

GUILHERME VIANNA MAZZAROTTO

**A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA POR DIFICULDADE
FINANCEIRA DA EMPRESA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL**

**Monografia apresentada como requisito à
obtenção do título de Pós-graduação,
ICPC/UFPR – Instituto de Criminologia e
Política Criminal – Professor Doutor Juarez
Cirino dos Santos.**

**CURITIBA
2008**

Aos meus familiares, amigos e colegas
de trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço todas as pessoas que direta ou indiretamente fizeram parte deste trabalho, auxiliando de diversas maneiras para o melhor desenvolvimento deste.

RESUMO

A questão da inexigibilidade de conduta diversa em crimes tributários, origem de grandes embates doutrinários e sociais é eivada de característica marcante no contexto jurídico atual, pois está diretamente ligada a situação econômica do país, para diminuir o índice da criminalidade, ou seja, para melhorar o bem estar social. A admissibilidade de sua aceitação pela sociedade vem aumentando em grandes proporções, tendo em vista o grande número de delitos cometidos tanto por pessoas físicas quanto jurídicas. Contudo, não é devido analisar esta questão ao olhar dos leigos em conhecimento jurídico, devido a complexidade do assunto, e das suas conseqüências. Analisar-se-á a evolução da culpabilidade, enfatizando-se a questão da exigibilidade de conduta diversa, aspecto este que determinará a culpabilidade penal no crime a ser demonstrado neste trabalho.

Palavras-chave: culpabilidade; inexigibilidade de conduta diversa; ordem tributária; artigo 1º, I, Lei 8137/90.

SUMÁRIO

RESUMO	vi
1. INTRODUÇÃO	1
2. CULPABILIDADE	2
2.1 EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE CULPABILIDADE.....	5
2.1.1. TEORIA PSICOLÓGICA.....	7
2.1.2. TEORIA PSICOLÓGICO-NORMATIVA OU NORMATIVA COMPLEXA DA CULPABILIDADE.	9
2.1.3. TEORIA NORMATIVA PURA OU FINALISTA:	11
2.2 ELEMENTOS DA CULPABILIDADE	13
2.2.1 IMPUTABILIDADE.....	13
2.2.2. POTENCIAL CONSCIÊNCIA DA ILICITUDE	15
2.2.2.1 IGNORÂNCIA DA LEI / ERRO DE PROIBIÇÃO	15
2.2.3 EXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA	16
3. DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO – ELISÃO – FRAUDE	18
3.1. EVASÃO FISCAL:	18
3.2. SONEGAÇÃO:.....	19
INADIMPLENCIA FISCAL.....	19
3.3 ELISÃO FISCAL	20
3.3.1. SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:.....	21
4. ORDEM TRIBUTÁRIA	22
4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS:	22
4.2. ARTIGO 1º, DA LEI 8.137/90:	24
4.3. INCISO I, DO ARTIGO 1º - LEI 8.137/90	31
5 – DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA CONFORME O DIREITO EM RELAÇÃO AO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL EM FACE DE DIFICULDADE FINANCEIRA	34
6. CONCLUSÃO:	38
7. REFERÊNCIAS:	40

1. INTRODUÇÃO

O crime fiscal faz parte da nossa sociedade há muitos anos, tendo em vista a enorme carga tributária existente no nosso ordenamento jurídico, e a crescente dificuldade econômica em que a maioria da população se encontra.

Muitas pessoas acabam por cometer esses crimes tendo em vista a complicada manutenção de seus negócios e para gerir uma vida com maior qualidade.

Nesta linha, entende-se que parte da população opta por cometer este tipo de crime a pagar os tributos que oneram consideravelmente a renda das famílias. No entanto, há outra parte da população que opta por cometer os crimes apenas, por exemplo, para obter maior margem de lucro numa empresa.

Em decorrência destes acontecimentos, a tendência é que o Estado onere sempre mais os seus tributos para cobrir a porcentagem de inadimplência e de sonegação fiscal cometida pelos contribuintes.

Contudo, há uma distinta parte dos contribuintes que não tem a possibilidade de adimplir com as obrigações estatais (tributos), sem por em risco os negócios que sustentam a suas famílias, e têm que optar entre sonegar tributos e conseguir algum sustento ou pagar o devido e passar por extrema dificuldade econômico-financeira, e acabam escolhendo a primeira.

E como o Estado não lhe dá a oportunidade para que possa sair daquela condição acaba por dirigir-se à criminalidade, para que possam sobreviver.

Neste liame foi desenvolvido um capítulo a respeito da culpabilidade, das formas que se pode ser culpável, e demonstrada toda uma evolução, por teorias, como se chegou aos dias de hoje à Teoria Normativa Pura da culpabilidade. Demonstrando os principais aspectos e transformações no decorrer das teorias da culpabilidade.

Após a demonstração de como se chegou ao conceito atual da culpabilidade, necessária se fez relatar brevemente sobre a ordem tributária.

A partir de então, será discutido diretamente o assunto principal deste trabalho, qual seja, o crime de sonegação fiscal e a exigibilidade de conduta diversa.

Evidenciando o ato criminoso cometido pelo contribuinte, qual seja, a sonegação fiscal, demonstrar-se-á uma situação em que é exigível a compreensão pelo Estado para escusar o sujeito da prática de seu ato.

2. CULPABILIDADE

Culpabilidade só enquanto elemento integrante do conceito analítico de crime, mas também enquanto princípio, princípio este que contraria a responsabilidade penal objetiva e também serve como limite da pena.

Hoje a culpabilidade é compreendida como reprovabilidade, porém para que se chegasse a essa conclusão houve uma evolução dogmática do conceito de culpabilidade, o que será demonstrado no próximo item desta monografia.

A imputabilidade sempre foi pressuposto da culpabilidade, desde a primeira teoria da culpabilidade que é a Teoria Psicológica da Culpabilidade.

A origem da teoria da culpabilidade é encontrada na ciência do direito penal italiano da baixa idade média e também na doutrina do direito comum nos séculos XVI e XVII¹.

