A RESPONSABILIDADE PENAL DO CONTADOR EM FACE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Bárbara Luiza Ferreira de Souza
Graduando (a) em Direito pelo UNIPTAN
e-mail: babi_lfs@hotmail.com

Lucas Luciano Figueiredo Silva
Graduando (a) em Direito pelo UNIPTAN
e-mail: lucaslfsilva97@gmail.com

Resumo: O Planejamento Tributário é uma prática indispensável para a atividade de uma empresa e concorrência no mercado, e quando realizado de forma dolosa, a fim de minimizar a carga tributária, pode haver a penalização dos envolvidos na medida de sua culpabilidade. Sendo assim, o presente trabalho teve como objetivo analisar quando e como se dá a responsabilização do profissional contábil no exercício da profissão, nos limites entre a Elisão e Evasão Fiscal, com fulcro na responsabilidade penal subjetiva e no conceito de tipicidade de crime, concluindo que a penalização se dá na medida da culpabilidade dos sujeitos envolvidos. A metodologia utilizada foi a bibliográfica, tendo em vista que se baseou em estudos já realizados.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Profissional Contábil, Responsabilidade Penal, Crime.

INTRODUÇÃO

Com a dinâmica do mercado e a alta concorrência, as empresas se veem obrigadas a se organizarem de forma estratégica a fim de reduzir os custos e poder aumentar a competitividade. Para isto, se faz necessário o acompanhamento de um profissional contábil para que se aplique medidas tributárias eficientes de forma a otimizar os resultados, e conseqüentemente, concretizar a permanência da empresa no mercado.

Para a aplicação destas medidas se faz necessário a execução de um planejamento tributário lícito, também conhecido como Elisão Fiscal, prática esta geralmente realizada pelo contador. Esta modalidade tem o propósito de evitar, reduzir ou tardar a ocorrência do fato gerador, extinguindo ou postergando a obrigação de pagamento do tributo por parte do contribuinte, sempre levando em conta critérios legais.

Quando se fala em meios ilegais para a alteração ou extinção do valor do tributo a ser pago, trata-se da prática denominada Evasão Fiscal, popularmente conhecida com

Sonegação Fiscal, nesta a extinção da obrigação tributária é feita após a ocorrência do fator gerador.

É cediço que, em determinadas empresas, ocorre um processo de estruturação que define as funcionalidades de cada grupo da mesma. Assim não é diferente com a atividade laborativa do contador, que gerencia o patrimônio e os recursos de determinada atividade empresarial. Logo, avaliando a importância e o grau de responsabilidade imbuída nas ações deste profissional, bem como a incidência dessas ações em vários setores da empresa, faz-se necessário uma análise de como procederá à responsabilidade penal diante das possíveis transgressões dos contadores na realização de atos privativos dessa profissão.

Dessa forma, as ações dos profissionais supramencionados deverão ser analisadas isoladamente para verificar a medida da culpabilidade dos mesmos, individualizando a pena e diferenciando a responsabilidade dos sócios e administradores da empresa com a responsabilidade do próprio contador.

Mediante as formas de extinção, redução ou postergação da obrigação tributária, o presente trabalho baseou-se na hipótese de aplicação da responsabilidade subjetiva do contador diante da possibilidade de comissão ou omissão delitiva, sendo que o Direito Penal deve ser aplicado em última instância.

Teve como objetivo geral analisar como o direito penal deve ser aplicado frente ao cometimento de infrações penais tributárias advindas da atividade do contador, com fulcro na responsabilidade subjetiva e no conceito de tipicidade de crime. E como objetivos específicos, explicar o conceito de tipicidade de crime e o conceito de responsabilidade no âmbito do direito penal, explicitar sobre a incidência da atividade laborativa do contador no que tange o planejamento tributário, e por fim, mas não menos importante, abordar o a tipicidade penal do crime positivado no artigo 1º da Lei 8.137/90.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, que consiste na fundamentação baseada em estudos já realizados anteriormente. O artigo está dividido em capítulos que contemplam a conceituação de tributo e fato gerador, planejamento tributário juntamente com os conceitos de elisão e evasão fiscal, definição de responsabilidade no âmbito penal, bem como o elemento da tipicidade dentro dos crimes tributários. Por fim, há a definição de crédito tributário no sentido de corroborar com o entendimento da própria tipicidade no que tange o crime do artigo 1º da Lei 8.137/90.

