punindo com **detenção de 1 a 3 meses, ou multa** (pena aumentada para detenção de 3 meses a 1 ano e multa se o interesse patrocinado for ilegítimo). Já o art. 3º, III, da Lei 8.137/90, ao tipificar conduta idêntica no contexto da administração **fazendária**, prevê pena de **reclusão, de 1 a 4 anos, e multa**. Há, portanto, **dois diferenciais claros**: (1) o âmbito de atuação – restringe-se à esfera tributária (o que faz deste um crime funcional específico do Fisco); e (2) a **sanção mais severa** – o legislador considerou mais gravosa a advocacia administrativa quando praticada na seara fiscal, provavelmente pelo potencial de lesão à arrecadação e à confiança no sistema tributário. Assim, o crime do art. 3º, III é especial em relação ao art. 321 do CP e, conforme expressamente apontado em material doutrinário, **prevalece sobre o tipo geral** (*“crime especial em relação ao crime de advocacia administrativa do CP”*). Logo, se um funcionário da Fazenda pratica advocacia administrativa, deve responder pelo art. 3º, III, e não pelo art. 321 do CP. Outra distinção é que a Lei 8.137 não incorpora a diferenciação entre interesse legítimo e ilegítimo – qualquer

patrocínio indevido já configura o crime, competindo ao julgador valorar essa circunstância na fixação da pena. Em síntese, o inciso III é uma **modalidade específica** de advocacia administrativa: mesma essência, porém circunscrita à Administração Tributária. Como observam os autores, “o inciso III lembra bastante o crime de advocacia administrativa (art. 321 do CP), apenas substituindo a expressão ‘administração pública’ por ‘administração fazendária’.”. A tabela a seguir resume a correlação:

Advocacia Administrativa (CP, art. 321)	Advocacia Administrativa Fazendária (Lei 8.137/90, art. 3º, III)
Patrocinar interesse privado perante a administração pública , valendo-se da qualidade de funcionário. (Abrange qualquer órgão da administração em geral)	Patrocinar interesse privado perante a administração fazendária , valendo-se da qualidade de funcionário público. (Esfera específica da administração tributária)
<i>Pena:</i> Detenção, de 1 a 3 meses, ou multa. (<i>Interesse ilegítimo: detenção de 3 meses a 1 ano, e multa.</i>)	<i>Pena:</i> Reclusão, de 1 a 4 anos, e multa. (<i>Não distingue se interesse é legítimo ou não; aplica-se diretamente a pena de reclusão.</i>)

Como se vê, a conduta é semelhante, mas o tratamento penal é diferenciado. A pena mais alta (reclusão até 4 anos) faz com que, para este crime, seja **admissível a suspensão condicional do processo** (uma vez que a pena **mínima** é de 1 ano, preenchendo o requisito do art. 89 da Lei 9.099/95). Com efeito, diferentemente dos incisos I e II (penas mínimas de 3 anos), o inciso III tem pena mínima de um ano, possibilitando ao réu primário, a critério do juiz e com concordância do MP, o benefício de ter o processo suspenso mediante condições, antes da sentença.

Exemplos práticos: (a) **Chefe de fiscalização** de determinada Delegacia da Receita, fora de suas atribuições formais, **interfere** junto a um auditor subordinado para **beneficiar um contribuinte amigo**, pedindo ao auditor que seja “compreensivo” na autuação ou que acelere a análise de um recurso administrativo daquele contribuinte. O chefe está patrocinando interesse privado (do amigo) perante a administração fazendária, valendo-se de sua posição hierárquica – incidência do art. 3º, III. (b) Um **Procurador Fazendário** (advogado público encarregado da dívida ativa) **redige e corrige pessoalmente** uma petição de defesa administrativa de uma empresa devedora, fora dos autos oficiais, orientando a empresa sobre como anular a cobrança e usando conhecimento interno para sugerir argumentos. Em seguida, a impugnação é protocolada pela empresa e chega para análise na própria Procuradoria, onde o servidor trabalha. Ao auxiliar ocultamente a parte ad-

versária do Fisco, o procurador patrocinou indevidamente aquele interesse privado perante a Fazenda – conduta típica do inciso III. (c) Um **servidor da Secretaria de Fazenda acompanhou informalmente** um conhecido, dono de empresa, em diversas visitas ao departamento de tributação, apresentando-o a colegas e **advogando, nos bastidores, pela aprovação** de um **refinanciamento fiscal especial** para essa empresa. Utilizando seu crachá e trânsito livre, ele busca convencer os responsáveis a conceder condições mais favoráveis ao conhecido. Novamente, a situação caracteriza patrocínio de interesse alheio mediante influência derivada do cargo público. – Em todos esses exemplos, não importa se o “favor” pleiteado era ou não contrário à lei; basta que o servidor tenha colocado a máquina administrativa fiscal a serviço de um particular de forma indevida.

Jurisprudência: O Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de delinear os contornos desse crime no **REsp 1.770.444/DF (Info 639)**. Nesse caso, discutiu-se se a conduta de um auditor fiscal que **auxilia na revisão gramatical e técnica** de uma peça de impugnação de auto de infração – apresentada posteriormente pelo contribuinte à própria Administração Tributária – configuraria o crime de advocacia administrativa fazendária. A 6ª Turma do STJ entendeu que **não**: considerou-se atípica a conduta do agente que se limitou a uma “prévia correção quanto aos aspectos gramatical, estilístico e técnico” da defesa administrativa, sem advogar materialmente em favor do contribuinte dentro do processo. Ou seja, nesse julgamento ficou consignado que **atos meramente preparatórios ou de ajuda sem cunho deliberativo** (como uma revisão linguística de documento) não caracterizam o patrocínio ilícito, faltando o elemento de intervenção funcional indevida. Em conclusão, o STJ absolveu o réu por atipicidade, enfatizando que não houve advocacia administrativa na simples orientação superficial fornecida, sem que o servidor figurasse formalmente na defesa nem usasse de sua influência interna para alterar o resultado. Essa decisão indica que, para se configurar o crime, é necessário um **engajamento mais substancial do funcionário na defesa do interesse privado**, de forma a revelar claramente o desvio de função. Ainda no tocante a esse delito, destaca-se que ele **não exige obtenção de vantagem econômica** pelo agente – basta o favorecimento indevido. Caso, entretanto, fique provado que o funcionário recebeu alguma remuneração ou recompensa por “patrocinar” aquele interesse, poderá incorrer **cúmulo** de crimes: advocacia administrativa (art. 3º, III) *mais* corrupção passiva (art. 3º, II, se a vantagem foi para deixar de atuar contra o contribuinte, ou art. 317 CP,

conforme o caso), desde que os fatos sejam distintos. Frequentemente, porém, a vantagem paga ao servidor já consiste em ele patrocinar o interesse – aí estará absorvida pela própria figura da corrupção passiva tributária (art. 3º, II). A distinção entre os incisos II e III, nesses casos, reside em que no inciso II há um *acordo de não atuação fiscal* (omissão mediante propina), enquanto no III pode haver *atuação positiva a favor do contribuinte*, independentemente de propina. Em síntese, o inciso III pune o tráfico de influência interno no Fisco, sendo aplicável ainda que o servidor aja por amizade ou favoritismo, sem receber dinheiro, o que reforça seu caráter de proteção ética da função pública tributária.

Os **crimes funcionais contra a ordem tributária** previstos no art. 3º da Lei 8.137/90 representam importantes instrumentos de combate à corrupção e à improbidade no âmbito fiscal. Resumidamente, são três figuras que correspondem a **abusos praticados por agentes públicos fiscais**, cada qual espelhando e especializando crimes do Código Penal: (i) **Crime de Extravio de Documento Fiscal** – protege a documentação fiscal e a realização do crédito tributário, punindo o servidor que a extravia ou destrói com intuito de favorecer sonegação; (ii) **Crime de Concussão/Correição Passiva Tributária** – visa coibir a **venalidade do agente fiscal**, que exige ou aceita vantagens para não cobrar tributos devidos; (iii) **Crime de Advocacia Administrativa Fazendária** – busca garantir a **imparcialidade da função fiscal**, vedando ao servidor patrocinar interesses particulares usando de sua influência. Em todos eles, pune-se severamente a deslealdade do funcionário para com a Fazenda Pública, resguardando-se a **supremacia do interesse público e a lisura da administração tributária**, em consonância com os princípios constitucionais (moralidade, legalidade e impessoalidade administrativas). Assim, alinhados ao perfil de um Estado de Direito liberal e à estrita legalidade tributária, tais tipos penais atuam como freios ao poder de tributar e aos desvios na execução desse poder, reforçando a **segurança jurídica e a confiança dos contribuintes** de que o sistema fiscal será administrado de forma íntegra e equânime.

Referências Legislativas e Jurisprudenciais: Para fechamento, convém listar sucintamente os dispositivos e entendimentos mencionados: o art. 3º da Lei 8.137/90 em seus três incisos; os artigos correspondentes do Código Penal (arts. 314, 316, 317 e 321) para efeito de comparação; a Súmula Vinculante 24 do STF (exigência de lançamento definitivo nos crimes materiais tributários do art. 1º, relevante por analogia ao inciso I); o Informativo 639

do STJ (REsp 1.770.444/DF) afastando crime de advocacia administrativa fazendária quando não evidenciada a defesa indevida de interesse privado; bem como reiterada jurisprudência do STJ sobre a aplicação do efeito extrapenal de perda do cargo nos crimes de corrupção passiva, ainda quando a pena privativa for substituída. Tais fontes reafirmam a **consolidação doutrinária e jurisprudencial** dos conceitos explanados, oferecendo base sólida para concursos públicos e atuação profissional na área jurídica tributária, sempre sob uma perspectiva positivista e de estrita observância à lei e à Constituição, buscando a **rigorosa limitação do poder punitivo estatal** e a defesa das garantias do cidadão-contribuinte, sem renunciar à necessária repressão aos desvios funcionais que comprometem a justiça tributária.

CRIMES CONTRA A ORDEM ECONÔMICA (ART. 4º DA LEI 8.137/1990)

Conceito e Previsão Constitucional

A ordem econômica, no direito brasileiro, refere-se ao conjunto de normas e princípios que regem a atividade econômica, assegurando **livre concorrência** e coibindo abusos do poder econômico. A Constituição Federal de 1988 determina expressamente, em seu art. 173, §4º, que *“a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”*. Em cumprimento a esse mandamento, foi editada a Lei nº 8.137/1990, que define os **crimes contra a ordem econômica** (além dos crimes contra a ordem tributária e contra as relações de consumo). Tais crimes visam proteger o **bem jurídico da livre concorrência**, punindo condutas de agentes econômicos que **distorcem o mercado** em prejuízo da coletividade. Importa destacar que a tutela penal nesse âmbito é excepcional e se justifica para coibir os comportamentos mais lesivos à concorrência, em complemento à atuação administrativa do Estado (v.g. pelo CADE) na defesa do mercado.

Como regra, os crimes contra a ordem econômica são de **ação penal pública incondicionada**, ou seja, o Ministério Público pode e deve promovê-la independentemente de qualquer representação ou queixa. A **pena** cominada às principais infrações (art. 4º, incisos I e II da Lei 8.137/90) é de **reclusão de 2 a 5 anos, e multa**. Além disso, a lei prevê causas de aumento de pena: por exemplo, se a infração causar *grave dano à coletividade*, a pena pode ser aumentada de 1/3 até a metade (conforme art. 12, I, da Lei 8.137/90). Vale dizer que, diferentemente dos crimes tributários, **não há condição objetiva de punibilidade ligada a procedimento administrativo prévio** – isto é, não se exige nenhuma apuração ou conclusão administrativa antes de iniciar o processo penal por crimes contra a ordem econômica. Assim, a responsabilidade penal independe de prévia decisão do órgão con-

correncial, conforme entendimento consolidado do STJ e do STF, reforçando a autonomia das instâncias penal e administrativa.

Abuso de Poder Econômico (Art. 4º, I)

O art. 4º, inciso I, da Lei 8.137/1990 tipifica como crime “**abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante qualquer forma de ajuste ou acordo de empresas**”. Em termos simples, *abusar do poder econômico* significa utilizar uma posição de destaque ou domínio no mercado para prejudicar a concorrência de forma desleal, excedendo os meios legítimos de competição. Trata-se de conduta de difícil definição exata, mas a doutrina aponta que ocorre quando o agente detentor de grande poder econômico emprega esse poder de maneira **antieconômica, prejudicando concorrentes ou consumidores e atentando contra a competitividade** normal do mercado. Em outras palavras, é o exercício abusivo da chamada *posição dominante* no mercado com finalidade anticoncorrencial.

Para configurar o crime do art. 4º, I, é necessário que o agente *domine o mercado ou elimine a concorrência* mediante **ajuste ou acordo de empresas**, ou seja, através de algum tipo de **conluio** entre empresas. A redação atual do dispositivo (dada pela Lei 12.529/2011) ressalta que a infração penal exige uma conduta coordenada entre agentes econômicos. Assim, **ações puramente unilaterais de uma empresa dominante não estão, em princípio, abrangidas por este tipo penal** – tais situações podem configurar ilícitos administrativos concorrenciais, mas não crime, salvo se houver o elemento do *ajuste com outra empresa*. Isso evidencia uma opção legislativa por **criminalizar sobretudo condutas concertadas** (conluios) que distorcem o mercado, mais do que atos isolados de empresas dominantes. De fato, antes de 2011 a lei elencava diversas formas de abuso de poder econômico (como aquisição de empresas concorrentes, fusões ilegais, cessação de atividades para afetar o mercado etc.), mas *essas previsões específicas foram revogadas* pela Lei 12.529/2011. Atualmente, permanece a redação genérica do inciso I, exigindo “qualquer forma de ajuste ou acordo” como meio do abuso, o que delimita o crime basicamente a práticas anticoncorrenciais combinadas entre empresas.

Exemplo clássico de abuso de poder econômico é o **preço predatório** – cenário em que uma empresa muito poderosa vende produtos ou serviços

a preços abaixo do custo, sustentando perdas no curto prazo, com o objetivo deliberado de **quebrar os concorrentes menores** e, assim, conquistar o monopólio do mercado. Essa prática é internacionalmente conhecida como *dumping*. A Lei 8.137/90 chegou a tipificar explicitamente o *dumping* como crime em sua redação original, mas o dispositivo específico foi revogado; hoje, em certos casos, **pode-se enquadrar o dumping** no crime de abuso de poder econômico do art. 4º, I. Para ilustrar: imagine-se um grande fabricante nacional de calçados que passe a atuar em uma cidade dominada por pequenas fábricas locais, vendendo seus sapatos a um preço muito abaixo do custo de produção, por período suficiente para que as fábricas locais não consigam competir e saiam do mercado. Nessa hipótese, há claro **intento de eliminar a concorrência local**; se a manobra for realizada mediante acordo prévio com outra empresa (por exemplo, conluio com um fornecedor para subsidiar temporariamente o custo), pode-se caracterizar o crime de abuso do poder econômico. O **impacto lesivo** ao mercado nesse caso é evidente: consumidores podem até ter preços baixos no curto prazo, mas, com a eliminação dos concorrentes, a empresa dominante poderia depois impor preços arbitrariamente altos (*aumento arbitrário de lucros*, vedado pela Constituição) pela falta de competição. **Importante**: se a conduta de *dumping* for inteiramente unilateral (uma única empresa decidindo baixar preços), não há crime do art. 4º, I, embora possa haver sanções administrativas; já se houver **acordo oculto** entre empresas (por exemplo, empresas A e B combinam de vender abaixo do custo em diferentes regiões para expulsar rivais menores), configura-se o ajuste colusivo necessário ao tipo penal.

Em resumo, o crime de abuso de poder econômico exige: (a) **posição de domínio de mercado ou capacidade de eliminar concorrentes** (poder econômico significativo) e (b) **uso desse poder de forma abusiva por meio de ajuste entre empresas** para atingir tal domínio ou eliminação da concorrência. A dificuldade prática está em provar a existência do *acordo ou ajuste ilícito* e a intenção anticompetitiva por trás dele. Os tribunais superiores já enfrentaram a questão dos elementos subjetivos desse crime. O STJ, por exemplo, assentou que **é necessária a demonstração de que as empresas, por meio do acordo colusivo, objetivavam o domínio do mercado** para que se configure o delito do art. 4º, II (formação de cartel) – entendimento que, por analogia, reforça também a exigência de *dolo específico de eliminar concorrência ou dominar o mercado* no abuso de poder econômico do inciso I. Trata-se, portanto, de crime de intenção **anticompetitiva deliberada**, não

alcançando situações em que não fique comprovado o propósito de suprimir a concorrência.

Acordos e Alianças entre Ofertantes – Formação de Cartel (Art. 4º, II)

O inciso II do art. 4º define como crime “**formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando:**” a três objetivos ilícitos específicos: **(a) à fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas; (b) ao controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas; (c) ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores.** Esse dispositivo criminaliza de maneira mais detalhada a conduta amplamente conhecida como **formação de cartel**. *Cartel* é o acordo ilícito entre concorrentes que deveria haver competição entre si, mas que passam a **atuar de forma coordenada** para reduzir ou eliminar a concorrência, auferindo vantagens indevidas (como preços mais altos ou reserva de mercado). Na prática, empresários concorrentes “dividem entre si o mercado”, combinando preços, quotas de produção/venda, divisão de clientela ou fornecedores, áreas de atuação exclusiva etc.. Tais condutas são altamente lesivas ao consumidor e à economia, pois suprimem a livre concorrência e frequentemente resultam em **aumento arbitrário de preços** e menor oferta ou qualidade de produtos/serviços.

Cada alínea do inciso II descreve uma **modalidade típica de cartel**:

- Na alínea “a”, proíbe-se acordos voltados à **fixação artificial de preços ou quantidades**. Aqui se enquadram os clássicos **acordos de preços**, em que concorrentes combinam cobrar determinado preço mínimo (ou tabelar um mesmo preço) por seus produtos, ao invés de competir; e também *cartéis de quota*, quando definem previamente quanto cada empresa produzirá ou venderá, para controlar a oferta no mercado. **Exemplo:** várias redes de postos de gasolina de uma cidade se reúnem e ajustam uma *tabela de preços* dos combustíveis, de modo que todos pratiquem o mesmo valor elevado por litro, eliminando a concorrência de preços entre eles. Ou então fábricas de cimento combinam que cada uma não produzirá além de certa quantidade, para evitar excesso de oferta e manter o preço alto. Esses conluíus configuram o crime, pois há

ajuste artificial de preço/quantidade, fraudando a lógica do mercado competitivo.

- Na alínea “b”, proíbe-se o **controle regionalizado do mercado** por empresa ou grupo de empresas. Trata-se do *cartel de mercado geográfico*, ou seja, **divisão territorial de mercado**. Os concorrentes deixam de competir em todas as áreas e repartem entre si zonas exclusivas de atuação, evitando invadir o “território” um do outro. **Exemplo:** suponha uma cidade onde atuam três empresas de distribuição de gás de cozinha; elas celebram um acordo pelo qual a Empresa X atenderá somente os bairros da região norte, a Empresa Y ficará com a região sul, e a Empresa Z com a região central – nenhuma venderá fora da sua área designada. Essa delimitação acordada assegura que cada cartelista tenha seu monopólio regional, impedindo que os consumidores possam comparar preços ou trocar de fornecedor livremente. É claramente uma conduta cartelizada, prevista na alínea “b”.
- Na alínea “c”, pune-se o controle, *em detrimento da concorrência*, de **rede de distribuição ou de fornecedores**. Aqui a lei visa acordos destinados a **bloquear o acesso de concorrentes a canais de distribuição ou a insumos**, criando monopólios de fornecimento ou de distribuição. **Exemplo:** vários fabricantes de um determinado produto essenciais (digamos, medicamentos genéricos) formam uma aliança tácita para **excluir um concorrente** do mercado: eles pressionam os principais fornecedores de matéria-prima a não venderem para o concorrente outsider, ou convencem as grandes redes de varejo a não distribuírem os produtos do concorrente. Esse “fechamento de mercado” por conluio caracteriza o controle de rede de fornecedores/distribuidores em prejuízo da concorrência. Outra figura possível é o *cartel de distribuidores*, em que distribuidores combinam não comercializar produtos de determinada empresa concorrente para privilegiar outras – igualmente um ajuste anticoncorrencial.

Conforme a redação legal, basta a **formação do acordo ou aliança entre ofertantes com essas finalidades ilícitas** para que o crime se configure. Trata-se de crime de **mera conduta ou formais**, que **não exige resultado naturalístico**. Em outras palavras, **não é necessário que o cartel tenha sucesso em dominar o mercado ou efetivamente controlar preços** – o

simples fato de os concorrentes se reunir e fizer o acordo já consuma o delito. Por exemplo, se várias empresas concorrentes se encontram secretamente e combinam um preço fixo para seus produtos, o crime de cartel está consumado no momento do ajuste, **ainda que posteriormente alguma empresa descumpra o combinado ou que o acordo vaze e seja desfeito antes de produzir efeito pleno.** O bem jurídico tutelado (a concorrência livre) já foi **colocado em perigo** pela conduta colusiva em si, razão pela qual a punição independe da realização do lucro ou do domínio de mercado de fato. É importante frisar esse aspecto, pois difere dos crimes materiais tributários, por exemplo, em que se exige a efetiva supressão de tributo. No cartel, **basta o dolo de frustrar a concorrência e a formação da aliança ilícita.**

Embora o resultado concreto (como preços aumentarem ou concorrentes serem eliminados) não seja elemento do tipo penal, a **finalidade visada pelo acordo** é fundamental para enquadramento: o objetivo comum deve ser um dos listados (fixar preços/quantidades, dividir mercado regionalmente, controlar fornecimento/distribuição). Assim, acordos entre empresas que tenham outra finalidade lícita não configuram crime – por exemplo, se empresas se unem temporariamente em um *consórcio* para um projeto específico, ou fazem um acordo de cooperação tecnológica sem intenção anticompetitiva, isso não é cartel criminoso. Já **qualquer ajuste com intenção de suprimir concorrência** se amolda ao tipo penal. O STJ reforçou que é preciso comprovar esse *animus* de domínio de mercado nas alianças entre ofertantes para tipificar o cartel, rechaçando interpretações que penalizassem ajustes triviais sem relevância anticoncorrencial.

Destaca-se que **monopólio e cartel** são conceitos distintos no direito econômico. Monopólio é a situação em que **apenas uma empresa controla todo o mercado** de certo produto ou serviço (por fatores naturais, tecnológicos ou legais), enquanto cartel envolve **várias empresas combinadas**. O **monopólio em si não é crime** no Brasil – a simples condição de ser único ofertante não configura ilícito penal. A existência de monopólios pode decorrer do próprio mercado (monopólio natural) ou de permissões estatais, e a resposta jurídica é via regulação ou atuação estatal (por exemplo, quebrar o monopólio ou controlar preços abusivos do monopolista). Somente se o monopólio for obtido mediante **abuso de poder econômico ou práticas anticoncorrenciais** (como cartéis ou fusões ilegais) é que haverá ilícito – possivelmente crime, conforme os casos já tratados (art. 4º, I ou II). Em suma: **não se pune penalmente o sucesso empresarial ou a liderança de mercado**

em si, mas sim os *métodos ilícitos* empregados para chegar lá ou mantê-la, quando atentam contra a concorrência.

Para resumir as diferenças entre as principais condutas anticompetitivas e seu enquadramento legal, veja-se o quadro comparativo a seguir:

Conduta Anticoncorrencial	Enquadramento Legal e Penal	É crime?	Notas (situação jurídica)
Cartel – acordo entre concorrentes para fixar preços, dividir mercados, limitar produção etc.	Lei 8.137/1990, art. 4º, II, alíneas “a” a “c” (formação de cartel).	Sim. Crime contra a ordem econômica (pena: reclusão 2-5 anos + multa).	Basta o acordo ilícito entre ofertantes, independente de sucesso. É o foco principal da repressão penal econômica.
Abuso de posição dominante – uso de poder econômico para eliminar concorrência (p.ex. preços predatórios, boicote a concorrentes).	Lei 8.137/1990, art. 4º, I (abuso de poder econômico, mediante ajuste/acordo).	Sim. Crime se houver <i>ajuste entre empresas</i> para tal finalidade.	Requer conluio (ação concertada). Atos puramente unilaterais não tipificam crime, mas podem ser infrações administrativas concorrenciais.
Monopólio de fato – mercado em que há um único ofertante (por ausência de concorrentes).	Não há, por si só, tipificação penal.	Não. Monopólio em si não constitui crime.	O Estado pode intervir via regulação se for monopólio nocivo (p.ex. controlar preços). Só há crime se o monopólio foi obtido por práticas ilícitas (cartel, fusão ilegal etc.), aí punem-se essas práticas subjacentes.

Conduta Anticoncorrencial	Enquadramento Legal e Penal	É crime?	Notas (situação jurídica)
Dumping – venda de produtos abaixo do custo visando eliminar concorrentes (preço predatório).	Sem previsão específica atualmente (era crime na lei original, dispositivo revogado). Pode configurar, indiretamente, abuso de poder econômico (art. 4º, I) se realizado mediante acordo colusivo.	Não (diretamente). Não há tipo penal específico de <i>dumping</i> após 1994/2011.	Já foi crime específico na Lei 8.137/90, mas dispositivo foi revogado . Hoje é ilícito concorrencial administrativo; apenas será crime se parte de um conluio abrangido pelo art. 4º, I (ex: empresas combinam praticar preços predatórios conjuntamente para eliminar terceiros).

Comparação entre diferentes condutas anticompetitivas e sua tipificação. Fonte: elaborada pelo autor com base na Lei 8.137/90 e referências doutrinárias citadas.

Aspectos Processuais e Interface com o Direito Concorrencial (CADE, Leniência e Provas)

Os crimes contra a ordem econômica coexistem com a **repressão administrativa às infrações concorrenciais**, que no Brasil é conduzida principalmente pelo **Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)**, nos termos da Lei 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência). Desse modo, uma mesma conduta (por exemplo, um cartel de empresas) pode acarretar: (i) um **processo administrativo sancionador** no CADE, visando penalidades como multas e outras medidas (sobretudo contra as pessoas jurídicas envolvidas), e simultaneamente (ii) um **processo criminal** visando a responsabilização dos indivíduos que participaram do ilícito (empresários, administradores etc., já que pessoas jurídicas, em regra, não respondem criminalmente por esses delitos). Essa dualidade de esferas requer coordenação, mas cada instância tem relativa **autonomia**. Como já mencionado, o

entendimento judicial é de que **não é preciso aguardar a conclusão do processo administrativo do CADE para processar criminalmente os agentes**. A independência das instâncias significa que a Justiça Criminal pode reconhecer o crime mesmo que o CADE ainda não tenha julgado a infração, e vice-versa – embora, na prática, frequentemente as provas produzidas em um procedimento sirvam de apoio ao outro (prova emprestada).

A **instrução probatória** em casos de cartel e abuso de poder econômico costuma ser complexa e depende de **provas técnicas e documentais robustas**. Por se tratarem de condutas clandestinas (os acordos de cartel são feitos em segredo), a obtenção de evidências envolve técnicas especiais de investigação: *dawn raids* (operações de busca e apreensão em sedes de empresas), *interceptações telefônicas* autorizadas judicialmente, análises econômico-financeiras, e, de forma crucial, **colaboração de delatores**. Nesse contexto, destaca-se o mecanismo da **leniência antitruste**, introduzido na legislação brasileira para estimular participantes de cartéis a denunciarem o esquema em troca de benefícios. Previsto atualmente no art. 86 e seguintes da Lei 12.529/2011, o **acordo de leniência** consiste em um acordo firmado entre o CADE (por meio da Superintendência-Geral) e um dos envolvidos na infração, geralmente o primeiro que se apresenta espontaneamente, pelo qual este se compromete a **cooperar totalmente** com as investigações (entregando provas, identificando comparsas, cessando a conduta ilícita). Em contrapartida, a empresa ou indivíduo leniente obtém a **extinção da ação punitiva administrativa ou a redução substancial da penalidade** aplicável pelo CADE.

Além dos benefícios na esfera administrativa, a leniência traz reflexos importantíssimos na esfera penal. A legislação prevê que, **celebrado o acordo de leniência nos termos da Lei 12.529/2011, ficam suspensos o curso do prazo prescricional e impedido o oferecimento de denúncia em relação ao beneficiário** do acordo, relativamente aos crimes contra a ordem econômica e delitos conexos ao cartel. Ou seja, o Ministério Público não denunciará o leniente enquanto este cumpre o acordo e colabora. **Cumprido integralmente o acordo de leniência**, a lei determina a **extinção da punibilidade dos crimes abrangidos**. Em termos práticos, isso significa *imunidade penal* ao infrator que primeiro delata o cartel e ajuda a desmantelá-lo, desde que honre os compromissos de cooperação. Tal previsão, alinhada com experiências estrangeiras, reconhece que certos delitos como o cartel são de difícilíssima detecção sem colaboração interna – é o “prêmio” legal para romper

a confiança mútua entre conspiradores. Ressalte-se que a leniência somente beneficia o primeiro que procura as autoridades e que não seja líder do cartel; os demais participantes podem eventualmente buscar acordos de colaboração com o MP, mas não terão a garantia ampla de extinção da punibilidade como a prevista na leniência antitruste para o primeiro delator.

No tocante às **provas técnicas**, é frequente a necessidade de perícias e análises especializadas no curso da investigação de cartéis. Por exemplo, pode-se realizar **análises econométricas de preços** e volumes de vendas no mercado para verificar padrões atípicos compatíveis com conduta concertada (como aumentos de preço uniformes e simultâneos por concorrentes que deveriam estar competindo, ou estabilidade de quotas de mercado ao longo do tempo sem explicação plausível). Tais indícios econômicos auxiliam a detecção e o convencimento, mas vale lembrar que, para condenação penal, geralmente se exige **prova mais direta do acordo** – documentos, registros de reuniões, trocas de mensagens entre empresários combinando preços, depoimentos etc. A conjugação de **prova econômica indiciária e prova direta** é o ideal para sustentar a acusação. Na esfera administrativa, o CADE admite condenar com base em “feixes de indícios” econômicos robustos combinados, mas na esfera penal vigora o princípio *in dubio pro reo*, demandando uma segurança maior na autoria e materialidade do conluio.

Importante também frisar que a **legalidade da obtenção das provas** é crucial, tanto no processo penal quanto no administrativo. Provas obtidas por meios ilícitos (como interceptações telefônicas sem autorização judicial, ou buscas e apreensões viciadas) **não podem ser utilizadas** e contaminam derivativamente as provas delas decorrentes (teoria dos frutos da árvore envenenada). Um caso emblemático envolveu a investigação de um *cartel de gases medicinais*: interceptações telefônicas realizadas no inquérito criminal, que posteriormente foram declaradas ilícitas pelo STJ, tiveram impacto no processo administrativo do CADE, pois boa parte das provas contra as empresas originava-se dessas escutas. O TRF1 anulou a condenação administrativa, entendendo que **o acervo probatório do CADE estava diretamente lastreado em prova ilícita oriunda do processo penal**, não havendo prova autônoma suficiente da infração. O Estado recorreu, mas esse incidente ilustra a necessidade de rigor na colheita da prova. Assim, a **cooperação entre autoridades** de defesa da concorrência e autoridades criminais deve observar os direitos fundamentais dos investigados. A troca de informações entre CADE e Ministério Público/Polícia Federal é comum e importante – por exem-

plo, **provas colhidas em busca e apreensão durante operação policial** podem subsidiar o processo no CADE, e vice-versa, desde que respeitados os requisitos legais de cada esfera (segredo de justiça, cadeia de custódia, etc.). Essa sinergia fortalece a efetividade da repressão a cartéis, ao permitir que “**provas emprestadas**” sejam utilizadas de um processo a outro. Contudo, como visto, a legalidade deve sempre ser observada: caso contrário, tanto a condenação criminal quanto a administrativa podem ser invalidadas pela contaminação da prova ilícita, garantindo-se a observância do **devido processo legal** em ambas as instâncias.

Os crimes contra a ordem econômica previstos no art. 4º da Lei 8.137/90 – notadamente o abuso de poder econômico e a formação de cartéis – constituem instrumentos penais para tutelar a **livre concorrência** e reprimir condutas de empresas que ferem a competição de forma grave. A abordagem **positivista** do legislador busca, de um lado, **proteger o mercado de distorções anticompetitivas** que lesam os consumidores e a eficiência econômica e, de outro, **limitar a intervenção penal a situações realmente danosas**, mantendo a intervenção do Estado nos limites necessários. A interpretação dessas normas deve ser **estritamente fiel à lei** (princípio da legalidade penal), evitando-se expansões indevidas que criminalizem condutas normais de mercado. Por fim, a efetividade no combate a esses delitos depende de uma articulação inteligente entre a **esfera administrativa (preventiva e sancionatória)** – com o CADE investigando e punindo infrações econômicas – e a **esfera penal (repressiva)** – com o Judiciário e o Ministério Público sancionando os atos mais graves e dolosos. A combinação de **sanções econômicas severas** (multas elevadas, reparação de danos) e **sanções penais** (inclusive privação de liberdade para os responsáveis) reflete a opção do ordenamento brasileiro de **proteger a concorrência como princípio constitucional e fundamento da ordem econômica**, assegurando um ambiente de negócios saudável, inovador e benéfico à sociedade, em consonância com os ditames da segurança jurídica e da supremacia da Constituição no Estado Democrático de Direito.

CRIMES CONTRA AS RELAÇÕES DE CONSUMO (ART. 7º DA LEI 8.137/90)

Introdução e Fundamentos Constitucionais

A defesa do consumidor é um **dever do Estado**, consagrado expressamente na Constituição Federal de 1988 (art. 5º, XXXII). Para dar eficácia a esse mandamento constitucional, o legislador editou normas específicas, dentre as quais se destaca o Código de Defesa do Consumidor (Lei n.º 8.078/1990) e a Lei n.º 8.137/1990, que **criminaliza condutas lesivas às relações de consumo**. Assim, as relações de consumo – entendidas como a interação entre consumidores e fornecedores na compra e venda de produtos e serviços – passaram a ser tuteladas também na esfera penal, visando coibir práticas comerciais abusivas ou fraudulentas.

No contexto da Lei 8.137/90 (conhecida por definir crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo), o **art. 7º** tipifica diversos crimes voltados à proteção da **integridade das relações de consumo** e da **adequação das informações** prestadas pelo fornecedor ao consumidor. Diferentemente de delitos que protegem interesses individuais imediatos, aqui o bem jurídico protegido é difuso e supraindividual: trata-se da confiança e equilíbrio no mercado de consumo, garantindo-se que todos os consumidores tenham acesso a produtos e serviços dentro de padrões legais de qualidade, quantidade, segurança e veracidade das informações. Em outras palavras, busca-se preservar um ambiente de consumo justo e transparente, prevenindo fraudes e prejuízos coletivos.

É importante destacar que a tutela penal das relações de consumo complementa a proteção administrativa e civil prevista no Código de Defesa do Consumidor. Enquanto os órgãos administrativos (como PROCONs) podem aplicar sanções como multas, apreensões de produtos e interdições, a Lei 8.137/90 prevê penas de natureza criminal (detenção ou multa criminal)

para condutas mais gravosas que violem os interesses dos consumidores em larga escala ou de forma particularmente reprovável. Essa intervenção penal, contudo, é **subsidiária** e deve respeitar os princípios da legalidade e da intervenção mínima: apenas as condutas expressamente previstas no art. 7º e consideradas socialmente danosas em grau relevante serão punidas como crime.

Enquadramento Geral dos Crimes do Art. 7º

O art. 7º da Lei 8.137/90 elenca nove incisos, cada um definindo uma conduta criminosa específica contra as relações de consumo. A pena cominada, comum a todos os incisos, é **detenção, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, ou multa** (com possibilidade de aplicação cumulativa de ambas, conforme as regras gerais do Código Penal). Trata-se, portanto, de delitos de médio potencial ofensivo, sujeitando os infratores a penas significativas, o que reforça o compromisso do legislador em coibir práticas ilícitas no mercado de consumo.