De tal modo, a culpabilidade originou-se como atribuição de um resultado ao seu causador. Assim sendo, a consequência jurídico-penal desta imputação de resultado é a imposição de uma penalidade criminal, que só chegará à sua finalidade se entendida como intimidação. Portanto, a pena só encontraria sua essência em sua capacidade potencial de intimidar os indivíduos, para que estes não cometessem atos delituosos.

É por isso que se diz que o princípio da culpabilidade mostra-se como *nullun crime sine culpa*, ou seja, não haverá pena sem culpa.

O princípio da culpabilidade reside na dignidade da pessoa humana, o que também ocorre na Espanha. "O princípio da culpabilidade é uma exigência do respeito à dignidade humana" ². Por isso, a imposição de uma pena sem culpabilidade implicaria um grave atentado a sua dignidade.

E obedecendo ao respeito à dignidade humana que a pena deve ser cominada dentro dos limites da necessidade em conformidade com o princípio da proporcionalidade.

Ainda em relação à dignidade da pessoa humana, tem-se por excelência o respeito ao princípio da legalidade penal, que certifica que a imposição da sanção penal deve ser anterior à prática de uma ação criminal.

É sabido que, num sentido mais amplo, culpa e culpabilidade são a mesma coisa ³. E com isso se impõe um juízo de censura sobre uma ação humana livre e reprovável.

Juarez Cirino dos Santos entende por culpabilidade como:

¹ AMARAL, Cláudio do Prado. Princípios penais: da legalidade à culpabilidade. São Paulo: IBCCRIM, 2003.

² MIR, José Cerezo, Direito Penal e Direitos Humanos: Experiências Espanhola e Européia, Revista Brasileira de Ciências Criminais, nº. 06, P. 34.

³ TELES, Ney Moura. **Direito Penal**: Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2004

“O juízo de valor que tem por objeto o tipo de injusto (realização não justificada de um crime) e por fundamento o poder atribuído ao sujeito de agir conforme a norma, resultante da consciência real ou possível da antijuridicidade; o poder atribuído ao sujeito de agir conforme a norma pode ser excluído nas hipóteses de incapacidade de culpabilidade, ou de inevitável desconhecimento do tipo de injusto; pode ser reduzido nas hipóteses de capacidade relativa de culpabilidade ou de evitável desconhecimento do tipo de injusto; finalmente, o sujeito pode ser exculpado em situações de anormalidade das circunstâncias de fato, determinantes de anormal motivação de vontade, que fundamentam a idéia de inexigibilidade de comportamento conforme a norma”⁴.

Segundo Fernando Capez a culpabilidade “costuma ser definida como juízo de censurabilidade e reprovação exercido sobre alguém que praticou um fato típico e ilícito”⁵.

O princípio da culpabilidade pressupõe que o homem tem uma liberdade de decisão sobre seus atos. E esta liberdade deve ser escorada na capacidade do homem em valorar adequadamente (corretamente), por meio da consciência, que se desenvolve até a fase adulta, quando o homem já é capacitado para evitar o injusto sem maiores reflexões.

Culpabilidade é a reprovabilidade do agente por realizar uma conduta humana omissiva ou ativa típica e ilícita⁶, ou seja, “a ação ou omissão típica, ilícita e culpável”⁷. Conclui Capez que não há culpabilidade sem tipicidade e ilicitude, de forma que a ilicitude é um juízo de desvalor sobre um fato típico. Importante salientar que a culpabilidade se trata “pelo fato individual, que repousa na conduta do autor, e não uma culpabilidade pela conduta da vida – de caráter ou de autor”⁸.

Julio Fabbrini Mirabete, sucintamente, relata que culpabilidade “é a reprovabilidade da conduta típica e antijurídica”⁹.

Há três sentidos para conceituar a culpabilidade: *como fundamento da pena, como elemento da determinação ou medida da pena, e como conceito contrário à responsabilidade objetiva*¹⁰. Ressalte-se que para o primeiro sentido é necessária a presença da capacidade de culpabilidade, consciência de ilicitude e

⁴ SANTOS, Juarez Cirino dos, **A moderna Teoria do Fato Punível**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002. P. 204.

⁵ Ibidem.

⁶ PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 342.

⁷ Ibidem.

⁸ Ibidem.

⁹ MIRABETE, Julio Fabbrini, Manual de Direito Penal. 16.ed. São Paulo : Atlas, 2000.

¹⁰ BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**: Parte geral. 5ª. ed. vol.1. São Paulo: Saraiva, 2004.

exigibilidade da conduta, sendo que a falta de qualquer desses elementos impossibilita a aplicação de uma sanção penal. Já para o segundo sentido a culpabilidade¹¹ serve como limite para a pena. E para o terceiro sentido, a culpabilidade “impede a atribuição da responsabilidade objetiva”¹², aduzindo que ninguém responderá por fato imprevisível, não tendo agido com dolo ou culpa.

Ney Moura Teles afirma que num sentido mais amplo, culpa e culpabilidade são a mesma coisa.

2.1 EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE CULPABILIDADE.

A atual definição do conceito de culpabilidade é fruto de um desenvolvimento de mais de um século de discussões sobre sua estrutura, começando em meados do século XIX, com a Teoria Psicológica, partindo para um conceito psicológico-normativo no século XX, passando para o conceito normativo puro pelo século XX.¹³

Durante essa evolução foi-se revelando um caminho de afastamento do princípio da responsabilidade objetiva em busca de um conhecimento cada vez mais perfeito para o que se chama de culpabilidade. ‘A culpa – proclama Beling de forma paradigmática – reside na relação psicológica do agente com o fato no ser significado objetivo, no reflexo espiritual da realidade’¹⁴. A essência desta categoria (psicológica) é fundamentada no dolo e na negligência como espécies diferenciadoras entre o agente e o fato no aspecto psicológico. O conceito psicológico de culpa se perdeu no século XX, principalmente tendo em vista que a descoberta da censura ao agente em que existe a culpa não tem só a ver com a concepção psicológica, mas, também, no conceito normativo.

O desempenho mais acentuado para o reconhecimento do conceito normativo, vem de Frank, “a propósito do estudo a que procedeu do chamado estado de necessidade desculpante”¹⁵. Neste ponto, o agente pode ter atuado com dolo como elemento de ligação psicológica entre o autor e o fato ilícito-típico, no entanto,

¹¹ Para ROXIN, a culpabilidade seria apenas o limite do poder punitivo do Estado, porém, não só com limite de pena, mas como seu pressuposto.

