

Andreas Eisele

Crimes Contra a Ordem Tributária

3^a
EDIÇÃO

Revista e
atualizada

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

ART. 2º, III, DA LEI Nº 8.137/90

“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.”

11.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Os mecanismos de incentivo fiscal estão previstos no art. 151, I, da CF, que os define como medidas destinadas a “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Uma das formas de implementação dos incentivos fiscais consiste na possibilidade de dedução do valor a ser pago como tributo, de uma parcela de valor investido em determinada atividade.

Um exemplo dessa modalidade é a dedução (da base de cálculo ou do produto líquido) do IR, de

valores aplicados pelo sujeito passivo em determinadas atividades (tais como a cultura e a preservação ou restauração do meio ambiente ou o investimento em indústria de interesse nacional).

Outra forma de incentivo fiscal é a destinação específica do tributo a uma atividade determinada. Para isso o sujeito passivo atribui (na respectiva declaração de apuração) uma parcela do valor devido à referida atividade para que o Estado o repasse para o beneficiário.

Se um sujeito passivo de obrigação tributária ou um intermediário entre este e o beneficiário de um recurso oriundo de incentivo fiscal condicionar o investimento (direcionamento ou aplicação da receita) ao pagamento de um valor em contrapartida (comissão ou “propina”), esse valor deixa de ser aplicado na atividade fomentada.

A conduta tipificada no art. 2º, III, da Lei nº 8.137/90 corresponde a essa forma de desvio de destinação dos recursos decorrentes de incentivos fiscais.

11.2. ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO

Exigir é o ato de condicionar o investimento à retribuição ilícita.

A conduta se perfectibiliza com a comunicação ao sujeito beneficiário do valor correspondente ao incentivo fiscal (ou seja, quem receberá ou captará o recurso), ou ao seu intermediário, de que a dedução, aplicação ou indicação de destino da receita apenas será feita se houver contraprestação consistente na devolução de percentual do valor destinado.

Portanto, a exigência da contraprestação é apresentada como um elemento condicionante para que o titular do investimento (destinatário) receba o valor correspondente ao benefício.

Embora não seja necessário que a exigência seja pessoal, é indispensável que o sujeito que a apresentou (ainda que por intermédio de terceiro) seja individualizado.

Pagar é a conduta pela qual o sujeito que recebe o montante objeto do incentivo fiscal devolve ou antecipa a devolução de uma parcela daquele valor ao agente que direcionou o investimento, em contraprestação à destinação da receita.

O **recebimento** consiste na aceitação efetiva (tradição) do pagamento do valor entregue pelo destinatário do produto do incentivo fiscal em contraprestação à sua destinação.

Porém, como ressalva Andrade Filho (1995, p. 116), não configuram a conduta típica “os recebimentos por prestação de serviços relativos a estudos de viabilidade para aproveitamento de incentivos fiscais, por exemplo, assim como os serviços prestados para acompanhamento da implantação e andamento burocrático dos processos respectivos”, por se tratar de atividades técnicas de implementação indispensáveis para a viabilização do investimento.

Contribuinte beneficiário é o sujeito passivo da obrigação tributária que, tendo realizado o fato impositivo e, havendo imposto ou contribuição a pagar, opta em seu planejamento tributário pela dedução de uma parcela do valor correspondente para direcionamento a determinada atividade, de acordo com a possibilidade estabelecida na legislação tributária que prevê o incentivo.

Portanto, a qualidade de beneficiário advém do fato de o sujeito poder deixar de recolher o valor aos cofres públicos para empregá-lo em outra finalidade.

O tipo indica (na forma de elementar) que o objeto sobre o qual a conduta venha a recair pode consistir em qualquer percentagem do valor correspondente ao incentivo fiscal.

Essa abrangência decorre do fato de que, ainda que o percentual da receita desviado seja proporcionalmente pequeno, o valor correspondente pode ser significativo devido ao volume de recursos envolvidos.

Porém, a amplitude da descrição engloba igualmente a hipótese de o desvio abranger a totalidade dos recursos (100%).

Parcela dedutível ou deduzida é o montante abrangido pelo incentivo. O tipo indica tanto o valor já deduzido quanto o que será deduzido posteriormente, porque a conduta pode ocorrer antes ou após a efetiva dedução.