De forma didática, podemos agrupar os tipos penais do art. 7º por **temas setoriais**, dado que cada inciso foca em um aspecto específico da relação de consumo: há crimes relativos à **preferência ou favorecimento indevido de clientes** (inciso I), **irregularidades em produtos e embalagens** (incisos II e IX), **adulteração ou mistura de mercadorias** (inciso III), **fraudes de preços** (inciso IV, com alíneas detalhando modalidades), **abusos na cobrança de preços** (inciso V), **práticas de sonegação de venda e especulação** (inciso VI), **publicidade enganosa ou informações falsas** (inciso VII) e **manipulação artificial de mercado por destruição de mercadorias** (inciso VIII). A seguir, cada inciso será analisado individualmente, com explicação de seu conteúdo, exemplos ilustrativos e eventuais nuances interpretativas.

Antes de adentrar nos tipos específicos, vale ressaltar duas características gerais da maioria desses crimes:

- **Crimes de perigo abstrato (ou formais):** Em regra, os crimes do art. 7º são de **perigo abstrato**, isto é, não exigem a efetiva ocorrência de dano concreto ao consumidor; basta a conduta em si, que já é considerada lesiva ao bem jurídico tutelado. Por exemplo, expor à venda alimento estragado configura o crime independentemente de alguém ter consumido.

temente de alguém ter consumido e passado mal – o ordenamento presume o perigo e reprova a conduta porque coloca em risco interesses dos consumidores. Assim, são delitos que se **consumam com o simples comportamento** proibido, não demandando resultado naturalístico (como lesão à saúde ou efetiva elevação de preços no mercado). Isso facilita a punição e a prevenção, uma vez que o Estado pode intervir antes que ocorram danos maiores.

- **Ação penal pública incondicionada:** Todos os crimes em análise são processados mediante ação penal pública incondicionada, cabendo ao Ministério Público promovê-la independentemente de representação ou queixa. Essa escolha legislativa se justifica pela natureza difusa do bem jurídico lesado – a coletividade de consumidores – demandando uma tutela estatal proativa. Inclusive, a própria Lei 8.137/90 prevê mecanismos para incentivar a fiscalização, permitindo que qualquer pessoa encaminhe informações ao Ministério Público sobre tais crimes (delação prevista no art. 16 da lei).

Compreendidos esses aspectos gerais, passemos à descrição dos **tipos penais do art. 7º**, acompanhados de exemplos práticos para facilitar a compreensão.

Favorecimento Indevido de Clientes (Art. 7º, Inciso I)

Texto legal: “*Constitui crime contra as relações de consumo: I – favorecer ou preferir, **sem justa causa**, comprador ou freguês, ressalvados os sistemas de entrega ao consumo por intermédio de distribuidores ou revendedores*”.

Esse tipo penal visa coibir a prática de conceder tratamento preferencial ou vantagens exclusivas a determinados compradores sem motivo legítimo, em detrimento de outros consumidores. Em essência, proíbe o fornecedor de **favorecer clientes de forma injustificada**, ferindo a isonomia nas relações de consumo.

- **Exemplo prático:** Imagine que um fornecedor de gás de cozinha, durante um período de escassez, distribua botijões apenas para

comerciantes escolhidos ou amigos pessoais, negando vendas ao público em geral, **sem justificativa plausível**. Essa conduta configura favorecimento ilícito. Outro exemplo: um supermercado que, sem nenhuma promoção anunciada ou programa de fidelidade formal, vende produtos a preços menores apenas para determinados fregueses selecionados, recusando-se a conceder as mesmas condições a outros consumidores, incide no delito do inciso I.

É importante destacar que a lei admite exceções quando há **justa causa** ou situações normais de mercado. A própria redação do inciso ressalva os “*sistemas de entrega ao consumo por intermédio de distribuidores ou revendedores*”. Ou seja, **não constitui crime** a preferência resultante de sistemas legítimos de distribuição. Por exemplo, fabricantes que operam com distribuidores exclusivos para determinadas regiões (prática comum e permitida) não estão cometendo crime ao favorecer esses distribuidores, pois isso decorre de um arranjo comercial lícito e transparente. Do mesmo modo, programas de fidelidade ou descontos para certos grupos de clientes (terceira idade, estudantes etc.) **podem constituir justa causa**, desde que fundamentados em critérios objetivos e divulgados abertamente.

A **interpretação** dessa ressalva foi reforçada pelo legislador no *parágrafo único do art. 11* da mesma lei. Esse dispositivo esclarece que, quando o fabricante estabelece ou sugere o preço de venda ao consumidor em um sistema de distribuição (como franquias ou revenda autorizada), **o ato do fabricante não torna o revendedor corresponsável pelo crime** eventualmente configurado. Em outras palavras, se o fabricante praticar uma conduta tipificada (por exemplo, fixar um preço injustificadamente baixo apenas para determinado comprador final), o distribuidor que apenas segue as diretrizes do fabricante **não responde solidariamente ou como partícipe**. Essa previsão visa proteger os elos intermediários da cadeia comercial (revendedores, distribuidores) de imputações penais quando eles não têm autonomia sobre a prática abusiva – responsabilizando apenas quem efetivamente tomou a decisão lesiva (no caso, o fabricante).

Resumo: O inciso I combate o nepotismo comercial ou o privilégio arbitrário a clientes, resguardando o princípio da isonomia nas relações de consumo. Ele garante que, em condições normais, **todos os consumidores tenham igual oportunidade de acesso** a bens e serviços nas mesmas condições ofertadas publicamente, salvo diferenças justificadas por razões aceitáveis ou estruturas legais de distribuição.

Produto com Embalagem ou Qualidade Irregular (Art. 7º, Inciso II)

Texto legal: “II – vender ou expor à venda mercadoria cuja embalagem, tipo, especificação, peso ou composição esteja em **desacordo com as prescrições legais**, ou que não corresponda à respectiva classificação oficial”.

O foco aqui são **irregularidades materiais ou informativas no produto**, especialmente no que diz respeito às exigências legais de embalagem, rotulagem, peso, composição ou classificação oficial de qualidade. Trata-se de assegurar que os produtos colocados no mercado estejam **conformes aos padrões legais e regulamentares** estabelecidos para proteção do consumidor.

Diversas leis e regulamentos administrativos fixam requisitos para produtos: por exemplo, normas metrológicas do INMETRO quanto ao peso e volume anunciados; regras da vigilância sanitária quanto à composição de alimentos; classificações oficiais de qualidade para certos produtos (carnes com selo de inspeção federal, por exemplo, ou categorias de grãos, cafés, etc.). Se o fornecedor vende um produto que **não atende a essas normas**, ele incorre neste delito.

- **Exemplo prático 1 (peso divergente):** Uma fábrica embala arroz indicando 1kg no rótulo, mas na realidade cada pacote contém apenas 900g de produto. Essa venda com peso **inferior ao anunciado** viola prescrições metrológicas legais e configura o crime do inciso II, pois a embalagem e peso declarados estão em desacordo com as normas.
- **Exemplo prático 2 (classificação oficial):** Um frigorífico vende cortes de carne bovina comuns rotulados como “carne tipo exportação prime”, sem que tenham passado pelos controles de qualidade correspondentes ou possuam tal classificação oficial. Está oferecendo mercadoria que **não corresponde à classificação oficial** indicada, incorrendo no delito.
- **Exemplo prático 3 (composição irregular):** Uma empresa comercializa um suco de frutas cuja fórmula contém aditivos ou ingredientes não autorizados pela legislação para aquele tipo de

produto, ou em proporção diversa da permitida, sem indicar no rótulo. A composição está em desacordo com as prescrições legais, configurando o crime.

Esse crime protege o **direito à informação e à qualidade**: o consumidor confia que o peso anunciado é real, que a classificação indicada é autêntica e que a composição segue os padrões de segurança e qualidade. Ao violar tais parâmetros, o fornecedor lesiona a confiança e potencialmente a saúde ou o patrimônio do consumidor (que paga por qualidade ou quantidade que não recebe).

Aspecto importante – materialidade e prova pericial: O inciso II, assim como o inciso IX (que veremos adiante), envolve um *elemento normativo* ou *técnico* – a desconformidade com leis ou a classificação imprópria – que muitas vezes requer **comprovação técnica**. Por exemplo, para provar que o peso está errado, é necessário aferi-lo; para demonstrar que a composição química não é permitida, precisa-se de laudo laboratorial; para afirmar que um produto não está de acordo com a classificação oficial, deve-se confrontá-lo com os padrões oficiais. Por isso, a jurisprudência do STJ tem entendido que se trata de **crime de natureza material**, que **deixa vestígios**, exigindo exame pericial para comprovar a materialidade delitiva. Sem perícia, poder-se-ia incorrer em condenação por mera presunção, o que configuraria responsabilidade objetiva, vedada no direito penal.

Nesse sentido, o STJ decidiu, por exemplo, que nos casos de venda de carne sem indicação de procedência (isto é, sem o selo de inspeção ou classificação oficial), **é necessária a realização de perícia** que demonstre que a carne era imprópria ou em desconformidade com as normas, **sob pena de não haver justa causa para ação penal**. No RHC 97.335/SC, ficou consignado que criminalizar automaticamente a exposição de carne sem procedência, sem provar concretamente sua inadequação para consumo, poderia levar a punir objetivamente o comerciante. Portanto, a atuação penal requer base científica: a autoridade deve apreender o produto e submetê-lo a exame técnico, confirmando a violação das especificações legais.

Resumindo, o inciso II **coíbe fraudes e enganos relativos às características intrínsecas e informações essenciais do produto**. Garante-se que **o consumidor receba exatamente o que foi prometido** em termos de quantidade, qualidade e conformidade regulamentar. E para punir alguém por violar esse dever, exige-se prova robusta da irregularidade, geralmente via perícia, conforme a orientação jurisprudencial.

Adulteração de Produtos por Mistura (Art. 7º, Inciso III)

Texto legal: “III – misturar gêneros e mercadorias de espécies diferentes, para vendê-los ou expô-los à venda como puros; **misturar gêneros e mercadorias de qualidades desiguais** para vendê-los ou expô-los à venda por preço estabelecido para os de mais alto custo”.

Este inciso tipifica condutas clássicas de **adulteração de produtos pela mistura**, protegendo o consumidor contra fraudes na qualidade ou natureza do que está sendo adquirido. Temos duas situações distintas no texto:

- Misturar produtos de **espécies diferentes** e vender como se fossem puros: Por exemplo, **misturar café com milho torrado** e moído, e comercializar o blend como se fosse café 100% puro. Ou adicionar água ou álcool a bebidas e vender como produto genuíno sem indicação da mistura. Esse comportamento engana o consumidor sobre a **natureza ou pureza** do produto.
- Misturar produtos de **qualidades desiguais** e vender todos pelo preço do mais caro: Aqui a fraude é em relação à **qualidade e valor**. Um exemplo clássico: o comerciante mistura grãos de arroz de primeira qualidade com grãos de qualidade inferior, empacotando tudo como “arroz tipo 1 premium” e cobrando o preço do produto de qualidade superior pela mistura toda. Ou um revendedor de combustível que armazena gasolina comum e aditivada no mesmo tanque e vende como se toda fosse aditivada (mais cara), auferindo lucro ilícito.

Em ambos os casos, o bem jurídico protegido é a **transparência e fidelidade na composição e qualidade do produto oferecido**. O consumidor paga por um produto esperando uma determinada pureza ou qualidade; a mistura oculta infringe essa expectativa legítima, constituindo verdadeira fraude comercial.

Exemplos práticos adicionais:

- **Vinho adulterado:** Um fornecedor adquire vinho de mesa barato e mistura com pequena quantidade de vinho fino de uva, rotulando todo o lote como vinho fino de safra especial (de preço muito mais elevado). Está misturando mercadorias de qualidades distintas

e vendendo-as pelo preço da melhor, enganando o consumidor quanto à procedência e qualidade real.

- **Tempero ou especiaria adulterada:** Vender açafrão misturado com pó de outra planta corante de menor valor, como se fosse açafrão puro; ou orégano misturado com folhas de outras plantas. Essas práticas infelizmente ocorrem e se enquadram perfeitamente no inciso III – o produto não é puro, mas o consumidor não é informado disso.

Consumação e dolo: Vale ressaltar que esse crime se consuma com a **venda ou exposição à venda** do produto misturado indevidamente. Ou seja, não é necessário que alguém chegue a comprar ou consumir para que o delito esteja caracterizado – a mera oferta fraudulenta já basta. Contudo, exige-se **dolo** específico de fraudar: o agente sabe que está misturando mercadorias diferentes ou de qualidades diversas e **intencionalmente as oferece como se fossem homogêneas e de maior qualidade**. Se, por absurdo, ocorresse uma mistura acidental de produtos (sem que o fornecedor perceba a alteração), não haveria crime doloso – embora pudesse caracterizar a modalidade culposa, conforme veremos adiante, já que o inciso III é um dos que **admitem punição culposa**.

O inciso III, assim como o II e o IX, também envolverá geralmente prova pericial da materialidade, pois será necessário comprovar a existência e a proporção da mistura indevida (por exemplo, análise laboratorial que detecte a presença de milho no café, ou medida de octanagem para ver adulteração de combustível). Sem esse exame técnico, a identificação da fraude fica prejudicada, motivo pelo qual também aqui o STJ tenderia a exigir prova científica para a condenação.

Em suma, o crime de mistura adulterante visa **assegurar a autenticidade dos produtos**. Ele combate o lucro fácil obtido às custas da perda de qualidade para o consumidor, prática que pode inclusive afetar a saúde (misturas não declaradas podem ser perigosas) e a confiança no mercado. A existência desse tipo penal tem importante efeito dissuasório, sobretudo em setores historicamente sujeitos a adulterações (combustíveis, alimentos, bebidas).

Fraudes de Preços e Práticas Comerciais Abusivas (Art. 7º, Inciso IV)

O inciso IV do art. 7º é dedicado a punir diversas **manobras fraudulentas envolvendo preços de produtos ou serviços**. A redação é minuciosa e se subdivide em alíneas, cada uma descrevendo uma forma distinta de fraude. Vejamos o texto legal e em seguida explicamos cada modalidade:

Texto legal: “IV – fraudar preços por meio de:

a) *alteração, sem modificação essencial ou de qualidade, de elementos tais como denominação, sinal externo, marca, embalagem, especificação técnica, descrição, volume, peso, pintura ou acabamento de bem ou serviço;*

b) *divisão em partes de bem ou serviço, habitualmente oferecido à venda em conjunto;*

c) *junção de bens ou serviços, comumente oferecidos à venda em separado;*

d) *aviso de inclusão de insumo não empregado na produção do bem ou na prestação dos serviços”.*

Como se nota, o núcleo do tipo é “**fraudar preços**”, ou seja, enganar o consumidor quanto ao preço, obtendo vantagem indevida. As alíneas detalham as principais artimanhas pelas quais isso pode ocorrer:

- **Alínea (a): Alteração aparente de elementos sem mudança real de qualidade:** Consiste em modificar aspectos secundários do produto/serviço (nome, aparência externa, marca, embalagem, descrição, etc.) **sem alterar a essência ou qualidade**, com a finalidade de justificar um preço maior ou diferente. Em outras palavras, é dar uma “roupagem nova” ao mesmo produto para vendê-lo por valor superior, induzindo o consumidor a crer que se trata de algo diferente ou melhor.

Exemplo: Uma fábrica lança o mesmo produto de limpeza já existente, mas em nova embalagem luxuosa e com nome diferente, sem nenhuma melhoria na fórmula, cobrando o dobro do preço pelo suposto “lançamento premium”. Se essa alteração de embalagem/marketing for usada arditosamente apenas para majorar o preço sem ganho real de qualidade, configura fraude de preço pelo artifício descrito na alínea (a). Outro exemplo: um prestador de serviço de pintura de paredes anuncia um “novo método Silver de pintura”

com um nome sofisticado, mas na prática executa o mesmo serviço comum, apenas para cobrar mais caro dos clientes desavisados.

- **Alínea (b): Dividir um bem ou serviço habitualmente vendido em conjunto:** Aqui a fraude está em **fatiar um item unitário ou um pacote usual** para vendê-lo separadamente, geralmente resultando em custo total maior do que seria se vendido em conjunto.

Exemplo: Um eletrodoméstico que tradicionalmente vem com todos os acessórios inclusos (digamos, uma máquina fotográfica com bateria e carregador), e o fornecedor decide separar: vende a câmera sem bateria e cobra à parte pela bateria, de modo que a soma excede o preço original com tudo junto. Ou na prestação de serviço, se uma academia vendia pacote completo de matrícula + avaliação física + kit de boas-vindas por um preço, e passa a desmembrar cobrando cada item separadamente a um custo maior. Essa prática enganosa – pois o consumidor imagina estar pagando itens necessários isoladamente quando usualmente seriam um conjunto – é considerada fraude de preço nos termos da alínea (b).

- **Alínea (c): Juntar bens ou serviços normalmente vendidos em separado:** É o inverso da situação anterior – agora o infrator **força uma venda casada ou pacote**, combinando produtos/serviços que usualmente poderiam ser adquiridos separadamente, para inflar o preço ou empurrar algo menos desejado ao consumidor.

Exemplo: Uma loja de eletrônicos passa a vender determinado modelo de celular *apenas* em conjunto com acessórios (fone, capinha, seguro estendido), cobrando um pacote mais caro e sem opção de levar só o celular. Se esses itens são comumente vendidos separados, essa “junção” compulsória para elevar o preço configura a fraude da alínea (c). Outro exemplo: um provedor de TV a cabo decide que certo canal só pode ser adquirido dentro de um pacote premium mais caro, mesmo sendo um canal que antes podia ser assinado individualmente, apenas para forçar o aumento de gasto do consumidor. Essa prática tem paralelo com a *venda casada*, condenada também pelo CDC, mas aqui se foca especificamente no aspecto de fraude de preço por junção artificial de produtos/serviços.

- **Alínea (d): Anunciar ingrediente ou insumo inexistente:** Consiste em divulgar que determinado produto ou serviço possui um insumo especial ou diferencial, quando **na verdade tal insumo não foi empregado na produção ou prestação**. É uma forma

de publicidade enganosa que justifica um preço maior sob falso pretexto.

Exemplo: Um restaurante anuncia que certos pratos levam **trufas italianas** (ingrediente caro) e, por isso, cobra valor elevado, mas na verdade não utiliza trufa alguma na receita. Ou uma fábrica de pão divulga que seu pão integral contém “**grãos milenarios importados**”, aumentando o preço, porém isso é mentira – o pão é comum. Ao incluir um insumo não utilizado apenas no marketing para valorizar o produto, o fornecedor incorre no crime da alínea (d). Outro exemplo: um serviço de lavagem automotiva cobra mais caro informando que aplica cera de carnaúba genuína no polimento, quando na realidade usa cera comum sintética – anunciando um material que não emprega.

Em todas essas hipóteses (a a d), o elemento central é a **intenção de obter lucro indevido manipulando a percepção de preço pelo consumidor**. O agente sabe que, nas condições normais, não poderia cobrar tanto por aquele produto/serviço, então recorre a subterfúgios (cosméticos, fracionamento, vinculação forçada, propaganda enganosa) para **iludir o comprador** e assim *justificar* ou **impor** um preço mais alto.

Concurso com outras infrações: Essas condutas, além de crime na esfera penal econômica, muitas vezes também configuram infrações à legislação consumerista administrativa e até outros delitos. Por exemplo, a alínea (d) – aviso de insumo inexistente – claramente é também *publicidade enganosa*, podendo atrair a aplicação do art. 66 ou 67 do Código de Defesa do Consumidor (que tipificam fazer afirmação falsa ou enganosa sobre produtos). Numa situação concreta, o fornecedor pode ser responsabilizado simultaneamente na esfera administrativa (multas do PROCON), civil (danos ao consumidor) e penal (pelos crimes ora estudados). O concurso de normas entre Lei 8.137/90 e CDC será resolvido conforme o princípio da especialidade ou da consunção, mas, em geral, as fraudes mais graves e abrangentes justificam a aplicação da Lei 8.137/90, enquanto situações de menor lesividade ficam apenas como contravenções ou crimes do CDC (menos gravesos).

Resumo: O inciso IV elenca práticas ardilosas de mercado que visam **enganar o consumidor sobre o valor real do que está sendo oferecido**, seja por alterações cosméticas, segmentação ou agregação forçada de produtos, ou propaganda enganosa de qualidades inexistentes. A tutela penal aqui busca resguardar a **transparência nos preços** e coibir ganhos ilícitos

que desequilibram a concorrência leal (empresas honestas perdem espaço se concorrentes usam fraudes para obter mais lucro) e prejudicam o consumidor final economicamente.

Elevação Abusiva de Preços nas Vendas a Prazo (Art. 7º, Inciso V)

Texto legal: “V – elevar o valor cobrado nas vendas a prazo de bens ou serviços, mediante a exigência de comissão ou de taxa de juros *ilegais*”.

Este inciso criminaliza a **majoração indevida de preços em vendas a prazo**, através da cobrança de encargos financeiros ilícitos. Em outras palavras, ocorre quando o fornecedor infla o custo do parcelamento além do permitido, seja incluindo **comissões** ocultas, seja cobrando **juros acima do limite legal ou não autorizados**.

No mercado de consumo, é legítimo que o preço de venda a prazo (parcelado) seja maior que o preço à vista, justamente porque envolve financiamento. Porém, há **regras jurídicas e parâmetros econômicos** para juros e encargos. O crime do inciso V exige dois requisitos: (1) que haja uma elevação do valor em vendas a prazo e (2) que essa elevação se dê por meio de comissão ou juros **ilegais**. “Ilegais” aqui significa em desacordo com a legislação financeira ou consumerista. Por exemplo, no Brasil, embora não exista hoje um teto fixo de juros comerciais, certos tipos de taxas podem ser vedadas, ou práticas como juros não informados previamente, cobrança de comissão de financiamento sem contraprestação, etc., são consideradas abusivas.

Exemplos práticos:

- Uma loja anuncia um produto por R\$ 1.000,00 à vista ou em “10x de R\$ 130,00 sem juros”. Ao fazer as contas, o consumidor paga R\$ 1.300,00, o que equivale a 30% de acréscimo. Se não houver base legal para cobrar esse adicional (por exemplo, se estiver disfarçado de “taxa de aprovação de crédito” inventada pela loja), e especialmente se foi prometido “sem juros”, trata-se de comissão/encargo **ilegal**. A loja incorre no crime, pois elevou o valor da venda a prazo por meio fraudulento.
- Um concessionário de veículos vende carros financiados e, além dos juros do financiamento (que podem ser legais se pactuados

e dentro da lei), ele impõe ao comprador o pagamento de uma “taxa de intermediação” ou “comissão do despachante” obrigatória para aprovar o crédito, sem previsão contratual clara ou base legal. Esse valor extra embutido é uma **comissão ilegal** elevando o custo do carro a prazo, configurando o inciso V.

- Instituição de ensino cobra dos alunos que parcelam a anuidade uma taxa adicional denominada “taxa de administração de parcelamento” que, na prática, eleva o valor total além do que seria o juro normal permitido, e sem estar prevista nos contratos ou autorizada pelo Banco Central. Pode-se enquadrar essa conduta aqui, pois a escola está exigindo uma comissão irregular para permitir o parcelamento.

É crucial notar que nem todo acréscimo em venda a prazo será crime – somente se for **indevido/ilegal**. Cobrar juros dentro dos limites contratuais e da legislação (por exemplo, juros remuneratórios dentro da taxa média de mercado, ou uma taxa administrativa permitida por lei) não configura delito. O alvo do legislador são **abusos**, cobranças dissimuladas ou extorsivas que oneram injustamente o consumidor.

Do ponto de vista do *dolo*, exige-se a intenção de obter vantagem econômica ilícita, ciente de que a comissão ou juro cobrado é proibido. Um equívoco contábil ou cobrança a maior por erro não caracterizaria crime doloso (embora pudesse gerar devolução em dobro na esfera civil, conforme CDC, se configurada má-fé). O crime se dá quando há vontade livre de **exigir um plus ilegal** aproveitando-se da posição de fornecedor.

O inciso V possui relação próxima com disposições do Código de Defesa do Consumidor sobre práticas abusivas e cláusulas abusivas em financiamentos (arts. 39, V – vedação de vantagem manifestamente excessiva, e 51, IV – nulidade de cláusulas que estabeleçam obrigações abusivas). Entretanto, a previsão penal confere uma **arma mais severa contra comportamentos reiterados ou de grande lesividade econômica**, servindo como fator de desestímulo a esse tipo de fraude financeira nas relações de consumo.

Recusa de Venda e Retenção de Bens para Especulação (Art. 7º, Inciso VI)

Texto legal: “VI – *sonegar insumos ou bens, recusando-se a vendê-los a quem pretenda comprá-los nas condições publicamente ofertadas, ou retê-los para o fim de especulação*”.

Aqui temos duas condutas ilícitas aparentadas, ambas envolvendo a **indisponibilidade deliberada de produtos ao consumidor sem justificativa legítima**, visando ganho futuro ou privilégio indevido:

- **Recusar venda nas condições ofertadas:** O primeiro verbo nuclear é “*recusar-se a vender*” determinado produto ou insumo ao consumidor interessado, **embora o produto esteja disponível e tenha sido publicamente ofertado**. Isso caracteriza uma **sonegação de bens ao mercado**. O fornecedor anuncia ou normalmente comercializa o item em certas condições (preço X, entrega imediata, etc.), porém, arbitrariamente, **nega a venda** quando um consumidor quer comprar, sem motivo legal (por exemplo, não é falta de estoque real, não é incapacidade do comprador de pagar, etc.). Essa prática lesiona o princípio da oferta e da confiança nas relações de consumo – se algo está à venda publicamente, o consumidor tem direito de adquiri-lo conforme as condições anunciadas.

Exemplo: Uma farmácia anuncia máscara de proteção a R\$ 5,00 a unidade. Diante de alta procura, o gerente decide **não vender** a um cliente que lhe pede 5 unidades, alegando que “não quer vender para aquele cliente em específico”, ou condiciona a venda à compra de outro item (o que seria venda casada). Se a oferta pública era simples (venda livre por R\$ 5,00 cada), a recusa injustificada configura o crime.

- **Reter bens para especulação:** A segunda conduta é “*reter para especulação*”. Significa **segurar estoques** de insumos ou mercadorias, não os colocando à venda no momento, visando provocar artificialmente uma escassez no mercado para, posteriormente, vendê-los por preço majorado. É uma forma clássica de **especulação mercantil**: o comerciante ou distribuidor deixa de abastecer o mercado deliberadamente, esperando que a falta do produto eleve

a disposição dos consumidores de pagar mais caro, ou até gere um ágio, de modo que possa lucrar exorbitantemente depois.

Exemplo: Um distribuidor de combustível possui grande quantidade de gasolina em seu depósito. Ao saber que ocorrerá um reajuste de preços ou que a oferta está reduzida, ele **suspende as vendas** por alguns dias (“*estoque zerado*” falso), para depois vender quando o litro estiver mais caro, lucrando acima do normal. Essa retenção intencional para esperar alta de preço é o que a lei visa punir. Outro exemplo: um fornecedor de arroz estoca toneladas em seu armazém e deixa de entregar aos varejistas durante algumas semanas, almejando que a redução da oferta no mercado faça o preço subir; então libera o estoque represado pelo novo preço inflacionado. Ele **especulou** com alimento básico em prejuízo do consumidor e configura o crime.

Ambas situações ferem a **ordem econômica** no aspecto da livre concorrência e da oferta/demanda honestas, além de prejudicarem diretamente o consumidor, que se depara com a **falta artificial** de produtos ou com restrições iníquas de acesso. Por isso, embora este dispositivo esteja no capítulo de relações de consumo, nota-se uma intersecção com a tutela da ordem econômica (a prática de *hoarding* ou *cartelização da oferta* também é combatida pelas normas antitruste). A diferença é que aqui se foca no agente individual (o fornecedor que sonega ou retém) e já se tipifica a conduta em si como crime.

Relação com o inciso I: Observe-se que recusar venda sem justa causa pode parecer semelhante a favorecer outro comprador (inciso I). No inciso I, o delito é favorecer uns em detrimento de outros; no inciso VI, o enfoque é negar a venda a **todos ou a quem apareça**, visando vantagem especulativa ou descumprindo a oferta. Se um comerciante, por exemplo, recusa vender produto a um cliente específico para beneficiar outro (que pagará propina ou é amigo), poderíamos ter concurso entre I e VI – mas geralmente o caso típico do VI é ou recusar genericamente (ex: “*não estou vendendo este item hoje*” – quando na verdade poderia) ou reter estoques (não vender a ninguém por enquanto). Já o inciso I implicaria ele vender para alguém sim, mas negar para outro sem causa.

Justa causa para recusa: Importante frisar que a lei fala em “condições publicamente ofertadas”. Se o comprador não se enquadra nas condições (por exemplo, quer pagar de modo diverso do anunciado, ou o produto acabou, ou há limitação de quantidade por cliente anunciada para evitar de-

sabastecimento), a recusa pode ter justa causa e não configura crime. Além disso, se o comprador tiver comportamento inadequado (ex.: quer revender ilegalmente, ou há suspeita de uso ilícito do bem), o fornecedor poderia recusar justificadamente. A criminalização visa coibir abusos *injustificados* e manobras de mercado, não cercear situações legítimas de negativa de venda.

Consumação: O crime consuma-se no ato da recusa injusta ou no momento em que se identifica a retenção para especulação (por exemplo, fiscalização flagra o armazém cheio e o mercado desabastecido sem razão). É possível tentativa? Em tese, se o agente começa a esconder mercadorias e é impedido antes de efetivamente recusar ou reter, poderíamos cogitar tentativa, mas na prática será difícil diferenciar de meros atos preparatórios.

Em resumo, o inciso VI protege o **direito de acesso do consumidor aos produtos ofertados** e reprime manipulações de oferta que prejudiquem o equilíbrio do mercado de consumo. Garante-se que, havendo produtos disponíveis e oferta pública, o fornecedor não crie **artificialmente escassez** ou selecione arbitrariamente a clientela, salvo se houver **motivo legítimo** para tanto.

Propaganda Enganosa e Informações Falsas (Art. 7º, Inciso VII)

Texto legal: “VII – induzir o consumidor ou usuário a erro, por via de indicação ou afirmação **falsa ou enganosa** sobre a natureza, qualidade do bem ou serviço, utilizando-se de qualquer meio, inclusive a veiculação ou divulgação **publicitária**”.

Este inciso volta-se contra a **publicidade enganosa ou qualquer tipo de informação falsa** fornecida ao consumidor acerca de produtos ou serviços, quando tal prática é realizada de forma a **induzir o público em erro**. Em resumo, pune-se quem faz propaganda ou alegações mentirosas sobre um bem, levando o consumidor a acreditar em características que ele não tem, ou a desconhecer defeitos/limitações que possui.

Elementos importantes desse tipo penal:

- **Indução em erro:** É necessário que haja potencial de engano ao consumidor. A informação falsa ou enganosa deve ser capaz de iludir uma pessoa comum, fazendo-a ter percepção incorreta da

natureza ou qualidade do produto/serviço. A **falsidade** pode ser tanto por *ação* (afirma algo que não é verdade) quanto por *omissão enganosa* (deixa de informar algo essencial, criando impressão errada).

- **Meios utilizados:** O inciso menciona expressamente *qualquer meio*, **inclusive publicidade**. Ou seja, abrange desde comerciais em massa (TV, rádio, internet, impressos) até a comunicação individual (um vendedor que pessoalmente dá informações falsas a um cliente). A publicidade é destacada porque é a forma usual de atingir muitos consumidores de uma vez e, portanto, pode causar erro de forma difusa.
- **Natureza ou qualidade do bem/serviço:** O foco da falsidade deve recair sobre atributos do produto ou serviço. Exemplos: natureza (tipo, origem, composição, finalidade) ou qualidade (grau de eficiência, durabilidade, benefícios, resultados esperados). Se o fornecedor mente sobre outros aspectos não ligados à natureza/qualidade (por exemplo, sobre políticas internas, ou sobre quem fabricou se isso não afeta qualidade), talvez não se enquadre aqui, mas sim em outros dispositivos ou no CDC. Aqui, pensa-se em **propaganda enganosa clássica**: dizer que o produto faz algo que não faz, que possui características superiores inexistentes, etc.

Exemplos práticos:

- Uma empresa de eletrodomésticos anuncia que seu purificador de água “elimina 100% das bactérias e vírus” da água, quando na verdade elimina apenas 80%. Trata-se de afirmação **falsa sobre a qualidade** do produto, induzindo o consumidor a erro sobre o nível de proteção oferecido. Configura o inciso VII.
- Um curso preparatório anuncia que “97% dos nossos alunos foram aprovados em concursos”, sem ter base real, ou usando dados fictícios. É propaganda enganosa sobre a qualidade/eficácia do serviço educacional, capaz de atrair consumidores sob premissa falsa.
- Um fabricante de alimentos propaga que seu produto é “livre de conservantes e 100% natural”, quando contém aditivos artificiais. Novamente, informação enganosa sobre a composição/natureza do bem alimentício.
- Por omissão: Um vendedor de carro usado afirma que o veículo

está em perfeito estado, omitindo que sofreu uma colisão grave e foi reparado estruturalmente. Ao esconder um defeito ou fato importante, ele induz o comprador a erro sobre a qualidade e segurança do carro.

Esse dispositivo tem correspondência direta com o art. 37, §1º, do Código de Defesa do Consumidor, que define publicidade enganosa (toda modalidade de informação ou comunicação de caráter publicitário inteira ou parcialmente falsa, ou que, por qualquer outro modo, mesmo por omissão, seja capaz de induzir em erro o consumidor a respeito da natureza, características, qualidade, etc., de produtos e serviços). O CDC também tipifica criminalmente a publicidade enganosa em seu art. 67 (pena de detenção de 3 meses a 1 ano). **Qual a diferença então?** A princípio, a conduta é similar, mas a Lei 8.137/90 (art. 7º, VII) previu pena mais alta (detenção de 2 a 5 anos) e talvez um âmbito de aplicação para casos de maior gravidade ou envolvendo ordem econômica (por estar na lei de crimes contra ordem econômica e relações de consumo). Na prática forense, ambas as leis podem ser aplicadas; caberá avaliar qual é mais específica ou qual consome a outra. De qualquer forma, fica claro que **fazer propaganda enganosa é conduta ilícita, seja administrativamente, civilmente e também penalmente.**

Consumação e sujeito passivo: O crime se consuma com a *divulgação* da informação falsa ou enganosa (não é preciso provar que *de fato* consumidores foram efetivamente enganados ou lesados, pois se trata de crime de perigo – basta o potencial de indução a erro). O sujeito passivo é a coletividade de consumidores atingidos pela mensagem enganosa; por isso, mesmo que nenhum consumidor específico reclame, a conduta já ofende o bem jurídico difuso da veracidade da relação de consumo e pode ser punida.

Exceções e defesa: Naturalmente, nem toda publicidade que exalta um produto configura crime – existe a figura do “**agrado exagerado**” ou *puffing*, em que slogans subjetivos (“o sabor incomparável”, “o melhor do mundo”) não são tomados como afirmações objetivas, mas meros motes comerciais. A linha entre propaganda criativa e propaganda enganosa é traçada pelo potencial de enganar objetivamente. Se a afirmação é verificável e for falsa, há ilícito. Empresas precisam ter respaldo para claims objetivos que fizerem em suas campanhas.

Em resumo, o inciso VII protege o **direito à informação verdadeira e adequada** nas relações de consumo, reprimindo a **enganosidade na publicidade ou nas informações prestadas** pelos fornecedores. Assim, busca-

-se manter a confiança do consumidor de que as características anunciadas correspondem à realidade do produto ou serviço adquirido.

Destruição de Mercadorias para Aumentar Preços (Art. 7º, Inciso VIII)

Texto legal: “VIII – destruir, inutilizar ou danificar matéria-prima ou mercadoria, com o fim de **provocar alta de preço**, em proveito próprio ou de terceiros”.