1. Tributo e fato gerador: noções gerais

Para o estudo do tema abordado, se faz necessário compreender a definição de tributo e fato gerador de uma obrigação tributária. O artigo 3º do Código Tributário Nacional traz a definição do primeiro:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Para a existência de um tributo é necessário que haja uma Lei predefinida que o estabeleça, na qual verse a hipótese de incidência do mesmo por meio de uma situação hipotética e abstrata. Ao se concretizar a hipótese de incidência em fato imponível, tem-se a ocorrência do fato gerador e surgimento da obrigação tributária, havendo então o direito do Fisco exigir o pagamento e a obrigação do sujeito passivo de pagar determinado tributo. Segundo o art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Há dois tipos de obrigações tributárias, a principal, que se delimita à obrigação de pagar, e que, segundo o art. 13, § 1º do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, e a acessória, que se trata da obrigação de fazer ou não fazer, com o intuito de auxiliar na fiscalização e arrecadação do Estado, não havendo então a prestação pecuniária de fato. Conforme o art. 115 do CTN, o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Grande parte das obrigações acessórias de uma empresa são entregues pelos profissionais da contabilidade, e é de suma importância que haja por parte deste diligência e cautela ao realizar o envio das obrigações acessórias ao Fisco, tendo em vista que a partir destas informações será realizado o cruzamento e validação das informações fornecidas. Mediante a isto, é indispensável que o contador forneça informações fidedignas e verdadeiras, podendo este em caso de negativa, ser responsabilizado nas esferas penal, civil e administrativa isoladamente ou juntamente com os sócios da empresa, a depender de sua culpabilidade. Para a realização do efetivo trabalho do profissional contábil com a empresa, é indispensável que seja realizado o planejamento tributário, tema este abordado a seguir.

2. Planejamento tributário

O planejamento tributário é a forma lícita prevista na Constituição Federal realizada pelos profissionais da contabilidade que visa evitar a incidência do fato gerador, reduzir a alíquota ou base de cálculo ou retardar o pagamento do tributo sem ocorrência de multa. Fabretti (2006, p. 32) define o planejamento tributário como:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais onerosas denomina-se planejamento tributário. Assim sendo, o planejamento tributário é um recurso disponível para as empresas que procuram reduzir a carga fiscal de forma lícita. A maneira legal chama-se elisão fiscal e a forma ilegal denomina-se evasão ilícita ou sonegação fiscal, trata-se, portanto, do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

O planejamento tributário não visa burlar o sistema, e sim, buscar alternativas permitidas em leis para evitar a ocorrência do fato gerador e, se esta não for possível, reduzir ou retardar a incidência do tributo. Para realizar tal prática é necessário que o profissional contábil tenha um vasto conhecimento da legislação tributária brasileira, para que assim possa aplicar a alternativa legal cabível à situação e porte de cada empresa, enquadrando-a em um regime tributável mais favorável, tendo como opções o Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real.

Segundo Farág (2001, p. 101),

O planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal.

Como evidenciado pelo autor, a elisão e evasão fiscal são opções antagônicas no planejamento tributário, visto que, na primeira são realizadas manobras permitidas por lei antes da realização da hipótese de incidência tributária, já na segunda, a prática se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador ou após esta, sendo a intenção do contribuinte apenas minimizar o tributo, independente do que está previsto na legislação, caracterizando-se esta prática como sonegação fiscal.

O crédito tributário em favor do Estado surge apenas com a ocorrência do fato gerador, tendo em vista que a obrigação de pagar o tributo é *ex lege*. Portanto, se evitada a realização do ato qualificador do tributo previsto na lei, não haverá o poder do Estado de tributar e nem a obrigação de pagar por parte do contribuinte. Mediante ao exposto, se faz necessário o aprofundamento a respeito dos temas Elisão e Evasão fiscal.