Portanto, se a exigência, o pagamento ou o recebimento da percentagem (valor) ocorrer antes da efetiva dedução do incentivo pelo beneficiário, o objeto é apenas “dedutível”, e se a dedução ocorrer anteriormente à realização da conduta (exigência, pagamento ou recebimento), a parcela já foi “deduzida”.

O objeto material sobre o qual deverá recair a conduta consiste no produto de uma determinada espécie de tributos (os impostos) ou de uma contribuição (genericamente considerada, pois não há a especificação de uma de suas espécies, das quais é exemplo a contribuição social), que será investido em uma atividade específica na forma de incentivo fiscal.

Contribuição, em seu sentido genérico, é o tributo vinculado a uma atividade estatal determinada pela sua finalidade (prevista no ordenamento jurídico), das quais são espécies as indicadas no art. 149 da CF.

11.3. CONDUTA

A conduta típica é sempre realizada na forma comissiva porque tanto na exigência como no pagamento e no

recebimento é indispensável que o sujeito realize um comportamento positivo (ação).

Nesse contexto, a ação correspondente ao recebimento consiste no apossamento (ainda que indireto) do objeto e respectiva apropriação.

11.4. ELEMENTO SUBJETIVO DA CONDUTA

A conduta típica se implementa mediante comportamento doloso (na forma denominada “genérica”). Não é necessário que o pagamento, recebimento ou exigência sejam implementados visando qualquer finalidade específica.

Na realização da conduta exigir, o fato de ser apresentada uma condição para a destinação da receita não qualifica o dolo porque esse aspecto não é elementar do tipo.

11.5. SUJEITO ATIVO

Qualquer pessoa pode praticar o delito, desde que se encontre na situação de beneficiário de incentivo fiscal (seja o sujeito passivo da obrigação tributária ou o agente destinatário da receita), intermediário ou ainda o representante de qualquer dessas pessoas.

Porém, o agente há de se encontrar ocupando especificamente uma das posições anteriormente indicadas para praticar algumas modalidades da conduta porque o ato de exigir ou receber pressupõe a situação de contribuinte ou responsável pelo repasse dos valores (incluídos nesse grupo os representantes dessas pessoas e eventuais intermediários) e o sujeito não pode exigir ou receber de si mesmo. Ademais, a conduta “pagar” apenas pode ser realizada pelo destinatário do produto do incentivo (ou seu representante).

Exceto a modalidade “exigir”, que pode ser executada por um ou mais agentes, as condutas “pagar” e “receber” pressupõem bilateralidade, configurando espécie delitiva classificada como de execução mediante concurso necessário porque apenas haverá pagamento quando houver recebimento. Não obstante, não é necessária a comprovação ou imputação da bilateralidade para a caracterização da tipicidade da conduta de cada agente.

11.6. CONSUMAÇÃO E TENTATIVA

O crime realizado mediante a conduta de exigir é classificado na modalidade formal porque se consuma independentemente de eventual ocorrência de algum resultado. Portanto, nessa forma de realização da conduta típica não é possível a configuração da modalidade tentada do fato típico.

Diferentemente, as condutas de pagar e receber configuram um fato típico classificado na modalidade de crime material. Portanto, nessas hipóteses é possível a ocorrência da modalidade tentada do delito.

Como a conduta de receber pode ter uma fase antecedente lógica de execução no ato de exigir, caso ocorra esta situação se configurará um concurso aparente de leis e a tipicidade do fato será definida com base no critério da consumação. Porém, caso não ocorra o recebimento devido a circunstâncias alheias à vontade do sujeito, a conduta anterior de exigência já é suficiente para configurar a modalidade consumada do fato típico correspondente ao crime formal. Por esse motivo, neste concurso aparente de leis a tipicidade será definida com base no critério da subsidiariedade.

O crime é instantâneo e se consuma com a prática do ato de exigir, pagar ou receber, embora produza efeitos

permanentes nos dois últimos casos e possa se configurar na modalidade permanente se houver a reiteração contínua da exigência em face de um único objeto.

11.7. CONCURSO DE CRIMES

Os incentivos fiscais são direcionados aos investimentos correspondentes de duas formas.

Na primeira o contribuinte realiza diretamente o investimento e abate seu custo do montante do imposto ou contribuição a pagar posteriormente.