Este inciso incrimina uma conduta bastante grave e malsã: a **destruição proposital de bens ou insumos com objetivo de manipular o mercado**, elevando os preços. Trata-se de uma forma extrema de especulação: ao invés de apenas reter o estoque (como no inciso VI), aqui o agente chega ao ponto de **arruinar parte dos produtos disponíveis**, reduzindo artificialmente a oferta total e, assim, pressionando os preços para cima.

Aspectos chave:

- **Ações típicas:** *Destruir* (eliminar por completo), *inutilizar* (tornar impróprio para uso/venda) ou *danificar* (causar avaria, estrago) produtos ou matérias-primas. Ou seja, causar estrago patrimonial deliberadamente.
- **Finalidade especial (dolo específico):** “*com o fim de provocar alta de preço*”. É indispensável que o agente tenha essa intenção especulativa. Se alguém destrói mercadorias por vandalismo, ou por erro, ou para prejudicar um concorrente sem visar alta de preço, não se enquadra aqui (pode ser outro crime, como dano qualificado, mas não este). A lei mira o **motivo econômico**: o agente sacrifica parte do estoque ou da produção para criar escassez e lucrar com preços mais altos do restante.
- **Em proveito próprio ou alheio:** A alta de preço visada pode beneficiar o próprio agente ou terceiros (por exemplo, um cartel de produtores pode decidir destruir excedentes para todos lucrar). Se for em benefício de terceiros, o agente ainda responde – ex: um funcionário de uma empresa que queima estoque para favorecer a indústria toda (mesmo sem ganho pessoal direto) incide no tipo.

Exemplos práticos:

- Produtores de leite combinam de jogar fora ou destruir milhares de litros de leite, para reduzir a oferta no mercado e forçar a subida do preço do leite restante. Ao inutilizar deliberadamente a mercadoria láctea visando lucro com a alta de preços, cometem o crime do inciso VIII.
- Uma indústria de eletrônicos descobre que tem estoque grande de um modelo de smartphone e as vendas estão lentas; em vez de baixar o preço para vender, decide destruir parte dos aparelhos numa suposta “queima de estoque” fajuta, para alegar escassez e manter/preupar o preço dos restantes. Esse ato de destruição intencional para manipular o mercado configura o ilícito.
- Num mercado de commodities, um fazendeiro integrante de um acordo ilícito incendeia uma roça de cultivo (matéria-prima) ou estoca grãos e depois os apodrece deliberadamente, com intuito de reduzir a oferta e elevar preços para todos os produtores. Claramente se enquadra aqui.

Este crime possui um caráter de **atentado contra a ordem econômica e contra a confiança pública**. Destruir alimentos, matérias-primas ou bens úteis para a sociedade, apenas para obter ganho financeiro, é duplamente reprovável: desperdiça riqueza (podendo até agravar situações de desabastecimento ou fome) e frauda o mercado causando prejuízo aos consumidores que pagarão mais caro sem necessidade real.

Comparação com inciso VI: Enquanto no inciso VI o agente retém o produto sem vendê-lo (mas ele permanece intacto no estoque para vender depois), no inciso VIII ele efetivamente retira do mercado *de forma irreversível* parte dos bens, através da destruição. A consequência de ambos é semelhante (reduzir oferta para aumentar preço), mas o inciso VIII demonstra maior lesividade pois implica **perda material** e radicalidade na conduta, justificando a mesma faixa de pena, porém com dolo específico definido.

Consumação e tentativa: Consuma-se quando ocorre a destruição/inutilização com o fim econômico almejado, ainda que o preço não tenha efetivamente subido depois (crime formal, basta o ato com finalidade). Se o agente inicia a destruição e é impedido antes de causar dano suficiente, poder-se-ia cogitar tentativa; porém, se já inutilizou alguma parte, possivelmente já se configura consumado, pois qualquer destruição voluntária para esse fim já infringe o bem jurídico.

Em resumo, o inciso VIII visa impedir **práticas especulativas extre-**

mas, preservando a integridade dos bens de consumo e a honestidade da formação de preços no mercado. É uma norma punitiva importante para contextos de economia instável ou mercados suscetíveis a manipulação (como já se viu historicamente, por exemplo, com cafezais queimados para manter cotação do café, etc.).

Comercialização de Produtos Impróprios para Consumo (Art. 7º, Inciso IX)

Texto legal: “IX – vender, ter em depósito para vender ou expor à venda ou, de qualquer forma, entregar matéria-prima ou mercadoria, em **condições impróprias ao consumo**”.

Este inciso criminaliza a colocação no mercado de **produtos impróprios para o consumo humano**, abrangendo desde a exposição à venda até a entrega efetiva ao consumidor. Nota-se que não se limita a alimentos – qualquer mercadoria ou matéria-prima que seja imprópria ao consumo (seja consumo alimentício, ou consumo/utilização pelo público, dependendo do tipo de bem) está incluída.

Casos típicos englobam:

- **Alimentos estragados, contaminados ou vencidos** sendo vendidos. Por exemplo, um supermercado que mantém à venda enlatados com validade expirada, carnes estragadas no balcão ou laticínios mofados, infringe o inciso IX ao expor esses produtos impróprios aos clientes.
- **Produtos perigosos ou adulterados para uso:** Por exemplo, brinquedos com substâncias tóxicas acima do permitido, cosméticos contaminados, medicamentos vencidos ou mal acondicionados vendidos em farmácia. Ainda que não sejam alimentos, são mercadorias impróprias ao consumo seguro.
- **Matéria-prima imprópria:** Imagine uma indústria vendendo farinha infestada de pragas para padarias, ou um fornecedor de água mineral vendendo galões de água contaminada. Mesmo que seja matéria-prima (insumo) e não produto final direto ao consumidor, a lei a inclui.

A amplitude do verbo (“vender, ter em depósito, expor à venda ou entregar de qualquer forma”) indica que o delito alcança **todas as etapas**: manter estoque com intenção de comercializar já basta, não precisa efetuar venda concreta. Isso demonstra o caráter **preventivo** da norma – colbe o risco antes que o consumidor adquira e consuma algo nocivo.

Natureza formal e de perigo abstrato: Conforme já mencionado, o STJ firmou entendimento de que este é um **crime formal de perigo abstrato**, ou seja, não se exige que alguém tenha sido efetivamente lesado ou que a mercadoria cause dano concreto; basta a potencialidade lesiva e a colocação do produto impróprio em circulação. O simples fato de estar à venda algo impróprio **já configura o perigo** e, portanto, o crime. Não é necessário, por exemplo, que algum cliente ingira o alimento e passe mal, ou que relate danos: a lei antecipa a proteção para o momento da oferta do produto nocivo.

Exemplos práticos adicionais:

- Um restaurante serve refeições utilizando ingredientes visivelmente deteriorados (carne com odor pútrido, vegetais podres). Mesmo que nenhum cliente chegue a ter intoxicação (por sorte ou porque poucos compraram), o estabelecimento está *entregando mercadoria imprópria* para consumo alimentício, incidindo no tipo penal.
- Uma loja de conveniência mantém em sua geladeira leites e iogurtes muito além do prazo de validade, expondo-os para venda. Essa conduta, constatada por uma fiscalização, já consome o crime – não importa se ninguém comprou ou bebeu os produtos estragados; **expor à venda** já satisfaz o verbo núcleo.
- Uma distribuidora de gás vende botijões contendo gás de cozinha misturado com impurezas ou substâncias impróprias, que podem causar acidentes. O gás adulterado é mercadoria imprópria para o uso esperado (consumo doméstico), logo a venda configura o delito.

Questão probatória – necessidade de perícia: O elemento central do tipo é a condição de **“impróprio ao consumo”**, o que é um conceito técnico-normativo. Muitas vezes, será necessário um laudo pericial para comprovar tal impropriedade. De fato, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que o crime do art. 7º, IX **requer prova pericial** para demonstrar a materialidade, dada a natureza não transeunte (que deixa vestígios) do delito. O produto impróprio geralmente apresenta alterações físicas, químicas

ou biológicas detectáveis, e é indispensável realizar exame de laboratório ou análise técnica para atestar a condição de impropriedade nos termos legais.

O STJ tem decidido que, **sem perícia**, não há justa causa para a persecução penal nesse tipo de crime. Em outras palavras, **não basta** a autoridade apreender produtos vencidos ou com rótulo irregular e inferir que estão impróprios; é preciso laudo confirmando que aquele item efetivamente não serve para consumo (por contaminação, deterioração, toxidade etc.). Por exemplo, o Código de Defesa do Consumidor (art. 18, §6º) presume que produtos com prazo de validade vencido são impróprios ao consumo. Contudo, o STJ entende que tal presunção é válida para ações administrativas (apreensão, multa), mas **na esfera penal exige-se comprovação concreta**. Afinal, a responsabilidade penal exige certeza técnica; um alimento vencido pode, eventualmente, ainda estar adequado (embora seja irregular mantê-lo à venda) – e condenar alguém criminalmente apenas pela data vencida, sem prova de insalubridade real, seria temerário. Em suma, **“por se tratar de delito que deixa vestígios materiais, é indispensável a realização de perícia para sua comprovação, nos termos do art. 158 do CPP”**. Não havendo perícia direta nos produtos apreendidos, falta materialidade delitiva, devendo o processo ser trancado por ausência de justa causa.

Os precedentes ilustram esse padrão probatório: em caso de venda de carne sem procedência e produtos vencidos, o STJ trancou a ação penal por inexistir laudo técnico comprovando que eram impróprios ao consumo, enfatizando que a presunção legal do CDC não dispensa a prova pericial no juízo criminal. Da mesma forma, entendeu que **a ausência de informações obrigatórias no rótulo ou o simples vencimento do prazo não são suficientes, por si, para condenação**. Essa orientação coaduna-se com princípios de direito penal e processual penal (necessidade de prova pericial em crimes que deixam vestígios, art. 158 CPP).

Consumação e sujeito ativo: Como dito, consuma-se com a exposição, depósito, venda ou entrega do item impróprio. O *sujeito ativo* pode ser qualquer fornecedor: dono de mercado, gerente, feirante, distribuidor etc., que tenha poder de disponibilizar o produto ao consumo público. Inclusive, se um funcionário subalterno apenas obedece a ordens e não tem domínio sobre manter ou tirar de circulação o item impróprio, poderá haver discussão sobre sua culpabilidade direta; a responsabilidade recai principalmente sobre quem decide colocar ou manter o produto impróprio à venda (administrador, proprietário).

Relação com crimes contra a saúde pública: Notar que vender alimentos ou substâncias nocivas *poderia* em tese ser enquadrado no Código Penal (crime contra saúde pública, art. 7º, IX remete ao art. 284 CP – vender substância alimentícia ou medicinal corrompida, adulterada ou nociva à saúde, por exemplo). Há um campo de interseção. Em geral, a doutrina entende que a Lei 8.137/90 (lei especial para relações de consumo) prevalece quando se trata de contexto mercadológico e interesses difusos de consumidores, deixando o Código Penal para situações não abrangidas pela lei especial ou de interesse mais restrito. Assim, vender alimento impróprio a consumidores se enquadra na Lei 8.137; já preparar medicamento falsificado recai na lei de medicamentos etc. Deve-se analisar o caso concreto para escolher o tipo penal aplicável, evitando dupla punição.

Em suma, o inciso IX protege de forma contundente a **saúde e segurança do consumidor**, punindo aquele que, por negligência, cupidez ou má-fé, coloca em circulação **produtos perigosos ou inadequados para uso/consumo humano**. É uma peça-chave na tutela penal do consumidor, muitas vezes acionada em operações de vigilância sanitária e fiscalização de estabelecimentos comerciais.

Modalidade Culposa e Redução de Pena (Parágrafo único do art. 7º)

Uma característica peculiar do art. 7º da Lei 8.137/90 é que, **em alguns casos específicos, admite-se a punição na forma culposa**. O *parágrafo único do art. 7º* dispõe expressamente: “*Nas hipóteses dos incisos II, III e IX pune-se a modalidade culposa, reduzindo-se a pena de detenção de 1/3 (um terço) ou a de multa à quinta parte.*”.

Vejamos em partes o significado desse dispositivo:

- **Incisos II, III e IX na forma culposa:** São exatamente os crimes que tratamos sobre **embalagem/especificação irregular (inc. II)**, **mistura de produtos (inc. III)** e **venda de produto impróprio (inc. IX)**. A lei permite que, **mesmo sem dolo**, ou seja, **por negligência, imprudência ou imperícia**, o agente responda criminalmente. Isso é relativamente incomum no Direito Penal Econômico, pois, via de regra, crimes econômicos exigem conduta dolosa. Aqui, porém, o legislador optou por punir também quem, por descuido ou falta de dever de cuidado, acabe cometendo essas infrações.

Exemplos de modalidades culposas:

- No caso do inciso II (embalagem/especificações ilegais), imagine um fabricante que, por erro de um funcionário, **não verifica corretamente o peso** dos pacotes e envia ao mercado um lote com peso abaixo do indicado. Ele não teve intenção de fraudar, mas foi negligente no controle de qualidade. Essa conduta *culposa* pode ser punida, porque o resultado – mercadoria em desacordo com prescrições legais – aconteceu por falta de cuidado.
- Inciso III (mistura): suponha um produtor de mel que utiliza equipamentos também para xarope de açúcar e, por imprudência na higienização, deixa resíduos que **misturam açúcar** ao mel vendido como puro. Sem intenção de adulterar, mas por imperícia no processo produtivo, ele colocou produto impuro no mercado. Também seria hipótese de crime culposo do inciso III.
- Inciso IX (produto impróprio): um supermercadista que **esqueceu de retirar da prateleira** iogurtes vencidos, ou manteve armazenado de forma inadequada um lote de frios que estragaram, e esses produtos impróprios acabaram expostos para venda. Ele não quis lesar a saúde de ninguém, mas agiu com negligência nas boas práticas comerciais. Responde por crime culposo se sua conduta se enquadrar nessa falta de dever de cuidado profissional.

Esses exemplos mostram situações onde **a falta de atenção aos deveres objetivos de cuidado** na atividade econômica gera risco e lesão aos consumidores. O legislador, preocupado em **estimular a máxima responsabilidade dos fornecedores**, optou por incriminar também essas condutas culposas, para que os empresários tenham incentivos a evitar qualquer desleixo que possa prejudicar a coletividade.

- **Redução de pena:** A consequência de ser culposo é que a pena será **reduzida** em relação à do crime doloso. O parágrafo único especifica que, nesses casos, a pena de **detenção** deve ser reduzida de **um terço** e, se for o caso de pena de **multa**, esta reduzida a **um quinto** (ou seja, 20% do valor que seria aplicado no doloso). Essa fórmula quer dizer que o juiz, ao fixar a pena para o crime culposo, primeiro consideraria a pena aplicável em tese, e então a diminuiria conforme esses parâmetros. Por exemplo, se para um crime doloso o juiz aplicaria 2 anos de detenção, para a modalidade

de culposa ele reduziria um terço, resultando em aproximadamente 1 ano e 4 meses de detenção. Se fosse multa, e supomos que aplicaria 100 dias-multa no doloso, no culposo deveria reduzir para um quinto, ou seja, 20 dias-multa.

A redação legal poderia gerar dúvidas gramaticais, mas interpreta-se que é uma **redução na pena máxima abstrata ou na pena concretamente aplicada**, a critério do julgador respeitando esses limites. De todo modo, a **diferença é significativa** – demonstra que o ordenamento considera menos grave a culpa do que o dolo, embora ainda reprovável o suficiente para atrair sanção penal.

É fundamental mencionar que *fora desses incisos II, III e IX, não há modalidade culposa prevista* para os demais crimes da Lei 8.137/90. Em concursos, muitas vezes se pergunta: “*A Lei de Crimes contra a Ordem Tributária e Relações de Consumo prevê crimes culposos?*” – a resposta correta é que **sim, mas apenas** nessas hipóteses taxativas do art. 7º, parágrafo único. Qualquer outra conduta descrita na lei exige dolo (intenção).

Justificativa da escolha desses incisos: Por que apenas II, III e IX admitem forma culposa? Provavelmente porque são situações que envolvem, em grande parte, **deveres objetivos de cuidado na atividade empresarial/comercial**: controle de qualidade de produtos, armazenamento adequado, verificação de rótulos/pesos, etc. São campos onde um descuido pode realmente levar a riscos ao consumidor sem que haja vontade deliberada de enganar ou prejudicar. Já os outros incisos (favorecimento, fraude de preço, publicidade enganosa, destruição para especular) implicam condutas tão específicas e intencionais que dificilmente ocorreriam por acidente.

Podemos resumir os crimes que **admitem modalidade culposa** no art. 7º no quadro a seguir, para fixação:

Crimes do art. 7º que podem ser cometidos culposamente (parágrafo único):

Inciso (art. 7º)	Descrição da conduta culposa possível
II	Vender ou expor mercadoria com embalagem, peso, composição etc. em desacordo com a lei, por negligência no controle desses aspectos (ex.: não conferir peso/rotulagem adequadamente).
III	Misturar produtos de espécies ou qualidades diferentes sem intenção de fraudar, mas por imprudência ou imperícia (ex.: falha no processo industrial que mistura lotes distintos).

Inciso (art. 7º)	Descrição da conduta culposa possível
IX	Vender/expor produto impróprio ao consumo por negligência em verificar condições de conservação ou validade (ex.: não observar que o produto estragou ou venceu).

Em termos práticos, a persecução de um crime culposos desses exigirá demonstrar essa falta de dever de cuidado. Por exemplo, provar que o acusado **deixou de adotar procedimentos exigidos** (não implementou controle de qualidade, ignorou alertas de funcionários, não rodizou estoques pela validade, etc.), resultando na ocorrência da situação ilícita. A culpa penal demanda que esse descuido seja **grave o bastante** para merecer reprovação criminal (nas palavras do direito penal, a violação do dever de cuidado deve ser *consciente ou inescusável*). Caso contrário, incidentes leves seriam questão de esfera administrativa apenas.

Concluindo, o parágrafo único do art. 7º representa uma **exceção** dentro do Direito Penal Econômico brasileiro, permitindo punir a **negligência empresarial prejudicial ao consumidor**. Alinha-se ao objetivo maior de proteção dos consumidores, pois incentiva os fornecedores a serem diligentes – sob pena não só de sanções civis e administrativas, mas inclusive penais, ainda que atenuadas, se relaxarem na observância dos padrões legais.

Prova Pericial e Entendimento Jurisprudencial do STJ

Conforme já pincelado nos tópicos dos incisos II e IX, a jurisprudência – notadamente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) – tem contribuído para delimitar o **padrão probatório** necessário à configuração de alguns crimes do art. 7º. Aqui faremos uma recapitulação sistemática desses entendimentos, dada sua importância prática, especialmente em concursos e na atuação profissional:

- **Crimes que deixam vestígios exigem perícia (art. 158 CPP):**
O STJ reiteradamente aplica o art. 158 do Código de Processo Penal, segundo o qual, se o crime em questão deixa vestígios materiais, é **indispensável o exame de corpo de delito** (perícia), não podendo ser suprido nem mesmo por confissão do acusado. No contexto dos crimes contra relações de consumo, entendeu-

-se que pelo menos os crimes dos incisos II e IX **sempre deixam vestígios** – pois envolvem característica intrínseca do produto (qualidade, composição, estado de conservação) que precisa ser comprovada fisicamente.

Em decisão paradigmática, a Corte asseverou que o delito do art. 7º, IX é **essencialmente não transeunte**, ou seja, deixa vestígios que **devem ser constatados mediante perícia**, não bastando a mera apreensão de produtos aparentemente impróprios. Por exemplo, apreender latas de leite em pó com prazo de validade vencido e rótulo em mau estado **não basta** para caracterizar a materialidade do crime – é preciso periciar o conteúdo para verificar se está impróprio (ranço, contaminação, perda de nutrientes, etc.).

Do mesmo modo, quanto ao inciso II, se se alega que a composição ou peso está em desacordo, deve-se apresentar laudo técnico demonstrando a divergência quantitativa ou qualitativa. Caso contrário, corre-se o risco de imputar crime sem prova cabal da ofensa ao bem jurídico.

- **Presunções do CDC vs. prova no processo penal:** O STJ deixou claro que **presunções legais administrativas não bastam na esfera criminal**. Citando explicitamente o art. 18, §6º, inciso I, do CDC (que considera impróprios os produtos com validade expirada), o Tribunal afirmou que tal presunção serve para ações de apreensão e medidas preventivas, mas *“no âmbito criminal, a impropriedade do produto deve ser apurada concretamente”*. Ou seja, não se pode condenar criminalmente alguém apenas com base no fato de que “produto X estava vencido, logo é impróprio” – exige-se a comprovação pericial de que aquele produto específico apresentava condições impróprias (ainda que só pelo decurso do tempo, mas atestado tecnicamente). Essa orientação reforça o princípio da **segurança jurídica e da prova além da dúvida razoável** no processo penal.
- **Falta de perícia acarreta ausência de justa causa:** Em diversos *habeas corpus* e recursos, o STJ trancou ações penais ou anulou processos justamente porque não havia laudo pericial confirmando a materialidade. Por exemplo: *“Inexistente prova pericial, produzida diretamente sobre os produtos alimentícios apreendidos, falta justa causa para a persecução penal”*. Nessa linha, já se decidiu que denúncia baseada apenas em inspeção visual de fiscais (que

constatarem produtos vencidos na gôndola) deve ser rejeitada se não houve recolhimento e análise laboratorial dos itens.

Essa exigência evita condenações baseadas em meras irregularidades formais que não se demonstrou terem atingido efetivamente o bem jurídico. Também coíbe o risco de se punir alguém por um produto que, embora irregular administrativamente, não era de fato nocivo. Em suma, **laudos periciais que atestem a impropriedade, adulteração ou desconformidade do produto** são peças-chave em um processo penal bem fundamentado nesses crimes.

- **Crime formal, mas com elemento normativo a comprovar:** É interessante notar que há uma aparente tensão: o crime do inciso IX é *formal* (dispensa resultado), porém tem um *elemento normativo* (“impróprio para consumo”) que precisa ser demonstrado. O STJ concilia isso dizendo: não precisamos de resultado lesão, mas **precisamos confirmar a condição do objeto material**. Assim, a consumação é formal (não depende de alguém consumir e passar mal), mas a materialidade do crime requer prova pericial da impropriedade do item. Isso não contradiz o caráter de perigo abstrato; apenas exige prova do próprio perigo (que o produto realmente era inadequado).
- **Extensão a outros incisos:** Embora os julgados enfatizem II e IX, é razoável supor que, se questionados, aplicariam raciocínio similar a quaisquer incisos que envolvam verificação técnica. O inciso III (mistura) certamente demandaria perícia para identificar a mistura. A publicidade enganosa (VII) talvez seja provada documentalmentemente (anúncios etc.) e testemunhal, não necessariamente “perícia”, mas análise técnica pode ajudar (por exemplo, se propaganda alega teor nutricional X, um laudo pode desmentir). Nos demais incisos (I, IV, V, VI, VIII), a materialidade é mais circunstancial ou documental (ex.: contrato com taxa ilegal, vídeo mostrando destruição de mercadoria). De toda forma, sempre que houver vestígio material da conduta, deve-se produzi-lo em juízo – seja laudo, seja apreensão da mercadoria irregular como corpo de delito.

Do ponto de vista probatório, a lição central do STJ é: **rigor na comprovação técnica das infrações contra as relações de consumo**. Isso se alinha com o perfil **garantista e positivista** do ordenamento – não se admite

punir com base em ilações ou meras presunções legais, mas sim com base em **evidências periciais concretas** apresentadas sob o crivo do contraditório. Para o aplicador da lei (delegados, promotores, juízes) e para os candidatos em concursos, fica o alerta: **em crimes do art. 7º que envolvem produtos, lembre-se sempre da necessidade de perícia**. E para os operadores econômicos, a mensagem é igualmente clara: se o Estado conseguir provar tecnicamente a fraude ou impropriedade, a responsabilização criminal virá; por outro lado, a observância estrita das normas de qualidade e segurança pode resguardá-los tanto do dano aos consumidores quanto de consequências penais.

Com isso, encerramos o tópico dos crimes contra as relações de consumo, enfatizando o caráter **didático e prático** desse estudo: além de conhecer a letra da lei, o intérprete deve entender o contexto de proteção difusa do consumidor, saber identificar exemplos reais dessas infrações e dominar os posicionamentos dos tribunais superiores quanto à aplicação concreta dessas normas. Trata-se de matéria de alta relevância tanto para concursos da área jurídica (onde pode aparecer como diferencial, dada sua menor frequência) quanto para a atuação de profissionais do direito e gestores empresariais comprometidos com a **legalidade e ética nas relações de mercado**.

DISPOSIÇÕES GERAIS, PROCESSUAIS, EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE, PENAS, MULTAS E AGRAVANTES

Penas Privativas de Liberdade e Pena de Multa nos Crimes Tributários

A Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, prevê para esses delitos **penas privativas de liberdade acompanhadas de multa**. Por exemplo, sonegar tributo mediante fraude (art. 1º) tem pena de reclusão de 2 a 5 anos *mais* multa, enquanto deixar de recolher tributo descontado de terceiro (art. 2º, II) tem pena de detenção de 6 meses a 2 anos *mais* multa. A **pena de multa** nesses crimes é calculada pelo sistema de **dias-multa**, similar ao previsto no Código Penal, mas com parâmetros específicos da lei tributária. Conforme o art. 8º da Lei 8.137/90, a multa será fixada entre **10 e 360 dias-multa**, de acordo com o necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime. Cada **dia-multa** corresponde a um valor em dinheiro que o juiz deve estipular **entre 14 e 200** Bônus do Tesouro Nacional (BTN). Esse intervalo permite ajustar a multa à gravidade do fato e à capacidade econômica do réu. *Exemplo:* em um caso de fraude fiscal de média gravidade, o juiz pode fixar 100 dias-multa a R\$50,00 cada (valor apenas ilustrativo equivalente a certa quantidade de BTN), totalizando R\$5.000 de multa penal. Já em fraudes tributárias milionárias cometidas por grandes empresas, pode-se fixar dias-multa no valor máximo legal para garantir efeito dissuasório. Vale notar que a unidade BTN, mencionada na lei de 1990, foi um indexador econômico da época – posteriormente substituído pela UFIR e atualmente expresso em valores monetários atualizados –, mas nas provas e jurisprudência costuma-se citar os parâmetros originais da lei.

A combinação de **pena privativa de liberdade e multa** reflete o caráter **bilateral da sanção tributária penal**: pune-se não apenas com a reclusão ou detenção, mas também atinge-se o patrimônio do infrator para neutralizar a vantagem econômica obtida com a sonegação. Em termos didáticos, podemos lembrar: todo crime tributário previsto nos arts. 1º a 3º da Lei 8.137 tem **multa cumulativa obrigatória**. O cálculo dessa multa é feito em **duas etapas**: (i) o juiz estabelece a quantidade de dias-multa conforme gravidade (mínimo 10, máximo 360 dias); (ii) fixa o valor de cada dia-multa entre 14 e 200 BTN, considerando a situação econômica do réu. Essa técnica – inspirada no *day-fine* dos sistemas europeus – busca que a multa seja proporcional tanto ao delito quanto à capacidade do condenado. Por exemplo, se uma pessoa de baixo poder aquisitivo for condenada, o juiz pode optar por dias-multa com valor unitário perto do mínimo (14 BTN); já se o condenado é um contribuinte abastado que auferiu grande vantagem com o crime, o dia-multa pode se aproximar do teto de 200 BTN, para evitar que a sanção financeira seja irrisória frente ao benefício ilícito obtido.

Conversão da Pena Privativa em Multa (Art. 9º)

Além da multa cumulativa mencionada acima, a lei traz uma **possibilidade de conversão da pena privativa de liberdade em multa**, prevista no art. 9º da Lei 8.137/90. Trata-se de uma medida excepcional aplicada **aos crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo** (disciplinados nos arts. 4º a 7º da lei), pela qual o juiz **pode substituir a pena de reclusão ou detenção por uma multa de valor fixo**. As faixas dessa multa substitutiva variam conforme a gravidade do delito econômico ou consumista envolvido:

- **Crimes contra a ordem econômica (art. 4º):** multa conversora entre **200.000 e 5.000.000 BTN**. Esses crimes incluem, por exemplo, formar cartel ou abusar do poder econômico no mercado, condutas com pena original de reclusão de 2 a 5 anos (além da multa). Com a conversão, ao invés da prisão, aplica-se uma multa elevada dentro desses limites.
- **Crimes contra a ordem econômica do art. 5º e 6º:** multa entre **5.000 e 200.000 BTN**. (Os arts. 5º e 6º tratam de delitos econômi-

cos de menor potencial ofensivo que o art. 4º, por isso a faixa de multa substitutiva é menor).

- **Crimes contra as relações de consumo (art. 7º): multa de 50.000 a 1.000.000 BTN.** Por exemplo, vender mercadoria imprópria ao consumo (art. 7º, IX) tem pena base de 2 a 5 anos de detenção, mas pode ser convertida em multa dentro dessa faixa monetária em BTN.

Essa conversão é uma peculiaridade da Lei 8.137/90 que **flexibiliza a resposta penal**, reconhecendo que em certos delitos econômicos/tributários **a pena pecuniária pode ser mais eficaz e adequada que a prisão**. A opção de converter a pena privativa em multa pode ser vista como uma política criminal de privilegiar a reparação econômica e evitar encarceramento em crimes onde *a liberdade do infrator não representa perigo à convivência social*. *Exemplo:* imagine uma empresa condenada por elevar abusivamente os preços de um produto essencial (crime contra a ordem econômica do art. 4º). Em vez de condenar os diretores a prisão, o juiz – considerando as circunstâncias do caso – opta por aplicar uma multa de, digamos, 1 milhão de BTN, dentro do intervalo permitido, assegurando punição financeira significativa sem privação de liberdade. Ressalte-se que essa conversão **não se aplica aos crimes tributários dos arts. 1º a 3º**, que já têm a multa calculada em dias-multa e cujas penas privativas não são convertíveis diretamente pela via do art. 9º. Nesses crimes tributários, a eventual substituição da prisão por penas restritivas de direitos ou multa segue as regras gerais do Código Penal (quando cabível pela pequena gravidade), e não os altos valores fixos do art. 9º.

Em suma, o art. 9º criou **três faixas de multa fixas** correspondentes a cada conjunto de crimes da lei, permitindo ao julgador **substituir a prisão por multa** dentro daqueles patamares. Na prática, tem-se uma tabela de conversão: crimes mais graves (art. 4º) admitem conversão por multa elevadíssima (até 5 milhões de BTN); crimes intermediários (art. 5º e 6º) por multa moderada; crimes contra consumidor (art. 7º) por multa até 1 milhão de BTN. Essa previsão, porém, é **facultativa** – isto é, o juiz avaliará caso a caso se a substituição atende ao interesse da justiça. Para fins de concurso público, é importante memorizar as faixas numéricas atreladas a cada artigo, já que questões objetivas costumam cobrar esses limites em BTN e sua correlação com os dispositivos legais.

Modulação Judicial das Penas Pecuniárias (Art. 10)

O art. 10 da Lei 8.137/90 confere ao magistrado um importante **poder de modulação da pena de multa**, de forma a adequá-la melhor à situação concreta do delito tributário-econômico. De acordo com esse dispositivo, se o juiz, **considerando o ganho ilícito obtido pelo réu e sua situação econômica**, concluir que as penas pecuniárias previstas na lei ficaram **insuficientes ou excessivamente onerosas**, ele poderá **reduzi-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo**. Em outras palavras, o valor total da multa calculada (pelos critérios do art. 8º ou do art. 9º) pode ser multiplicado por 0,1 (redução a 1/10) ou por até 10 vezes, conforme o caso.

Essa cláusula de ajuste permite corrigir eventuais **distorções** na aplicação da multa. Imagine-se um caso em que a fórmula padrão resulte em multa muito baixa comparada ao benefício econômico do crime – por exemplo, a multa calculada atinge R\$50 mil, mas o sonegador lucrou R\$5 milhões com a fraude. Aqui, aplicar apenas R\$50 mil de multa seria insuficiente para reprovação e prevenção. O juiz, então, pode valer-se do art. 10 para **elevá-la** a multa até dez vezes (no exemplo hipotético, poderia subi-la para até R\$500 mil), aproximando a sanção do proveito ilícito obtido. No polo oposto, suponha-se um réu de poucos recursos financeiros cuja multa calculada em dias-multa atinja um valor exorbitante frente à sua condição – o juiz poderia **reduzir** essa multa a até 1/10 para evitar rigor excessivo.

A **justificativa** dessa modulação é claramente liberal e proporcional: busca-se que a pena de multa **mantenha efeito dissuasório real**, sem ser irrisória para infratores abastados nem excessiva para infratores de poucas posses. Trata-se de dar efetividade ao princípio da individualização da pena (CF, art. 5º, XLVI), calibrando a resposta penal econômica à capacidade do condenado e ao proveito do crime. Cabe frisar que a faculdade do art. 10 **não atinge a pena privativa de liberdade**, somente as **penas pecuniárias** (multa ou multa substitutiva). E a redução ou aumento não é automático: depende de fundamentação concreta do juiz sobre o **ganho ilícito** (lucro com o crime) e a **situação econômica do réu**.

Do ponto de vista prático, essa regra evita incongruências, especialmente em crimes tributários de valores muito altos ou muito baixos. *Exemplifi-*

cando: se uma grande corporação sonegou quantia milionária, mesmo fixando dias-multa no máximo e valor-dia no teto legal, o total da multa pode ficar aquém do dano causado; o art. 10 então autoriza multiplicar esse total por até 10. Por outro lado, um pequeno comerciante que omitiu informações fiscais poderia ser penalizado com multa aquém do mínimo legal (1/10 do calculado) se o cálculo padrão gerar um valor desproporcionalmente alto para sua realidade. Em ambos os casos, a lei **garante flexibilidade** para alcançar um justo meio-termo. Essa previsão é frequentemente cobrada em concursos, exigindo do candidato saber os fatores *ganho ilícito* e *situação econômica do réu* como critérios para a redução a 1/10 ou aumento ao décuplo da multa.

Concurso de Agentes e Responsabilidade do Revendedor (Art. 11)

No âmbito dos crimes tributários e afins, o **concurso de pessoas** obedece às regras gerais do Direito Penal (todos os que concorrem para a infração, de qualquer modo, incidem nas mesmas penas, na medida de sua culpabilidade). A Lei 8.137/90 reforça expressamente essa ideia no *caput* do art. 11, dispondo que **“quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a eles cominadas, na medida de sua culpabilidade”**. Há dois pontos a destacar nessa redação:

- Qualquer forma de participação (coautoria ou participação) torna o agente sujeito às **mesmas penas do autor**, ajustadas ao seu grau de culpabilidade. Isso abrange desde o mandante intelectual do esquema até o funcionário que auxilia na fraude fiscal – todos respondem penalmente.
- A menção expressa a **“inclusive por meio de pessoa jurídica”** deixa claro que o fato de o crime ser praticado utilizando-se uma empresa (por exemplo, um *laranja* ou uma empresa de fachada) **não exime de responsabilidade a pessoa física que o comandou**. Em outras palavras, a personalidade jurídica não pode servir de escudo para os indivíduos envolvidos na infração tributária. Assim, se um contribuinte cria uma empresa fictícia para emitir notas

frias e sonegar impostos, tanto ele quanto eventuais sócios ou contadores envolvidos respondem pessoalmente pelo crime tributário, *não importando que a fraude tenha sido cometida “via PJ”*. Essa previsão evita que criminosos aleguem que “quem cometeu foi a empresa, não eu”, já que, no Brasil, pessoas jurídicas **não são passíveis de pena** por crime tributário – logo, identifica-se e pune-se a pessoa física por trás do ato.