¹² Ibidem.

¹³ SANTOS, Juarez Cirino dos, **A moderna Teoria do Fato Punível**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002.

¹⁴ Dias, Jorge de Figueiredo, **Direito Penal – Parte Geral**, Tomo 1, Questões fundamentais a doutrina geral do crime. P. 472.

¹⁵ Ibidem. P. 473.

não ser considerado um fato culpável, por não ser censurável. A concepção normalista de culpa ensina que a culpa é encontrada pela censurabilidade do agente ter agido com agiu. O conceito de culpabilidade é configurado pelo dolo e pela negligência, e, ainda, pela imputabilidade¹⁶ e pela capacidade de culpa do agente, e, também, a consciência de ilicitude e a exigência do comportamento diferente. Com este preceito realizado por Frank, a censurabilidade foi transformada em puro juízo de valor.

“Culpa, no sentido amplo, é o mesmo que culpabilidade”¹⁷. Não basta que o agente tenha causado lesão ou exposto perigo a um bem jurídico, deve ter, na sua conduta, um fato culpável.

Durante grande parte da história do direito penal, para que se houvesse crime, era, apenas, necessário o nexos de causalidade entre a conduta do agente e o resultado causado. Este foi o chamado *Direito Penal do Resultado*.

A idéia da evitabilidade é o centro sobre o qual foi construída a idéia de culpabilidade. Apenas o homem, com a sua racionalidade é capaz de distinguir conseqüências para as condutas que ele decide realizar, assim, prevendo-as, ele pode decidir se quer que determinado resultado aconteça ou não.

Dessa concepção de evitabilidade nasce a idéia da previsibilidade, que é a noção que se deve ter ante um resultado danoso, em conseqüência de um ato humano.

Diante das concepções citadas, nasce a idéia da voluntariedade, que é “a vontade que o homem tem de alcançar determinado objetivo”¹⁸.

Deste modo tem início o conceito de culpabilidade, que “só existiria se o resultado fosse evitável, se houvesse previsibilidade, se o homem pudesse prevê-lo”¹⁹.

Culpabilidade, assim, tem um conceito normativo, constituído de que o agente poderia ter agido de outra forma da qual fez, sendo que as circunstâncias lhe obrigavam ter agido daquela maneira²⁰.

Por fim, Luis Régis Prado relata, de maneira sumária, que a evolução da culpabilidade “está relacionada com as definições de ação e de delito”²¹.

¹⁶ Note-se que desde então a imputabilidade já era aceita como pressuposto da culpa.

¹⁷ TELES, Ney Moura. **Direito Penal**: Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2004.

¹⁸ TELES, Ney Moura. **Direito Penal**: Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2004. P. 279.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ ZAFFARONI e PIERANGELI. **Direito Penal Brasileiro**. Parte geral. 5ª. ed. RT.

Finalmente, é importante salientar que a imputabilidade, enquanto elemento da culpabilidade sempre esteve presente em todas as teorias da culpabilidade e mantém-se até os dias de hoje, noção pela qual somente uma análise mais aprofundada da culpabilidade permitirá que a presente monografia cumpra com seus objetivos.

2.1.1. TEORIA PSICOLÓGICA.

Esta teoria é produto do positivismo científico, orientação de fato, que prevaleceu ao fim do século XX, tendo como paradigma científico a teoria causal-explicativa ²², contentando-se em caracterizar a culpabilidade totalmente na relação psíquica do autor com o fato.

Na Alemanha a culpabilidade era tida como uma relação subjetiva e psíquica entre o autor e o seu ato praticado. Nela foi criado o sistema teórico-jurídico de delito, baseado no modelo naturalista.

Beling desenvolveu a tipicidade, que junto com a antijuridicidade e a culpabilidade formam a valoração do conceito de delito.

Esta teoria, explica Prado, tem como elementos de culpabilidade: a imputabilidade e o dolo ou a culpa.

Francisco de Assis Toledo conceitua a culpabilidade, pela teoria psicológica, como sendo “uma ligação de natureza anímica, psíquica, entre o agente e o fato criminoso” ²³, contudo, nesse conceito, só são encontrados elementos anímicos. E diz que a culpabilidade se esgota com os elementos dolo e negligência. Assim, eram esses os elementos da culpabilidade, entendendo-se, porém, que a imputabilidade poderia ser considerada um pressuposto da culpa.

Preconiza, ainda, que não se pode supor que esta teoria tenha sido a primeira a se tratar da culpabilidade. Contanto que os romanos já distinguiram dois tipos de dolo: o *dolus malus* e o *dolus bonus*, que eram respectivamente: a sagacidade para enganar; e não só esta como também quando empregada para proveito próprio e ilícito.

²¹ PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 342.

²² PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 343.

²³ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1994. P. 219

Revela, ao mesmo tempo, que “em meados do século passado, o problema da culpabilidade centralizou-se em torno da discussão sobre o livre-arbítrio e o determinismo” ²⁴.

César Roberto Bitencourt concorda com Luis Regis Prado como há correspondência da culpabilidade com o naturalismo-causalista, pode-se definir culpabilidade como ‘a responsabilidade do autor pelo ilícito que realizou’²⁵, ou ainda, simplesmente, como “a relação subjetiva entre o autor e o fato” ²⁶, posição esta última, que também concorda o doutrinador Ney Moura Teles.

Para Bitencourt, o dolo e a culpa eram as únicas espécies de culpabilidade. Tendo a imputabilidade apenas o entendimento de quem ser culpável.

Há, ainda, uma crítica a esta teoria, afirmando que a maior dificuldade da teoria psicológica foi em não conseguir estabelecer um conceito de culpabilidade que abrangesse o dolo e a culpa, e também na dificuldade de se estabelecer um grau de culpabilidade para se medir a responsabilidade penal do causador do resultado²⁷.

‘A culpabilidade era a relação psicológica que havia entre a conduta e o resultado, assim como a relação física era a causalidade. O injusto se ocupava, pois, dessa relação física – causação do resultado – enquanto à culpabilidade cabia a missão de tratar da relação psíquica’²⁸.