A segunda modalidade consiste no recolhimento do imposto ou contribuição aos cofres públicos com a indicação de sua destinação para posterior repasse (pelo poder público) à atividade beneficiária.

O critério a ser utilizado para a identificação individualizada da ocorrência de cada delito é o número de operações em face das quais se pratica a conduta e não o número de condutas, pois o tipo possui conteúdo variado e por esse motivo a conduta pode ser realizada de forma múltipla.

Ou seja, se para a destinação de um numerário a determinada atividade o agente pratica por diversas e reiteradas vezes o ato de exigir um percentual da parcela deduzida do imposto ou contribuição devidos em face de uma única destinação, não pratica vários crimes em concurso formal, mas somente um mediante uma multiplicidade de condutas, o que caracteriza um crime permanente devido à unidade do objeto.

Portanto, o agente pode exigir e receber a parcela referente ao incentivo em um único pagamento, mas também pode receber o valor de forma fracionada (em diversas parcelas periódicas), e mesmo exigir algum valor adicional a

título de complementação. Caso todas as condutas tenham o mesmo objeto material (a mesma operação), somente se configurará um fato típico, realizado de forma permanente. Nesse caso o crime será classificado como de conduta múltipla.

Porém, se o pagamento ou exigência decorre de investimentos em destinações diversas, se configura um concurso de crimes devido à diversidade de objetos sobre os quais recaíram as condutas.

Se, além da exigência, pagamento ou recebimento da parcela respectiva, o sujeito praticar qualquer outro crime previsto nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137/90 (inclusive o tipificado no inc. IV do art. 2º), ocorre um concurso de delitos porque se trata de fatos típicos diferentes e autônomos, mesmo que os fatos tenham sido praticados em relação a uma mesma operação.

Por exemplo, se após exigir ou receber um pagamento correspondente a parcela de incentivo fiscal direcionado a uma atividade, o sujeito vier a abater um valor maior que o efetivamente destinado (na apuração do tributo) e, mediante essa fraude, diminuir o valor do tributo correspondente recolhido, se configura um concurso material entre os crimes tipificados nos arts. 1º, *caput*, e 2º, III, da Lei nº 8.137/90.

ART. 2º, IV, DA LEI Nº 8.137/90

**“deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o
estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto
liberadas por órgão ou entidade de desenvolvi-
mento.”**

12.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O incentivo fiscal é um benefício instituído com uma finalidade determinada, consistente no fomento de uma atividade específica ou o investimento em uma região. Portanto, é um meio para alcançar um objetivo definido pelo Estado.

O fundamento da existência desse benefício é o interesse público a ser satisfeito em decorrência do desenvolvimento da atividade fomentada. Por esse motivo, o eventual favorecimento do beneficiário da destinação da receita é somente um meio para a obtenção da finalidade específica. E para que o interesse público que justifica a existência do

incentivo fiscal seja atendido, seu objeto deve ser integralmente aplicado na atividade fomentada.

O tipo do inc. IV do art. 2º descreve um desvio de finalidade que consistente na não aplicação ou investimento da quantia disponibilizada ao sujeito beneficiário do valor objeto do incentivo fiscal, na atividade para a qual estava direcionada.

Esse desvio configura um enriquecimento ilícito do beneficiário do incentivo pela apropriação do patrimônio público e resulta no não cumprimento da função social para a qual o dinheiro estava direcionado.

12.2. ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO

Deixar de aplicar é a conduta omissiva que corresponde ao descumprimento da condição que justificou o recebimento do benefício.

Para o recebimento do incentivo o sujeito assume a obrigação de empregá-lo em determinada finalidade na forma previamente estabelecida. Caso se omita, deixando escoar o prazo respectivo sem o investimento devido ou eventual devolução da receita ao Estado, a conduta típica está configurada independentemente da destinação que ele dê ao numerário.

A outra modalidade de conduta descrita no tipo é o ato de aplicar o numerário em desacordo com o estatuído.

Não basta que o agente aplique o dinheiro na atividade destinatária do produto do incentivo fiscal. Ele deve fazê-lo conforme as condições (de tempo, local, modo, especificações técnicas etc.) estabelecidas na legislação que instituiu o benefício e eventualmente discriminadas no projeto elaborado com base na legislação correspondente. O sujeito não

tem o poder de realizar qualquer juízo de oportunidade ou conveniência sobre a destinação da verba. Deve executar o projeto aprovado ou simplesmente realizar as atividades definidas em lei.