O art. 11 também traz um **parágrafo único** importante, estabelecendo uma espécie de **excludente de responsabilidade para revendedores ou distribuidores** em determinadas situações. Reza o parágrafo único: *“Quando a venda ao consumidor for efetuada por sistema de entrega ao consumo ou por intermédio de outro em que o preço ao consumidor é estabelecido ou sugerido pelo fabricante ou concedente, o ato por este praticado não alcança o distribuidor ou revendedor”*. Trata-se de uma **regra protetiva** destinada a **não punir o comerciante de boa-fé** que atua apenas repassando produto com preço tabelado pelo fabricante.

Em termos simples, imagine uma cadeia de comercialização em que o **fabricante** determina o preço final do produto (situação comum em sistemas de franquia, concessionárias ou distribuição exclusiva). Se o fabricante cometer um crime contra a ordem tributária ou econômica na fixação desse preço (por exemplo, um acordo de preços ou omissão de impostos embutidos), **o revendedor não será responsabilizado penalmente pelo ato do fabricante**, desde que ele apenas esteja seguindo o preço sugerido/imposto. Essa ressalva legal reconhece que em certos arranjos comerciais o revendedor **não tem autonomia** sobre práticas possivelmente ilícitas oriundas do fornecedor, não devendo por elas responder. A jurisprudência exemplifica: *“Quando a venda ao consumidor ocorrer por meio de sistema em que o preço é estabelecido pelo fabricante, o ato criminoso praticado por este não alcança o distribuidor ou revendedor”*. Ou seja, diferentemente da regra geral do *caput* (todos que concorrem respondem), aqui o legislador **excluiu o revendedor** da coautoria *por expressa disposição legal*, quebrando a cadeia de responsabilidade penal nessa hipótese específica.

Um **exemplo prático** ajuda a fixar: suponha que uma montadora de veículos (fabricante) deliberadamente sonegue tributos embutindo informações falsas no preço de venda sugerido aos concessionários. Os concessionários (revendedores) comercializam os carros pelo preço indicado, alheios à fraude tributária cometida “na fábrica”. Descoberto o esquema, apenas os

diretores da montadora responderão por crime contra a ordem tributária; os concessionários, não, graças à proteção do art. 11, parágrafo único. Atenção: essa isenção só vale *nessas condições específicas* (preço ao consumidor controlado pelo fabricante). Em outras situações gerais, vale o *caput* – por exemplo, se um distribuidor *conscientemente* participa de esquema de notas frias junto com o fabricante, aí ele concorre para o crime e responde normalmente.

Em resumo, o art. 11 traz (i) uma **regra de coautoria ampliada**, abrangendo atos por meio de pessoa jurídica, e (ii) uma **exceção** para o revendedor em esquema de preço tabelado. Para fins didáticos, podemos esquematizar: **Concurso de agentes (regra)** – todos os partícipes, inclusive via empresa, punidos igualmente; **Exceção do revendedor (par. único)** – não se pune o varejista se apenas seguiu preços ditados pelo fabricante, pois o crime do fabricante não lhe é imputado. Essa exceção demonstra sensibilidade do legislador em **proteger eles mais fracos da cadeia econômica** de responsabilização penal injusta.

Circunstâncias Agravantes Especiais (Art. 12)

A lei define **três circunstâncias agravantes específicas** que, se presentes, aumentam a pena dos crimes em **1/3 até 1/2** (um terço até metade) acima do que seria aplicado normalmente. Essas agravantes constam do art. 12 e refletem situações em que o delito tributário-econômico causa maior reprovabilidade. São elas:

- **Grave dano à coletividade:** quando a infração tributária ou econômica ocasiona prejuízo significativo à sociedade. Por exemplo, um esquema de sonegação que desvia recursos maciços da saúde ou educação, gerando falta de serviços públicos essenciais, configura grave dano coletivo e justifica o aumento de pena. Igualmente, poderíamos pensar em crimes contra o consumidor que afetem um grande número de pessoas (como distribuição de alimentos estragados em larga escala) – há lesão difusa intensa, agravando a situação do réu.
- **Crime cometido por servidor público no exercício de suas funções:** aqui se agrava a pena se o agente era funcionário público

agindo em razão do cargo. Importante notar que **essa agravante se aplica apenas aos crimes previstos para particulares** (arts. 1º, 2º, 4º a 7º) quando porventura cometidos por alguém que ocupa função pública. Já **nos crimes funcionais do art. 3º**, a condição de servidor **já é elementar do tipo penal** (por exemplo, exigir propina para não lançar tributo, art. 3º, II), de modo que não se pode agravar de novo pelo mesmo fator – isso seria *bis in idem*. Portanto, a agravante do servidor público é voltada a casos como: um servidor (ex: um contador de repartição) que, em vez de cumprir seus deveres, participa de conluio para sonegar tributos de um contribuinte – ele comete crime do art. 1º ou 2º e ainda agrava por ser servidor agindo no trabalho. Em contrapartida, se ele comete crime do art. 3º (próprio de servidor), não haverá essa agravante, pois sua função já foi considerada na definição do crime.

- **Crime praticado envolvendo serviços ou bens essenciais à vida ou à saúde:** essa cláusula agrava delitos que incidam sobre atividades ou produtos de primeira necessidade (medicamentos, alimentos básicos, serviços de saúde, etc.). A ideia é punir mais severamente quem, por exemplo, adultera preços ou frauda tributos no comércio de medicamentos, merenda escolar, água potável etc., pois além do dano financeiro há potencial risco à vida e à saúde da população. Um exemplo seria sonegar impostos ou falsificar notas na venda de botijões de gás de cozinha – item essencial à população. Isso atrai a agravante, aumentando a pena em até 1/2, dado o contexto sensível da mercadoria.

Cada uma dessas circunstâncias especiais, quando presentes, **autoriza o aumento da pena dentro do intervalo de 1/3 a 1/2**. O julgador deverá motivar o *quantum* desse aumento conforme a intensidade do fator agravante no caso concreto. Destaca-se que essas agravantes **não se confundem com as agravantes genéricas do Código Penal** (como reincidência, crime à traição etc.), sendo específicas dos crimes desta lei. Em concurso de provas, costuma-se cobrar a identificação dessas três hipóteses. É útil lembrar alguma dica mnemônica: **dano coletivo, servidor público em função, bem/serviço essencial** – todas agravam a pena tributária.

Importante: **somente crimes praticados por particulares podem recebê-las**, conforme esclarece a doutrina. Se o crime for “funcional” (art. 3º), a função pública já qualificou o delito e afasta agravante específica; se

for cometido por particular, mas o particular por acaso é também servidor agindo fora de sua atribuição, aí não incide a agravante pois não estava no exercício da função (a redação exige “no exercício de suas funções”). Então, em essência, a segunda agravante pega o caso do servidor infiel às funções, cometendo crimes de sonegação ou consumo durante sua atuação pública – situação gravíssima pela quebra dupla de legalidade (tributária e funcional).

Exemplificando cada agravante: (1) Uma fraude fiscal que retire milhões dos cofres, obrigando corte de programas sociais, *grave dano à coletividade* presente – aumento de pena. (2) Um auditor fiscal que, em serviço, ajuda um contribuinte a sonegar em troca de propina – além de configurar corrupção passiva, se enquadrado nos arts. 1º-2º, terá agravante por *ser servidor público em função*. (3) Um empresário que oculta receitas da venda de medicamentos oncológicos para não pagar imposto – incide agravante por envolver *bem essencial à vida/saúde*. Essas circunstâncias refletem juízo de maior reprovação ética e social da conduta, legitimando a sanção mais severa (dentro do teto de metade acima da pena-base).

Ação Penal Pública e Representação Fiscal para Fins Penais (SV 24/STF)

Os crimes previstos na Lei 8.137/90 são de **ação penal pública incondicionada**, nos termos do art. 15. Isso significa que a iniciativa para processar essas infrações cabe **exclusivamente ao Ministério Público**, independentemente de qualquer representação ou queixa por parte de terceiros. Aplica-se aqui a regra geral do art. 100 do Código Penal: tratando-se de bens jurídicos difusos e interesses do Estado (a ordem tributária, econômica e as relações de consumo), a persecução penal independe da vontade da vítima ou de órgãos fiscais – é dever-poder do Estado, via MP, levar adiante a ação penal. Em termos práticos, ao detectar indícios de crime tributário, o Ministério Público oferece denúncia diretamente ao Judiciário, sem precisar de autorização do ofendido (que no caso é o próprio erário).

Entretanto, na esfera dos crimes tributários (arts. 1º a 3º), desenvolveu-se uma **particularidade procedimental** importantíssima: a necessidade de aguardar a **conclusão do processo administrativo fiscal** para só então dar seguimento à ação penal. Essa prática foi consolidada pelo Supremo Tribunal Federal na **Súmula Vinculante nº 24**, que estabelece: “*Não se tipifica*

crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”. Em outras palavras, **enquanto não houver lançamento definitivo do crédito tributário – i.e., enquanto a dívida não estiver constituída de forma final na esfera administrativa – não há crime consumado quanto aos ilícitos materiais tributários**. Logo, não se pode oferecer denúncia nesses casos antes dessa definição. Essa orientação tem dois aspectos correlatos:

- **Condição de procedibilidade implícita:** Embora a lei não diga expressamente, a jurisprudência interpreta que, para os crimes do art. 1º, I a IV (que exigem a supressão ou redução de tributo como resultado), a conclusão do procedimento fiscal (lançamento) é condição necessária para a própria existência do crime. Sem o lançamento final, ainda não se sabe oficialmente se houve tributo suprimido e em que montante, logo não se perfectibilizou o tipo penal. Por isso, o Ministério Público deve aguardar a finalização do processo administrativo (incluindo eventuais recursos do contribuinte dentro do fisco) para então, se for o caso, denunciar o agente.
- **Representação fiscal para fins penais:** Em linha com o acima, tornou-se praxe legal que a autoridade fazendária envie ao MP uma **representação fiscal** somente após a constituição definitiva do crédito tributário. O **art. 83 da Lei nº 9.430/1996** (com redação dada pelas Leis 12.350/2010 e 12.382/2011) disciplina essa representação, alinhado à Súmula 24 do STF. Assim, a Receita Federal ou o fisco estadual/municipal comunica formalmente o MP sobre o ilícito **somente depois** de terminar o lançamento (ou seja, depois que o contribuinte não recorreu ou esgotou recursos na esfera administrativa). Esse documento funciona como o “gatilho” para a ação penal: sem a representação (ou antes do término do lançamento), o MP não deve denunciar. Em termos de concursos, é comum afirmar: *“A representação fiscal para fins penais é condição objetiva de punibilidade nos crimes tributários materiais”*. Embora haja debate se seria condição de procedibilidade ou apenas uma peça informativa, o fato é que na prática **nenhuma denúncia prospera se oferecida antes do lançamento definitivo**, pois faltaria justa causa segundo a súmula vinculante.

É fundamental compreender que essa exigência aplica-se **somente aos crimes tributários materiais** – aqueles que exigem resultado de supressão ou redução de tributo (como os incisos I a IV do art. 1º). Já os **crimes formais** não dependem do resultado tributário, de modo que não necessitariam do lançamento. Exemplos de crimes formais: negar emissão de nota fiscal (art. 1º, V) ou deixar de recolher ICMS cobrado do cliente (art. 2º, II, caso interpretado como apropriação indébita tributária). Nesses, a consumação independe de constituição do crédito – o simples ato de omitir a nota ou de não repassar o tributo retido já configura o crime, mesmo antes de qualquer autuação fiscal. Entretanto, *por cautela e política criminal*, a prática tem sido **estender** a necessidade de conclusão administrativa a quase todos os casos, inclusive alguns formais, para evitar conflitos entre esferas. De toda forma, o entendimento sumulado do STF é claro ao menos quanto aos **crimes do art. 1º, incisos I a IV**: eles **não existem juridicamente sem o lançamento definitivo**, portanto não podem ser objeto de ação penal válida antes disso.

As razões por trás dessa exigência são, do ponto de vista garantista e liberal, bastante sólidas: evita-se processar alguém criminalmente por sonegação se ainda há discussão administrativa se o tributo era devido ou não; protege-se o contribuinte contra eventuais cobranças indevidas; e impede-se o **bis in idem** de ver a mesma questão decidida de formas divergentes no administrativo e no penal. Por exemplo, *imagine* que um empresário seja acusado de omitir rendas (art. 1º, I). Se ele contesta o lançamento do imposto e o Conselho de Contribuintes (CARF) lhe dá razão, reconhecendo não haver débito, não faria sentido ele já ter sido condenado criminalmente por sonegação. Logo, espera-se a decisão final do fisco. O STF, no emblemático RE 91294 que levou à SV-24, deixou claro que **a definição do ilícito penal tributário depende da constituição do crédito tributário** – só com o lançamento nasce, para o Estado, o direito de exigir e, portanto, se configurará a supressão ilícita caso não pago.

Em suma, todos os crimes da Lei 8.137/90 são de ação pública incondicionada (MP é quem age, sem necessidade de provocação da vítima). Porém, nos **crimes tributários materiais**, vigora a **regra da espera pelo término da via administrativa**, consagrada na SV nº 24/STF. A **representação fiscal para fins penais** é o instrumento que comunica ao MP o encerramento da apuração fiscal com crédito constituído, funcionando como condição para o exercício da ação penal. Para concursos, memorize: **ação penal pública incondicionada + denúncia somente após lançamento definitivo (SV-24)**

– esse binômio garante a harmonização entre instâncias e a segurança jurídica do contribuinte.

Observação: O prazo de prescrição penal fica suspenso durante a pendência do procedimento administrativo fiscal, conforme entendimento jurisprudencial, justamente para não prejudicar a atuação estatal enquanto se aguarda a definição do débito. Assim, não ocorre de o crime prescrever só porque a discussão no fisco demorou anos – o relógio da prescrição para nesse ínterim. Isso decorre do art. 2º, §1º, da Lei 9.430/96 e foi reforçado por entendimentos do STJ. Portanto, o **Estado não perde o direito de punir** pelo tempo de espera; e o contribuinte ganha a **chance de pagar ou cancelar o débito na esfera administrativa** antes de enfrentar consequências penais.

Delação Premiada nos Crimes Tributários (Art. 16)

A Lei 8.137/90 previu, de forma pioneira em crimes tributários, um mecanismo de **colaboração premiada** aplicável a delitos cometidos em concurso de agentes. O art. 16 *caput* dispõe que “*qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público*” nos crimes da lei, fornecendo informações sobre o fato e autoria. Ou seja, qualquer cidadão que tenha conhecimento de um esquema de sonegação ou delito contra a ordem econômica/consumo pode comunicar por escrito ao MP os detalhes (espécie de **notitia criminis qualificada**). Essa previsão destaca que não é necessário aguardar investigação policial: o próprio MP pode instaurar procedimentos a partir dessas informações (o MP, especialmente no âmbito federal, possui poderes investigatórios próprios). É uma forma de estimular a sociedade a denunciar crimes tributários, muitos dos quais são complexos e ocultos. Não se trata ainda da *delação premiada* em si, mas sim de abrir as portas para colaborações externas na descoberta de crimes.

O verdadeiro instituto da **delação premiada** está no **parágrafo único do art. 16**, que estabelece: *nos crimes previstos na lei, cometidos em quadrilha ou coautoria, o coautor ou partícipe que, através de confissão espontânea, revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa, terá a sua pena reduzida de 1/3 a 2/3*. Em termos simples, se em um crime tributário envolvendo vários agentes um dos envolvidos decide **confessar voluntariamente e delatar os comparsas**, fornecendo todos os detalhes do

esquema, ele ganha o direito a uma expressiva redução de pena (mínimo um terço, podendo chegar a dois terços de diminuição).

Os requisitos para esse benefício são: (i) que se trate de crime em concurso (não faz sentido delação em crime individual); (ii) o delator seja **coautor ou partícipe** – portanto, integrante do grupo criminoso, não um terceiro; (iii) a **confissão seja espontânea** (antes que haja contra ele uma condenação definitiva, e de preferência no início das apurações); (iv) que ele revele toda a trama delituosa à autoridade competente, ou seja, entregue os comparsas e explique o funcionamento da fraude. Atendidos esses requisitos, na sentença o juiz **obrigatoriamente** concederá a redução da pena dentro do patamar de 1/3 a 2/3, conforme a relevância e eficácia da colaboração.

Essa é uma típica **causa especial de diminuição de pena** conhecida popularmente como delação premiada. Note-se que, diferentemente de outros diplomas (como Lei de Organizações Criminosas), aqui a delação **não extingue a punibilidade**, apenas reduz a pena. Ainda assim, a redução pode ser muito significativa – por exemplo, uma pena de 3 anos de reclusão poderia cair para 1 ano se aplicado o máximo de 2/3 de diminuição, permitindo até substituição por penas alternativas. O intuito é **incentivar os envolvidos a colaborarem** com as autoridades, quebrando o pacto de silêncio típico de fraudes fiscais complexas. Ao premiar o primeiro que falar (ou aquele que entregar provas mais substanciais), torna-se mais fácil dismantelar quadrilhas de sonegação, que muitas vezes envolvem redes de laranjas, contadores, etc.

Um **exemplo**: imagine um esquema de emissão de notas fiscais frias envolvendo um empresário, seu contador e um transportador, visando sonegar ICMS. Se o contador, arrependido ou temeroso, procura a polícia e confessa todo o esquema, entregando documentos e implicando o empresário como mentor, ele fará jus à delação premiada. Sua pena, que poderia ser de 4 anos, pode ser reduzida para cerca de 1 ano e alguns meses (redução, digamos, de 2/3). Já o mentor, que não colaborou, não tem esse benefício e enfrentará a pena integral. Esse **prêmio legal** visa dividir os comparsas, privilegiando aquele que facilitar a punição dos demais. Alinhado à tendência moderna, o dispositivo do art. 16 par. único foi introduzido em 1995 (pela Lei 9.080/95) e é precursor de vários outros mecanismos de colaboração em leis penais especiais.

Destaca-se ainda que o **caput do art. 16** – ao permitir que qualquer um provoque o MP – também facilita que **denúncias anônimas ou de concor-**

rentes lesados cheguem às autoridades. Muitas grandes operações fiscais se iniciaram com denúncias feitas por ex-funcionários, concorrentes indignados com a concorrência desleal de quem sonega, ou cidadãos conscientes. O Ministério Público pode usar essas informações para embasar a denúncia, mesmo sem inquérito policial formal, já que crimes tributários deixam rastro documental que pode ser colhido diretamente junto ao fisco. Essa previsão reforça o papel do MP como **protagonista** na tutela da ordem tributária: não está atrelado à inércia de outros órgãos e pode agir de ofício, atendendo a elementos informativos externos.

Resumindo: **delação premiada no art. 16** – coautor que confessa e delata tem **redução de pena de 1/3 a 2/3. Provocação do MP por terceiros** – qualquer pessoa pode informar crimes tributários ao Ministério Público. Tais dispositivos, do ponto de vista do positivismo jurídico, exprimem opções claras do legislador de privilegiar a eficácia investigativa e a recuperação do patrimônio público (ao facilitar a punição dos demais envolvidos, indiretamente estimula-se a reparação do dano). E do ponto de vista liberal, a colaboração premiada é vista como meio legítimo de obtenção da verdade, desde que voluntária e devidamente regulada, conciliando a necessidade de punir com a eficiência e economicidade da persecução penal.

Extinção da Punibilidade pelo Pagamento antes da Denúncia – Art. 14 da Lei 8.137/90 e Alterações

Um dos temas mais relevantes (e com idas e vindas históricas) no direito penal tributário é a possibilidade de **extinguir a punibilidade mediante o pagamento do tributo devido**. Trata-se de uma forma de **desistência voluntária a posteriori** que privilegia o recolhimento dos valores aos cofres públicos em detrimento da punição criminal. A **redação original** da Lei 8.137/90 previa explicitamente essa hipótese: o art. 14 (antes de ser revogado) estabelecia que *“extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”*. Em termos práticos, se o contribuinte realizasse o pagamento integral do débito fiscal (imposto devido, multa moratória, juros) até a fase em que a denúncia

fosse recebida pelo juiz, ele não poderia mais ser punido criminalmente pela sonegação correspondente.

Essa regra original de 1990 **seguia uma tradição** já existente em leis anteriores, como a Lei de Sonegação Fiscal de 1965 (Lei 4.729/65), cujo art. 2º também extinguiu a punibilidade se o tributo fosse recolhido antes do início da ação fiscal. O intuito por trás é claro: o direito penal tributário visa, em última instância, garantir a arrecadação. Se o infrator se redime espontaneamente e paga o devido, o Estado alcança seu objetivo fiscal, podendo abrir mão de aplicar pena. Alguns autores, como Luiz Mélega, elogiaram essa previsão como fruto de uma “boa inspiração política”, pois coloca a reparação do dano ao erário acima do castigo, o que é coerente com a finalidade arrecadatória do Estado.

Entretanto, em 1991 houve uma mudança de curso: a Lei nº 8.383/1991 (art. 98) **revogou expressamente o art. 14 da Lei 8.137/90**. Assim, no período de 30/12/1991 em diante, deixou de existir em tese a causa legal de extinção da punibilidade pelo pagamento antes da denúncia. Essa revogação gerou muita controvérsia. A doutrina apontou que, por se tratar de supressão de benefício penal, **não poderia retroagir** para alcançar fatos pretéritos (princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa). De fato, quem cometera crime antes de 1991 ainda poderia alegar o direito de pagar antes da denúncia para extinguir a punibilidade, com base na lei vigente ao tempo do fato (ultratatividade da lei benéfica). A mudança de 1991 visava endurecer o tratamento, possivelmente por se entender naquele momento que a extinção estimulava a sonegação (o sujeito arriscava sonegar sabendo que, se descoberto, bastaria pagar).

Em 1993 chegou a se cogitar restabelecer o benefício: a Lei 8.696/1993 trouxe em seu projeto dispositivo semelhante, mas **foi vetado** pelo Presidente da República. Assim, entre 1992 e 1995 vigorou um interregno de maior rigor, sem possibilidade legal de extinção da punibilidade via pagamento. Porém, a tendência liberal e pragmática acabou por prevalecer novamente em **1995**, quando a Lei nº 9.249/1995 (uma lei voltada principalmente a questões de Imposto de Renda) inseriu no ordenamento uma norma restaurando o benefício. O **art. 34 da Lei 9.249/95** prescreveu: *“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90 e na Lei 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”*. É praticamente a mesma redação do antigo

art. 14, retomando a exigência de pagamento integral antes do recebimento da denúncia pelo juiz.

Essa Lei 9.249/95 teve **claros efeitos retroativos benéficos**: todos os processos em curso por crimes tributários em que o sujeito havia pago a dívida antes do recebimento da denúncia passaram a ter extinta a punibilidade. Afinal, por ser uma **novatio legis in melius**, sua aplicação alcança fatos anteriores não transitados em julgado (art. 5º, XL, CF). Doutrina e jurisprudência entenderam que isso valia inclusive para quem, durante a vigência da regra dura de 1991, quitou débitos antes da denúncia – essas pessoas deveriam ser beneficiadas retroativamente. O STJ, por exemplo, concedeu *habeas corpus* e trancou ações penais de réus que haviam pago seus tributos tempestivamente, reconhecendo a retroatividade da causa extintiva introduzida em 1995. Em concursos, é importante lembrar desse zig-zag legislativo: **1990 tinha extinção pelo pagamento; 1992-94 não tinha (revogação de 91); 1995 voltou a ter (Lei 9.249)** – sempre com a condição temporal **“antes do recebimento da denúncia”**.

Podemos resumir essa evolução inicial em passos:

- **1990**: Lei 8.137 instituiu extinção da punibilidade se pago antes da denúncia.
- **1991**: Lei 8.383 revogou essa previsão, endurecendo a lei.
- **1995**: Lei 9.249 restabeleceu a extinção pelo pagamento pré-denúncia, com efeito retroativo benéfico.

Essa solução de 1995 representou um **equilíbrio político-criminal**: o contribuinte continua incentivado a pagar espontaneamente até certo ponto do processo (denúncia), mas, passada essa fase, volta a ser interesse do Estado punir o comportamento delituoso. Vale lembrar que “recebimento da denúncia” é o ato pelo qual o juiz acata a acusação formal do MP dando início à ação penal. Assim, o prazo útil para o réu quitar o débito e obter o perdão legal vai até instantes antes desse despacho judicial de recebimento. Depois disso, em tese, o pagamento não impediria a continuidade do processo (pelo menos segundo a letra da lei em 1995, veremos abaixo como isso foi alterado posteriormente).

Do ponto de vista do perfil **positivista** adotado neste manual, a extinção da punibilidade pelo pagamento pré-denúncia é vista como uma medida salutar e alinhada à **supremacia do interesse público arrecadatório** sobre o punitivo. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a legitimidade dessa

opção de política criminal: *“a extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano ao erário... é uma **opção política** adotada há muito tempo, que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação... em detrimento da aplicação da sanção penal”*. Em outras palavras, é constitucionalmente válido o legislador preferir o dinheiro nos cofres ao cidadão na prisão, nos casos de crimes tributários. Essa orientação veio a ser confirmada expressamente em julgamento plenário do STF em 2023, do qual trataremos adiante.

Programas de Parcelamento Fiscal – REFIS, PAES e Outras Reaberturas (Suspensão e Extinção da Punibilidade)

No final dos anos 90 e início dos 2000, o legislador passou a criar programas especiais de parcelamento de dívidas tributárias (Refinanciamentos fiscais) que trouxeram consequências também na esfera penal tributária. Dois marcos importantes foram a Lei nº 9.964/2000, que instituiu o **REFIS** (Programa de Recuperação Fiscal), e a Lei nº 10.684/2003, que instituiu o **PAES** (Parcelamento Especial, conhecido como “Refis II”). Nesses programas, o objetivo principal era facilitar a regularização de débitos das empresas com o Fisco, mediante parcelamentos alongados e redução de multas, para aumentar a arrecadação. Como incentivo adicional, tais leis previram **efeitos suspensivos e extintivos sobre as ações penais** por crimes tributários relacionados aos débitos parcelados.

No REFIS original (Lei 9.964/2000): estabeleceu-se que a **pretensão punitiva do Estado ficaria suspensa** em relação aos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 **enquanto a pessoa jurídica devedora estivesse incluída no Refis**, desde que a adesão ao programa tivesse ocorrido **antes do recebimento da denúncia criminal**. Em outras palavras, se a empresa do contribuinte ingressasse no Refis (confessando a dívida e parcelando-a) **antes** de o juiz aceitar a denúncia do MP, então o processo penal não prosseguiria – ficaria congelado (suspensão) durante o pagamento parcelado. Esse prazo podia durar anos, pois os parcelamentos eram longos. E ao final, **se o parcelamento fosse cumprido integralmente com o pagamento total dos débitos**, a lei determinava a **extinção da punibilidade** do crime tributário

correspondente. Em suma: Refis antes da denúncia suspendia o processo; pagamento completo no Refis extinguiu o crime. Caso o contribuinte fosse excluído do Refis por inadimplência, aí a suspensão cessava e o processo penal retomava seu curso normal.

Essa disciplina do REFIS-2000 trazia ainda um **detalhe temporal**: exigia adesão antes do recebimento da denúncia. Se o sujeito tentasse parcelar depois que a denúncia já fora recebida, não teria direito à suspensão penal automática. O MP poderia até continuar a ação penal normalmente nesse caso (interpretava-se que a benesse do art. 15, §3º da Lei 9.964/00 valia apenas para adesões pré-denúncia). Assim, criou-se um grande incentivo para os investigados buscarem regularizar-se rápido, assim que descobertos pelo Fisco, para aproveitar o REFIS e travar a persecução penal. Muitos fizeram exatamente isso no início dos anos 2000.

No PAES (Lei 10.684/2003): esse programa, apelidado de “Refis 2”, trouxe uma mudança significativa: ele **não impôs limite temporal** para o parcelamento com efeitos penais. O art. 9º, §2º da Lei 10.684/03 dispôs que *“extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”*. E o §1º do mesmo artigo estabelecia que a adesão ao parcelamento **suspende a pretensão punitiva** enquanto o acordo estiver em vigor (similar ao REFIS) – **sem mencionar prazo ou etapa processual**. Ou seja, a lei de 2003 permitiu que, mesmo após a denúncia, ou até após sentença, se o contribuinte aderisse ao parcelamento especial e pagasse, ainda assim teria direito à extinção da punibilidade. Na prática, o PAES **eliminou a exigência de o parcelamento ocorrer antes do recebimento da denúncia**, bastando que o débito fosse quitado a qualquer tempo para encerrar o caso criminal.

Esse alargamento gerou inicialmente dúvidas, pois a Lei 10.684/03 não dizia expressamente “a qualquer tempo”, mas ao omitir o marco temporal que a lei anterior trazia, deu a entender que **o pagamento poderia ocorrer em qualquer fase**. A jurisprudência dos Tribunais Superiores confirmou essa interpretação ampliativa: *“pacificou-se o entendimento de que o adimplemento (pagamento) poderia se dar tanto antes como depois do recebimento da denúncia”*. Assim, consolidou-se que **a punibilidade se extingue com o pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, nos termos do art. 9º, §2º da Lei 10.684/2003**. Em outras palavras, a partir de 2003 o legislador sinalizou que **não importa quão avançado esteja o processo penal**,

se o Estado conseguir receber o tributo (mesmo tardio), então a pena criminal pode ser dispensada.

Além do PAES, houve outros programas de parcelamento e reaberturas de Refis (Refis da Crise em 2009, Refis de 2014 etc.) que sempre reiteravam disposições semelhantes de suspensão/extinção penal. A Lei 11.941/2009, por exemplo, ao reabrir parcelamentos, continha artigos equivalentes (art. 68 e 69) prevendo suspensão da denúncia se o parcelamento fosse pedido antes dela, e extinção da pena caso houvesse pagamento integral. Portanto, na década de 2000 em diante, o **cenário normativo** passou a ser bastante favorável ao contribuinte inadimplente: praticamente todos os novos programas de regularização fiscal vinham acompanhados de *cláusulas de proteção penal*. Em alguns, voltou-se a exigir formalização do parcelamento antes da denúncia para ganhar a suspensão (como na Lei 12.382/2011, art. 6º, §2º, que em 2011 inseriu essa condição novamente na Lei 9.430/96), mas mantendo sempre a extinção ao final do pagamento.

Podemos organizar cronologicamente as principais leis de parcelamento e seus efeitos penais:

- **2000 – Lei 9.964 (REFIS):** suspensão do processo penal se parcelado antes da denúncia; extinção se pagamento integral antes do recebimento da denúncia (originalmente exigido).
- **2003 – Lei 10.684 (PAES):** suspensão da ação penal durante o parcelamento (adesão a qualquer momento); extinção da punibilidade com pagamento integral, sem limite temporal. Removeu-se o “lapso temporal previsto anteriormente” – ou seja, caiu a barreira do recebimento da denúncia.
- **2009 – Lei 11.941 (Refis da Crise):** reabriu parcelamentos, manteve causas suspensivas e extintivas. Contestada na ADI 4273 pelo PGR (alegando indulgência excessiva com ricos), mas confirmada constitucionalidade pelo STF.
- **2010 – Lei 12.350:** alterou art. 83 da Lei 9.430, prevendo extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo (nova redação do §6º do art. 83).
- **2011 – Lei 12.382:** inseriu parágrafos em art. 83 da Lei 9.430, estabelecendo que o parcelamento suspende a pretensão punitiva **desde que requerido antes da denúncia**. Essa lei causou debate se teria “ressuscitado” a necessidade de pagamento antes da de-

núncia para extinguir a punibilidade, mas entendeu-se que não revogou a possibilidade do pagamento tardio – apenas condicionou a suspensão do processo à adesão anterior à denúncia.

O resultado prático de todas essas normas é que hoje, sempre que um contribuinte é autuado e tem um **débito fiscal**, ele pode ingressar em algum **parcelamento** (se disponível) e assim **suspender** eventual ação penal enquanto paga as parcelas. Se ele conseguir quitar todo o débito, seja de forma parcelada ou em parcela única, **não haverá punição criminal**. Caso ele não pague até o fim e seja excluído do parcelamento, aí a ação penal seguirá normalmente.

Essa lógica foi reiteradamente **confirmada pelos tribunais**. O Superior Tribunal de Justiça, guardião da lei federal, tem decidido de forma uniforme que *“o pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade”*. Em um caso de 2017, a 5ª Turma do STJ concedeu *habeas corpus* a um réu cuja quitação ocorreu somente após o recebimento da denúncia, reafirmando que com a Lei 10.684/03 não há mais limite temporal para o benefício. O Ministro Relator Jorge Mussi salientou que não se pode “inserir marco temporal onde a lei não prevê”, deixando claro que a intenção do legislador foi ampliar as possibilidades de arrecadação e que, estando o Fisco satisfeito, **perde sentido impor pena privativa**. Em suma, consolidou-se o entendimento de que **o crime tributário é perdoado se o tributo é pago**, pois prevalece o interesse fazendário.

Convém destacar, do ponto de vista teórico, que essas normas especiais criaram uma espécie de **“Direito Penal negociado” na esfera tributária**. O contribuinte devedor pode negociar com o Estado (via parcelamento) sua **anistia penal** em troca do pagamento. Isso se coaduna com princípios liberais de intervenção mínima: a sanção penal vira *ultima ratio*, usada apenas se o devedor não colabora pagando. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4273 em 2023, confirmou a constitucionalidade dessa política, enfatizando que *“a ênfase conferida pelo legislador à reparação do dano ao patrimônio público, com adoção de medidas despenalizadoras (suspensão e extinção da punibilidade), em vez de frustrar os objetivos da República, contribui para concretizá-los, pois a sanção penal é o último recurso a ser utilizado pelo Estado”*. Ou seja, do ponto de vista da Suprema Corte, tais benefícios penais **não violam a isonomia ou incentivam o crime**, mas sim reforçam a ideia de que se o bem jurídico (receita pública) é reparado, a pu-

nição criminal pode ser dispensada em prol de valores maiores (manutenção da atividade econômica, empregos, etc.).

Pagamento Tardio (Após Denúncia ou Condenação) e a Consolidação Jurisprudencial

Como vimos, a legislação mais recente passou a **admitir o pagamento do tributo em qualquer fase** como causa de extinção da punibilidade. Isso inclui situações em que o réu já foi denunciado, processado e até **condenado**. A grande questão foi: *até quando* seria possível extinguir a punibilidade pelo pagamento? A resposta que se consolidou é **até mesmo após o trânsito em julgado da condenação**, ou seja, até o último momento antes de completar a pena. Diversas decisões do STJ e do STF afirmam esse ponto.

O STJ editou a **Súmula 554** (em 2016) neste sentido, e em casos posteriores reafirmou: *“O adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.”* Assim, se alguém foi condenado por sonegação e seu caso transitou em julgado (não há mais recurso) mas ele não começou a cumprir a pena privativa ainda, e consegue pagar integralmente o tributo devido, poderá requerer ao juízo da execução penal que declare extinta a punibilidade. O efeito prático é que **a pena deixa de ser executada**; se ele já estiver preso, é solto; se está em livramento condicional, extingue-se a pena etc.

Exemplo real: um contribuinte foi condenado a 4 anos de reclusão por fraude do art. 1º. Ele recorreu, perdeu, e o caso transitou em julgado – normalmente ele teria que cumprir a pena. Porém, antes de ser preso, ele paga todo o débito fiscal atualizado. Nesse cenário, a jurisprudência garante que **não faz sentido mantê-lo preso**, pois o objetivo arrecadatório foi atingido. Logo, o juiz deve reconhecer extinta a punibilidade com base na lei benéfica (art. 9º, §2º da Lei 10.684/03) combinada com o art. 107, II, do Código Penal (extinção da punibilidade pelo perdão legal).

Inclusive, mesmo pagamentos feitos *durante* o cumprimento da pena têm sido aceitos para abreviar a punição. Há casos de réus que iniciaram o cumprimento da sentença e, ao conseguirem recursos para quitar o tributo,

obtiveram a extinção da punibilidade e foram libertados. Essa visão reforça o caráter **instrumental** do Direito Penal Tributário: busca-se antes de tudo o ingresso das receitas devidas aos cofres públicos, utilizando a pena apenas como meio de coerção. Uma vez cumprida a obrigação tributária principal, a sanção criminal torna-se desnecessária e assim é afastada.