Para esta teoria “a culpabilidade somente poderia ser afastada diante de causas que eliminassem o vínculo psicológico” ²⁹.

Em conformidade com Zaffaroni e Pierangeli, dentro da teoria em tela, a culpabilidade é “a pura descrição de uma relação” ³⁰.

A previsibilidade e a voluntariedade são duas idéias básicas da noção de culpabilidade, construídas por essa teoria. Se o agente agir com previsibilidade e voluntariedade, estará agindo com dolo. Se o fato fosse voluntário, porém, não previsível, estaria agindo com culpa, estrito sensu. E esse conceito de culpabilidade,

²⁴ Idem, P. 221.

²⁵ BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**: Parte geral. 5ª. ed. vol.1. São Paulo: Saraiva, 2004, P. 285.

²⁶ Ibidem.

²⁷ Ibidem, P. 286.

²⁸ ZAFFARONI, Manual de Derecho Penal, 6ª ed., Buenos Aires, 1991. P. 513.

²⁹ BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**: Parte geral. 5ª. ed. vol.1. São Paulo: Saraiva, 2004, P. 286.

³⁰ ZAFFARONI; PIERANGELI, Manual de Direito Penal Brasileiro, Parte Geral. 5ª. ed. rev. e atual. P. 573.

de dolo ou culpa estricto sensu, durou por muito tempo, estando hoje ultrapassada³¹.

Ensina Juarez Cirino dos Santos que:

*“o conceito de culpabilidade é construído por dois elementos: a capacidade de culpabilidade (ou imputabilidade), como capacidade geral ou abstrata de compreender o valor do fato, e de querer conforme a compreensão do valor do fato, excluída ou reduzida em situações de imperfeição (imaturidade) ou de defecção (doença mental) do aparelho psíquico; a relação psicológica do autor como fato existe como consciência e vontade de realizar o fato típico, ou como causação de um resultado típico por imprudência, imperícia ou negligência”*³².

2.1.2. TEORIA PSICOLÓGICO-NORMATIVA OU NORMATIVA COMPLEXA DA CULPABILIDADE.

É sabido que Reinhard von Frank inaugurou a concepção normativa de culpabilidade afirmando que ‘um comportamento proibido só pode ser atribuído à culpabilidade de alguém, se é possível reprovar-lhe sua realização’³³.

Foi observado por Frank, que o estado de necessidade exculpante não era explicável pela teoria psicológica da culpabilidade, uma vez que o conceito de culpabilidade não compreende mais que a soma do dolo e imprudência e estes consistem na produção de resultado, o que torna impossível a exclusão da culpabilidade por estado de necessidade. O autor alemão acreditava que além da relação psíquica do autor com o resultado, mas haveria, ainda, três elementos de igual nível para caracterizar a culpabilidade: a normalidade mental do sujeito; uma real relação psíquica do autor com o resultado, seja até por culpa ou dolo; e uma normalidade das circunstâncias em que atua o sujeito.

Essa concepção psicológico-normativa vê a culpabilidade não mais como um vínculo entre o agente e o fato, mas como um juízo de valoração a respeito do agente. O sujeito, assim, passa a ser o objeto de juízo de culpabilidade. A imputabilidade deixa de ser um pressuposto da culpabilidade, visão dada pela teoria psicológica, e passa a ser seu elemento. Para esta teoria, deste modo, o dolo e a culpa são transformados em elementos da culpabilidade. Assim sendo, a

³¹ TELES, Ney Moura. **Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Atlas, 2004. P. 280.

³² SANTOS, Juarez Cirino dos, **A moderna Teoria do Fato Punível**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002. P. 206.

³³ Ibidem.

culpabilidade para a teoria psicológica normativa é composta da imputabilidade, do dolo ou culpa, e da exigibilidade de conduta conforme o ordenamento.³⁴

Foi a inexigibilidade de conduta diversa a melhor idéia das causas exculpantes, o que delimitou as causas de justificação e as causas de exculpação da culpabilidade.³⁵ Assim, Goldschmidt reduziu a culpabilidade a um juízo de contrariedade ao dever.

Conforme entendimento de Bitencourt, “na culpabilidade há uma boa base naturalista-psicológica acrescenta-se também a teoria dos valores”³⁶. E ainda, relata que foi a partir desta teoria que culpa e dolo deixam de fazer parte da culpabilidade. Esta teoria normativa passa a ver a culpabilidade como um juízo de valor em razão do atuante, não mais como um vínculo entre o autor e o dano, ficando, deste modo, a culpabilidade, como um elemento externo ao autor.

Ratifica-se que o dolo e a culpa *stritu sensu* deixam de ser espécies da culpabilidade e passam a fazer parte dela como elementos³⁷.

“Referindo-se ao dolo, no caso de estado de necessidade exculpante, salientou que a culpabilidade não se esgotava no nexu psicológico entre o agente e o resultado”³⁸. Também considera a culpabilidade como um juízo de valor entre o autor e a sua conduta, deixando a visão, da teoria já explanada, de que a culpabilidade seria apenas uma relação psíquica.

Com o exposto, L. R. Prado afirma que “a culpabilidade é o conjunto dos pressupostos da pena que fundamentam, diante do autor, a reprovabilidade pessoal da conduta antijurídica. A ação aparece, por isso, como expressão juridicamente desaprovada da personalidade do agente”³⁹. Assim sendo, a culpabilidade é um juízo de valoração sobre uma conduta da culpabilidade. Faz-se assim, uma ligação entre a conduta e a valoração desta, para censurar o agente. Por fim, relata que a imputabilidade é um elemento da culpabilidade, não um pressuposto.

³⁴ ROXIN, Claus. Derecho Penal – Parte General, Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito, P. 795.

³⁵ Conforme Goldschmidt. ROXIN, Claus. Derecho Penal – Parte General, Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito, P. 796.

³⁶ BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**: Parte geral. 5ª. ed. vol.1. São Paulo: Saraiva, 2004, P. 290.

³⁷ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1994.

³⁸ Conforme Frank. PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 343.

³⁹ PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 344.