Incentivo fiscal é uma modalidade de fomento de atividade estratégica instituído para atender a um interesse público.

A indicação no tipo das parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento é redundante e supérflua. O objeto do incentivo fiscal é composto por unidades divisíveis porque sua natureza é monetária. Por esse motivo, a natureza da conduta não é alterada pelo fato de o sujeito deixar de aplicar, ou aplicar de forma irregular, a totalidade do valor que compõe o benefício ou somente uma parte dele.

12.3. CONDUTA

O fato típico pode ser realizado mediante ação ou omissão.

A conduta omissiva consiste no fato de o agente deixar de aplicar o valor recebido na atividade correspondente. Trata-se do mero descumprimento do dever legalmente instituído, independentemente da finalidade atribuída ao recurso.

A conduta comissiva é praticada com aplicação do recurso na atividade beneficiária, porém em desacordo com as condições estabelecidas na lei ou no projeto de desenvolvimento.

12.4. ELEMENTO SUBJETIVO DA CONDUTA

O elemento volitivo da conduta consiste simplesmente na decisão de não aplicação do recurso na atividade devida. Essa conduta independe do destino dado ao dinheiro.

O tipo não define nenhuma finalidade especial que deva orientar a conduta. Portanto, para a configuração da tipicidade subjetiva na forma dolosa não é necessário que o sujeito queira apropriar-se do recurso.

No caso da aplicação do recurso em desacordo com as condições legais ou o projeto aprovado, o conteúdo do elemento subjetivo é apenas a decisão de aplicação irregular do recurso. Não é relevante o motivo que ensejou o investimento indevido, nem a finalidade pretendida pelo sujeito.

Caso o resultado seja socialmente benéfico de forma similar ou mesmo superior às definições legais ou ao projeto aprovado, esse aspecto pode ser relevante para a definição da reprovabilidade da conduta no âmbito da culpabilidade. Porém, não afeta o elemento subjetivo da conduta no que se refere ao dolo.

12.5. SUJEITO ATIVO

Trata-se de crime próprio porque a conduta somente pode ser praticada pelo sujeito que recebeu o valor correspondente ao incentivo fiscal. Isso por dois motivos: a) o primeiro é que o recebimento do recurso é um pressuposto objetivo para a realização do fato típico; e b) o segundo é que o dever de aplicar o recurso na forma previamente definida é pessoal.

Quando o beneficiário for uma pessoa jurídica, o sujeito ativo do delito será a pessoa física que, na administração da empresa, tomar a decisão de deixar de aplicar o recurso na atividade correspondente ou aplicá-lo de forma irregular.

12.6. CONSUMAÇÃO E TENTATIVA

O fato típico praticado mediante conduta omissiva corresponde a um delito de mera conduta. O fato típico se consuma com a expiração do prazo para a aplicação do recurso.

O fato típico realizado mediante a ação pela qual o recurso é aplicado de forma irregular é classificado como um crime material. O evento típico (ou resultado) é o investimento realizado cujas características não correspondam às condições que vinculam o recebimento do recurso.

12.7. CONCURSO DE CRIMES

A execução do empreendimento objeto do projeto cujo fomento é proporcionado pela verba decorrente de incentivo fiscal pode ser implementada em prazo de instalação de média ou longa duração. Por esse motivo, o aporte dos valores correspondentes pode ser realizado em parcelas consecutivas e periódicas.

Nesse caso podem ocorrer diversas condutas típicas configuradoras de desvio de finalidade, cujo objeto seja uma parte de cada parcela da verba recebida.

Caso as diversas condutas tenham sido realizadas em face de um único objeto material, ou seja, a verba decorrente de um mesmo incentivo fiscal globalmente considerado pelo conjunto das parcelas de verba respectivas, o crime se implementa na forma permanente.

Portanto, para a aferição da quantidade de crimes ocorridos não devem ser considerados o número de parcelas de valor recebidas, nem o número de condutas que acarretaram o desvio de parcelas do valor global.

O que determina a quantidade de crimes é o número de benefícios recebidos. Portanto, se forem realizadas diversas condutas em face do mesmo objeto (um mesmo benefício cujo objeto foi fragmentado em parcelas) existirá somente um crime cujo fato típico é praticado de forma permanente.