O **Supremo Tribunal Federal** também endossa essa compreensão. Em decisão unânime de agosto de 2023, o STF *manteve a validade das normas que extinguem ou suspendem a punibilidade pelo pagamento/parcelamento*, rechaçando a alegação de que isso violaria princípios constitucionais. Nesse julgamento (ADI 4273), o relator ministro Nunes Marques asseverou que essa política **não fere a moralidade ou a necessidade de punir, mas é uma escolha válida do legislador** pautada pelo pragmatismo de obter a receita pública. Destacou ainda que a sanção penal é considerada *ultima ratio* e que, alcançado o objetivo fiscal, **não há necessidade de pena privativa de liberdade**. Em suma, a mais alta Corte sacramentou o entendimento de que o Direito Penal Tributário **serve para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais**, e não meramente para castigar – daí a legitimidade de abrir mão da punição em favor da arrecadação efetiva.

Com isso, podemos concluir que atualmente vigora, de forma consolidada, o seguinte: **pagou, está perdoado**. Seja o pagamento feito antes da ação penal, durante, ou depois dela, **em todos os casos extingue-se a punibilidade** (desde que integral, é claro, não apenas pagamento parcial). O único momento em que já não haveria efeito seria após o total cumprimento da pena – mas aí a discussão nem se coloca, porque a punibilidade já se exauriu pelo cumprimento.

Para efeito de exames e prática forense, podemos delinear alguns cenários ilustrativos:

- Contribuinte paga **antes da denúncia ser oferecida**: o MP nem deverá denunciar, porque já sabe que a punibilidade está extinta (ou oferece denúncia e o juiz rejeita de plano, fundamento art. 34 da Lei 9.249/95).
- Contribuinte paga **depois da denúncia, mas antes de o juiz recebê-la**: situação semelhante, extingue-se a punibilidade e o juiz não chega a receber a denúncia (ou se já oferecida e recebida sem saber do pagamento, cabe pedido de reconsideração/HC).

- Contribuinte paga **depois do recebimento da denúncia, com ação em curso**: o juiz, a pedido da defesa (comprovação do pagamento integral), **declara extinta a punibilidade** e arquiva o processo (art. 6º, §2º, Lei 12.382/11 combinado com art. 9º, §2º, Lei 10.684/03).
- Contribuinte paga **depois da condenação em 1ª instância, pendente de recurso**: no tribunal, ao julgar a apelação, já reconhece a extinção e encerra o caso (ou em HC).
- Contribuinte paga **após trânsito em julgado, pena ainda não cumprida ou em execução**: o juízo de execução reconhece a extinção da punibilidade (art. 66, inciso III, c, da LEP), expedindo alvará de soltura se estiver preso.

Todas essas hipóteses estão respaldadas pela jurisprudência consolidada, notadamente STJ e STF. Vale frisar que o pagamento deve ser **integral do principal e acessórios** (não basta pagar só o imposto, tem que incluir multas e juros de mora do fisco). Pagamentos parciais podem suspender o andamento via parcelamento, mas só o integral extingue. Também é irrelevante se o pagamento decorreu de adesão a parcelamento formal ou espontaneamente em cota única – quitado o débito, aplica-se o benefício.

Em síntese, a evolução legislativa e jurisprudencial culminou em um **direito penal tributário fortemente marcado pelo princípio da intervenção mínima e da preferência pela solução fiscal**. O Estado Brasileiro, ao longo dos anos, **atenuou a repressão penal tributária** para privilegiar a receita: suspensão da pena enquanto paga parcelado, extinção da punibilidade quando quitado. Essa postura, consoante com uma visão liberal do Direito Penal, entende que a punição criminal é um meio, não um fim em si mesmo. A finalidade precípua – recolher os tributos para financiar políticas públicas – foi colocada em primeiro plano. Como bem resumiu o STF, *“prevaleceu o interesse do Estado na arrecadação... em detrimento da sanção penal”*, sem que isso signifique impunidade, mas sim uma **modalidade diversa de controle**, orientada pela eficiência e racionalidade no uso do poder punitivo.

Evolução (pagamento e punibilidade):

- *Até 1990*: Leis anteriores já previam extinção se pagamento antes da ação fiscal (DL 157/67) ou antes da denúncia (Lei 4.729/65).
- *Lei 8.137/90*: art. 14 original – extinção se pagar antes do recebimento da denúncia.

- *Lei 8.383/91*: revoga essa hipótese (1992-1994 sem perdão pelo pagamento).
- *Lei 9.249/95*: art. 34 – restabelece extinção se pagar até antes do recebimento da denúncia (lei retroage e beneficia casos anteriores).
- *Lei 9.964/2000 (Refis)*: suspende ação penal se aderir antes da denúncia; extingue punibilidade se pagar tudo no programa (até antes denúncia).
- *Lei 10.684/2003 (PAES)*: suspende ação penal pelo parcelamento (adesão em qualquer fase); extingue punibilidade com pagamento integral, sem limite de fase.
- *Leis posteriores (ex: 11.941/09, 12.382/11)*: mantêm suspensão se parcelar (algumas exigem antes denúncia); mantêm extinção por pagamento integral a qualquer tempo.
- *Jurisprudência STJ/STF (2010s)*: firma que pagamento a qualquer momento extingue crime (mesmo após sentença final). STF valida constitucionalidade dessa opção legislativa (2023).

Essa compreensão deve ser aliada ao estudo do **art. 138 do CTN (denúncia espontânea)**, que no âmbito **administrativo** exclui a responsabilidade por infrações tributárias quando o contribuinte, antes de fiscalizado, procura o fisco, confessa a infração e paga o tributo devido. Embora o art. 138 do CTN não extinga diretamente a punibilidade penal (por se tratar de norma de direito administrativo tributário), ele expressa o mesmo espírito de incentivar a regularização voluntária. A doutrina majoritária entende que a denúncia espontânea não abarca o crime já consumado, mas se o contribuinte procura o fisco antes de qualquer procedimento e quita o tributo, **não chega nem a haver lançamento definitivo**, logo pela própria SV-24 não haveria crime material consumado. Portanto, a denúncia espontânea funciona como **antecipação da extinção da punibilidade** – evitando que o crime se configure ao impedir o lançamento. É mais uma faceta do sistema jurídico voltada a privilegiar a solução fiscal sobre a penal.

Foi demonstrado as **peculiaridades do Direito Penal Tributário brasileiro**, que combinam sanções penais diferenciadas (multas em dias, conversão em multa, agravantes específicas) com um **forte viés conciliatório e reparatório** (delação premiada, necessidade de lançamento definitivo, extinção da pena pelo pagamento). A abordagem positivista das normas deixa

claro que o **poder punitivo estatal em matéria tributária é rigidamente limitado** por condicionantes legais e orientado pela eficácia arrecadatória – aspecto coerente com uma visão liberal que defende a pena como último recurso. Assim, preserva-se a **segurança jurídica** do contribuinte (ninguém é punido antes de definido seu débito, e quem quita suas obrigações não sofre sanção), ao mesmo tempo em que se **resguarda a supremacia do interesse público** em obter os tributos que financiam o Estado. Trata-se de um delicado equilíbrio entre punir o infrator e trazer de volta aos cofres o que foi sonegado – equilíbrio esse que a legislação e a jurisprudência têm buscado aperfeiçoar continuamente, como vimos nas disposições gerais, processuais, causas extintivas, penas, multas e agravantes aqui estudadas.

Dosimetria passo a passo: pena-base, atenuantes/agravantes, majorantes do art. 12 e dias-multa (art. 10) — exemplos numéricos

Em crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/1990), a fixação da pena segue o método trifásico previsto no Código Penal (*dosimetria da pena*). Nesta seção, apresentamos um **roteiro passo a passo** para calcular a pena, desde a **pena-base** até as causas especiais de aumento (majorantes do art. 12 da Lei 8.137/90) e a definição da **pena de multa** (dias-multa, com o ajuste do art. 10). Ao final, fornecemos **exemplos numéricos práticos** e um **quadro-resumo (checklist)** para consolidar o aprendizado.

Para facilitar a compreensão, a dosimetria pode ser visualizada em quatro etapas principais, como um fluxograma em “caixas” sucessivas:

| **1ª Fase:** Pena-Base (art. 59 CP) | **2ª Fase:** Atenuantes/Agravantes (CP) | **3ª Fase:** Causas de Aumento/Diminuição (Lei 8.137/90 art. 12 e outros) | **4ª Fase:** Pena de Multa (dias-multa e art. 10) |

A seguir, detalhamos cada fase, com dicas práticas e referências legais, mantendo o foco didático para estudantes de graduação, pós-graduação e candidatos a concursos públicos.

Premissas da Primeira Fase: Pena-Base e Preceito Secundário

A **primeira fase** da dosimetria consiste em fixar a **pena-base** do delito. O juiz deve respeitar os *limites* do **preceito secundário** do tipo penal (pena mínima e máxima cominadas) e fundamentar a pena-base com base nas **circunstâncias judiciais** do art. 59 do Código Penal. Essas circunstâncias incluem: **culpabilidade, antecedentes, conduta social, personalidade do agente, motivos, circunstâncias e consequências do crime, além do comportamento da vítima**. Em suma, o magistrado avalia quão reprovável foi a conduta e o contexto do fato para definir, dentro do intervalo legal, a pena inicial adequada.

No contexto dos crimes contra a ordem tributária, algumas notas específicas orientam a fixação da pena-base:

- **Preceito secundário aplicável:** Identifique a pena prevista para o crime em questão. Por exemplo, no **art. 1º da Lei 8.137/90** (sonegação fiscal mediante fraude), a pena abstrata é **reclusão de 2 a 5 anos, e multa**. Já no **art. 2º da Lei 8.137/90** (crimes como deixar de recolher tributo descontado, etc.), a pena prevista é **detenção de 6 meses a 2 anos, e multa**. Conhecer esses limites é essencial para não fixar pena-base aquém do mínimo ou além do máximo legal.
- **Crítérios do art. 59 do CP:** Deve-se fazer uma breve menção a cada circunstância judicial relevante. No caso de crimes tributários, destacam-se especialmente as **consequências do crime** (p.ex., o montante do tributo suprimido e o **dano ao erário** causado) e as **circunstâncias** da infração (p.ex., o grau de organização ou **sofisticação da fraude** empregada, a **duração** e alcance da conduta ilícita). Essas particularidades ajudam a calibrar a gravidade concreta. Por exemplo, **um esquema fraudulento altamente organizado e prolongado**, com uso de “laranjas” e documentação falsa, poderá indicar culpabilidade mais elevada e circunstâncias desfavoráveis, justificando a pena-base acima do mínimo web.trf3.jus.br. Do mesmo modo, **o valor expressivo do tributo sonegado** é um fator apto a negatar as consequências do crime web.trf3.jus.br.

br, legitimando uma pena-base mais alta. Em contrapartida, se o ilícito teve **dano fiscal reduzido e foi de menor complexidade**, pode-se fixar a pena-base mais próxima do mínimo legal.

- **Fundamentação concisa e objetiva:** Em sentença (ou em uma resposta de concurso), deve-se mencionar explicitamente quais vetoriais do art. 59 do CP foram consideradas favoráveis ou desfavoráveis ao réu. Exemplo: *“A pena-base é fixada **acima do mínimo legal**, pois as **consequências do crime** foram gravosas, dado o alto prejuízo aos cofres públicos (quantia sonogada muito superior ao patamar comum)web.trf3.jus.br. Ademais, a **culpabilidade** do agente mostrou-se intensa, pois **arquitetou esquema fraudulento sofisticado** para sonegar tributos, denotando elevado grau de consciência da ilicitudeweb.trf3.jus.br. Ausentes outros elementos desabonadores, as demais circunstâncias judiciais são neutras.”* Por outro lado, caso as circunstâncias sejam majoritariamente favoráveis (réu primário, baixo dano, conduta pouco lesiva), é possível fixar a pena-base no mínimo, fundamentando: *“Pena-base no **mínimo legal**, haja vista que o acusado é primário e de bons antecedentes, e o **dano tributário** foi de pequena monta, não havendo elementos que elevem sua reprovação além do inerente ao tipo.”*

Resumindo a 1ª fase: **(a)** determine a faixa de pena aplicável do crime (preceito secundário) e **(b)** fixe a pena-base dentro desses limites **conforme os critérios do art. 59 do CP**, explicitando os fatores do caso concreto (nos crimes tributários, especialmente gravidade do dano, duração e modus operandi da infração). Essa fundamentação inicial é crucial para a **segurança jurídica** da sentença e demonstra a observância do princípio da individualização da pena.

Segunda Fase: Circunstâncias Legais (Atenuantes e Agravantes)

A **segunda fase** da dosimetria envolve a análise das **circunstâncias legais** previstas na Parte Geral do Código Penal: são as **atenuantes e agravantes** genéricas. Nessa etapa, parte-se da pena-base fixada e ajusta-se a pena conforme a presença de fatores que diminuem ou aumentam a reprovação, **desde que previstos em lei** (arts. 61, 62 – agravantes; arts. 65, 66 – atenuantes, do CP).

Alguns pontos importantes na 2ª fase:

- **Atenuantes comuns:** Devem ser reconhecidas caso existam no caso concreto, tais como a **confissão espontânea** do agente (CP, art. 65, III, “d”), o arrependimento eficaz ou tentativa de reparação do dano, a menoridade relativa (idade entre 18 e 21 anos na data do fato) ou a senilidade (mais de 70 anos na data da sentença), dentre outras. Por exemplo, no crime de deixar de recolher ICMS declarado (art. 2º, II da Lei 8.137/90), se o réu **confessou** integralmente a infração durante o processo, é cabível reconhecer a atenuante do art. 65, III, “d” do CP, reduzindo a pena na segunda fase.
- **Agravantes comuns:** Da mesma forma, verifique agravantes genéricas, como a **reincidência** (CP, art. 61, I) ou ter o crime sido cometido por motivo torpe, ou para assegurar vantagem em outro crime, etc. No âmbito dos crimes tributários, uma agravante potencial seria a reincidência específica (se o agente já foi condenado anteriormente por delito semelhante contra a ordem tributária). Caso presentes, as agravantes aumentam a pena na segunda fase.
- **Limitações:** Importa lembrar que, conforme a súmula e a doutrina majoritária, **as atenuantes e agravantes não podem conduzir a pena provisória além dos limites** estabelecidos na pena abstrata. Ou seja, mesmo que haja agravantes, **a pena não pode ultrapassar o máximo legal na segunda fase**; e se houver apenas atenuantes, a pena não deve descer abaixo do mínimo cominado. Essa limitação protege a legalidade e evita desequilíbrio na dosimetria (princípio da reserva legal na cominação das penas).

- **Referência às majorantes específicas:** É recomendável, ao finalizar a segunda fase, **mencionar que existem causas especiais de aumento previstas na Lei 8.137/90 (art. 12)**, mas que estas serão aplicadas na fase seguinte (3ª fase), para **preservar a metodologia trifásica**. Por exemplo: *“Não há agravantes ou atenuantes a reconhecer. **Ressalte-se** que eventuais causas especiais de aumento de pena da Lei nº 8.137/90 (art. 12) serão apreciadas na terceira fase da dosimetria, conforme a sistemática do art. 68 do CP.”*

Em resumo, a 2ª fase ajusta a pena-base pelas circunstâncias legais gerais. **Se nenhuma atenuante ou agravante** se verificar, a pena permanece **inalterada** nesta etapa (tornando-se a pena **provisória** ou **intermediária** para o próximo passo). Lembre-se de documentar expressamente a presença ou ausência de tais circunstâncias no texto da sentença ou peça.

Terceira Fase: Causas de Aumento e Diminuição – Majorantes do art. 12 da Lei 8.137/90

Chegamos à **terceira fase**, em que se aplicam as **causas especiais de aumento ou diminuição de pena** previstas em lei. Aqui, especificamente, entram as **majorantes do art. 12 da Lei nº 8.137/1990**, bem como qualquer causa de diminuição aplicável (por exemplo, a *delação premiada* prevista na própria Lei 8.137/90, art. 16, parágrafo único). A pena intermediária fixada na fase anterior será então aumentada ou reduzida conforme essas disposições.

Majorantes específicas do art. 12 (Lei 8.137/90)

- O art. 12 da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária elenca **circunstâncias especiais que agravam a pena de 1/3 até 1/2** nos crimes dos arts. 1º, 2º e 4º a 7º. Ou seja, se presente qualquer dessas circunstâncias no caso, o juiz **deverá majorar** a pena em fração não inferior a **um terço** e não superior a **metade**. São três as majorantes típicas:
- **Grave dano à coletividade (art. 12, I):** ocorre quando o crime causa prejuízo amplo à sociedade. Nos crimes tributários, interpreta-se normalmente como situações de **grande lesão ao erário público** ou que comprometem programas sociais. Por exemplo, a

sonegação de valores tributários extremamente elevados, afetando a arrecadação destinada a serviços públicos essenciais, pode ser considerada ocasionadora de *grave dano à coletividade*. Nesse caso, aplicada a causa de aumento, o juiz elevará a pena – e tenderá ao **patamar máximo (metade)** se o dano for excepcionalmente elevado. (Ex: esquema de fraude fiscal que retira milhões dos cofres públicos, impactando políticas públicas de saúde ou educação).

- **Crime cometido por servidor público no exercício de suas funções (art. 12, II):** incide quando **o agente é servidor público e se vale do cargo** para praticar o delito tributário. **Atenção:** Esta majorante não se confunde com os **crimes funcionais do art. 3º** da mesma lei. No art. 3º, o servidor comete um crime específico pela sua condição (p.ex., deixar de lançar tributo mediante vantagem indevida, etc.). Já o art. 12, II é aplicado *aos crimes de particulares (art. 1º, 2º etc.)* quando, por exemplo, um servidor público, **fora das suas atribuições específicas**, participa de fraude tributária *como particular*. Nesse cenário, a condição de servidor agrava a pena (presumindo-se dele maior dever de lealdade ao Fisco). **Exemplo ilustrativo:** um auditor fiscal que, em vez de tipificar um crime funcional, resolve ele próprio criar uma empresa para sonegar impostos estaduais em proveito próprio. Embora não enquadrado no art. 3º, sua condição de servidor atuando em fraude tributária configura a majorante do art. 12, II, aumentando a pena em 1/3 até 1/2.
- **Crime praticado em relação a serviços ou bens essenciais à vida ou à saúde (art. 12, III):** visa punir mais gravemente delitos que afetem setores essenciais. É comum nas infrações contra as relações de consumo ou ordem econômica. Por exemplo, **fraudes no comércio de medicamentos, produtos alimentícios básicos ou serviços de fornecimento de água e luz** podem atrair essa causa de aumento. Também pode incidir em crimes tributários caso a sonegação esteja vinculada a atividades essenciais (imagine uma grande sonegação fiscal praticada em empresa fornecedora de energia elétrica ou de medicamentos essenciais ao SUS). A ideia é que ao atentar contra setores de primeira necessidade, o crime torna-se mais reprovável, autorizando a elevação da pena.

Cada uma dessas majorantes, se comprovada, autoriza o aumento da pena na fração de **33% a 50%** sobre a pena intermediária. O **quantum exato** (dentro desse intervalo) deve ser fundamentado pelo juiz conforme a gravidade concreta. É pacífico que, **se mais de uma majorante do art. 12 estiver presente**, o juiz não soma frações separadamente; ele deve escolher uma fração única que reflita adequadamente a presença de múltiplos fatores agravantes, respeitando o teto de 1/2. Por exemplo, se o crime causou grave dano à coletividade e envolveu bem essencial à saúde, provavelmente aplicar-se-á o aumento máximo de metade.

Observação: Importante salientar que as causas de aumento do art. 12 **não se aplicam aos crimes do art. 3º (funcionários públicos)**. Os delitos funcionais contra a ordem tributária já pressupõem a condição de servidor e têm penas próprias; assim, a majorante do inciso II do art. 12 foi concebida apenas para os crimes dos arts. 1º, 2º e 4º-7º (praticados originariamente por particulares). Em concursos, essa distinção é cobrada – aplicar art. 12 a crime do art. 3º seria erro.

Causas de diminuição (delação premiada e outras)

Embora não expressamente mencionada no enunciado do art. 68 CP, também integram a terceira fase quaisquer **causas especiais de diminuição de pena**. Na Lei 8.137/90, destaca-se a previsão da **delação premiada** no art. 16, parágrafo único. Dispõe este dispositivo que, *“nos crimes desta Lei, cometidos em quadrilha ou coautoria, o coautor ou partícipe que, através de confissão espontânea, revelar toda a trama delituesa, terá sua pena reduzida de 1/3 a 2/3”*. Trata-se de causa de diminuição de pena **expressa**, aplicável portanto na 3ª fase.

Exemplificando: imagine um crime do art. 1º cometido por um grupo de empresários em conluio. Se um dos envolvidos procura as autoridades e **confessa espontaneamente**, detalhando o esquema de sonegação fiscal e entregando provas contra os demais, fará jus à redução de pena prevista. A sentença, na terceira fase, mencionará: *“Aplica-se a causa de diminuição do parágrafo único do art. 16 da Lei 8.137/90 (colaboração premiada), reduzindo-se a pena em 2/3 diante da efetiva revelação de toda a trama criminoso pelo réu delator.”* A fração de redução (entre 1/3 e 2/3) fica a critério do juiz, conforme a efetividade da colaboração e a importância das informações fornecidas.

Outras causas de diminuição genéricas do CP (caso fossem aplicáveis, como tentativa – CP art. 14, par. único, ou participação de menor importância – CP art. 29, §1º) também seriam consideradas aqui na terceira fase. Contudo, em crimes tributários, é incomum a figura da tentativa (pela própria natureza dos delitos fiscais) e a participação de menor importância deve ser avaliada caso a caso.

Observação sobre a ordem de aplicação das causas

É relevante esclarecer **a ordem** quando há simultaneamente causas de aumento e de diminuição na 3ª fase. A legislação não determina uma sequência rígida; na prática, aplica-se todas sobre a pena intermediária. Matematicamente, **a ordem não altera o resultado final**, pois os aumentos e reduções são percentuais sobre a mesma base. Ainda assim, por prudência, alguns julgados recomendam primeiro aplicar as causas **mais gravosas** e depois as diminuições, assegurando o máximo benefício possível ao réu (princípio do *favor rei*). O importante é **explicitamente calcular cada etapa**: por exemplo, primeiro majora-se a pena em 1/3 (art. 12) e em seguida reduz-se o resultado em 1/2 (colaboração premiada), chegando à pena definitiva. Feitas as contas, obtém-se a pena após a terceira fase.

Concluindo a 3ª fase: Aplica-se sobre a pena provisória (segunda fase) todas as causas especiais pertinentes: aumento de 1/3 a 1/2 se incidir art. 12, redução de 1/3 a 2/3 se houver colaboração premiada, etc. O produto é a **pena privativa de liberdade definitiva** (salvo eventuais ajustes de continuidade delitiva ou concurso material, que já extrapolam o escopo desta seção específica). A partir daí, passa-se à fixação da **pena de multa**, etapa também obrigatória nesses crimes.

Pena de Multa: Cálculo dos Dias-Multa e Ajuste do Art. 10

Todos os delitos previstos na Lei 8.137/90 preveem, em seu preceito secundário, **pena de multa cumulativa** à pena corporal. Portanto, o julgador deverá **fixar a multa penal** obrigatoriamente, seguindo as regras dos arts. 8º e 10 da Lei 8.137/90, combinadas com as disposições gerais do Código Penal (arts. 49 e 60 do CP).

A dosimetria da multa penal pode ser esquematizada em três passos: **(1)** quantidade de dias-multa, **(2)** valor unitário do dia-multa e **(3)** eventual modulação pelo art. 10 da Lei 8.137/90. Analisemos cada passo:

Passo 1: Quantidade de dias-multa. O art. 8º da Lei 8.137/90 estabelece que, *nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º da Lei*, a pena de multa será fixada entre **10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa**. Este intervalo (10 a 360 dias) coincide com o previsto no Código Penal para multa, mas está explicitado na lei especial. A quantidade de dias-multa deve ser fixada de acordo com a gravidade do delito e a capacidade econômica do condenado, de forma a atender os critérios de **reprovação e prevenção** do crime (art. 8º, *caput*). Na prática, o juiz costuma usar a mesma proporcionalidade da pena privativa de liberdade: crimes mais graves ou com maior culpa resultam em número de dias-multa mais elevado. Por exemplo, para uma sonegação milionária, nada impede fixar a multa próxima do teto de 360 dias-multa; já para um delito de menor gravidade, pode-se aproximar do mínimo de 10 dias-multa. É importante fundamentar brevemente, p.ex.: *“Fixo a multa em **120 dias-multa**, quantidade proporcional à expressiva lesão ao erário evidenciada nos autos, atendendo à prevenção e reprovação necessárias.”*

Passo 2: Valor do dia-multa. Após definir o número de dias, deve-se fixar o **valor de cada dia-multa**. A Lei 8.137/90, em seu art. 8º, parágrafo único, estipula que o dia-multa não pode ser **inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional (BTN)**. Cabe lembrar que o BTN era uma unidade monetária de referência extinta na década de 1990; na prática forense atual, costuma-se corrigir esses valores em reais, ou aplicar parâmetros análogos aos do Código Penal (que prevê de 1/30 do salário mínimo até 5 vezes o salário mínimo por dia-multa, segundo o art. 49 do CP). De todo modo, a sentença deve indicar o valor unitário considerando a **capacidade econômica do réu**.

Em síntese, o juiz avalia a situação financeira do condenado: se for humilde, aproxima o dia-multa do mínimo; se for pessoa de alto poder aquisitivo ou empresa de grande porte, pode majorar o dia-multa significativamente (até próximo de 200 BTNs convertidos). **Exemplo prático:** para um pequeno comerciante condenado, poder-se-ia fixar cada dia-multa em valor próximo ao mínimo legal atualizado (por analogia, algo como 1/30 do salário mínimo vigente); já para um grande sonegador milionário, justificaria fixar dias-multa em valor mais alto (vários salários mínimos por dia, respeitado o teto legal). Tudo precisa ser motivado: *“Estabeleço o valor do dia-multa em **X reais**, equivalente a **XX BTN**, considerando a situação econômica do réu, que é proprietário de empresa de grande porte – valor este apto a assegurar o efeito dissuasório da pena de multa.”*

Passo 3: Ajuste do art. 10 (modulação). A Lei nº 8.137/90 traz uma peculiaridade importante no **art. 10**: a possibilidade de **redução ou aumento excepcional** do total da multa calculada. O dispositivo reza que, *“caso o juiz, considerado o **ganho ilícito** e a **situação econômica do réu**, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá **diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo**.”*. Em outras palavras, após fixar a multa (dias e valor do dia), o julgador deve confrontar o montante final da multa com a realidade do ilícito:

- Se a multa resultante for **irrisória** diante do benefício econômico obtido pelo crime, o juiz pode decuplicar (multiplicar por 10) o valor da multa para adequá-la. Por exemplo, imagine que aplicando os passos 1 e 2 chegou-se a uma multa de R\$ 50.000, mas o agente **lucrou R\$ 5 milhões** com a fraude fiscal. A multa de R\$ 50 mil talvez não baste para reprovação e prevenção. O juiz, fundamentadamente, pode invocar o art. 10 e **eleva a multa até 10 vezes** – no limite, poderia fixá-la em R\$ 500.000 – para evitar que o crime “valha a pena” financeiramente.
- Contrariamente, se a multa calculada mostrou-se **excessivamente pesada** para o caso concreto – por exemplo, atingiu valor desproporcionalmente alto para um réu de poucos recursos e cujo crime gerou pequeno proveito – o juiz pode lançar mão do art. 10 para **reduzir a multa até 1/10** do valor original. Imagine um autônomo condenado por deixar de recolher R\$ 5 mil de imposto, e pela contagem padrão tenha recebido multa de R\$ 30 mil; havendo clara desproporção, o magistrado pode reduzir esse valor (até 90% de redução) para compatibilizar a punição com a **capacidade econômica** do condenado e o princípio da proporcionalidade.

Vale destacar que essa **modulação do art. 10** é **faculdade do juiz**, utilizada em situações extremas para garantir que a multa cumpra sua finalidade sem ser nula nem abusiva. Em qualquer dos casos (redução ou aumento), exige-se **fundamentação explícita**, mencionando os critérios do *ganho ilícito* obtido e das condições econômicas do réu. Uma formulação exemplificativa: *“Aplico o art. 10 da Lei 8.137/90 para **aumentar a multa** até o décuplo, pois a pena pecuniária calculada (R\$ 50 mil) mostra-se manifestamente insuficiente frente ao **ganho ilícito** extraordinário de aproximadamente R\$ 5 milhões obtido pelo réu, assim como frente à sua elevada capacidade financeira.”*

Finalização da pena de multa: Feitos os três passos, a sentença apresentará o resultado final da multa. Ex.: *“Multa fixada em **120 dias-multa**, no valor unitário de **1 salário-mínimo** cada, perfazendo **120 salários-mínimos**, valor que elevo ao **décuplo** (art. 10) diante da situação exposta, totalizando **1.200 salários-mínimos** de multa.”* Lembrando que, por disposição expressa, **essa multa penal não se confunde com eventuais multas fiscais ou administrativas**; trata-se de sanção criminal que será cobrada nos termos da Lei de Execução Penal.

Dica: Na hora da prova (ou na prática), não esquecer nenhum dos passos: quantidade de dias, valor do dia e art. 10. Muitos candidatos mencionam a quantidade de dias-multa mas **esquecem de fixar o valor do dia-multa** ou de analisar o art. 10, o que numa sentença pode ser considerado erro ou omissão grave.

Exemplos Práticos de Dosimetria (Cálculo Completo)

Para consolidar, vejamos **dois exemplos numéricos hipotéticos** de dosimetria, aplicando as fases acima passo a passo. Os exemplos são simplificados para fins didáticos, mas com números plausíveis e fundamentos típicos esperados em sentenças ou questões de concurso.

Caso A – Crime do art. 1º da Lei 8.137/90 (fraude tributária): Suponha um contribuinte condenado por omitir informações ao Fisco e *suprimir tributo* (art. 1º, I). O juízo valorou que o esquema fraudulento foi sofisticado e o montante sonegado elevado (dano considerável ao erário), mas o réu é primário.

- **1ª fase:** Pena abstrata de reclusão 2 a 5 anos. Diante das circunstâncias judiciais desfavoráveis (culpabilidade elevada pelas fraudes complexas, consequências graves pelo alto valor sonegado), fixa-se **pena-base em 2 anos e 6 meses** (dois anos e seis meses de reclusão), levemente acima do mínimo.
- **2ª fase:** Sem agravantes ou atenuantes a considerar (réu primário sem antecedentes, e não houve confissão ou outra atenuante específica). Assim, a **pena intermediária permanece 2 anos e 6 meses**.

- **3ª fase:** Verifica-se a presença de uma majorante do art. 12. No caso, entendeu-se configurado “**grave dano à coletividade**” (art. 12, I) pelo expressivo prejuízo fiscal causado. Aplica-se aumento de **1/3** sobre a pena intermediária. Cálculo: $2a6m + 1/3 = 2 \text{ anos e } 6 \text{ meses} + 10 \text{ meses} = \mathbf{3 \text{ anos e } 4 \text{ meses de reclusão}}$ (pena final privativa de liberdade). (Nota: $2 \text{ anos e } 6 \text{ meses} = 30 \text{ meses}$; $1/3 \text{ de } 30 = 10$; $\text{total } 40 \text{ meses} = 3a4m.$) Não há causas de diminuição a aplicar neste exemplo.
- **Multa:** Para este crime, impõe-se multa. Suponha que o juiz fixe **120 dias-multa** na quantidade, visto o alto valor sonegado (escolhendo um número bem significativo dentro do máximo 360). O valor do dia-multa, dado que o réu é empresário de porte médio, poderia ser fixado em, digamos, **2 vezes o salário-mínimo** vigente por dia-multa. Assim, a multa básica = $120 \text{ dias} \times 2 \text{ salários}$. Isso equivale a **240 salários-mínimos** de multa. Agora se avalia o art. 10: suponha que o proveito ilícito apurado foi altíssimo (p.ex. equivalente a 5.000 salários-mínimos) e 240 salários-mínimos de multa pareça insuficiente como sanção. O juiz então fundamenta a aplicação do **art. 10 para elevar a multa**. Poderia, por exemplo, elevar ao **décuplo** máximo. **Multa definitiva:** $240 \times 10 = \mathbf{2.400 \text{ salários-mínimos}}$. Em reais, se 1 salário-mínimo fosse R\$1.320,00 (valor hipotético atualizado), a multa seria de R\$ 3.168.000,00. Assim, a sanção total do Caso A ficaria: **3 anos e 4 meses de reclusão, mais multa de 2.400 salários-mínimos**.

(Observação: O regime inicial de cumprimento da pena privativa e possibilidade de substituição por penas restritivas de direitos não foram considerados aqui, pois o foco é a dosimetria em si. Caso A, com pena superior a 3 anos, provavelmente iniciaria em regime semiaberto, sem direito a substituição, mas isso foge do escopo imediato.)

Caso B – Crime do art. 2º, II da Lei 8.137/90 (deixar de recolher ICMS declarado): Considere um contribuinte que declarou corretamente o ICMS devido, mas **não efetuou o recolhimento** no prazo legal (hipótese do art. 2º, inciso II). Suponha que o valor em débito não seja muito alto e que o réu tenha confessado o delito durante a instrução.

- **1ª fase:** Pena abstrata do art. 2º é detenção de 6 meses a 2 anos. Circunstâncias judiciais: culpabilidade normal, dano ao erário mo-

derado (tributo devido relativamente baixo), personalidade sem desvios, etc. A única nota negativa leve poderia ser a duração – por exemplo, não pagou imposto por vários meses –, mas nada muito além do típico. Assim, fixa-se a **pena-base em 1 ano e 4 meses de detenção** (um ano e quatro meses), ligeiramente acima do mínimo de 6 meses, considerando a necessidade de reprovação pelo não pagamento reiterado de tributo.

- **2ª fase:** Identificamos a presença de uma **atenuante** relevante: a **confissão espontânea** do acusado (CP, art. 65, III, “d”), já que ele admitiu a falta de recolhimento em juízo, facilitando a apuração. Não há agravantes. As atenuantes, embora não permitam descer abaixo do mínimo legal, aqui servem para **reduzir a pena** dentro do intervalo possível. O juiz poderá reduzir algo como 1/6 da pena-base por essa confissão. Partindo de 1 ano e 4 meses (16 meses), $1/6 \approx 2,7$ meses. Assim, a **pena intermediária** ajustada fica próxima de **1 ano e 2 meses de detenção**. *(Para simplificar, podemos arredondar a pena intermediária em 1 ano e 2 meses.)*
- **3ª fase:** Verifica-se as causas especiais. No caso B, **não há majorantes do art. 12** aplicáveis – o crime não causou grave dano social, não envolve servidor público nem bens essenciais diretamente. Também não se aplica qualquer causa de diminuição especial (não é situação de delação premiada, pois era agente individual). Portanto, a **pena permanece 1 ano e 2 meses de detenção** como pena definitiva de prisão.
- **Multa:** Fixa-se a multa obrigatória. Suponha que pela menor gravidade, o juiz determine **60 dias-multa**. O valor do dia-multa, considerando que o réu é um pequeno empresário com dificuldade financeira (afinal não recolheu o tributo por falta de fundos), fixa-se próximo ao mínimo legal – imaginemos algo equivalente a 1/2 salário-mínimo por dia-multa. Resultado: multa básica = $60 \times 0,5$ salário = **30 salários-mínimos**. Avaliando o art. 10: como o ganho ilícito não foi elevado (ele deixou de pagar, por exemplo, R\$ 10 mil de ICMS) e 30 salários-mínimos já representam valor significativo para sua condição, **não há necessidade de ajuste pelo art. 10**. A multa definitiva permanece equivalente a **30 salários-mínimos** (se 1 salário = R\$1.320,00, seria R\$ 39.600,00). Assim, a pena final do Caso B: **1 ano e 2 meses de detenção, em regime inicial**

aberto (provável), substituída por restritiva de direitos cabível, e multa de 30 salários-mínimos.