2.1 Elisão e evasão fiscal: características e diferenciações

A elisão fiscal é uma conduta lícita no planejamento tributário de uma empresa, que ela tem o propósito de evitar, reduzir ou tardar a ocorrência do fato gerador, extinguindo ou postergando a obrigação de pagamento do tributo por parte do contribuinte. Segundo Antonio Dória.

A elisão fiscal é uma forma de o contribuinte reduzir a carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária, já que o legislador não pode ser “oniprevidente” deixando, em consequência, malhas e fissuras no sistema tributário.

Segundo Roque Carrazza (2011, p.349):

A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo.

De acordo com Cassone (1997, p.191), elidir “é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador”.

Já a evasão fiscal, também conhecida como elisão ineficaz ou sonegação fiscal, é uma prática ilícita que se caracteriza como sendo a redução ou postergação da obrigação tributária utilizando-se de meios ilegais.

Segundo Cassone (1997, p.191), evadir “é evitar, reduzindo o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”. Como abordado pelo autor, nesta modalidade a extinção da obrigação tributária é feita após a ocorrência do fator gerador, fato este que torna a prática ilícita. Portanto, não é possível cometer a evasão fiscal involuntariamente, de forma culposa, tendo em vista que é um ato intencional praticado pelo contribuinte, em concorrência ou não com o profissional contábil.

Segundo o Art. 1º da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/1990), constitui-se como crime contra a ordem suprimir ou reduzir tributos, mediante as seguintes condutas:

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

- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (BRASIL, 1990).

Muito se fala em Responsabilidade Civil e Responsabilidade Penal do contador no exercício de sua profissão, estando a primeira em situações que um dos deveres do profissional é descumprido e este se vê obrigado a reparar perdas e danos ao terceiro, e a segunda, a qual será tratada de forma aprofundada adiante, quando este age de forma dolosa a fim de burlar o fisco, podendo estar em concurso ou não com seu cliente.

2.3 Responsabilidade Penal

A responsabilidade no Direito pode ser analisada mediante a existência de certos elementos que são necessários para a configuração do instituto retromencionado. A conduta, caracterizada pela ação ou omissão do indivíduo, a culpa, elemento que qualifica a conduta, o nexa causal, elo que liga a conduta com o resultado danoso, e o dano causado no mundo fático, conforme Carlos Roberto Gonçalves (2018).

Nas lições do autor supra mencionado a responsabilidade pode ser aferida mediante duas modalidades, a objetiva e a subjetiva. A primeira consiste em abordar somente três elementos mencionados no parágrafo anterior, a conduta, o nexa causal e o dano, não havendo necessidade de comprovação do elemento subjetivo da culpa, pois a mesma encontra-se presumida. Diametralmente, a Responsabilidade subjetiva analisa de modo enfático a culpa, sendo que esta é formada pela modalidade dolosa ou culposa.

Nesse diapasão, a responsabilidade penal está contida dentro da própria funcionalidade do *Princípio da Culpabilidade*. O princípio ora comentado é visto sob a ótica de três funcionalidades diversas no âmbito do Direito Penal material. Assim, a culpabilidade pode ser vista como um requisito para a formulação do conceito analítico de crime, como uma circunstância judicial do artigo 59 do Código Penal, na formulação da pena base e, por fim, esse princípio pode ser, ainda, um inibidor da responsabilidade penal objetiva, ou seja, responsabilidade sem o elemento culpa.

Segundo Bruzzone (p. 113) apud Greco (2019, p. 142),

Quando nos referimos à culpabilidade podemos fazê-lo em diferentes sentidos, Por um lado fazemos referência ao conceito de culpabilidade que se refere à

fundamentação da pena em si; somente podemos aplicar uma pena ao autor de um fato típico, antijurídico e culpável. Também nos referimos à culpabilidade em relação ao fundamento para determinação da pena. Não o utilizamos para fundamentar a pena em si, senão para determinar a sua graduação: gravidade, tipo e intensidade. O terceiro conceito caracteriza a culpabilidade como o oposto à responsabilidade pelo resultado.