Deste modo, segundo a Teoria Psicológica o agente só pode ser considerado culpado, se a ele for possível reconhecer um comportamento reprovável, censurável, quando houvesse a possibilidade dele agir de outra maneira. Chegou, então, a conclusão de que “o elemento caracterizador da culpabilidade é um juízo de valor de reprovação a respeito do fato praticado, dolosa ou culposamente, pelo agente” ⁴⁰. Assim, a culpabilidade é a reprovabilidade do fato, com culpa ou dolo, do agente, e não apenas uma relação psicológica entre o agente e o fato.

2.1.3. TEORIA NORMATIVA PURA OU FINALISTA:

De acordo com esta teoria o dolo “é também normativo, isto é, voluntariedade, previsão e mais a consciência atual da ilicitude” ⁴¹.

Para que se possa estabelecer um juízo de censura de culpabilidade é necessária a presença do elemento normativo do dolo, que é a consciência da ilicitude.

Edmund Mezger faz menção sobre um indivíduo que teve sua vida desamparada, desregrada, maltratada e desgraçada por exemplos sempre ruins e errados, para esta pessoa, alguns crimes são achados normais, até mesmo corretos, não sabendo, assim, distinguir o certo do errado. Pondera, então, como se poderia exigir que um indivíduo desses tivesse noção da consciência atual da ilicitude, não sabendo este o que é lícito ou não? Desta forma, entende que se a consciência da ilicitude – elemento constitutivo do dolo – não é tida por aquele agente, este acaba por agir sem dolo ⁴².

E percebendo, Mezger, uma incongruência da teoria normativa da culpabilidade, deslocou o centro da culpabilidade de fato para o seu autor. Deixando claro ser a personalidade do agente o objeto de censura, fazendo com que a reprovação recaísse sobre o próprio sujeito, e não na maneira que ele fez ou no que ele fez. Ainda, aproveita os ensinamentos de Welzel para dizer que a conduta humana é sempre finalista, destinada a um fim, este “fim” é o dolo, que deixa de fazer parte do juízo de culpabilidade, passando a integrar a ação.

⁴⁰ TELES, Ney Moura. **Direito Penal**: Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2004. P. 281.

⁴¹ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. Ed. Saraiva. P. 224.

⁴² TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. Ed. Saraiva. P. 230

E não era aceitável por Welzel que o dolo fosse inserido na culpabilidade, vez que, com isso se deixaria a ação humana sem o elemento característico da intencionalidade.⁴³

Para os finalistas “culpabilidade é, sem duvida, um juízo valorativo, um juízo de censura que se faz ao autor de um fato criminoso (...) esse juízo só pode estar na cabeça de quem julga, mas em por objeto o agente do crime e sua ação criminosa”⁴⁴.

A culpabilidade, frente esta teoria, mora na possibilidade de que o autor poderia agir de outra forma, a exigibilidade de conduta diversa⁴⁵.

Tem, aqui, como elementos da culpabilidade a imputabilidade, a possibilidade de conhecimento da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa.

Em relação a liberdade de vontade, este último autor, afirma, de acordo com Welzel, que há três diferentes aspectos, como o antropológico que decorre de resultados dos experimentos da psicologia animal, no entanto, com certa racionalidade nas suas ações, o que torna o homem um ser responsável por suas ações; no caracteriológico tem-se três grupos na estrutura anímica do homem: o estrato profundo, o estrato eu e o estrato intermediário ou estrato da personalidade.

Partindo-se do pressuposto que a conduta humana é sempre destinada a uma finalidade, entende que dolo e culpa estão situados dentro dos tipos legais de crime, integrando a conduta e o fato típico⁴⁶.

Teles afirma que o pressuposto da culpabilidade é a imputabilidade, e seus elementos são a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa.

Desta forma, de acordo com a teoria finalista, culpabilidade “é um juízo de valor, normativo, de reprovação da conduta do agente imputável, com consciência potencial da ilicitude, que poderia, nas circunstancias, ter agido de outro modo”⁴⁷.

Cezar Roberto Bitencourt discursa que nesta Teoria da culpabilidade o dolo e a culpa foram transferidos para o injusto, saindo da culpabilidade, e esta,

⁴³ AMARAL, Cláudio do Prado. Princípios penais: da legalidade à culpabilidade. São Paulo: IBCCRIM, 2003.

⁴⁴ TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios Básicos de Direito Penal. Ed. Saraiva. P. 230.

⁴⁵ PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 345.

⁴⁶ TELES, Ney Moura. **Direito Penal**: Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2004. P. 282.

⁴⁷ Ibidem, P. 281.

conseqüentemente, acabou por concentrar-se sobre as circunstâncias que condicionam a reprovabilidade da conduta do agente⁴⁸.

Dentre muitas conseqüências que a teoria finalista trouxe à culpabilidade, a separação do tipo penal em doloso e culposos, extraindo-se o dolo e a culpa como elementos da culpabilidade, passando a fazer parte da ação e do injusto pessoal, foi o mais importante.

Para Bitencourt a culpabilidade, frente esta teoria, “pode ser resumida como a reprovação pessoal que se faz contra o autor pela realização de um fato contrário ao Direito, embora houvesse podido atuar de modo diferente de como o fez”⁴⁹. Diz ainda que como a ação é final, e não causal, faz-se reconhecer que o homem, frente a seu poder racional, tem a possibilidade de prever as conseqüências de seus atos, tendo, assim, a possibilidade de escolha no seu agir, para alcançar a sua finalidade.

Atualmente, o nosso diploma penal está adotando esta teoria finalista, que tem como elementos da culpabilidade a imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude e a capacidade de agir conforme este entendimento. Estes elementos serão mais desenvolvidos no decorrer desta monografia, num capítulo exclusivo referente a este tema.

Após o desenvolvimento das teorias da culpabilidade, faz-se necessário o estudo aprofundado sobre seus pressupostos, qual seja, a imputabilidade, e seus elementos – a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de agir de maneira diversa.

2.2 ELEMENTOS DA CULPABILIDADE

Conforme a concepção finalista de Welzel são três os elementos da culpabilidade: imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e a exigência de conduta diversa.

2.2.1 IMPUTABILIDADE

⁴⁸ BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte geral**. 5ª. ed. vol.1. São Paulo: Saraiva, 2004, P. 293.

⁴⁹ Ibidem, P. 294.