(Obs.: A menção a regime aberto e substituição é extra-dosimetria, mas indicada para mostrar um caso real completo. Em concursos, o candidato deveria lembrar de indicar regime e substituição quando cabível, apesar de não fazerem parte das “três fases”, e sim da etapa final da sentença.)

Esses exemplos demonstram o cálculo “da mão na massa” que o estudante deve treinar. Note como cada fase é referida na fundamentação. Em um eventual exame, espera-se que o candidato saiba articular: *“pena-base de tantos anos por tais motivos; na segunda fase, atenuante X reduzindo para tanto; na terceira, causa Y aumentando para tanto; multa de tantos dias a tantos valor-dia, ajustada ou não pelo art. 10, totalizando X”*.

Checklist de Sentença – Dosimetria em Crimes Tributários

Para finalizar, segue um **quadro-resumo** em formato de **checklist** das etapas e pontos-chave que uma sentença condenatória (ou resposta de prova) deve contemplar ao dosar a pena em crimes da Lei 8.137/90. Este esquema serve como guia para não omitir nenhum elemento importante:

Etapas / Item	Verificação / Fundamentação Necessária
Tipo Penal e Preceito Secundário	Identificar o artigo violado (art. 1º, 2º, etc.) e expor a pena abstrata prevista (mínimo e máximo + multa). Isso delimita a atuação do juiz.
1ª Fase – Pena-Base	Analisar circunstâncias judiciais (art. 59 CP) estrategiaconcursos.com.br : culpabilidade, antecedentes, conduta social, personalidade, motivos, circunstâncias, consequências, comportamento da vítima. Destacar elementos do caso (p.ex. valor do tributo sonegado, sofisticação da fraude, duração da conduta). Fixar a pena-base dentro dos limites legais , motivando cada fator negativo ou positivo.
2ª Fase – Agravantes/Ate-nuantes	Verificar agravantes genéricas (CP art. 61-62) e atenuantes genéricas (CP art. 65-66). Mencionar expressamente se há ou não cada uma relevante (ex: confissão, reincidência, etc.). Ajustar a pena de acordo – lembrando de não ultrapassar os limites legais . Caso nenhuma se aplique, registrar que a pena permanece igual.

Etapa / Item	Verificação / Fundamentação Necessária
3ª Fase – Causas de Aumento/Diminuição	Aplicar majorantes do art. 12 da Lei 8.137/90 , se presentes, aumentando a pena em 1/3 até 1/2 conforme a gravidade específica (explicitar qual inciso do art. 12 e por quê – dano coletivo, servidor público, bem essencial). Aplicar minorantes , se cabíveis (ex: delação premiada, reduzindo 1/3 a 2/3). Indicar claramente a fração usada e o novo patamar da pena. Se múltiplas causas existirem, mencionar todas e calcular na ordem, obtendo a pena definitiva da prisão .
Pena de Multa – Dias-Multa	Fixar a quantidade de dias-multa (entre 10 e 360) adequada à gravidade do crime. Justificar brevemente com base no prejuízo causado, grau de reprovabilidade e capacidade econômica.
Pena de Multa – Valor do Dia	Fixar o valor de cada dia-multa (entre 14 e 200 BTN, atualizado) conforme a situação econômica do réu. Declarar um valor monetário (ou critério, ex: “1/30 do salário-mínimo por dia”) e fundamentar (ex: “réu de elevado poder aquisitivo, dia-multa fixado no máximo para efetiva prevenção”).
Pena de Multa – Art. 10 (Modulação)	Confrontar o total da multa calculada com o ganho ilícito e a condição do réu. Decidir se é necessário ajuste pelo art. 10: Reduzir até 1/10 se multa ficou excessiva (p.ex. crime de baixo proveito e multa desproporcional à renda do réu) ou aumentar até 10× se multa ficou insuficiente (p.ex. proveito milionário e multa pequena em comparação). Fundamentar a escolha (“insuficiência” ou “onerosidade excessiva” da multa original, ligado ao caso concreto). Se não for o caso de usar art. 10, afirmar que a multa mostr-se adequada, não sendo alterada .
Resultado Final	Declarar a pena final do réu: tempo de reclusão/de-detenção (em anos e meses), regime inicial de cumprimento conforme a quantidade de pena e Regras do CP, possibilidade ou não de substituição por penas restritivas de direitos (se preenchidos requisitos do CP, art. 44) e o valor total da multa em dias-multa (já com valor unitário e eventuais ajustes). Expor tudo de forma organizada, evitando cálculos obscuros.

Seguindo esse checklist, o aplicador do Direito (ou candidato em prova) poderá estruturar a dosimetria de forma lógica, completa e fundamentada. A abordagem **progressiva e positivista** – isto é, passo a passo conforme a lei e critérios objetivos – assegura decisões equilibradas e fiéis ao ordenamento, além de demonstrar comprometimento com a *legalidade* e a *segurança jurídica* na tributação penal. Em suma, **dosar a pena** em crimes tributários exige atenção a detalhes específicos (majorantes, multa diferenciada), mas com o roteiro acima em mãos, fica mais fácil “chechar” cada elemento necessário antes de concluir a sentença.

PROVA, ESTRATÉGIA PROCESSUAL E COMPLIANCE

Cadeia Probatória por Tipo de Crime Tributário

Nos crimes contra a ordem tributária, a obtenção e preservação das provas deve considerar a natureza de cada tipo penal. A Lei nº 8.137/1990 define vários delitos tributários, alguns de natureza **material** (dependem de resultado) e outros **formais** (de mera conduta). Essa distinção impacta a *cadeia probatória*, isto é, quais evidências são necessárias e em que momento se pode concluir pela existência do crime.

- **Crimes materiais (resultado)** – São aqueles em que a conduta deve acarretar a **supressão ou redução de tributo** para a consumação (ex.: art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90). Nesses casos, a prova central é o **resultado fiscal danoso** – ou seja, comprovar que determinado tributo deixou de ser pago ou foi pago a menor. Isso exige a constituição definitiva do crédito tributário correspondente. Assim, a cadeia probatória inicia na **fiscalização tributária**, com coleta de documentos (declarações fiscais, notas fiscais, livros contábeis) e identificação de discrepâncias que indiquem evasão. Por exemplo, um auditor fiscal pode confrontar notas fiscais de saída com os registros contábeis e constatar omissão de receitas. A seguir, é necessário o **lançamento tributário** para quantificar oficialmente o tributo suprimido. Esse lançamento – consubstanciado em auto de infração e eventual decisão administrativa final – servirá de base probatória no processo penal, confirmando o montante do tributo iludido. Frequentemente produz-se um **laudo pericial contábil** no inquérito criminal, no qual peritos examinariam a documentação fiscal e contábil para atestar a materialidade do crime (quanto foi sonegado). Em suma, nos crimes materiais a cadeia de provas passa pelas etapas: *dados brutos coletados pela fiscalização* → *documentos contábeis e fiscais apreendidos* → *cál-*

culo do tributo devido (lançamento) → laudo pericial confirmando a diferença tributária. Somente com esse encadeamento completo se tem a segurança jurídica para sustentar a existência do crime tributário material. Conforme a Súmula Vinculante 24 do STF, “**não se tipifica crime material contra a ordem tributária [...] antes do lançamento definitivo do tributo**”, razão pela qual a comprovação do resultado exige a decisão administrativa final.

- **Crimes formais (mera conduta)** – São aqueles em que a lei penal tutela o simples comportamento ilícito, independentemente de comprovar resultado de supressão de imposto. Exemplos: deixar de emitir nota fiscal obrigatória (art. 1º, V) ou deixar de recolher, no prazo legal, tributo **descontado ou cobrado de terceiro** (art. 2º, II da Lei 8.137/90). Nesses casos, a *cadeia probatória* foca na evidência da conduta em si. **Provas documentais diretas** costumam bastar: por exemplo, para o crime do art. 1º, V, a fiscalização pode lavrar auto de infração relatando uma venda concretizada sem nota fiscal, juntando depoimento do comprador e a falta do documento fiscal nos registros – aqui, não é necessário demonstrar o valor exato do tributo, pois o crime se consuma independentemente do resultado tributário. Já no caso do art. 2º, II (conhecido como **apropriação indébita tributária**), a prova central é que o agente **efetivamente cobrou ou descontou** o tributo de terceiros (por exemplo, ICMS embutido no preço ao consumidor, ou imposto de renda retido na fonte de funcionários) e **deixou de repassar** aos cofres públicos no prazo legal. Aqui, documentos como declarações fiscais entregues pelo próprio contribuinte reconhecendo o débito (p. ex. DCTF, GFIP no caso previdenciário) são fundamentais – tanto que a entrega da declaração confissante já **constitui o crédito tributário** dispensando providências adicionais do Fisco (Súmula 436 do STJ) –, bem como extratos e guias demonstrando a falta de recolhimento. Por se tratar de crime omissivo puro e formal, **não se exige lançamento definitivo** para a ação penal. A jurisprudência firmou que a simples conduta de não repassar os valores retidos já configura o ilícito, **desde que presente o dolo específico de se apropriar** desses valores. Assim, a cadeia probatória nesse crime tende a ser mais direta: *documentos contábeis e fiscais mostrando o desconto do imposto → comprovantes*

de não pagamento dentro do prazo → eventualmente uma perícia para confirmar os valores não recolhidos, mas sem necessidade de aguardar todo o processo administrativo (tratando-se de crédito já confessado pelo contribuinte).

- **Crimes funcionais e outros** – Há ainda delitos tributários praticados por **funcionários públicos** (art. 3º da Lei 8.137/90) e crimes contra a ordem *econômica e relações de consumo* (arts. 4º a 7º da Lei). Neles, a cadeia probatória pode envolver outros tipos de evidências. Por exemplo, no art. 3º, II (solicitar ou receber vantagem indevida para deixar de cobrar tributo), além de documentos, pode haver **prova testemunhal e interceptações** para flagrar a corrupção. Nos crimes contra consumidores (art. 7º da Lei 8.137/90), como vender mercadoria imprópria (art. 7º, IX) ou fraudar preços, a prova envolve **laudos periciais de qualidade de produtos**, autos de apreensão de mercadorias, etc., e a materialidade independe de questão contábil-tributária. Cada tipo penal, portanto, orienta qual prova pericial ou documental será indispensável: um crime de adulteração de produto exige laudo laboratorial; um crime de cartel (art. 4º, II) pode exigir análise econômica de mercado; já um crime de sonegação fiscal (art. 1º) requer auditoria contábil-fiscal. Em todos os casos, deve-se respeitar a **cadeia de custódia** das provas, preservando a autenticidade e integridade desde a obtenção na fiscalização até sua juntada no processo penal. Isso garante que documentos, livros e arquivos digitais não sejam adulterados, conferindo confiabilidade à prova. Em síntese, a **cadeia probatória** em crimes tributários inicia-se na seara administrativa (apurando fatos e quantificando tributos) e se completa na esfera penal com a confirmação técnico-pericial da fraude, variando os meios de prova conforme o delito (documentos, registros contábeis, laudos periciais, depoimentos testemunhais e até medidas cautelares como buscas e apreensões). Um exemplo ilustrativo: imagine que a empresa *Alpha* falsificou notas fiscais para acobertar vendas sem pagar ICMS. A fiscalização apreende essas notas e os livros contábeis; um perito posteriormente confirma que as numerações se repetem e não correspondem às notas fiscais autorizadas. Com base nisso, constitui-se o crédito sonegado e, ao final, tais provas documentais e periciais lastreiam a denúncia criminal por falsificação documental e sonegação.

Exemplos de Provas por Tipo de Crime Tributário

Tipo de Crime (Lei 8.137/90)	Natureza	Exemplos de Provas Principais	Observações
Art. 1º, I a IV – “ <i>Sonegação Fiscal</i> ” (omitir informação, fraudar fiscalização, falsificar documentos, etc.)	Crime material (exige supressão de tributo)	– Documentos fiscais e contábeis oficiais (declarações, livros) – Auto de infração e decisão administrativa final quantificando o tributo suprimido – Laudo pericial-contábil comprovando diferença tributária	Necessária a constituição definitiva do crédito tributário antes da ação penal (Súm. Vinc. 24). Materialidade delitiva = montante do tributo não pago.
Art. 1º, V – “ <i>Não fornecer nota fiscal obrigatória</i> ”	Crime formal (mera conduta)	– Auto de constatação fiscal (prova da venda sem nota) – Termos de depoimento de compradores ou do fiscal – Relatórios e fotos da fiscalização (se houver)	Dispensa comprovar valor de tributo específico sonegado. Consumação imediata na omissão da nota.
Art. 2º, II – “ <i>Apropriação indebita tributária</i> ” (não recolher tributo descontado/cobrado de terceiro)	Crime formal omisivo (mera conduta)	– Declarações fiscais do contribuinte indicando imposto retido (p.ex. DIRF, DCTF) – Guias de recolhimento não pagas (comprovantes de falta de pagamento) – Escrita contábil evidenciando o tributo devido em obrigações a pagar	Crédito tributário muitas vezes confessado pelo próprio sujeito (lançamento por homologação). Não requer lançamento de ofício; porém, exige dolo específico de não recolher (intenção de se apossar dos valores). STJ admite <i>excludente de culpabilidade</i> por crise financeira grave (vide seção 12.2).

Tipo de Crime (Lei 8.137/90)	Natureza	Exemplos de Provas Principais	Observações
Art. 3º – Crimes funcionais tributários (servidor)	Crime material (exige resultado, ex.: não lançamento indevido) ou formal , conforme inciso	– Documentos administrativos (processos fiscais extraviados ou atrasados) – Provas testemunhais e gravações (em caso de corrupção para não tributar) – Registros de acesso ou logs de sistemas (se servidor deixou de lançar intencionalmente)	Investigações complexas: podem envolver corregedorias, controladoria e MP simultaneamente. A materialidade às vezes depende de provar tributo não lançado por dolo do agente público.
Art. 4º e 5º – Crimes contra a Ordem Econômica	Em geral formaiss (ex.: formar cartel dispensa comprovação de elevação de preços)	– Contratos, atas e comunicações entre concorrentes (prova de ajuste ilícito) – Relatórios de órgãos de defesa da concorrência (CADE) – Análise pericial de mercado (para abuso de poder econômico)	Normalmente requer cooperação entre órgãos (Receita, CADE, Polícia). A prova pode incluir documentos apreendidos em buscas e e-mails demonstrando acordos de cartel.
Art. 7º – Crimes contra Relações de Consumo	Alguns materiais (ex.: vender produto impróprio – exige resultado de dano potencial à saúde), outros formaiss (ex.: deixar de baixar preços anunciados)	– Laudos técnicos/periciais (qualidade de produtos, medição de bombas de combustível para fraudes) – Documentação comercial (etiquetas de preço, notas de fornecedor para verificar preço real) – Denúncias e testemunhos de consumidores prejudicados	Muitos desses delitos admitem modalidade culposa (negligência), punida mais branda – p.ex., art. 7º, par. único. A prova deve apontar o nexo entre a conduta do fornecedor e a lesão ao interesse do consumidor (saúde, preço justo, informação veraz etc.).

Teses Defensivas Recorrentes em Crimes Tributários

No âmbito processual penal tributário, a defesa do acusado costuma valer-se de algumas **teses jurídicas frequentes** para buscar absolvição ou exclusão de culpabilidade. Apresentam-se a seguir as principais alegações defensivas e o entendimento jurisprudencial consolidado sobre cada uma:

- **Inexigibilidade de Conduta Diversa (Estado de Necessidade Financeira)** – Consiste em alegar que o acusado não tinha, nas circunstâncias, outro comportamento lícito disponível, excluindo-se assim a culpabilidade. Essa tese é comumente invocada no crime de *apropriação indébita tributária* (art. 2º, II da Lei 8.137/90), quando o empresário deixa de recolher tributos retidos (como ICMS cobrado do consumidor) por enfrentar grave crise econômico-financeira na empresa. A defesa argumenta que, para manter a atividade e pagar empregados, não houve alternativa senão usar aqueles recursos – faltando, portanto, a possibilidade de exigir conduta diversa. Os tribunais superiores já admitiram essa tese em situações excepcionais. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende ser **possível reconhecer a inexigibilidade de conduta diversa** nos crimes do art. 2º, II, **se comprovada nos autos a crise financeira extrema da empresa**, a ponto de inviabilizar o pagamento do tributo. Por exemplo, no AgRg no REsp 2.012.199/MG (5ª Turma, 25/10/2022), o STJ manteve decisão que absolveu gestores justamente por demonstrar que a falta de recolhimento decorreu de colapso financeiro além do controle deles. Importante frisar: essa excludente demanda prova robusta da situação de necessidade (balanços evidenciando prejuízos, faturamento insuficiente para custear tributos e despesas básicas, tentativas de obter crédito frustradas etc.). Caso contrário, o simples argumento de dificuldade financeira genérica não afasta a culpabilidade. Além disso, o reconhecimento costuma ser **casuístico** – avaliado caso a caso. Uma situação ilustrativa: *uma pequena fábrica teve 80% de queda nas vendas por uma calamidade regional; para não despedir todos os empregados, o sócio utilizou o valor do ICMS cobrado em algumas vendas para pagar salários, deixando de re-*

colher o imposto naquele período. Demonstrada documentalmente essa crise e a destinação dos recursos à sobrevivência da empresa, a jurisprudência pode isentar o sócio da pena, por entender que não era exigível conduta diversa. Em suma, a inexigibilidade funciona como **causa supralegal de exclusão de culpabilidade**, aplicada excepcionalmente quando a sobrevivência da empresa (ou outro valor maior) conflitou com o dever fiscal, tornando o ilícito compreensível do ponto de vista humano. Ressalte-se que essa tese, apesar de acolhida no STJ, **não é automática** e enfrenta certa resistência, pois pode acabar incentivando inadimplementos tributários sob alegação de dificuldade; por isso, exige prova cabal e normalmente não é acolhida se o não recolhimento do tributo for **contumaz** (reiterado) ou acompanhado de sinais de enriquecimento pessoal dos sócios.

- **Ausência de Dolo (Erro ou Boa-fé)** – Outra linha defensiva fundamental é argumentar que o acusado não agiu com o **dolo necessário** para caracterizar o crime. Os delitos tributários em questão são dolosos, exigindo vontade deliberada de suprimir/reduzir tributo ou de infringir a lei fiscal. Assim, se a defesa provar que a infração decorreu de erro, equívoco contábil ou **desconhecimento inevitável** de uma obrigação, pode afastar a tipicidade penal por falta de elemento subjetivo. Por exemplo, um contribuinte pessoa física pode omitir um rendimento na Declaração de Imposto de Renda por erro do contador, sem intenção de fraudar. Da mesma forma, uma empresa pode deixar de recolher um tributo novo por interpretação equivocada da lei, mas de forma transparente nos livros (hipótese de *erro de direito inevitável*, que excluiria o dolo). Nesses casos, a defesa busca demonstrar **boa-fé**: apresentar retificações efetuadas antes de qualquer fiscalização, evidências de que o valor não recolhido era irrisório comparado ao faturamento (sinalizando falta de intenção de vantagem), ou pareceres jurídicos que sustentavam a conduta do contribuinte (afastando dolo). A jurisprudência, alinhada ao princípio penal da culpabilidade, assesta que **erro de fato sobre elemento do tipo exclui o dolo**, e erro de proibição inevitável exclui a culpa (art. 21, CP). Contudo, cabe destacar que nos crimes tributários a linha entre planejamento elisivo lícito e fraude dolosa pode ser tênue; logo, essa tese

demanda suporte probatório convincente. Um exemplo verídico: um contribuinte foi acusado de crime do art. 1º, I (omitir informação em declaração) por não declarar certa conta bancária no exterior; comprovou-se que ele acreditava sinceramente que, por ser conta conjunta da esposa estrangeira, não precisaria declarar – tendo inclusive consultado um manual fiscal desatualizado. Reconheceu-se erro de compreensão da norma, afastando-se o dolo. Em suma, quando **falta a intenção** de suprimir tributo – seja por erro de cálculo, interpretação razoável (*erro de direito*) ou confiança em orientação oficial depois desfeita – o fato pode deixar de configurar crime, limitando-se às consequências administrativas (cobrança do tributo e multa).

- **Princípio da Insignificância (Ofensividade Mínima)** – Tese utilizada para alegar que a lesão causada ao bem jurídico (a arrecadação tributária) foi tão pequena que não justificaria a incidência do direito penal. Invoca-se o princípio da **bagatela**, comum em crimes patrimoniais de valor irrisório. Na seara tributária, entretanto, a aplicação desse princípio é tradicionalmente **restritiva**. Isso porque se entende que a sonegação, ainda que de pequeno valor, compromete a equidade fiscal e tem desvalor superior ao de um ilícito puramente privado, já que afeta a coletividade (verba pública). De todo modo, há precedentes considerando atípica a conduta quando o valor suprimido é inferior a certos patamares. Por exemplo, o STF já decidiu que o **não recolhimento esporádico de ICMS** devido, sem habitualidade, pode não configurar crime, especialmente se o valor é baixo, caracterizando mero inadimplemento eventual. Nesse julgado, a Corte condicionou o crime de apropriação de ICMS à **contumácia** (reiteração dolosa), entendendo que uma única falta de pagamento, isoladamente, não atingiria gravemente a ordem tributária. Ademais, há normativas administrativas que fixam valores mínimos para atuação penal: por exemplo, o Ministério da Fazenda já editou portarias orientando a não representação ao MP em débitos fiscais federais inferiores a determinado montante (historicamente cerca de R\$ 20.000,00, atualizado periodicamente), para concentrar esforços nos casos de maior lesividade. A defesa pode usar esses referenciais para argumentar que, se o próprio Fisco considera de baixa relevância

quantias menores, **falta justa causa** para ação penal. Contudo, deve-se ter cautela: **o STF não pacificou um “valor de corte” universal** para insignificância em crimes tributários, e tende a negar a aplicação do princípio quando se tratar de condutas fraudulentas (como uso de notas frias), mesmo de pequeno valor, por entender presente a periculosidade da conduta. Ou seja, admite-se insignificância mais facilmente em meros inadimplementos fiscais de pouco valor e sem fraude. Em síntese, embora seja possível sustentar a tese da bagatela em crimes tributários – especialmente alinhada aos princípios da intervenção mínima e fragmentariedade do Direito Penal –, seu acolhimento é excepcional. A segurança jurídica fiscal pesa no sentido de que **todos devem pagar tributo devido**, sem estímulo a “pequenas sonegações”. Logo, a insignificância só triunfará quando for evidente a inexpressividade da lesão e a ausência de qualquer intencionalidade dolosa significativa.

- **Pagamento do Tributo e Extinção da Punibilidade** – Talvez a **estratégia defensiva** mais efetiva e objetiva em crimes tributários seja promover o **pagamento integral do débito tributário** (principal e acessórios), de forma a extinguir a punibilidade. Trata-se menos de uma “tese” jurídica e mais de um mecanismo legal previsto expressamente em diversas normas tributário-penais. A ideia base é o *arrependimento eficaz*: se o agente quita o prejuízo aos cofres públicos, a necessidade da sanção penal seria afastada, privilegiando-se a obtenção do tributo. No Brasil, essa possibilidade teve evolução histórica pendular. A Lei nº 8.137/90, em sua redação original, continha o art. 14 dispondo que *extingue-se a punibilidade dos crimes dos arts. 1º a 3º quando o agente promove o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia*. Ou seja, se o acusado pagasse tudo antes de o Ministério Público oferecer a denúncia (peça inaugural do processo penal), ficaria isento de processo criminal. Todavia, esse benefício foi **revogado** em 1991 pela Lei 8.383/91, numa época marcada pelo rigor fiscal (“terrorismo fiscal”, como criticado por doutrinadores). Alguns anos depois, o pêndulo voltou: a Lei nº 9.249/95 restabeleceu a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento, em termos idênticos ao previsto originalmente, novamente exigindo quitação **antes do recebimento da denúncia**.

Desde 1995, portanto, vigora na ordem jurídica a previsão de que o pagamento integral do débito, até o momento em que a denúncia é aceita pelo Judiciário, impede a persecução penal. É o que dispõe o art. 34 da Lei 9.249/95 (norma especial sobre impostos federais, cuja aplicação foi estendida a todos os crimes tributários federais e estaduais por força de princípio da lei penal mais benéfica).

Além desse pagamento *pré-denúncia*, legislações posteriores criaram instrumentos de parcelamento e regularização que também impactam o curso da ação penal. O **Programa REFIS (Lei 9.964/2000)** previu que a inclusão do débito tributário no programa (isto é, o parcelamento da dívida) **suspende a pretensão punitiva do Estado** enquanto o contribuinte estiver adimplindo as parcelas, desde que a adesão ocorra antes do recebimento da denúncia. Se durante o parcelamento o Ministério Público já ofereceu a denúncia, o processo fica suspenso; e se o contribuinte **quitar integralmente** todos os tributos e multas parcelados **antes do recebimento da denúncia**, a punibilidade é extinta (art. 15, §3º, Lei 9.964/2000). Observa-se que, nesse REFIS inicial, mantiveram-se os marcos do “antes da denúncia” para extinção; após a denúncia, o parcelamento apenas suspende o processo, sem extinção até que haja pagamento total. Posteriormente, o **PAES (Refis II, Lei 10.684/2003)** trouxe regra semelhante, mas **sem prazo determinado** para quitação: incluiu também débitos de contribuições previdenciárias (crimes dos arts. 168-A e 337-A do CP) e dispôs que, se a pessoa jurídica relacionada efetuar o pagamento integral dos débitos tributários parcelados (a qualquer tempo, ainda que após a denúncia), a punibilidade será extinta. Ou seja, a lei de 2003 eliminou a restrição temporal, permitindo que mesmo após iniciada a ação penal, o adimplemento total pudesse encerrar o caso (o §3º do art. 9º da Lei 10.684/03 não condicionou o pagamento a ser prévio à denúncia). Esse panorama normativo mostra uma **política criminal de favorecimento à cobrança em detrimento da punição**: privilegia-se receber o tributo devido ao invés de prosseguir no litígio criminal. Atualmente, a conjugação dessas normas e entendimentos permite afirmar que, **sempre que o sujeito passivo quitar ou parcelar e depois quitar o tributo devido antes da condenação definitiva**, terá forte argumento para ver extinta sua punibilidade. Inclusive, a Súmula 554 do STJ sintetiza: **“O pagamento integral do débito tributário, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90”**. E o STF já assentou que tal causa de extinção, por ser matéria de direito penal material benéfico, retroage em favor de réus mesmo de fatos anteriores a 1995 (ultratatividade da lei mais benígna).

Estratégia processual: Diante disso, uma defesa bem orientada procurará, sempre que possível, **regularizar o débito fiscal** pendente. Se o caso ainda está na fase de inquérito ou denúncia não recebida, a quitação encerrará o caso de plano. Mesmo se já recebida a denúncia, a defesa pode pleitear a suspensão do processo pelo parcelamento (se legislação específica permitir) ou negociar com a acusação a aplicação dos princípios da oportunidade controlada (por exemplo, propondo acordos de não persecução penal, recentemente admitidos no ordenamento, condicionados ao pagamento do débito). Em síntese, pagar o tributo é a “linha de defesa” mais objetiva: reconcilia o agente com o Fisco e, por expressa opção legislativa, **afasta a necessidade punitiva**. Essa solução coaduna-se com a orientação liberal de que o Direito Penal deve ser *ultima ratio*: se o bem jurídico (no caso, o erário) foi recomposto, a pena criminal tornar-se-ia dispensável. Por fim, vale lembrar que caso o pagamento ocorra apenas **após transitada em julgado a condenação**, não há previsão legal de extinção da punibilidade – poderá, no máximo, ser arguido em sede de execução da pena para pleitear graça ou indulto, mas não extingue automaticamente a condenação. Portanto, **o tempo é crucial**: a defesa deve viabilizar a quitação o quanto antes, preferencialmente durante a esfera administrativa ou no início da ação penal.

- **Contestação do Lançamento e Nulidades** – Uma vertente defensiva correlata envolve atacar o **lançamento tributário subjacente**. Se o auto de infração que gerou o crédito tributário for anulado na esfera administrativa ou judicial (por vício de procedimento, decadência, erro de cálculo, etc.), a base da acusação penal (especialmente em crimes materiais) ruirá, já que deixará de haver tributo definitivamente constituído. Assim, estratégias como impetrar mandado de segurança ou ação anulatória fiscal em paralelo ao processo criminal podem ser adotadas. A defesa busca ganhar tempo e talvez obter decisão anulando o débito, para então alegar ausência de materialidade do crime. Entretanto, é preciso ponderar que a independência entre instâncias administrativa e penal tem limites: embora o **mérito do lançamento** repercuta no crime material (sem tributo, não há crime), as instâncias podem divergir em aspectos formais. Ainda assim, é prática comum o processo penal ficar **suspenso até o fim da discussão administrativa**, por força inclusive do art. 83 da Lei 9.430/96 (que veda a representação fiscal antes da decisão final). Logo, a defesa pode requerer a

suspensão do processo criminal com base na pendência do julgamento administrativo do tributo – e caso ao final o contribuinte seja absolvido administrativamente (por não ter ocorrido a infração tributária), tal resultado faz desaparecer o suporte fático do crime. Além disso, eventuais **nulidades na obtenção de provas** durante a fiscalização podem ser arguidas (p. ex., busca e apreensão de documentos fiscais sem mandado ou sem observância da cadeia de custódia adequada). Se uma prova-chave da acusação for declarada ilícita ou imprestável, isso enfraquece o conjunto probatório, podendo conduzir à absolvição por insuficiência de provas. Por fim, mencione-se a tese do **bis in idem**: a defesa pode alegar que punir o contribuinte criminalmente após tê-lo punido com multa fiscal seria dupla punição pelo mesmo fato. Todavia, essa alegação em regra não prospera nos tribunais, pois entende-se que a multa administrativa (de natureza tributária) e a pena criminal são esferas autônomas de sanção, visando finalidades distintas – não configurando bis in idem vedado. Somente se houvesse identidade de partes e sanção de mesma natureza é que o bis in idem seria reconhecido, o que não ocorre aqui (a multa fiscal é considerada prestação patrimonial, não “pena” criminal). De todo modo, a defesa pode explorar circunstâncias de **dupla valoração excessiva**, por exemplo, apontando que a multa fiscal já foi de valor extremamente elevado (punitiva) e pedindo ao Judiciário que leve isso em conta para, ao menos, reduzir a pena criminal dentro do princípio da proporcionalidade.

As teses defensivas em crimes tributários oscilam entre argumentos **formalistas** (falta de condição objetiva, nulidades processuais) e **material-principiológicos** (insignificância, inexigibilidade, ausência de dolo). Todas convergem, porém, em dar efetividade a garantias do Direito Penal Liberal: exigência de conduta dolosa e reprovável, mínima intervenção penal nos conflitos tributários e prevalência de soluções menos gravosas quando o interesse fiscal puder ser satisfeito de outra forma. A jurisprudência do STF e STJ, de modo geral, alinha-se a esses postulados: não admite criminalização precipitada antes do lançamento definitivo, exige dolo específico e reiteração para configurar certos crimes, e incentiva a reparação do dano mediante extinção da punibilidade pelo pagamento. Tais diretrizes, devidamente manejadas pela defesa, compõem uma verdadeira *estratégia processual* na prática forense tributária.

Fluxo do Procedimento: Fiscalização → Lançamento → Representação → Ação Penal

A persecução de crimes tributários perpassa tanto a esfera administrativa-fiscal quanto a esfera judicial-penal. É essencial compreender o **fluxo de atuação** desde o início da fiscalização até o eventual processo criminal, inclusive para mapear *checklists* de providências e pontos de risco em cada etapa. A seguir descreve-se esse itinerário, passo a passo:

1. **Fiscalização Tributária (Investigação Fiscal)** – O ponto de partida geralmente é uma ação fiscal conduzida pelo Fisco (União, Estado ou Município, conforme o tributo). Essa fiscalização pode ser motivada por critérios de gerenciamento de risco (indicadores de fraude, cruzamento de dados que apontem inconsistências – e.g. sistema *SPED* identificando notas emitidas sem contrapartida de recolhimento) ou por denúncia de terceiros, entre outras fontes. Os auditores fiscais, no exercício do poder de polícia administrativa, realizam **diligências**: intimam o contribuinte a apresentar livros e documentos, efetuam visitas *in loco*, examinam declarações. Nesta fase, **constitui-se o acervo probatório inicial**: todo documento obtido (notas fiscais, balanços, bases de dados) e constatação feita (diferença de estoque não justificada, por exemplo) deve ser registrado em termos e relatórios. É crucial o fiscal seguir um **checklist procedural** para validade das provas: por exemplo, lavrar termo de início de fiscalização, respeitar o direito ao contraditório em intimações, formalizar a apreensão de documentos mediante auto circunstanciado – garantindo assim que a prova colhida não seja posteriormente questionada por irregularidade. *Risco*: se a fiscalização não observa as formalidades (v.g., cópia de arquivos contábeis sem autorização ou sem consentimento quando exigível mandado), pode contaminar a prova. Nessa etapa, caso o fiscal identifique indícios claros de crime (como documentos falsos), poderá, **desde já, comunicar às autoridades competentes** – contudo, a legislação impõe restrições temporais a essa comunicação, como veremos adiante.

2. Constituição do Crédito Tributário – Ao final da auditoria, se constatadas infrações tributárias, o Fisco formaliza o **lançamento** do tributo devido, acrescido de multa e juros, por meio de um **Auto de Infração** ou Notificação de Lançamento. Inicia-se assim um processo administrativo-fiscal, no qual o contribuinte é citado para pagar ou impugnar. Essa constituição do crédito é fundamental: nos crimes que exigem resultado (supressão de tributo), ela fornece a quantificação oficial do dano. Conforme o art. 83 da Lei 9.430/1996, a autoridade fazendária **deve aguardar a decisão final na esfera administrativa** sobre o crédito tributário antes de enviar representação ao Ministério Público. Trata-se de positivamente legal do que a experiência já recomendava: evitar acusação penal baseada em crédito instável, que pode ser reduzido ou cancelado em recurso administrativo. Dessa forma, após a autuação fiscal, o sujeito passivo pode apresentar **defesa administrativa** (impugnação) e, em caso de decisão de primeira instância fiscal desfavorável, recursos às instâncias superiores (Conselhos de Contribuintes ou Tribunal Administrativo). Durante todo esse trâmite, **fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário** (art. 151, III, CTN), e igualmente não se efetiva a comunicação para fins penais. *Risco*: aqui reside o famoso “drama” dos prazos: a administração tributária precisa conduzir o processo com celeridade, pois embora a prescrição penal fique suspensa durante eventual REFIS (parcelamento), não há suspensão expressa da prescrição penal durante a pendência do processo administrativo comum. A Súmula Vinculante 24 impede a tipificação do crime material antes do lançamento definitivo, mas **não impede o relógio prescricional de correr** em abstrato. Assim, se a esfera administrativa demorar demais, corre-se o risco de, ao final, o crime já estar prescrito. Para mitigar isso, o Ministério Público e o Judiciário entendem, em alguns casos, que a punibilidade nem chega a surgir antes do lançamento final (logo, o termo inicial da prescrição seria a decisão administrativa final). De toda forma, é recomendável que o Fisco atue dentro de prazos razoáveis, e a defesa do contribuinte, se for inocente, tem interesse em resolver logo; se for culpado e quiser ganhar tempo, pode usar manobras protelatórias administrativas – um *risco* para a eficácia penal.