Nessa escoreita, é evidente que, ao se tratar de responsabilidade penal, está-se diante de uma responsabilidade subjetiva, visto que ao deparar com o desmembramento do conceito analítico de crime, percebe-se que para a formação do fato típico é necessário a existência do elemento subjetivo dolo ou culpa. Portanto, no âmbito penal, há somente a incidência de responsabilidade subjetiva, sendo que a ausência desse instituto acarretará em um fato atípico, não sendo analisado pelo juízo criminal, pois não haverá a existência de um crime, conforme Rogério Greco (2019).

Dessa forma, em sede de responsabilização do contador frente aos crimes tributários, mais especificamente aqueles previstos na Lei 8.137/90, a mesma deve ser analisada sob a égide da responsabilidade subjetiva. Nesse sentido, a própria lei já comentada refere-se, em seu artigo 11, sobre a medida usada para a aplicação das penas, “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” (BRASIL, 1990). Portanto, percebe-se que a própria Lei dos crimes fiscais inibe qualquer tipo de responsabilização mediante culpa presumida.

Além disso, é cediço que o Direito é uma ciência una, logo, qualquer instituto jurídico deve ser analisado com base no sistema como um todo, podendo ocorrer a conclusão de um entendimento jurídico mediante a cooperação de duas ou mais matérias do direito. Sendo assim, observando o Direito do Consumidor, o contador se porta na sociedade como um profissional liberal, prestando serviços à pessoas físicas e jurídicas. Assim, outro texto normativo que corrobora com o todo discorrido até o momento, é o artigo 14, parágrafo 4º, da Lei 8.078/90, em que versa:

Art. 14. O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos. (...)

§ 4º A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa (BRASIL, 1990).

Destarte, em que pese a norma versar sobre conteúdo consumerista, a mesma reverbera com o entendimento sobre a responsabilidade penal no sentido de que, se em sede de responsabilização civil, o profissional liberal, ou seja, o contador, possui responsabilidade subjetiva, logo, por mera hermenêutica, tem-se que na seara penal, que

é considerada como *ultima ratio*, nada mais congruente que o profissional contábil também seja julgado por uma conduta baseada no dolo ou na culpa.

Por fim, no que tange ao entendimento jurisprudencial, em específico do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, os desembargadores possuem um raciocínio baseado, além de todos os pontos discorridos até aqui, na constitucionalização do Direito. Dessa forma, a responsabilidade do contador em face dos crimes tributários tipificados na Lei 8.137/90 deve se postar no mundo jurídico com base nos ditames constitucionais, em específico no artigo 5º LVII da CF/88, que ao versar sobre a necessidade de o réu ser considerado culpado para haver uma sentença condenatória, intrinsecamente revela a responsabilidade subjetiva contida no Direito Penal.

EMENTA: APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SENTENÇA ABSOLUTÓRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ELEMENTO SUBJETIVO DO INJUSTO PENAL NÃO COMPROVADO. RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CULPABILIDADE. ABSOLVIÇÃO MANTIDA. 1. A prolação de sentença condenatória pressupõe produção de prova firme e robusta da conduta criminosa, sem o que se impõe a manutenção da absolvição do denunciado. 2. A simples condição de contador da empresa não é suficiente para a imputação do delito de sonegação fiscal, sob pena de se retroceder à responsabilidade penal objetiva. 3. Na hipótese de a obrigação tributária recair sobre pessoa jurídica, a responsabilização da pessoa natural somente poderá ocorrer mediante a aferição de sua efetiva atuação para a prática do delito, com a devida individualização de sua conduta. (TJMG - Apelação Criminal 1.0701.09.261149-3/001, Relator(a): Des.(a) Maria Luíza de Marilac, 3ª CÂMARA CRIMINAL, julgamento em 07/10/2014, publicação da súmula em 14/10/2014)

Portanto, a mera “posição” de contador não deve ser o suficiente para que haja uma sentença condenatória, devendo o Ministério Público, ao formular sua pretensão inicial, dirimir a conduta típica desse profissional, indicando a medida exata de sua culpabilidade, pois é inconcebível, no âmbito do Direito Penal, a aplicabilidade da responsabilidade objetiva.