Neste capítulo, de acordo com o tema desta monografia, será desenvolvido o caso da imputabilidade da criança e do adolescente (menores de idade).

Os dois primeiros – doença mental⁵⁰ e desenvolvimento mental retardado⁵¹ – se tratam de casos de culpabilidade diminuída, e não de inimputabilidade penal, pois esse agente tem alguma capacidade de entendimento do ato ilícito, no entanto, essa capacidade é menor do que a do homem comum, assim, a penalidade atribuída a aquele agente, deve ser reduzida/diminuída, como faz acertadamente o artigo 26, parágrafo único, do Código Penal Brasileiro.

Como já demonstrado, a culpabilidade é um juízo de reprovação que responsabiliza a pessoa humana quando esta não age em conformidade com a legislação penal. Com isso, utilizando-se da imputabilidade, se faz necessário saber quem se pode responsabilizar pela prática de um ato criminoso⁵².

A Teoria da Imputabilidade diz que como o homem é um ser inteligente, capaz de escolher entre o certo e o errado, o bem e o mal, a ele pode-se atribuir a responsabilidade pelos atos ilícitos que cometeu⁵³. E é essa atribuição a chamada imputabilidade, deste modo, “a imputabilidade é a aptidão para ser culpável”⁵⁴.

A imputabilidade é estabelecida no momento em que o agente comete o fato ilícito – *actio libera in causa*.

O Código Penal Brasileiro não define o que é imputabilidade penal, mas o faz por meio de exclusão nos artigos 26, 27 e 28, os quais rezam que:

Pode-se conceituar imputabilidade, sucintamente, como “a possibilidade de se atribuir, imputar o fato típico e ilícito ao agente”⁵⁵.

O homem por ser livre e inteligente, é responsável por suas condutas. Diante deste pressuposto, deduz-se que o homem é capaz de distinguir o certo do errado ou o permitido do proibido. Logo, tendo o agente, capacidade de entender o que pode ser feito ou não, ele será imputável penalmente⁵⁶.

⁵⁰ MARQUES, José Frederico. Tratado de Direito Penal. Campinas/SP: Millennium, 2002. v.2. Pág. 203.

⁵¹ Ibidem, Pág. 204.

⁵² MIRABETE, Julio Fabbrini. Manual de Direito Penal, Parte Geral. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2000. P. 209.

⁵³ Ibidem. P. 210.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal. Parte Geral, 4ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

⁵⁶ TELES, Ney Moura. Direito Penal. Parte Geral. São Paulo: Atlas, 2004. P. 284.

Mais objetivamente, é a capacidade que o agente tem de entender que está fazendo algo ilícito e orientar-se neste sentido, tendo, ainda, o comando de sua vontade ⁵⁷.

Conforme o entendimento de que a imputabilidade nada mais é do que a capacidade de culpabilidade – no sentido da capacidade de entender e querer – tem-se que imputabilidade é o ‘conjunto das condições de maturidade e sanidade mental que permitem ao agente conhecer o caráter ilícito do seu ato e determinar-se de acordo com esse entendimento’ ⁵⁸.

2.2.2. POTENCIAL CONSCIÊNCIA DA ILICITUDE

Potencial é o que revela a possibilidade de algo. Consciência é a capacidade de o agente ter conhecimento de algo. E ilicitude é a relação contrária entre um fato típico e o nosso ordenamento jurídico penal.

Deste modo, potencial consciência da ilicitude é a possibilidade de ter conhecimento de que um fato é contrário à lei.

Para que o autor tenha esse conhecimento ‘basta que o autor tenha base suficiente para saber que o fato praticado está *juridicamente proibido* e que é contrário às normas mais elementares que regem a convivência’⁵⁹.

Em relação a potencial consciência da ilicitude, deve-se saber que para que a conduta do agente seja reprovada, é necessário que este agente saiba que está cometendo um fato ilícito, pois não havendo esta condição, não há motivo pelo qual o agente não deveria cometer tal fato ilícito.

A ausência deste conhecimento gera o erro de proibição (art. 21, CP), pois quando inevitável o fato, o agente não pode ser responsabilizado.

Erro de proibição é o erro sobre a ilicitude do fato, quando o agente por ignorância ou por uma representação falsa ou imperfeita da realidade pressupõe que seu comportamento é lícito (artigos 20, § 1º e 21, *caput*, do CP).

2.2.2.1 IGNORÂNCIA DA LEI / ERRO DE PROIBIÇÃO

⁵⁷ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**. vol. 1. 8ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

⁵⁸ PRADO, Luis Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P.349.

⁵⁹ PRADO, Luis Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 352.

Não se pode confundir ignorância da lei com ausência da consciência potencial de ilicitude, pois não é a falta do conhecimento expresso da lei, que levará um indivíduo à ignorância de não saber que algum fato é criminoso.⁶⁰

Com maior clareza, diz Francisco de Assis Toledo que “pode-se conhecer perfeitamente a lei e não a ilicitude de um fato”⁶¹.

O artigo 21, *caput*, do Código Penal diz que o desconhecimento da lei é inescusável.

Importante distinguir a ignorância da lei, supra citado, com erro de proibição, pois este o agente sabe que sua conduta é reprovável no ordenamento jurídico, no entanto, ele age com tamanha convicção que sua ação não está proibida pela norma, que a executa. Por exemplo, quem acredita ter direito de fazer justiça com as próprias mãos e se apodera de coisa alheia, como no caso do credor⁶².

2.2.3 EXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Este elemento da culpabilidade, exigibilidade da conduta diversa, é o motivo pelo qual o legislador acredita ser a principal questão para que o autor não seja imputável penalmente, em que se tem que onde não há ilicitude, não há tipicidade. “A problemática da ilicitude assenta-se, assim, pelo critério da adequação social”⁶³.

A possibilidade de exigência de conduta diversa, segundo elemento da culpabilidade, é mais um juízo de valor que deve ser levado em conta pelo juiz acerca da conduta do agente, “proposta esta oferecida por Frank foi a gênese da idéia da inexigibilidade da conduta diversa”⁶⁴.