3. **Representação Fiscal para Fins Penais** – Uma vez **esgotadas as instâncias administrativas** com decisão final confirmando a exigência do crédito (ou seja, o tributo sonegado ficou definitivamente constituído), a autoridade fiscal elabora a **Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP)**. Esse documento reúne os elementos comprobatórios da infração penal apurada, como cópia do auto de infração, do relatório fiscal, das provas coletadas, e uma descrição sucinta dos fatos que configuram crime. Nos termos do art. 83 da Lei 9.430/96, a representação **será encaminhada ao Ministério Público** somente após a decisão administrativa final. Cabe frisar: a RFFP é enviada mesmo que o crédito tenha sido pago após a autuação (pois o pagamento extingue a punibilidade, mas a notícia do crime em tese é comunicada; na prática, porém, se o débito foi pago tempestivamente, o próprio Fisco pode deixar de representar por já saber da extinção – a depender dos procedimentos internos). *Checklist:* a RFFP deve conter: identificação dos sujeitos (empresa, sócios), dispositivo penal infringido, montante do tributo suprimido, circunstâncias (como a conduta fraudulenta utilizada) e provas anexas. A exatidão e completude da representação são vitais para o sucesso da fase penal; um relatório mal feito pode levar o MP a arquivar de plano o caso por falta de justa causa. *Risco:* algum **hiato probatório** entre o que foi apurado administrativamente e o que exige o tipo penal. Ex.: o auto de infração pode ter imputado multa por omissão de receita, mas se não explicitar qual conduta dolosa houve (falsificação de nota? Caixa 2?), a representação penal pode ficar genérica. Por isso, a coordenação entre o órgão fiscal e o MP é importante – em muitos estados existem comissões ou protocolos de comunicação que padronizam as RFFPs. Convém ressaltar que, embora qualquer pessoa possa levar notícias de crime tributário ao MP (até mesmo o contribuinte concorrente, ou um cidadão via denúncia anônima), na prática o MP valoriza muito a representação formal do Fisco, pois ela vem embasada em prova técnica. Inclusive, a Súmula 609 do STF (antiga, da época da lei de 1965) já afirmava ser a ação penal por sonegação **pública incondicionada**, independente de representação do Fisco – mas a evolução legal e a SV 24 acabaram por condicionar a viabilidade da ação à constituição do crédi-

to. Hoje, entende-se que o MP *pode*, em tese, iniciar ação penal mesmo antes do fim do processo administrativo (se obtiver provas por outros meios), mas isso raramente ocorre, até porque faltaria condição para tipificar o crime material. Logo, a RFFP é o gatilho formal habitual para instaurar a etapa criminal.

4. **Inquérito Policial ou Procedimento Investigatório Criminal (PIC)** – Recebida a representação fiscal, o Ministério Público a analisa. Frequentemente, ele requisita a instauração de **Inquérito Policial** para aprofundar a investigação de aspectos penais: por exemplo, ouvir testemunhas (funcionários da empresa, fornecedores), periciar documentos para confirmar se há falsificação, levantar eventuais bens ocultos dos envolvidos (no caso de lavagem ou preparação para recuperação de ativos), etc. Em alguns casos, o próprio MP pode conduzir um **PIC** (Procedimento de Investigação Criminal) em vez de mandar à polícia, dado que o MP tem poder de investigação direta. O objetivo dessa fase é **transformar a prova administrativa em prova penal**. A fiscalização foca no crédito tributário; já a investigação criminal foca na autoria e culpabilidade do agente. Assim, se no processo administrativo o contribuinte era tratado como sujeito passivo da obrigação, agora ele é investigado como possível autor de crime, com garantias penais como direito ao silêncio (diferentemente da obrigação de fornecer documentos na fase fiscal). A polícia ou MP poderão ouvir informalmente os acusados (que não são obrigados a responder), e **formular laudos periciais** criminais. Por exemplo, é comum nomear um perito criminal federal para fazer um **laudo técnico-contábil-financeiro** confirmando o valor do tributo evadido e descrevendo a mecânica da fraude – laudo esse que serve como prova pericial no processo penal, distinto do relatório fiscal (embora na prática muitas vezes o laudo aproveite os cálculos do auditor). Poderão ainda ser realizadas **medidas cautelares**: buscas e apreensões na empresa ou residência, se houver suspeita de que documentos relevantes não foram entregues ao Fisco; quebras de sigilo bancário e fiscal (com autorização judicial), para mapear a movimentação financeira – essas diligências ajudam a comprovar, por exemplo, o *dolo* de ocultar receitas (quando extratos bancários mostram entradas muito superiores às declaradas). *Risco*: um ponto crítico é **não duplicar in-**

devidamente o lançamento fiscal: a investigação penal não pode recalcular o tributo devido de forma diferente do que ficou decidido administrativamente, sob pena de violar a coisa julgada administrativa ou insegurança jurídica. O laudo criminal deve se ater aos valores já apurados, salvo se descobrir crimes fiscais autônomos não captados no auto de infração original (ex.: durante a investigação penal de um ano específico, descobrir fraude em outro ano ainda não lançado – aí sim poderia motivar uma nova autuação fiscal separada). De toda forma, a coordenação entre esferas é necessária para que a prova colhida seja coerente.

5. **Denúncia do Ministério Público** – Concluída a investigação com elementos suficientes de autoria e materialidade, o Ministério Público Federal (se tributo federal) ou Estadual (se tributo estadual/municipal) oferece a **denúncia**, que é a peça acusatória inicial do processo penal. Nela, o MP descreve os fatos criminosos, enquadra nos tipos penais correspondentes (por exemplo, “suprimir ICMS mediante omissão de receitas, conduta do art. 1º, II, da Lei 8.137/90”) e arrola as provas principais coletadas (documentos, laudos, testemunhas). *Checklist*: o MP deve verificar se todas as condições estão presentes: (i) crédito tributário definitivamente constituído (nos crimes materiais) – aqui ele geralmente menciona a data da decisão administrativa final; (ii) não extinção da punibilidade – confirmar que não houve pagamento integral ou parcelamento regular até aquela fase; (iii) dolo evidente e provas suficientes de autoria – já que a ação penal é pública incondicionada, mas requer justa causa (prova da materialidade e indícios de autoria). Cumpridos esses requisitos, a denúncia é ajuizada perante o **Juiz Criminal competente**. Caso contrário, o MP poderá **promover o arquivamento** do caso (por exemplo, se entender que o fato é atípico à luz de alguma tese – como insignificância – ou falta prova do dolo). *Risco*: a pressa é inimiga nessa hora – se o MP denunciar sem prova robusta do elemento subjetivo (p. ex., só com prova do crédito tributário em si, mas nada que ligue o administrador à fraude), corre o risco de uma absolvição por insuficiência de provas. Daí a importância do inquérito bem feito. Por outro lado, se o MP demorar demais após receber a RFFP, pode ocorrer prescrição (lembrando que após o lançamento final, a prescrição penal volta

a correr plenamente). Assim, há um equilíbrio a se buscar entre celeridade e completude probatória.

6. **Processo Penal e Julgamento** – Recebida a denúncia pelo juiz (verificada a adequação formal e material), instaura-se o **processo criminal**. O réu é citado e pode apresentar resposta escrita e preliminares. Segue-se a **instrução**: audiência para ouvir testemunhas de acusação e defesa, interrogatório do acusado (que pode optar por falar ou não). Documentos e laudos periciais são juntados. Na fase judicial, a prova produzida no inquérito é submetida ao contraditório. Por exemplo, o perito do laudo contábil poderá ser questionado em audiência pelas partes; o auditor fiscal que fez a autuação pode depor como testemunha técnica, explicando a fraude apurada; testemunhas de defesa podem alegar que o réu não tinha envolvimento direto na contabilidade, etc. Um ponto importante: muitas vezes, a **discussão técnica tributária reaparece** no processo penal – a defesa pode trazer perito assistente para contestar o valor do tributo evadido, ou alegar que determinada operação não gerava imposto (questão de incidência). Nessa seara, os juízes criminais tendem a confiar no decidido administrativamente (princípio da verdade fiscal estabelecida), mas ainda assim permitem certo debate técnico, desde que não contrarie coisa julgada administrativa. Ao final da instrução, vêm os memoriais e a **sentença**. O juiz, para condenar, precisa estar convencido além da dúvida razoável de que houve o fato típico e o réu agiu com dolo. Caso haja dúvida fundada – por exemplo, documentos contraditórios sobre se o réu teve intenção fraudulenta –, absolve-se (princípio *in dubio pro reo*). Se condenar, o juiz fixará a pena conforme os parâmetros legais (reclusão ou detenção mais multa penal), podendo reconhecer atenuantes, como a **confissão espontânea** ou mesmo o arrependimento posterior (CP, art. 16) se houver pagamento parcial do dano após o crime. Em alguns casos, havendo pagamento integral durante o processo, o juiz já declara extinta a punibilidade na sentença, citando a lei 9.249/95. *Risco*: um **risco procedimental** ocorre se não for obedecido o devido processo legal; por exemplo, se a denúncia for baseada exclusivamente em prova emprestada do processo administrativo sem confirmação em juízo, a defesa pode pedir sua desconsideração. Também é possível arguir nu-

lidade se a representação fiscal não foi enviada pela autoridade competente (digamos, foi enviada antes da hora, violando o art. 83 da Lei 9.430/96). Contudo, a jurisprudência do STF mitigou isso ao dizer que essa regra vincula a administração, não necessariamente impedindo o MP de agir se obtiver as provas por outros meios. Ainda assim, a defesa pode invocar eventuais atropelos de fases para tentar invalidar o processo (embora raramente tenha êxito se a materialidade do crime está comprovada). Ao término, da sentença cabe apelação, etc., mas encerrado o trânsito em julgado e não havendo causa extintiva, cumpre-se a pena ou as medidas alternativas cabíveis (prisão, regime aberto, penas restritivas de direitos, conforme o caso).

Em todo esse fluxo, dois **vetores** se sobressaem: a necessidade de **segurança jurídica** (não criminalizar sem certeza do crédito devido) e a busca por **efetividade** (evitar que fraudes tributárias fiquem impunes por demora excessiva). A coordenação entre Fisco e órgãos penais é crucial para equilibrar esses vetores.

Programas de Integridade Fiscal e Consumerista: Prevenção e Governança

Diante da complexidade da legislação tributária e da severidade das sanções (multas elevadas e penas criminais), as organizações têm investido em **Programas de Integridade**, também conhecidos como programas de *compliance*. Esses programas consistem em **sistemas internos de controle e ética empresarial** destinados a assegurar o cumprimento das normas legais e regulamentares aplicáveis, incluindo as obrigações tributárias e de defesa do consumidor. A implementação de um robusto *compliance* fiscal e consumerista funciona como mecanismo de **prevenção de tipicidades** – ou seja, evita que a conduta de empregados e administradores descambe em ilícitos penais – e reforça a **governança corporativa**, na medida em que insere a cultura de legalidade e gestão de riscos na estrutura da empresa.

No campo **tributário**, o *compliance* fiscal abrange um conjunto de práticas para garantir que a empresa honre corretamente suas obrigações prin-

cipais (pagamento de tributos) e acessórias (declarações, escrituração, emissão de documentos fiscais). Entre os elementos centrais de um programa de integridade fiscal, segundo diretrizes de órgãos como a Controladoria-Geral da União (CGU), incluem-se: **Auditoria Interna** frequente dos procedimentos fiscais; existência de **códigos de conduta tributária** claros; **treinamento contínuo** dos colaboradores do departamento fiscal sobre as normas tributárias atualizadas; **canais de denúncia internos** que permitam aos funcionários reportar irregularidades ou pressões para fraude; mecanismos de **due diligence** em planejamentos tributários (para assegurar que otimizações não ultrapassem a linha da ilicitude); e **ação coercitiva interna** (medidas disciplinares) contra eventuais desvios. Em essência, a empresa adota controles para que erros ou fraudes fiscais sejam detectados e corrigidos internamente antes de se tornarem violações legais. Por exemplo, um *compliance officer* ou um comitê de impostos revisa periodicamente as apurações de tributos, confere se as notas fiscais de saída estão sendo emitidas e registradas corretamente, monitora discrepâncias entre estoques e vendas (sinal de vendas não faturadas), e assegura o envio de obrigações acessórias (SPED, declarações) nos prazos. Se identificar algum **ponto de não-conformidade**, a área de *compliance* toma ações imediatas: orienta a retificação de declarações, providencia o recolhimento de tributo complementar (a fim de evitar constituição de débito em auto de infração), ou comunica à alta direção para avaliação de autodenúncia ao Fisco. Essa postura proativa não apenas previne multas como também **afasta a configuração do dolo penal** – afinal, se a própria empresa busca corrigir o erro, dificilmente se poderá atribuir-lhe intenção de fraudar. Nesse sentido, programas de *compliance* efetivos concretizam os princípios do **Estado de Direito e da boa-fé objetiva** na esfera tributária: a empresa demonstra compromisso em cumprir a lei, e eventuais deslizos tendem a ser tratados como equívocos a sanar, não fraudes deliberadas, alinhando-se à visão liberal de que o estímulo à conformidade voluntária é preferível à punição estatal.

Do ponto de vista de **governança corporativa**, o *compliance* fiscal também agrega valor ao negócio. Investidores, sócios e *stakeholders* passam a ter confiança de que a empresa não sofrerá passivos ocultos gigantescos por sonegação nem será envolvida em escândalos fiscais. Um exemplo prático: grandes companhias abertas instituem comitês de auditoria que incluem o acompanhamento da “*tax compliance*”, analisando relatórios de consultorias externas que fazem varreduras nas apurações tributárias da companhia.

Com isso, eventuais contingências tributárias são mensuradas e reportadas de forma transparente (nos balanços, notas explicativas), evitando surpresas. Ademais, empresas com histórico de *compliance* satisfatório podem pleitear regimes facilitados junto ao Fisco – existe no Brasil a ideia de “**compliance cooperativo**” ou “**contribuinte conformado**”, em que a Receita Federal concede tratamento diferenciado (menos frequência de fiscalização, ou despacho aduaneiro expresso, etc.) a quem demonstra alto grau de conformidade. Um protótipo disso é o programa “Pró-Ética” da CGU (embora voltado à anticorrupção, o conceito se estende à conformidade legal ampla). Alguns fiscos estaduais, como São Paulo com o programa “Nos Conformes”, buscam ranquear os contribuintes por grau de conformidade, criando um ambiente em que ter um programa de integridade fiscal robusto torna-se um **ativo reputacional e competitivo**.

No campo **consumerista**, os programas de integridade visam assegurar que a empresa respeite o Código de Defesa do Consumidor (CDC) e demais normas de proteção nas suas relações de consumo, prevenindo atos que poderiam configurar crimes ou infrações. Lembre-se que a própria Lei 8.137/90 tipifica crimes contra as relações de consumo (art. 7º) como vender produto impróprio, entregar mercadoria em quantidade inferior à anunciada, elevar preços sem justa causa ou através de combinações, dentre outros. Uma empresa comprometida com *compliance* consumerista adotará medidas como: **controle de qualidade rigoroso** de produtos (para evitar colocar no mercado produto corrompido ou vencido, o que seria crime pelo art. 7º, IX); **verificação metrológica** periódica (e.g., postos de combustíveis calibrando bombas para não lesar consumidores, supermercados checando balanças); **transparência publicitária** e revisão jurídica de propagandas (evitando publicidade enganosa que pode incorrer no art. 7º, VII da lei, ou também ser crime pelo CDC art. 67); implementação de um **canal de atendimento ao consumidor eficaz** e procedimentos de *recall* imediatos quando há suspeita de risco no produto. Além disso, treinamento dos funcionários de vendas e pós-venda sobre os direitos do consumidor (ex.: política de troca, informações claras sobre produtos). Um case ilustrativo: uma rede de alimentos implantou o HACCP (sistema de análise de perigos e pontos críticos de controle) em toda a cadeia de produção e um laboratório interno que analisa amostras de cada lote. Com isso, garantiu padrões sanitários estritos – de modo que a chance de vender alimento estragado (crime) reduz drasticamente. Simultaneamente, tem um código de conduta que proíbe práticas como “maquiar

preço” ou “empacotar 900g e vender como 1kg”, e audita periodicamente se tais fraudes estão ocorrendo. Esse tipo de iniciativa previne tanto sanções administrativas dos PROCONs quanto responsabilidades penais.

Um benefício colateral de programas de integridade é a **mitigação de penas e responsabilidades** caso ainda assim alguma infração ocorra. No Direito Penal Empresarial moderno, discute-se a ideia de “*due compliance defense*”: se a empresa possuía um *compliance* efetivo e, a despeito disso, um funcionário desviou-se das normas e cometeu uma fraude isolada, essa existência do programa poderia ser considerada em favor da organização ou dos administradores na dosimetria da pena, demonstrando que não houve culpa de organização (foi um ato à revelia dos controles). No Brasil, a legislação anticorrupção (Lei 12.846/2013) já prevê a atenuação de penalidades administrativas para empresas com programas de integridade efetivos. Em âmbito penal tributário, embora não haja previsão legal expressa de diminuição de pena por *compliance*, é possível ao juiz valorar positivamente, por exemplo, o fato de o réu ter procurado espontaneamente sanar o dano (o que está ligado à cultura de *compliance*) como circunstância atenuante genérica (art. 66 do CP) ou mesmo como índice de menor reprovabilidade da conduta. Ademais, a existência de *compliance* pode evitar o enquadramento da pessoa jurídica em ilícitos administrativos graves que repercutem penalmente – por exemplo, uma empresa que mantém boa-fé nas relações de consumo talvez evite práticas que seriam consideradas crimes contra a economia popular ou contra consumidores.

Sob a ótica de um **Estado mais liberal e descentralizado**, incentiva-se que as próprias empresas adotem **autorregulação responsável**. O *compliance* é expressão disso: é o setor privado, por iniciativa própria, criando mecanismos de controle que complementam a fiscalização estatal. Essa autorregulação reduz a necessidade de intervenção penal – consonante com o princípio da intervenção mínima e com a ideia de que a ordem econômica e tributária pode ser protegidas, em primeiro lugar, por **governança corporativa e ética empresarial**. Quando os agentes econômicos aderem voluntariamente a padrões elevados de integridade, o Direito Penal incide apenas como último recurso, para aqueles que fogem à linha. Esse é um modelo almejado de cooperação público-privada: **Fisco e empresas em conformidade**. Inclusive, organismos internacionais e estudos comparados mostram que um ambiente de *compliance* difuso aumenta a arrecadação espontânea e reduz disputas judiciais, libertando recursos públicos para áreas essenciais – objetivo caro a uma visão liberal de eficiência estatal.

Por fim, vale reforçar que *compliance* não significa infalibilidade, mas sim compromisso contínuo. Ele deve ser **estruturado, aplicado e monitorado continuamente**, com apoio da alta administração da empresa e adequação ao porte e risco do negócio. **Cultura organizacional** é palavra-chave: não adianta ter um código bonito no papel se a liderança dá maus exemplos ou pressiona por metas “a qualquer custo”. Programas efetivos criam um ambiente em que cumprir a lei é um valor da empresa – e não um entrave. O resultado, do ponto de vista penal, é duplo: (a) reduz drasticamente a chance de ocorrência de crimes tributários ou contra consumidores, pois os sistemas internos já barram ou desencorajam condutas potencialmente ilícitas; (b) se, ainda assim, um delito ocorrer, tende a ser identificado rapidamente e cessado (limitando danos) ou reparado (pagamento do tributo, indenização ao consumidor lesado), possivelmente evitando ou minimizando a resposta penal.

Os programas de integridade fiscal e consumerista representam a **frente preventiva e de governança** no combate às infrações tributárias e de consumo. Aliam-se à ideia de **supremacia da legalidade** – cada obrigação atendida é um crime a menos – e concretizam na esfera empresarial os princípios da **segurança jurídica** (reduzindo riscos e imprevistos) e da **responsabilidade ética** perante Fisco e consumidores. Num contexto de legislação complexa e carga tributária elevada, o *compliance* auxilia as empresas a navegarem pelas obrigações de modo correto, evitando tanto prejuízos financeiros quanto a mancha de uma persecução criminal.

Como professor e jurista, nota-se que fomentar a integridade voluntária é preferível a ampliar a coerção: um setor privado consciente e probo é a melhor defesa contra delitos econômicos, permitindo que o Direito Penal atue apenas quando realmente necessário, nos casos de franca má-fé. Trata-se, portanto, de um investimento em **governança** que beneficia a todos – empresa, Estado e sociedade.

CRIMES TRIBUTÁRIOS E JURISPRUDÊNCIA APLICADA (LEI Nº 8.137/90)

Súmula Vinculante 24 do STF e a Necessidade de Lançamento Definitivo

A Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal estabelece que *“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”*. Em outras palavras, os **crimes materiais** de sonegação fiscal definidos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90 – que descrevem condutas como **omitir informações ao Fisco, fraudar a fiscalização tributária ou emitir documentos fiscais falsos** para suprimir ou reduzir tributos – **somente se configuram após a constituição definitiva do crédito tributário** na esfera administrativa.

Essa orientação consolidada decorre do entendimento de que, **antes do encerramento do processo administrativo-fiscal**, não há certeza jurídica quanto à existência e ao valor do tributo supostamente sonegado. O próprio STF, ainda antes da edição da súmula, já decidira que *“enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90”*, esclarecendo que **até então inexistente exigibilidade reconhecida (o *an debeatur*) e determinação do valor devido (*quantum debeatur*), o que torna a conduta atípica do ponto de vista penal**. Nas palavras do Min. Celso de Mello, autor da proposta da súmula, a persecução penal sem o prévio lançamento definitivo seria *“prematura, abusiva e destituída de justa causa”*, pois ainda pende julgamento definitivo sobre a obrigação tributária.

Efeitos e casos leading cases: A aprovação da Súmula Vinculante 24 em 2009 baseou-se em diversos *leading cases* do STF, dentre os quais o **HC 81.611/DF (2003)** e a **Pet 3.593/SP (QO, 2007)**, que firmaram esse entendimento garantidor do devido processo legal tributário. Desde então, **denúncias penais oferecidas antes do término da discussão administrativa têm sido trancadas pelos tribunais superiores por falta de justa causa**, exatamente pela aplicação vinculante da Súmula 24. Um caso emblemático foi o **HC 81.611** julgado pelo Pleno do STF, no qual se reconheceu a inexistência de crime enquanto pendente o contencioso fiscal – decisão que originou a própria redação da súmula. Em suma, **somente após decisão final confirmando o tributo devido (lançamento final)** é que se pode atribuir ao contribuinte a prática de suprimir ou reduzir tributo de forma delituosa. Durante a tramitação do processo administrativo-fiscal iniciado pelo auto de infração, eventual conduta do contribuinte é penalmente irrelevante por ausência de tipicidade material.

Relação com o lançamento tributário e representação fiscal: O *lançamento definitivo* do tributo funciona, assim, como uma **condição objetiva de tipicidade/punibilidade** nos crimes do art. 1º, I a IV. Enquanto não houver decisão administrativa final (seja pelo contribuinte não ter recorrido, seja após julgamento de todos os recursos cabíveis), não há crédito exigível constituído, nem se pode atribuir, com segurança, a conduta de sonegação. Por isso, a legislação infraconstitucional passou a adequar-se a essa exigência jurisprudencial. O **art. 83 da Lei 9.430/1996**, introduzido pela Lei 12.350/2010, determina que a **Representação Fiscal para Fins Penais** relativa aos crimes tributários materiais (Lei 8.137/90, art. 1º e 2º) **apenas seja encaminhada ao Ministério Público após a decisão final do processo administrativo**. Esse dispositivo – verdadeiro elo entre as esferas administrativa e penal – foi recentemente julgado **constitucional pelo STF (ADI 4980)**, entendimento consolidado em 2022 pelo Plenário. Segundo a Corte, a norma não viola a independência do MP, limitando-se a regular o momento em que os agentes fiscais devem noticiar o delito, sem impedir o parquet de agir por outros meios se entender cabível. Trata-se, pois, de uma **garantia ao contribuinte**: evita-se a instauração prematura de inquéritos e ações penais quando ainda há controvérsia administrativa sobre a existência do crédito tributário.

Exemplo prático: imagine-se que determinada empresa tenha omitido receitas em sua declaração anual, o que levou ao lançamento de um crédito tributário de elevado valor. A empresa apresenta impugnação administrati-

va, alegando divergências na autuação fiscal. Nesse interregno, **não pode o Fisco ou o MP deflagrar a persecução criminal por sonegação**, pois a quantia supostamente devida ainda está sob análise e pode até ser reduzida ou anulada (hipótese em que restaria descaracterizada a supressão de tributo). Somente **após o esgotamento da via administrativa**, caso prevaleça a exigência fiscal definitiva, o órgão fazendário encaminhará representação ao MP, que então poderá oferecer denúncia pelo crime do art. 1º da Lei 8.137/90. **Qualquer denúncia antes disso deverá ser rejeitada** por ausência de justa causa, conforme Súmula Vinculante 24/STF. Esse procedimento garante a segurança jurídica e evita incriminar o contribuinte por débito tributário ainda incerto ou inexigível.

Crimes de Sonegação “Material” (Art. 1º, I a IV) vs. Crimes “Formais” e a Extinção da Punibilidade

Importante destacar que os incisos **I a IV do art. 1º** da Lei 8.137/90 definem **crimes materiais**, nos quais a consumação exige a efetiva supressão ou redução do tributo devido – por isso a necessidade do lançamento definitivo para confirmar o resultado (não pagamento do tributo). Em contraste, há tipos na legislação tributária considerados de **natureza formal**, em que a mera conduta já configura o delito independentemente de resultado naturalístico. Por exemplo, o inciso V do mesmo art. 1º (negação de nota fiscal) é, segundo a doutrina majoritária, crime formal: basta a recusa em fornecer a nota fiscal obrigatória para a tipificação, ainda que não se calcule imediatamente o tributo envolvido. Nesses casos, **não se exige lançamento de crédito para caracterizar o delito**, pois o bem jurídico tutelado (a regular emissão de documentos fiscais) é violado pela conduta em si.

Essa distinção repercute na aplicação da Súmula 24. A rigor, a súmula menciona apenas os incisos I a IV do art. 1º, não incluindo o inciso V. Assim, entende-se que **a exigência de lançamento prévio não se aplica aos crimes formais** da lei tributária. No entanto, deve-se ter prudência: mesmo nos delitos formais, a quantificação do tributo pode ser relevante para outros fins (por exemplo, dosimetria da pena ou verificação de **princípio da insignificância**). Em suma, **para crimes materiais: lançamento definitivo é im-**

prescindível; para crimes formais: a tipicidade independe do resultado financeiro, embora o valor sonegado possa importar em outros aspectos jurídicos.

Outra consequência importante da materialidade dos delitos do art. 1º, I-IV, são os efeitos da **decadência tributária** e da **extinção do crédito**. Se o Fisco deixar escoar o prazo decadencial (geralmente de 5 anos, CF/88 art. 150 §4º ou CTN art. 173) sem constituir o crédito tributário, **haverá a perda do direito de lançar o tributo**, extinguindo-se o crédito e impedindo de forma definitiva qualquer pretensão penal quanto a ele – afinal, não se pode falar em “suprimir tributo” que já não pode mais ser validamente exigido. Por conseguinte, a decadência do lançamento **torna atípica a conduta material** de sonegação, mesmo que praticada, porque juridicamente inexistente tributo devido. Essa é mais uma razão para condicionar a ação penal ao resultado do procedimento fiscal dentro do prazo legal.

No que tange à **extinção da punibilidade**, o ordenamento prevê hipóteses em que o pagamento do tributo devido impede ou faz cessar a persecução penal. Originalmente, o art. 14 da Lei 8.137/90 estabelecia que o pagamento integral do tributo, antes do recebimento da denúncia, extinguiu a punibilidade – dispositivo vetado e depois revogado em 1991. Contudo, a **Lei nº 9.249/1995 restabeleceu essa benesse**, dispondo em seu art. 34: *“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 [...] quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”*. Portanto, atualmente, **se o contribuinte quitar o débito tributário exigido (ou obtiver sua remissão legal) até o momento em que a denúncia é recebida pelo juiz, não poderá mais ser punido criminalmente** pelo fato, haja vista a extinção de punibilidade prevista em lei. Essa causa extintiva aplica-se a **todos os crimes contra a ordem tributária dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90**, bem como aos delitos de sonegação fiscal da Lei 4.729/65, e inclusive ao crime de descaminho (CP, art. 334) segundo jurisprudência recente do STF que reviu entendimento anterior sobre o tema.

Ademais, a legislação passou a admitir também a **suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento do débito tributário**. Nos termos do art. 9º, §2º, da Lei 10.684/2003 (e leis posteriores de parcelamento/refinanciamento – p.ex. Lei 12.382/2011), o ingresso do contribuinte em parcelamento fiscal **suspende o andamento da ação penal** em curso ou impede seu recebimento, e, **com o pagamento integral do parcelamento, extingue-se a**

punibilidade. Se o parcelamento for rescindido por inadimplência, retoma-se o curso do processo criminal. Em síntese, **o ordenamento privilegia a satisfação do crédito tributário em detrimento da punição penal:** busca-se, em linha com o caráter **última ratio** do direito penal, estimular o recolhimento dos tributos devidos, reservando a sanção criminal para quem persiste em não pagar.

Exemplo prático: um contribuinte autuado por sonegação de ICMS procura quitar a dívida fiscal assim que notificado, antes mesmo de qualquer denúncia. Em virtude do art. 34 da Lei 9.249/95, caso ele efetue o **pagamento integral do tributo (mais multa e juros) antes do recebimento da denúncia criminal, fica extinta a punibilidade** do delito originalmente cometido. Mesmo se a denúncia já tiver sido oferecida, o juiz deixará de prosseguir com o feito (ou o MP pedirá arquivamento), reconhecendo que o Estado preferiu a arrecadação do tributo ao prosseguimento da sanção penal. Por outro lado, se o pagamento ocorrer **após o recebimento da denúncia**, a lei não garante extinção automática da punibilidade – porém, tal fato poderá ser considerado em favor do réu (por exemplo, como arrependimento posterior, CP art. 16, com redução de pena). Em qualquer caso, nota-se a **opção legislativa de mitigar ou excluir a punição criminal quando o crédito fiscal é regularizado**, reforçando o caráter subsidiário do direito penal tributário.

Apropriação Indébita do ICMS (Art. 2º, II) – Dolo e Contumácia na Jurisprudência

O art. 2º da Lei 8.137/90 tipifica outros crimes contra a ordem tributária. Em especial, o inciso **II do art. 2º** define como crime **“deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos”**. Trata-se do delito vulgarmente conhecido como **“apropriação indébita tributária”**, muito discutido nos casos de ICMS declarado e não pago. Aqui, a situação típica é: o comerciante (sujeito passivo por substituição ou responsável tributário) **cobra do adquirente** o valor do ICMS embutido no preço da mercadoria ou serviço – ou retém tributo de terceiros – e, apesar de **declarar** esse montante ao fisco, **deixa de reco-**

Ihê-lo no prazo devido, apropriando-se indevidamente desses valores que pertencem ao erário.

Historicamente, havia divergência sobre a necessidade de elemento subjetivo específico e reiteração de conduta para caracterizar esse crime. Por se tratar de norma penal em branco (que depende da obrigação tributária acessória de recolhimento) e descrever um *mero inadimplemento fiscal no prazo legal*, discutia-se se seria exigível o chamado “**dolo específico de apropriação**” (vontade deliberada de se apropriar dos valores) e um comportamento contumaz para diferenciar o criminoso do contribuinte eventualmente inadimplente de boa-fé.

A jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça (STJ)**, durante muito tempo, entendeu que **bastava o dolo genérico** de não recolher o tributo no prazo para configurar o delito do art. 2º, II. Em 2018, por exemplo, a 3ª Seção do STJ (REsp 1.688.878/SC, Rel. Min. Rogério Schietti) consolidou que o simples não pagamento do ICMS próprio declarado constitui crime, não cabendo absolvição sumária com o argumento de atipicidade da mera inadimplência. Contudo, esse panorama sofreu inflexão à luz de decisão do Supremo Tribunal Federal.

Em **dezembro de 2019**, no julgamento do **RHC 163.334/SC**, o STF estabeleceu diretriz mais restritiva: **somente incorre no tipo penal do art. 2º, II, o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente**. Ou seja, a **inadimplência eventual ou motivada por dificuldade financeira (sem habitualidade ou intenção clara de se apropriar do tributo)** não configura o ilícito penal, mas apenas um ilícito fiscal. É necessário provar que o agente adotou um comportamento reiterado de não recolher o imposto devido (*contumácia*), apropriando-se desses valores em benefício próprio ou da empresa (*dolo de apropriação*). Essa **tese jurídica fixada pelo STF** representou um marco (Tema de Repercussão Geral 1.093/STF), impondo uma interpretação mais estrita do tipo penal.

Imediatamente, o STJ alinhou sua jurisprudência ao entendimento do Supremo. Em novembro de 2020, por exemplo, a 6ª Turma do STJ, no REsp 1.867.109/RO, absolveu um contribuinte condenado por deixar de recolher ICMS de **apenas um único mês**, reconhecendo a **atipicidade da conduta pela ausência de contumácia**. A Min. Laurita Vaz ressaltou que, segundo o STF, o tipo penal exige habitualidade e intenção de apropriação; assim, a

falta de pagamento pontual, isolada, não configura crime. Por outro lado, em casos onde restam comprovados **vários períodos de inadimplência deliberada e sem justificativa**, além de indícios claros de que o contribuinte se beneficiou dos valores (por exemplo, financiando suas atividades com o tributo alheio), a condenação tem sido mantida. Nesse sentido, acórdãos do STJ têm sublinhado elementos como: longa **reiteração temporal** (vários meses ou anos de ICMS não recolhido), ausência de qualquer tentativa de regularizar a dívida (parcelamentos ou negociações frustradas), **destinação dolosa** dos valores a outras finalidades, etc., como provas do dolo específico e da contumácia.

Hoje, portanto, está pacificado nos tribunais superiores que **não se criminaliza o inadimplemento fiscal isolado e não fraudulento**. Para configurar apropriação indébita tributária (art. 2º, II), exige-se **conduta reiterada (“devedor contumaz”)** e **vontade livre de se locupletar com o tributo devido**. Ausentes esses requisitos, fala-se em **“mero inadimplemento fiscal”**, passível de cobrança na esfera cível (execução fiscal), mas **imune à sanção penal** por ausência de tipicidade subjetiva. Ressalte-se que essa orientação prestigia os princípios da intervenção mínima e da proporcionalidade: o direito penal tributário só deve atingir condutas altamente reprováveis, em que o agente se afasta do contribuinte comum em dificuldade e passa a agir como *free rider* deliberado do sistema tributário.

Leading cases e casos ilustrativos: Além do RHC 163.334/SC (STF) que é o leading case paradigmático, destaca-se no STJ o **AgRg no AREsp 1.279.423/SC**, julgado em 2021, em que a 5ª Turma consolidou a absolvição de um acusado porque **não havia prova de dolo específico de apropriação** – o Tribunal de origem identificara apenas o dolo genérico de não pagar, o que, após a tese do STF, tornou-se insuficiente. Por outro lado, no **AgRg no AREsp 1.578.526/SC** (2021), o STJ confirmou a condenação de um réu pela prática contumaz: ele deixou de recolher ICMS por **18 meses consecutivos**, ignorou notificações e **não buscou regularizar o débito**, evidenciando “desinteresse na solução” e uso dos valores para capital de giro. A decisão enfatizou que ali estavam presentes **todos os elementos do tipo penal: a habitualidade e o animus de se apropriar do tributo alheio**.