Evidenciado como ocorre a responsabilidade no âmbito penal, é de suma importância dissertar sobre o elemento da tipicidade para que se forme o entendimento precípuo deste trabalho.

2.4 Tipicidade

Antes de adentrar ao tópico supra, é de suma importância elaborar um raciocínio oriundo do entendimento de dois conceitos prévios à tipicidade. Em primeira análise há a noção do tipo penal que, em resumo, pode ser conceituado como um conjunto de

elementos descritos em um artigo em determinada Lei penal, evidenciando que somente determinadas condutas, aquelas descritas no tipo penal, irão ser consideradas crimes, aplicando o Princípio da Fragmentariedade do Direito Penal.

Esse é o entendimento de Cezar Roberto Bitencourt (2008, p. 258) ao dizer que:

Tipo é o conjunto dos elementos do fato punível descrito na Lei penal. O tipo exerce uma função limitadora e individualizadora das condutas humanas penalmente relevantes. É uma construção que surge da imaginação do legislador, que descreve legalmente as ações que considera, em tese, delitivas.

Nesse desiderato, como segundo conceito necessário para a o entendimento de tipicidade, tem-se o juízo de tipicidade. Esse conceito nada mais é que, como bem explana o doutrinador ora comentado, uma “*Operação Intelectual*”, pois consiste em analisar se determinada conduta perpetrada pelo indivíduo se amolda no tipo penal, ou seja, se as elementares contidas no tipo foram preenchidas pelos atos criminosos do sujeito ativo, conforme preleciona Cezar Roberto Bitencourt (2008).

Por fim, tem-se que tipicidade é a decorrência natural do juízo de tipicidade, ou seja, é a correspondência da conduta realizada pelo indivíduo no plano fático com o texto da Lei que descreve o fato criminoso. Assim, por dedução lógica, determinado fato será típico quando houver perfeita moldação entre conduta no plano fático e o tipo penal, diametralmente, haverá atipicidade quando não houver a compatibilidade já comentada, inexistindo, assim, a próprio conceito de crime.

Com o fito de balizar toda a matéria discorrida no parágrafo supra, observa-se o seguinte entendimento:

Tipicidade é a conformidade do fato praticado pelo agente com a moldura abstratamente descrita na Lei penal. (...) Um fato para ser adjetivado de típico precisa adequar-se a um modelo descrito na lei penal, isto é, a conduta praticada pelo agente deve subsumir-se na moldura descrita na lei (BITENCOURT, 2008, p. 259).

Nesse sentido, tem em vista a formação dos conceitos retromencionados, é de suma importância identificar como os mesmos se encaixam quando estão presentes nos crimes contra a ordem tributária, em específico o artigo 1º da Lei 8.137/90.

2.4.1 Análise do artigo 1º da Lei 8.137/90 - Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo

Conforme um dos objetos do presente trabalho, faz-se necessário explanar sobre a tipicidade formal no crime tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/90. Em primeira análise, é de suma importância dissertar que o contador poderá figurar, nessa espécie de crime, como autor único, co-autor ou partícipe, pois o sujeito ativo do crime em comento

necessariamente deve ser o contribuinte ou o substituto passivo tributário, conforme Adel El Tasse (2009). Portanto, o contador, em sede de prestação de serviço a determinada empresa será responsabilizado penalmente em conjunto com os demais envolvidos, evidenciando o concurso de pessoas do artigo 30 do Código Penal.

Em um primeiro momento, ao analisar a redação da Lei 8.137/90, percebe-se que o legislador pautou-se por descrever os atos criminosos em incisos, sendo que estes devem ser interpretados conjuntamente com o *caput* de determinado artigo. Portanto, ao realizar o juízo de tipicidade supracitado, deve-se atentar pelo especial fim de agir contido no *caput* do artigo 1º, bem como as condutas descritas nos respectivos incisos.