Deve-se apenas censurar penalmente um agente que podia agir de maneira diversa. Neste sentido, Joe Tennyson Velo afirma que:

“O fundamento mais correto para explicar este sentimento geral, quando visa excluir a culpa – porque não se deve exigir que uma determinada conduta seja de acordo com o Direito – possui natureza filosófica, e sua demonstração respeita o estudo do conteúdo da

⁶⁰ Por exemplo, não é porque um agente nunca teve um Código Penal em mãos ou porque nunca leu um, que o mesmo não saberá que matar é crime.

⁶¹ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1994. P. 263.

⁶² PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. 1. parte geral, 3ª. ed. RT. P. 363.

⁶³ VELO, Joe Tennyson. O juízo da Censura Penal: o princípio da inexigibilidade de conduta diversa e algumas tendências. P. 59.

⁶⁴ VELO, Joe Tennyson. O juízo da Censura Penal: o princípio da inexigibilidade de conduta diversa e algumas tendências. P. 55.

própria culpa penal. Com efeito, segundo a teoria normativa, que se quer verdadeira, a censura penal é a ponderação do grau de exigibilidade de uma conduta ter sido lícita”⁶⁵.

Um sujeito imputável apenas será reprovado se, além de conhecer a ilicitude do fato típico e ilícito realizado, tiver a possibilidade de agir conforme o ordenamento jurídico e não o fez.

Há situações em que o indivíduo realiza conscientemente uma conduta ilícita e típica, sabendo da sua ilicitude, porém em condições em que não lhe era possível agir de outra maneira.

Está previsto no código penal (artigos 22 e 23) duas causas que levam a exclusão da exigibilidade de conduta diversa, quais sejam, coação moral irresistível e obediência hierárquica.

Porém, note-se que nos crimes dolosos, a inexigibilidade só é permitida quando prevista em lei, sendo que, nos crimes culposos, é permitida quando naquele determinado caso não era exigível do sujeito outra conduta, tendo em vista interesses próprios e legítimos.

⁶⁵ VELO, Joe Tennyson. O juízo da Censura Penal: o princípio da inexigibilidade de conduta diversa e algumas tendências. P. 63.

3. DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO – ELISÃO – FRAUDE

Assegura Rubens G. Souza que “O único critério seguro é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados *antes* ou *depois* da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda trata-se de fraude fiscal”. Isso porque, “se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do Fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinados”, termos nos quais o fisco nada poderia fazer para compelir o contribuinte a pagar um tributo do qual lícitamente se esquivou. “Ao contrário, depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar a modificação ou a ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco”.⁶⁶

Breve distinção conceitual sobre: Evasão fiscal; sonegação fiscal e elisão fiscal.

3.1. EVASÃO FISCAL:

A evasão fiscal ocorre quando o contribuinte se aproveita de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos, diz-se que está se utilizando de prática evasiva, ou seja, a transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão⁶⁷.

Sampaio Doía faz a distinção de evasão ilícita e evasão lícita (ou elisão): “na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante

⁶⁶ SOUZA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária, 3ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p. 113/114.

⁶⁷ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação – São Paulo: Dialética, 2002.

processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributada, mas atingido, mesmo resultado econômico visado, por outro processo".⁶⁸

A ilicitude da conduta é o principal critério distintivo entre a evasão e a elisão. No entanto, pode-se afirmar que existem níveis de ilicitude. A ilicitude meramente administrativa, como a desobediência quanto ao prazo fixado na lei ou no lançamento para o adimplemento da prestação tributária, que conduz a uma penalidade pecuniária, punitiva, e a ilicitude penal, geralmente relacionada à prática de fraude, mais grave portanto, como a adulteração de dados contábeis para a finalidade de obter a redução de base de cálculo de tributo e que gera como consequência a persecução e a punição de natureza criminal.⁶⁹

3.2. SONEGAÇÃO:

Quando a conduta proibida, de evasão fiscal, se enquadra em tipificação penal tributária, a prática é considerada como sonegação. A sonegação é a conduta evasiva, transgressora, tipificada como crime contra a ordem tributária.

Pratica crime tributário quem suprime ou reduz tributo por meio de supressão de informações ou por meio de informação falsa, ou através de inserção de dado inexato em livros ou documentos fiscais, ou mesmo pela falsificação ou alteração de nota fiscal ou negar-se a emití-la, ou através de outras condutas consideradas fraudulentas.⁷⁰

INADIMPLENCIA FISCAL

Preliminarmente, importante destacar que a inadimplência fiscal, ou seja, o simples não pagamento de tributos não passa de um descumprimento administrativo de natureza não criminal.

Deixar de pagar tributos não é crime, ou seja, inadimplência fiscal não equivale à sonegação. Somente quando o não-cumprimento se referir aos valores descontados ou retidos com a obrigação de recolhimento ao Erário é que pode se

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. Evasão e Elisão Fiscal: Elementos de Direito Tributário, São Paulo: RT, 1928, p. 450.

⁶⁹

⁷⁰ Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, arts. 1º e 2º.

dar a tipificação de prática delituosa que, em última análise, evoca a prática da apropriação indébita.⁷¹

Fora dessa hipótese, a inadimplência fiscal não é delito criminal e conduz tão somente à aplicação das sanções administrativas cabíveis e a inscrição em dívida para fins da extração da certidão de dívida ativa, que é título executivo extrajudicial, que irá aparelhar a execução fiscal a ser promovida pela Fazenda Pública.

3.3 ELISÃO FISCAL

Quando o contribuinte utiliza de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerado prática elisiva. Dá-se através de expedientes, omissivos ou comissivos que impedem lícitamente a prática do fato imponible da obrigação tributária.⁷²

Relata Roque Antônio Carrazza que “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”.⁷³

A elisão tributária não cuida da transgressão à norma fiscal imperativa, mas se configura pela adoção de formas lícitas para obter economia fiscal, já que nenhuma lei fiscal proíbe a utilização de uma via fiscal diversa daquela prevista pelo legislador.⁷⁴

Ensina Dória que os dois principais critérios para diferenciar a evasão (ou fraude) da elisão podem se dar que o primeiro consiste na licitude ou não dos meios. A evasão fiscal ocorre através de um processo ilícito, enquanto que a elisão, como pressuposto de existência, necessita de um processo totalmente lícito. O segundo critério é de natureza temporal. Enquanto a evasão ocorre durante ou após a

⁷¹ Art. 2º, inc. II da Lei 8.137/90.