Correlação com não cumulatividade e aspectos técnicos: A análise desse crime envolve compreender o mecanismo do **ICMS**. Por ser um imposto **não cumulativo**, o comerciante adiciona o ICMS ao preço cobrado do consumidor (este suporta o encargo tributário como contribuinte de fato), de-

vendo posteriormente repassar tal valor aos cofres públicos, abatendo eventuais créditos de ICMS pagos na etapa anterior. Assim, o montante de ICMS declarado pelo contribuinte **não lhe pertence**, mas sim ao Estado (ou, sob outra ótica, pertence ao consumidor que o repassou ao erário via comerciante). **Apropriar-se desse valor equivale a desviar dinheiro alheio**, razão pela qual a conduta é equiparada a uma apropriação indébita. Entretanto, a depender do contexto, a não quitação pode decorrer de atraso involuntário ou dificuldades legítimas, distintas do intuito de enriquecimento indevido. Por isso, a jurisprudência atual filtra os casos, **reservando a punição criminal aos verdadeiros devedores contumazes** – aqueles que fazem do não pagamento um modelo de negócio ou agem com flagrante má-fé. Essa leitura estritamente positivista (de viés garantista), além de coibir interpretações expansivas do tipo penal, reforça o **caráter subsidiário do direito penal tributário**, conforme o perfil liberal do intérprete.

Extinção da punibilidade no art. 2º, II: Vale mencionar que as mesmas regras de extinção de punibilidade por pagamento aplicam-se a esse delito. Se o empresário quitar o ICMS devido (por exemplo, ingressando em um programa de parcelamento) antes do recebimento da denúncia, **não responderá penalmente**. Aliás, muitos casos de apropriação indébita de ICMS são solucionados com o pagamento integral do tributo no curso da ação fiscal ou da execução fiscal, o que leva ao arquivamento da notícia-crime ou da ação penal, conforme já explicado. Também aqui incide o art. 9º, §2º, da Lei 10.684/2003: a adesão a parcelamento suspende a ação penal e, pago o parcelamento, extingue a punibilidade. Em suma, o sistema confere ao contribuinte uma espécie de “última chance” de se redimir financeiramente e evitar a condenação criminal – coerente com a ideia de que o objetivo primário do Estado é receber o tributo devido, recorrendo à punição penal apenas em último caso.

Exemplo prático 1: uma pequena loja de varejo, em dificuldade financeira em determinado mês, **deixa de recolher o ICMS devida em um único período** (embora o tenha declarado corretamente). Nos meses seguintes, regulariza os pagamentos e parcela o mês em aberto, pagando-o integralmente antes de qualquer ação penal. Nesse caso, **não há crime**: faltam a contumácia e o dolo específico de apropriação. Mesmo que o Ministério Público recebesse uma representação fiscal sobre o fato, a denúncia não prosperaria, pois o comportamento revela inadimplemento pontual, já remediado com o pagamento – situação atípica segundo o STF.

Exemplo prático 2: ao contrário, imagine uma empresa que, por **vários anos seguidos**, cobra ICMS de seus clientes e **não repassa nenhum valor ao erário**, somando um passivo milionário. Verifica-se que os sócios deliberadamente optaram por não pagar o imposto para ter vantagem competitiva de caixa, inclusive praticando preços menores que os concorrentes (já que, na prática, estavam “zerando” o custo do ICMS). Essa conduta revela clara **contumácia e intenção de apropriação**: os gestores **apropriaram-se do tributo alheio para benefício próprio**, infringindo gravemente a lei. Aqui, há fortes elementos para configuração do crime do art. 2º, II. Após o lançamento definitivo dos valores de ICMS devidos, a Fazenda faz a representação fiscal e o MP oferece denúncia, juntando provas da reiteração e da destinação dos recursos. **Muito provavelmente haverá condenação**, pois o caso se amolda ao núcleo do tipo penal – exatamente o perfil de contribuinte desviado que a norma visa punir.

Delitos contra as Relações de Consumo (Art. 7º, IX) – Alimentos Impróprios e Prova Pericial

A Lei 8.137/90 também tipifica crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo, dentre os quais merece destaque, para fins deste capítulo, o previsto no **art. 7º, IX**: *“vender, ter em depósito para vender ou expor à venda ou, de qualquer forma, entregar matéria-prima ou mercadoria, em condições impróprias ao consumo”*. A pena cominada é detenção de 2 a 5 anos ou multa, e o parágrafo único prevê que nas hipóteses do inciso IX (bem como II e III) é punível também a modalidade culposa, com pena reduzida. Trata-se do clássico crime de **comercializar alimentos ou produtos impróprios para consumo humano**, dispositivo de natureza tutelar da saúde pública e do consumidor.

A interpretação desse tipo penal exige rigor técnico na **demonstração da efetiva impropriedade do produto**. A jurisprudência consolidada – tanto no STJ quanto no STF – firmou que **é indispensável a realização de prova pericial** que ateste que a mercadoria em questão estava, de fato, imprópria para o consumo. Em outras palavras, a **materialidade delitiva** somente resta comprovada mediante laudo pericial conclusivo acerca das condições do pro-

duto. **Não basta**, por exemplo, que o alimento esteja com prazo de validade expirado ou com aparência alterada; **é necessária a perícia técnica** para verificar, de forma científica, se o item apresentava contaminação, deterioração ou outra condição que o tornasse inadequado à ingestão humana. A lógica por trás disso é aplicação do art. 158 do CPP (exame de corpo de delito obrigatório em crimes que deixam vestígios) e a própria proteção do direito penal mínimo: evitar condenações com base apenas em presunções ou provas indiretas sobre a qualidade dos produtos.

O STJ já pacificou esse entendimento em reiterados julgados. Exemplar é o **AgRg no AREsp 333.459/SC** (2013), no qual se decidiu que **não configura o crime do art. 7º, IX** **exibir à venda produtos apenas com a data de validade expirada, sem prova de que estavam efetivamente deteriorados**, salientando-se que *“para fins de comprovação da elementar, é imprescindível a realização de prova pericial apta a comprovar que os produtos se encontravam impróprios ao consumo humano, não sendo suficiente [...] a mera exposição das mercadorias sem prazo de validade exposto”*. Em outro caso, o **AgRg no REsp 1.175.679/RS** (STJ, 6ª Turma, 2012) já sintetizava: *“esta Corte Superior entende que, para caracterizar o crime previsto no artigo 7º, IX, da Lei 8.137/1990, é imprescindível a realização de perícia a fim de atestar se as mercadorias apreendidas estavam em condições impróprias para o consumo”*. Em idêntico norte, o STF, no **HC 90.779/PR** (1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, julg. 17/06/2008), concedeu a ordem para trancar ação penal por falta de laudo, enfatizando a *“necessidade de demonstração inequívoca da impropriedade do produto”* apreendido, sem a qual não se perfaz a materialidade do crime (Informativo 519/STF).

Com efeito, o **tipo penal do art. 7º, IX possui como elementar objetiva a “impropriedade para consumo”**. Trata-se de crime que se costuma classificar como **formal ou de mera conduta** quanto ao resultado (pois não exige que alguém efetivamente sofra dano à saúde, bastando o ato de expor à venda produto nocivo), mas que apresenta uma condição fática cuja existência precisa ser demonstrada: a nocividade ou inaptidão do produto. Não se pune o comerciante por ter produto vencido ou irregular **em tese**, mas sim por expor consumidores a item comprovadamente impróprio. Logo, **sem prova pericial da impropriedade, falta comprovação da própria elementar do tipo**, impondo-se absolvição ou trancamento da ação penal. A independência das instâncias administrativa e penal também foi ressaltada: atuações sanitárias ou apreensões pela vigilância constituem indícios, mas

não suprem a necessidade do laudo técnico no processo criminal, que deve atender ao contraditório e aos padrões periciais forenses.

Padronização em recurso repetitivo: Dada a reiteração de casos semelhantes (p. ex., mercados flagrados vendendo produtos vencidos), o STJ afetou a matéria em recurso repetitivo recentemente. No *Tema 1336* dos repetitivos penais (REsp 1.848.137/SC, afetado em 2023), submeteu-se a julgamento a questão “**se é imprescindível, para caracterização do crime do art. 7º, IX, da Lei 8.137/1990, laudo pericial que constate a efetiva impropriedade do produto ao consumo humano, comprovando a materialidade delitiva**”. A tendência, alicerçada na jurisprudência consolidada, é afirmar positivamente essa imprescindibilidade – alinhando a orientação do STJ em sede de repetitivo ao que já vem sendo aplicado nas turmas criminais. Assim, fixar-se-á de forma vinculante para as instâncias inferiores que **sem perícia não há crime do art. 7º, IX**, salvo hipóteses excepcionálíssimas de impossibilidade de exame aliadas a provas muito robustas e convergentes (o que, na prática, é raro).

Exemplos práticos: imagine-se que uma inspeção da vigilância sanitária encontra, em um supermercado, **lotes de iogurte com validade expirada há poucos dias** ainda dispostos na gôndola. Apesar da infração administrativa evidente, para atribuir crime ao responsável, seria necessário verificar se esse iogurte estava de fato impróprio (fermentado, contaminado, etc.). Se não for realizada análise laboratorial e microbiológica dos produtos, **não há base científica para a condenação penal** – a simples extrapolação do prazo de validade, por si, não comprova a nocividade, podendo caracterizar, no máximo, um perigo abstrato não punível criminalmente. Nesse cenário, o juiz deverá absolver o acusado por falta de prova da materialidade delitiva (art. 386, II ou VII do CPP), conforme a jurisprudência pacífica.

Agora considere outro caso: uma fábrica clandestina é flagrada **adulterando leite** com adição de substâncias químicas (como água oxigenada e soda cáustica) para mascarar a diluição do produto – fato ocorrido, por exemplo, na operação “*Leite Compensado*” no Rio Grande do Sul. Amostras dos lotes adulterados passam por **perícia química**, que atesta a presença das substâncias estranhas em nível tóxico, tornando o leite impróprio e potencialmente nocivo. Aqui há farta prova pericial da impropriedade: os responsáveis que colocaram essa mercadoria em circulação certamente poderão ser processados e condenados pelo **crime do art. 7º, IX**, pois todos os elementos do tipo estão demonstrados (inclusive a materialidade via laudo). Trata-se de

situação **concreta e gravíssima**, com perigo real à saúde pública, em que o Direito Penal mostra-se absolutamente necessário.

Considerações Finais e Integração com o Direito Tributário

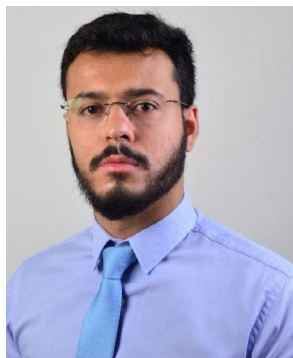
Os tópicos acima evidenciam a interação constante entre o **direito tributário** (material e processual) e o **direito penal tributário**. Não se pode aplicar a Lei 8.137/90 em desprezo às peculiaridades do lançamento tributário, dos princípios fiscais e das garantias do contribuinte. Os entendimentos jurisprudenciais consolidados – como a Súmula Vinculante 24 do STF e as teses do STF/STJ sobre apropriação de ICMS e prova pericial em crimes do consumo – refletem um **posicionamento técnico e rigorosamente positivista**, que busca dar a cada norma seu alcance exato, **sem expansões indevidas do tipo penal**.

Observa-se nítida preocupação em **evitar dupla punição ou sanção sem fato certo (princípio da legalidade estrita)**: exige-se a constituição prévia do crédito tributário para legitimar a ação penal (evitando que alguém seja criminalizado por débito ainda discutível); demanda-se prova categórica quando a lei requer um resultado (como a impropriedade do produto); e condiciona-se a punição por não pagamento de tributo retido a elementos subjetivos especialíssimos (dolo de apropriação, conduta contumaz), para não punir criminalmente a mera dívida fiscal. Tudo isso coaduna-se com a visão de que o **Direito Penal Tributário é ferramenta de *ultima ratio***, devendo incidir apenas nos casos de fraude e sonegação mais graves e deliberados, não como meio arrecadatório rotineiro.

Por fim, integra-se a matéria penal com institutos do direito tributário material e processual: a **não cumulatividade do ICMS** faz compreender por que reter e não recolher o imposto caracteriza apropriação indevida; o **lançamento tributário definitivo** surge como condição para tipificar crimes materiais; a **representação fiscal para fins penais** serve de ponte procedimental, sincronizando a atuação da Fazenda com o MP; a **decadência e a prescrição tributária** influenciam a punibilidade (já que sem crédito constituído não há crime, e a prescrição penal pode ficar suspensa durante a discussão fiscal, consoante precedentes do STF); e os **institutos extintivos (pagamento, parcelamento, anistia)** revelam a opção legislativa de encerrar o conflito pela via do recolhimento do tributo, frequentemente extinguindo a punibilidade.

SOBRE O AUTOR

Lucas Porto Guimarães de Cerqueira



Advogado e Professor de Direito Constitucional e Tributário na Universidade Federal do Tocantins (UFT). Doutorando em Ciências Jurídicas Públicas pela Universidade do Minho (Portugal), Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa IDP (Brasília) e especialista em Direito Tributário pela Escola Brasileira de Direito EBRADI. Atua no ensino de graduação e pós-graduação e desenvolve pesquisa aplicada em federalismo

fiscal, reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025), modelo dual de IVA (IBS/CBS), governança e coordenação interfederativos. Autor de artigos e livros na área, com foco em desenho institucional, segurança jurídica e eficiência administrativa.

ÍNDICE REMISSIVO

A

ação penal 15, 26, 33, 35, 38, 40, 43, 45, 52, 57, 67, 68, 75, 84, 96, 101, 103, 113, 125, 127, 129, 131, 133, 134, 136, 137, 138, 139, 147, 152, 156, 158, 173, 174, 175, 179, 181, 185, 193, 198, 213, 226, 229, 246, 262, 263, 264, 269, 271, 272, 273, 275, 277, 294, 296, 301, 302, 303, 307, 308, 309, 319, 323, 325, 327

administrativas 12, 14, 22, 36, 38, 40, 75, 90, 101, 112, 115, 125, 129, 143, 144, 146, 147, 148, 149, 152, 153, 160, 176, 187, 189, 211, 215, 219, 246, 250, 251, 288, 300, 306, 307, 314

agentes públicos 12, 54, 56, 80, 163, 185, 197, 206, 211

B

bens jurídicos 47, 62, 69, 84, 98, 145, 262

C

cartel 59, 60, 61, 86, 88, 99, 100, 102, 104, 105, 106, 143, 148, 149, 150, 151, 152, 154, 155, 157, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 242, 255, 295, 297

cobrança 19, 21, 28, 31, 36, 38, 40, 42, 46, 56, 61, 80, 93, 107, 115, 123, 124, 134, 135, 136, 137, 138, 172, 180, 189, 193, 199, 200, 201, 203, 204, 205, 206, 209, 225, 235, 236, 300, 302, 322

concursos públicos 69, 140, 212, 278

condutas fraudulentas 48, 70, 160, 161, 175, 177, 301

constitucional 14, 15, 29, 46, 48, 84, 90, 98, 108, 135, 141, 142, 148, 177, 184, 223, 224, 317

consumidor 18, 28, 29, 30, 49, 50, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 68, 69, 73, 77, 84, 86, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 101, 103, 104, 108, 109, 141,

142, 143, 144, 145, 146, 147, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 158, 159, 171, 172, 181, 216, 224, 225, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 244, 245, 247, 249, 250, 253, 256, 259, 260, 294, 297, 298, 311, 313, 315, 322, 323, 324

contrabando 23, 24, 107

contribuição previdenciária 18, 23, 24, 77, 182

crime 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 46, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 58, 59, 60, 61, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 70, 71, 72, 74, 75, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 94, 95, 96, 97, 99, 100, 101, 102, 104, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 144, 145, 146, 148, 150, 151, 152, 153, 155, 156, 160, 161, 163, 164, 165, 166, 167, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 212, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 225, 226, 227, 228, 229, 231, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241, 242, 243, 245, 246, 247, 248, 250, 251, 252, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 268, 271, 273, 277, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 286, 287, 289, 290, 292, 293, 294, 295, 298, 299, 300, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 310, 311, 313, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327

crimes 12, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 31, 34, 35, 44, 45, 46, 47, 48, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 59, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 73, 74, 75, 76, 78, 79, 80, 82, 83, 84, 86, 88, 89, 90, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 149, 154, 156, 158, 160, 161, 162, 165, 167, 172, 173, 174, 175, 177, 178, 179, 180, 186, 187, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 201, 202, 204, 206, 210, 211, 212, 213, 218, 220, 221, 223, 224, 225, 226, 234, 241, 246, 247, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, 269, 270, 271, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 291, 292, 293, 295, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 309, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 324, 325, 327

criminal 13, 15, 17, 32, 33, 35, 36, 38, 39, 40, 42, 45, 52, 53, 55, 67, 69, 76, 78, 101, 112, 113, 114, 115, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 136, 137, 138,

139, 140, 148, 149, 154, 155, 156, 157, 158, 172, 174, 175, 193, 194, 220, 222, 223, 224, 246, 250, 251, 253, 256, 264, 267, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 288, 293, 295, 301, 302, 303, 304, 305, 308, 309, 310, 315, 318, 320, 323, 326

criminalização 32, 138, 160, 177, 192, 239, 304

criminalizadas 12, 118

criminalmente 14, 25, 33, 38, 43, 54, 69, 82, 97, 110, 114, 116, 128, 133, 138, 149, 155, 158, 175, 185, 192, 220, 221, 241, 246, 247, 251, 264, 268, 304, 319, 326, 327

D

delitos 9, 13, 16, 21, 22, 24, 34, 48, 51, 53, 54, 56, 57, 62, 67, 69, 79, 83, 97, 99, 108, 109, 113, 117, 118, 119, 121, 122, 127, 128, 136, 139, 142, 143, 144, 147, 152, 156, 161, 163, 169, 172, 174, 177, 178, 179, 197, 198, 199, 202, 204, 220, 221, 223, 224, 225, 226, 234, 254, 255, 256, 261, 265, 283, 284, 285, 293, 295, 297, 299, 315, 318, 319

denúncia 14, 22, 26, 28, 32, 35, 38, 40, 44, 45, 53, 75, 76, 103, 104, 105, 129, 132, 133, 134, 149, 153, 154, 155, 156, 158, 166, 174, 175, 181, 184, 193, 194, 198, 221, 251, 262, 263, 264, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 275, 276, 277, 295, 301, 302, 303, 305, 307, 309, 310, 312, 318, 319, 320, 323, 324

detenção 13, 17, 18, 27, 38, 40, 51, 67, 69, 72, 74, 76, 78, 81, 88, 89, 95, 96, 97, 98, 106, 107, 121, 122, 144, 145, 146, 151, 158, 161, 162, 178, 208, 209, 224, 225, 241, 247, 248, 249, 254, 255, 256, 279, 289, 290, 292, 310, 324

discriminação 62, 90, 91, 152, 207

F

ferramenta 105, 149, 185, 192, 193, 327

financeiras 34, 65, 135, 182, 221

fiscal 6, 8, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29, 31, 33, 34, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 59, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 80, 81, 82, 83, 102, 103, 107,

108, 110, 113, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 142, 144, 156, 157, 158, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 178, 179, 181, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 210, 211, 254, 258, 262, 263, 264, 265, 267, 268, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 279, 280, 283, 284, 287, 289, 293, 294, 295, 296, 299, 300, 301, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 327, 328

fiscalização 8, 14, 15, 17, 20, 27, 36, 38, 40, 44, 48, 51, 68, 71, 73, 80, 81, 82, 112, 113, 118, 121, 124, 125, 129, 133, 146, 155, 156, 157, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 171, 172, 175, 178, 180, 192, 199, 200, 206, 209, 226, 239, 245, 247, 293, 294, 295, 296, 299, 304, 305, 308, 313, 314, 316

fraude 17, 18, 20, 24, 26, 28, 29, 31, 41, 45, 47, 49, 64, 70, 71, 73, 74, 76, 77, 78, 92, 93, 96, 99, 101, 102, 104, 106, 113, 117, 121, 122, 124, 125, 126, 128, 137, 144, 155, 157, 162, 164, 165, 166, 177, 178, 179, 180, 184, 189, 190, 191, 192, 193, 196, 230, 231, 232, 233, 236, 249, 253, 254, 257, 258, 259, 262, 266, 274, 279, 283, 287, 288, 291, 295, 299, 301, 305, 308, 309, 310, 312, 314, 327

funcionário público 13, 22, 53, 55, 77, 79, 80, 82, 163, 186, 194, 197, 198, 199, 202, 204, 207, 209, 260

G

gestão fiscal 191

I

ilícita 25, 29, 38, 73, 99, 111, 113, 115, 124, 127, 139, 155, 179, 185, 187, 202, 203, 206, 208, 218, 221, 222, 223, 236, 241, 250, 264, 279, 304

ilícito 12, 32, 34, 36, 38, 42, 46, 52, 54, 58, 59, 60, 78, 79, 82, 89, 99, 100, 115, 118, 122, 123, 124, 127, 149, 152, 153, 160, 163, 167, 171, 174, 177, 180, 183, 189, 191, 193, 208, 210, 215, 216, 218, 219, 220, 227, 230, 239, 241, 243, 255, 257, 258, 263, 264, 280, 287, 289, 290, 292, 294, 297, 299, 300, 321

ilícitos 12, 18, 19, 24, 60, 65, 70, 86, 89, 108, 115, 121, 143, 151, 157, 160, 185, 188, 189, 214, 216, 219, 222, 234, 235, 263, 311, 314

inadimplemento 12, 18, 27, 29, 31, 32, 33, 35, 36, 37, 39, 42, 50, 74, 76, 123, 177, 183, 185, 300, 321, 322, 323

inadimplência 12, 27, 31, 32, 33, 34, 37, 40, 41, 70, 116, 271, 320, 321, 322

inclusão 53, 64, 93, 106, 133, 160, 232, 302

infração 18, 22, 25, 31, 33, 38, 39, 46, 55, 56, 66, 67, 72, 75, 80, 81, 82, 96, 97, 102, 109, 111, 113, 116, 118, 120, 127, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 158, 163, 170, 171, 172, 174, 175, 179, 188, 190, 199, 201, 203, 205, 210, 213, 214, 221, 222, 258, 260, 277, 279, 280, 281, 293, 294, 296, 299, 303, 304, 307, 309, 312, 314, 317, 326

infrações 12, 14, 16, 18, 27, 51, 59, 60, 62, 68, 69, 84, 85, 88, 90, 108, 111, 112, 115, 139, 140, 142, 143, 145, 147, 148, 150, 152, 154, 155, 156, 160, 177, 197, 213, 219, 220, 223, 234, 247, 252, 253, 262, 277, 283, 306, 313, 315

J

judicial 15, 26, 67, 104, 130, 131, 134, 149, 175, 221, 222, 265, 269, 279, 303, 305, 308, 310

juiz 40, 41, 44, 54, 95, 98, 99, 100, 104, 175, 205, 206, 209, 248, 254, 255, 256, 257, 266, 268, 269, 270, 274, 275, 276, 279, 282, 283, 284, 286, 287, 289, 290, 291, 310, 314, 319, 320, 326

juízo 29, 31, 32, 33, 43, 138, 210, 270, 273, 275, 304, 316, 317, 321, 326

jurídica 6, 14, 15, 16, 25, 32, 33, 35, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 52, 53, 69, 75, 100, 101, 109, 117, 128, 129, 135, 136, 140, 149, 152, 173, 174, 175, 177, 194, 196, 211, 212, 218, 219, 223, 251, 253, 258, 260, 265, 270, 271, 278, 280, 292, 294, 301, 302, 309, 311, 313, 314, 315, 316, 318, 321, 328

jurídico 26, 27, 30, 38, 46, 47, 54, 57, 59, 69, 72, 86, 90, 96, 113, 136, 137, 138, 142, 146, 153, 182, 186, 191, 198, 200, 206, 213, 218, 224, 225, 226, 230, 241, 243, 251, 252, 267, 273, 277, 300, 303, 318

jurídicos 33, 47, 61, 62, 69, 84, 98, 102, 145, 196, 262, 299, 319

jurisprudência 14, 26, 27, 35, 37, 38, 43, 47, 60, 65, 67, 68, 81, 98, 108,

113, 115, 116, 119, 120, 122, 126, 128, 131, 135, 136, 137, 139, 156, 172, 176, 180, 183, 184, 195, 206, 212, 229, 250, 254, 259, 263, 269, 271, 274, 276, 278, 294, 299, 304, 311, 319, 321, 323, 324, 326

jurisprudencial 18, 26, 31, 50, 51, 69, 103, 140, 181, 194, 212, 229, 265, 276, 298, 317

jurista 43, 114, 192, 315

justiça 38, 42, 43, 57, 69, 98, 136, 140, 141, 157, 159, 198, 212, 223, 256

justiça fiscal 38, 42, 43, 198

L

legislação 12, 14, 15, 16, 17, 19, 27, 35, 43, 46, 47, 49, 52, 53, 57, 60, 61, 68, 72, 73, 78, 85, 88, 89, 101, 103, 108, 112, 113, 114, 117, 119, 126, 130, 132, 138, 141, 143, 160, 162, 165, 170, 171, 174, 175, 178, 184, 206, 221, 228, 234, 235, 236, 274, 278, 285, 303, 305, 311, 314, 315, 317, 318, 319

legislador 13, 44, 51, 60, 67, 75, 78, 81, 83, 84, 85, 100, 120, 140, 141, 161, 187, 189, 191, 193, 208, 223, 224, 225, 227, 236, 247, 248, 259, 260, 267, 270, 271, 273, 275

legislativo 24, 269

lei 12, 13, 14, 15, 16, 17, 23, 24, 25, 28, 29, 30, 42, 43, 45, 47, 48, 51, 52, 53, 54, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 69, 71, 73, 78, 80, 82, 84, 85, 87, 88, 89, 93, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 120, 122, 126, 131, 135, 137, 138, 140, 141, 142, 143, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 158, 160, 161, 162, 164, 165, 167, 171, 175, 177, 178, 180, 184, 186, 187, 188, 190, 198, 203, 204, 205, 207, 210, 212, 213, 214, 217, 220, 221, 223, 226, 227, 236, 238, 241, 242, 244, 245, 247, 249, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 260, 261, 263, 265, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 277, 281, 282, 283, 286, 287, 292, 294, 299, 302, 307, 310, 312, 313, 315, 318, 319, 320, 324, 327

lei fiscal 17, 48, 118, 162, 164, 178, 299

leis 15, 22, 23, 24, 44, 76, 103, 133, 142, 145, 146, 153, 158, 165, 190, 194, 228, 229, 241, 266, 268, 270, 272, 319

lesão 38, 68, 95, 113, 122, 136, 137, 138, 139, 152, 153, 154, 160, 195, 200, 208, 226, 248, 252, 260, 282, 286, 297, 300, 301

liberdade 6

N

nepotismo 227

normas 14, 15, 22, 24, 43, 46, 63, 68, 75, 90, 91, 96, 135, 137, 141, 143, 144, 148, 150, 151, 157, 158, 184, 190, 213, 223, 224, 228, 229, 234, 238, 253, 273, 275, 277, 301, 302, 311, 312, 313, 314

P

penais 12, 14, 15, 16, 22, 23, 26, 32, 35, 36, 41, 42, 43, 46, 48, 56, 60, 62, 68, 70, 75, 80, 81, 83, 84, 87, 89, 90, 96, 98, 101, 109, 115, 121, 125, 128, 130, 139, 140, 143, 144, 145, 148, 149, 150, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 160, 177, 187, 197, 198, 204, 206, 211, 223, 225, 226, 227, 250, 251, 253, 263, 264, 265, 266, 269, 270, 271, 272, 273, 277, 301, 306, 308, 309, 311, 314, 317, 326, 327

penal 6, 9, 12, 13, 14, 15, 16, 23, 24, 25, 26, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 40, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 52, 53, 54, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 65, 67, 68, 71, 74, 75, 76, 79, 82, 83, 84, 85, 88, 90, 93, 94, 95, 96, 97, 99, 101, 103, 104, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 120, 123, 124, 125, 127, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 142, 143, 144, 145, 147, 148, 149, 150, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 163, 164, 165, 168, 170, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 181, 182, 183, 185, 186, 187, 188, 190, 192, 193, 195, 196, 198, 199, 200, 201, 202, 204, 207, 209, 213, 214, 215, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 229, 231, 234, 236, 239, 245, 246, 247, 249, 250, 251, 252, 254, 255, 256, 257, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 279, 285, 288, 292, 293, 294, 295, 296, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 312, 314, 315, 316, 317, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327

pessoa física 149, 164, 179, 258, 259, 299

política criminal 13, 15, 35, 53, 69, 76, 193, 194, 256, 264, 270, 302

política pública 105

práticas 34, 57, 58, 61, 62, 63, 65, 74, 84, 88, 90, 93, 99, 105, 109, 118, 129, 141, 142, 143, 144, 148, 150, 152, 159, 165, 177, 214, 218, 219, 224, 225, 231, 234, 235, 236, 243, 248, 259, 278, 311, 313, 314

preço 28, 29, 30, 50, 59, 60, 61, 63, 64, 65, 66, 77, 86, 87, 88, 89, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 101, 102, 106, 123, 152, 153, 169, 181, 182, 214, 215, 216, 217, 218, 220, 222, 227, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 237, 238, 242, 243, 249, 259, 260, 294, 297, 314, 320, 322

prejuízo 16, 24, 55, 58, 59, 60, 83, 86, 87, 102, 117, 118, 119, 126, 127, 145, 146, 150, 161, 163, 167, 173, 174, 179, 200, 201, 202, 205, 213, 217, 238, 243, 260, 280, 282, 289, 292, 301

previdenciária 18, 23, 24, 77, 182, 184

princípio 12, 15, 22, 27, 29, 32, 34, 35, 38, 41, 43, 45, 46, 54, 68, 75, 83, 90, 98, 109, 111, 113, 114, 121, 135, 136, 138, 139, 141, 167, 181, 190, 194, 196, 198, 202, 204, 206, 214, 222, 223, 227, 234, 237, 241, 251, 257, 268, 276, 280, 281, 285, 287, 299, 300, 301, 302, 304, 310, 314, 318, 327

processo 14, 15, 21, 24, 25, 26, 32, 34, 35, 42, 43, 44, 45, 51, 52, 53, 55, 63, 69, 76, 80, 97, 109, 110, 119, 120, 124, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 137, 138, 144, 149, 154, 156, 158, 173, 174, 175, 176, 179, 184, 185, 194, 195, 196, 199, 200, 201, 202, 206, 208, 209, 210, 213, 220, 221, 222, 223, 246, 248, 249, 251, 252, 262, 263, 269, 270, 271, 272, 273, 276, 281, 293, 295, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 308, 309, 310, 311, 316, 317, 320, 326

processo administrativo 14, 24, 25, 34, 42, 51, 69, 110, 119, 120, 124, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 144, 149, 154, 156, 173, 174, 179, 184, 196, 220, 221, 222, 262, 263, 295, 306, 308, 310, 316, 317

processo fiscal 21, 55, 80, 131, 134, 158, 174, 199, 201

públicas 6

punição 14, 22, 34, 35, 42, 44, 45, 53, 63, 67, 68, 69, 71, 76, 97, 98, 99, 107, 108, 115, 116, 118, 127, 135, 138, 145, 146, 149, 153, 154, 155, 156, 158, 169, 181, 195, 200, 218, 226, 231, 247, 256, 266, 267, 273, 274, 275, 276, 287, 302, 304, 312, 320, 323, 327

R

receita pública 45, 48, 160, 273, 275

S

segurança jurídica 6, 14, 15, 16, 25, 33, 35, 42, 43, 46, 47, 48, 52, 75, 109, 117, 128, 129, 135, 140, 173, 174, 175, 177, 196, 211, 223, 251, 265, 278, 280, 292, 294, 301, 311, 315, 318, 328

serviços 6, 28, 47, 49, 52, 53, 60, 61, 62, 64, 79, 84, 87, 92, 93, 102, 143, 145, 148, 166, 170, 171, 194, 206, 214, 216, 224, 227, 232, 233, 235, 239, 241, 260, 261, 283

servidor 21, 22, 50, 52, 53, 77, 79, 80, 81, 82, 83, 102, 107, 109, 186, 187, 194, 200, 201, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 260, 261, 262, 283, 284, 290, 292, 297

servidor público 52, 53, 79, 80, 82, 83, 102, 107, 186, 194, 201, 260, 261, 262, 283, 290, 292

sistema 6, 15, 21, 42, 45, 46, 47, 57, 70, 78, 97, 101, 103, 110, 124, 138, 146, 157, 158, 160, 187, 191, 192, 196, 198, 201, 208, 211, 227, 254, 259, 277, 305, 313, 322, 323

sociedade 57, 104, 223, 243, 260, 265, 282, 315

sonegação 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 22, 23, 24, 25, 28, 34, 39, 45, 46, 48, 49, 51, 52, 54, 55, 70, 75, 76, 79, 81, 98, 104, 107, 108, 109, 115, 116, 117, 118, 121, 122, 124, 125, 126, 128, 130, 131, 133, 134, 135, 138, 139, 142, 144, 156, 159, 160, 161, 163, 164, 165, 167, 169, 172, 173, 174, 175, 179, 180, 181, 185, 191, 192, 194, 197, 200, 201, 206, 211, 225, 237, 255, 260, 262, 264, 265, 266, 268, 274, 279, 283, 284, 286, 295, 300, 307, 312, 316, 317, 318, 319, 320, 327

T

tributária 6, 8, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 37, 38, 39, 41, 42, 43, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 80, 82, 83, 98, 101, 102, 105, 107, 108, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 136, 137, 138, 140, 142, 144, 156, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 167, 169, 170, 173, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 185, 187, 190, 191, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 211, 212, 213, 224,

254, 255, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 267, 270, 273, 275, 276, 278, 279, 281, 283, 284, 288, 293, 294, 295, 296, 298, 300, 304, 306, 310, 311, 312, 314, 315, 316, 318, 319, 320, 321, 322, 327, 328

tributárias 12, 13, 14, 15, 22, 34, 43, 46, 49, 56, 60, 74, 76, 78, 82, 111, 112, 114, 139, 140, 142, 160, 165, 177, 178, 179, 191, 192, 198, 254, 270, 277, 306, 311, 312, 313, 315

tributário 6, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 35, 38, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 51, 52, 55, 69, 72, 74, 75, 76, 77, 81, 83, 108, 109, 110, 111, 112, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 121, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 139, 144, 153, 156, 157, 161, 162, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 171, 173, 174, 175, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 185, 186, 187, 189, 190, 193, 194, 195, 196, 198, 200, 201, 202, 203, 205, 207, 208, 211, 255, 257, 259, 260, 262, 263, 264, 265, 267, 268, 270, 271, 273, 274, 276, 277, 280, 283, 293, 294, 296, 298, 301, 302, 303, 306, 307, 308, 309, 311, 314, 316, 317, 318, 319, 320, 322, 323, 327

tributários 12, 13, 14, 16, 18, 20, 22, 23, 24, 27, 31, 34, 35, 41, 44, 45, 48, 52, 53, 54, 56, 57, 67, 69, 73, 78, 84, 99, 101, 103, 108, 109, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 121, 124, 128, 130, 133, 135, 136, 138, 142, 144, 156, 158, 160, 163, 164, 165, 170, 172, 182, 188, 194, 196, 198, 199, 202, 203, 211, 213, 218, 256, 257, 258, 262, 263, 264, 265, 267, 269, 270, 279, 280, 281, 282, 283, 285, 292, 293, 295, 297, 299, 301, 302, 304, 305, 312, 315, 317

tributo 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40, 43, 44, 46, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77, 79, 80, 81, 83, 103, 105, 107, 109, 111, 112, 113, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 138, 139, 144, 153, 157, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 218, 254, 261, 263, 264, 267, 268, 272, 273, 274, 275, 277, 279, 283, 288, 290, 291, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 312, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 327

tributos 12, 13, 15, 22, 24, 27, 28, 31, 32, 39, 40, 41, 42, 46, 47, 48, 49, 50, 52, 55, 56, 70, 73, 77, 78, 81, 102, 104, 111, 112, 125, 137, 138, 142, 156, 158, 160, 163, 165, 166, 169, 177, 180, 182, 184, 186, 192, 195, 197, 198, 199, 204, 211, 259, 261, 269, 271, 276, 278, 280, 295, 298, 302, 312, 316, 320



AYA EDITORA
2025