Esse é o entendimento do autor Adel El Tasse (2009, p. 841), diz que “a sistemática utilizada pela legislação foi a de descrever em incisos as condutas que devem ser sempre associadas ao *caput* para que se tenha consumado o delito”.

Desta feita, observa-se o *caput* do artigo 1º da Lei 8.137/90, “Constitui crime contra a Ordem Tributária suprimir ou reduzir o tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:”. Nesse sentido, percebe-se que os verbos suprimir, que aduz sobre o não recolhimento do tributo, e reduzir fazem alusão ao especial fim de agir contido nesse crime. Portanto, tem-se que o objetivo central desse delito é o não recolhimento ou a diminuição do *quantum* a ser recolhido, sendo que os incisos a serem apresentados são os meios em que o sujeito ativo do crime tem de realizar a *mens legis* contida no *caput* do referido artigo, de acordo com Adel El Tasse (2009).

Nesse sentido, observa-se o inciso I do artigo 1º da Lei 8.137/90, “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Percebe-se que nesses incisos, está-se diante de um verbo que indica um tipo omissivo, pois “*omitir*” está posto no sentido de deixar de fazer algo, e um tipo comissivo que é prestar declarações falsas para a fazenda pública.

Já o inciso II, “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela Lei fiscal.”. Neste inciso, há o intuito de ludibriar a fiscalização pública no que concerne as atividades que podem ensejar qualquer tipo de tributação, bem como há também o cometimento por conduta omissiva. No entanto, em relação ao termo “documento ou livro exigido pela Lei Fiscal.”, percebe-se o teor de norma penal em branco, pois é necessária a complementação com outra norma para a configuração típica deste inciso, necessitando de verificar quais são os livros fiscais exigidos por Lei específica, conforme Adel El Tasse (2009).

Nesse toada, o inciso III possui a seguinte redação, “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”. O verbo “*falsificar*” condiz com o intuito de imitar um documento que é verdadeiro, seja a formalidade do documento, ou seu conteúdo. “*Alterar*”, está posto em seu sentido literal de modificar os documentos elencados pelo inciso retro. Além disso, percebe-se a natureza interdisciplinar deste inciso, pois engloba conceitos de outras áreas do direito como os títulos de crédito, matéria oriunda do direito empresarial.

De mais a mais, o inciso IV revela as seguintes condutas, “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”. Previamente, é de suma importância observar que diante deste inciso, está-se frente a uma modalidade de crime de ação múltipla, em que a conduta é descrita utilizando vários verbos nucleares, sendo que a realização de qualquer um é o suficiente para a existência da tipicidade formal, conforme Rogério Greco (2019). Ademais, o contador, para ser penalizado de acordo com este inciso, deve agir dolosamente, pois o mesmo deve ter consciência de que o documento que ele fornece, elabora, distribui ou utiliza é falso.

Por fim, tem-se o inciso V com sua respectiva redação, “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”. Analisando o texto normativo com a acuidade necessária, percebe-se a existência de duas condutas, uma omissiva e outra comissiva e, bem como, a existência também de uma norma penal em branco, pois o inciso em comento não aduz sobre em que local, tempo e condição esse documento deve ser apresentado, conforme preleciona Adel El Tasse (2009). Além disso, fora a ofensa à ordem tributária, há também a lesão em desfavor do direito consumerista de indivíduo determinado, que, na ausência de documento específico relacionado à venda da mercadoria, vê-se seu direito de garantia do produto ser mitigado.

A título exemplificativo de todo o exposto neste tópico, observe-se o seguinte precedente:

EMENTA: APELAÇÃO CRIMINAL - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - AUTORIA, MATERIALIDADE E DOLO CARACTERIZADOR DO TIPO COMPROVADOS - CONDENAÇÃO MANTIDA- REDUÇÃO DAS PENAS-BASE - EXAME EQUIVOCADO DE CIRCUNSTÂNCIA JUDICIAL - NECESSIDADE. 01. Comprovada a redução e a supressão de valores de tributo devido ao fisco pela empresa de propriedade do acusado e por este administrada, sua condenação é de rigor, porquanto somente à sua empresa interessava a indevida vantagem patrimonial obtida com a saída de mercadorias desacobertas de notas fiscais. 02. Como proprietário e administrador, não é dado ao agente o argumento de que

desconhecia as ilegalidades fiscais ocorridas em sua empresa, porquanto responsável pela sua gestão, inclusive, fiscal e contábil, não havendo, pro essa razão, falar-se em ausência de dolo. 03. Ocorrendo equívoco no exame de circunstâncias judiciais, necessário o seu reexame para o fim de adequar as sanções penais, de molde que atendam aos seus fins: reprovação e prevenção ao crime. (TJMG - Apelação Criminal 1.0024.15.090072-8/001, Relator(a): Des.(a) Fortuna Grion, 3ª CÂMARA CRIMINAL, julgamento em 29/09/2022, publicação da súmula em 16/10/2020)

Portanto, o precedente supra retrata a conduta de determinado indivíduo que realizou várias operações de mercadorias sem fornecer a devida nota fiscal, ocasionando a diminuição do recolhimento do tributo ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), conduta típica do artigo 1º, inciso V, da Lei 8.137/90.

Após explanar sobre o tipo penal do artigo 1º da Lei retro mencionada, faz-se necessário expor o instituto do crédito tributário que, no caso do presente trabalho, também funciona como elemento essencial para a configuração da tipicidade concernente ao crime positivado no artigo supracitado.

2.4.2 Crédito tributário como elemento necessário da tipicidade nos Crimes contra a Ordem Tributária.

Tendo em vista que o próprio artigo 1º, *caput*, da Lei 8.137/90, ao dissertar sobre a necessidade de haver supressão ou diminuição do *quantum* a ser arrecadado, já delimita que trata-se de um crime material. Ocorre que, para que seja possível aferir se o valor arrecado foi menor do que o devido, ou que não houve nenhum recolhimento é necessário que haja a constituição do crédito tributário.

De forma sintetizada, o crédito tributário corresponde ao valor individualizado do quantum a ser pago para o Estado, sendo que esse instituto em comento decorre da obrigação principal, mas somente torna-se devido com o ato administrativo de lançamento, ou seja, não há crédito tributário sem o lançamento do tributo. Esse é o entendimento doutrinário do autor Claudio Carneiro (2012, p. 611) ao dizer que:

Por outro lado, para que surja a responsabilidade pelo pagamento, obrigatoriamente tem que ser efetuado o lançamento, que consiste em um ato administrativo que individualiza o quantum debeat (valor devido) da obrigação tributária, daí surgir o crédito tributário.

Assim, tem-se que o crédito tributário, no que se refere a tipificação formal dos crimes contra a Ordem Tributária, em especial o artigo 1º, da Lei 8.137/90, é elemento essencial para que se forme o devido juízo de tipicidade já explanado neste

desenvolvimento entre a conduta, sujeito ativo no plano fático e o próprio tipo penal, consonante com Adel El Tasse (2009).

Portanto, além de todo o já abordado neste desenvolvimento, tendo em vista a característica naturalística do tipo penal do artigo supramencionado, a existência do crédito tributário mostra-se necessária para a ocorrência da tipicidade, pois somente irá ocorrer a supressão ou o não recolhimento de tributo caso o mesmo esteja devidamente individualizado.

Nessa escoreita, com fito de carrear o presente entendimento esculpido neste tópico de fundamentação oriunda de tribunal superior, o STF (Supremo Tribunal Federal) editou a súmula vinculante de número 24, “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Por fim, o presente desenvolvimento encontra-se em consonância com a doutrina, jurisprudência e com verbetes oriundos das cortes supremas, evidenciando que a tipicidade, tratando-se do crime positivado no artigo 1º da Lei 8.137/90, mostra-se como um instituto jurídico deveras complexo, necessitando de uma hermenêutica conjugada com diversos temas do direito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como escopo explicar sobre a responsabilidade penal do contador em face do Direito Tributário, no que se refere aos atos privativos do contador como o planejamento tributário, no cenário dos crimes tributários, especialmente o tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/90 sob a égide da tipicidade penal.

O tema se mostrou deveras pertinente, pois ao analisar a estrutura complexa de uma empresa na atual conjuntura da sociedade, percebeu-se que, em sede de responsabilização penal, foi de elevada importância explicitar e individualizar a conduta do contador, diferenciando das atitudes de sócios e gerentes. Portanto, o presente trabalho apresenta-se como um meio de buscar informações relevantes no sentido de aprimorar a hermenêutica jurídica em relação às atividades do profissional supramencionado frente aos crimes contra a ordem tributária.

Dessa forma, com fito em elaborar um trabalho didático, foram conceituados institutos oriundos do Direito Penal e do Direito tributário, como tributo, responsabilidade penal, tipicidade, juízo de tipicidade, elisão fiscal, evasão fiscal e entre outros. Assim,

buscando pormenorizar os objetivos ora escolhidos, foram utilizados teorias doutrinárias de diversos autores, assim como jurisprudências, para mostrar o juízo de valor dos tribunais frente ao tema, e as legislações pertinentes aos objetivos.

Durante o desenvolvimento do presente artigo, foi possível aferir que a responsabilidade penal do contador deve estar ligada intimamente com o elemento que qualifica essa responsabilidade, ou seja, a culpa, seja ela em sua modalidade dolosa ou culposa. Outrossim, foi elencado que a elisão fiscal é uma alternativa lícita proporcionada pelos profissionais contábeis para seus clientes, sendo que a prática que é vedada pelo ordenamento é a evasão fiscal, ou seja, a sonegação de impostos.

De mais a mais, constatou-se que os tribunais de justiça apontam que, para que haja uma sentença penal condenatória em face do contador por crime tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/90, é elementar que esteja constatado no feito a individualização da conduta do profissional em tela, isto é, é necessário que haja a devida tipicidade entre conduta e tipo penal para que o contador seja responsável pelo delito cometido.

Portanto, percebeu-se que, para evitar abuso de poder e constrangimento ilegal, é pertinente que os institutos do direito penal, como a tipicidade e a responsabilidade, sejam utilizados da maneira como preleciona a legislação, a doutrina e a jurisprudência, respeitando a característica de última instância do direito penal, conjuntamente com a devida aplicação dos conceitos tributários para que a justiça, no caso deste trabalho, seja feita de maneira lúdima e efetiva.

Contudo, além de todo o alegado, percebeu-se que o tema pode ser dissertado por outras óticas, não sendo este trabalho o único meio de se estabelecer determinado conhecimento jurídico. Logo, o presente artigo não se posta como o único meio de informação em relação ao tema, sendo que outras abordagens como o Direito financeiro e Empresarial, ou análises de casos específicos podem se mostrar plenamente pertinentes e eficazes.

Assim, como todo conhecimento científico, o presente artigo não é um fim em si mesmo, muito menos possui presunção de veracidade absoluta frente ao mundo acadêmico do Direito. Por fim, todo conhecimento referente a este tema é válido para que, em suma, seja possível criar arcabouço de fundamentos e conceitos que suprem as possíveis dúvidas.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal, Parte Geral 1**. 13º ed., editora Saraiva, 2008, p. 258

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24 STF**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>> Acesso em: 05/10/2022.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4º ed., editora Saraiva 2012, p. 611.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2011, p. 349.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão fiscal**. São Paulo: Editora Lael, 1971, p. 49-51.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Legislação Tributária**. 9ºed., São Paulo: Atlas, 2006.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal Parte Geral**, volume 1. Edição 21. editora Rio de Janeiro: Impetus, 2019.

Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/1990). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 05/04/2022

Lei 8.078/90. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm> Acesso em: 02/10/2022.

TASSE, Adel El. **Legislação Criminal Especial**, Coleção Ciências Criminais, volume 6, Editora Revista dos Tribunais, edição de 2009, página 841