⁷² MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação – São Paulo: Dialética, 2002.

⁷³ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 217.

⁷⁴ MARINS, James. Elisão Tributária e sua regulação – São Paulo: Dialética: 2002.

ocorrência do fato gerador, a elisão somente se configura quando o ato é anterior ao fato gerador.⁷⁵

Através do manuseio de técnicas elisivas o contribuinte evita a prática do fato imponible do tributo ou o faz de modo a sofrer menor ônus. Uma das formas de elidir-se, isto é, esquivar-se da prática do fato imponible reside na adoção de fórmulas ou formas jurídicas não perseguidas pela legislação tributária, embora obtenha o mesmo resultado prático pretendido. A essa técnica também se costuma denominar de planejamento tributário.⁷⁶

3.3.1. SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

Denomina-se planejamento fiscal *lato sensu* a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.⁷⁷

Desta forma, entende-se que o planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser por meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como imunidades, isenções, incentivos estaduais ou municipais.

Integra-se também ao conjunto de medidas relacionadas com o planejamento fiscal a recuperação de possíveis créditos fiscais, escriturais ou em moeda, ou mediante pedidos de repetição ou mesmo compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente, e até mesmo a administração e a redução do passivo tributário por meio do aproveitamento de remissões, anistias e parcelamentos.⁷⁸

⁷⁵ DÓRIA, Sampaio, Elementos de Direito Tributário, (coord. Geraldo Ataliba), São Paulo: RT, 1978, p. 451 e 452 e 452-455.

⁷⁶ MARINS, James. Elisão Tributária e sua regulação – São Paulo: Dialética: 2002. p. 33.

⁷⁷ *Ib idem*.

⁷⁸ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação – São Paulo: Dialética, 2002. p. 34.

Por fim, compõe o plexo de providências de planejamento buscar o aproveitamento dos campos de não incidência tributária, raros mas existentes, e a identificação das possíveis lacunas do sistema que possibilitem economia fiscal.

Oportuno se faz, neste momento do trabalho, explicar que a elisão e o planejamento fiscal não se servem de expedientes ilícitos como a simulação ou a fraude à lei.⁷⁹ “Na simulação, quer-se o que não aparece”.⁸⁰

A simulação não pode ser confundida com a fraude à lei porque esta decorre não da divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas sim da violação intencional de norma jurídica cogente.

A simulação e a fraude à lei são causas de nulidade dos atos e negócios jurídicos e seu reconhecimento produz efeitos na esfera tributária através da revisão de lançamento, quando isso se afigure possível.

Por se constituir em ilícito civil, a simulação não se confunde com a elisão fiscal, pois esta última se procede por meios integralmente lícitos.

O ato simulado para fins de economia tributária configura hipótese de evasão fiscal e pode inclusive, a depender do exame *in concreto*, ser enquadrado como delito criminal tributário. A simulação ilude, oculta, não elide nem elude.

Desta forma, verifica-se que a simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela.

4. ORDEM TRIBUTÁRIA

4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS:

A expressão sistema econômico pode ser analisada em dois aspectos. Em um, significa simplesmente o “conjunto das atividades econômicas de uma dada

⁷⁹ Lei 10406/02, Art. 167: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

⁸⁰ MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado, tomo I, São Paulo: RT, 1983, p. 53.

comunidade, como um país ou uma região”; em outro, mais técnico, é vista como “o conjunto orgânico de instituições, através do qual a sociedade irá enfrentar ou equacionar seu problema econômico”.⁸¹

A preocupação da doutrina e dos legisladores sempre foi intensa no sentido de reprimir adequadamente as condutas desviantes daqueles que buscam eximir-se do pagamento de tributos com base em meios fraudulentos e ilícitos.⁸²

O decreto-lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940 – Código Penal, não tratou da questão da evasão fiscal com o detalhamento que tutelou o patrimônio individual, em face do movimento histórico em que fora elaborado, sob a influência de correntes iluministas, nas quais o individualismo era fortemente prestigiado, de modo que previu apenas a figura do contrabando ou descaminho, descrita no artigo 334.⁸³

A preocupação com a evasão cresce e se percebe a necessidade de uma tipificação específica para a matéria, com o escopo de prevenir e reprimir as condutas que objetivem a supressão ou redução dos recursos necessários para a consecução desses objetivos.⁸⁴

Nesse contexto, surgiu a lei 4.357, de 14 de julho de 1965, que veio a prever a figura do crime de apropriação indébita pelo não-recolhimento, dentro de 90 dias do término no prazo legal, do imposto de renda retido na fonte, do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, e do valor do imposto do selo recebido de terceiros, pelos estabelecimentos sujeitos aos regimes de verba especial.⁸⁵

Ao depois, editou-se a Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, que criou especificamente o crime de sonegação fiscal e dispôs sobre as várias condutas que o caracterizaram e, mais recentemente, a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que definiu os crimes contra a ordem tributária e fixou as penas e estes aplicáveis, revogando a Lei 4.729/1965.⁸⁶

⁸¹ NUSDEO, F. Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico, p.97.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, p. 32.

⁸³ “Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena - reclusão, de um a quatro anos”.

⁸⁴ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

⁸⁵ *Ib idem*.

⁸⁶ *Ib idem*.

4.2. ARTIGO 1º, DA LEI 8.137/90:

Nesse crime, tem-se um tipo penal cujo núcleo consiste no resultado, supressão ou redução do tributo, mas é integrado também pela ação praticada em busca daquele resultado, que pode ser uma das descritas em seus cinco incisos.⁸⁷

Este artigo prevê cinco tipos penais de núcleos variados, que constituem crimes contra a ordem tributária. Optou o legislador por estabelecer no “caput” do referido artigo, uma definição genérica do crime contra a ordem tributária, para então especificar, nos respectivos incisos, as condutas que implicam lesão o perigo de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado. Somente haverá crime contra a ordem tributária se o agente realizar qualquer das condutas descritas em cada um dos incisos seguintes, e desde que tenha em vista a supressão ou a redução de tributo, contribuição social⁸⁸ ou qualquer acessório.⁸⁹

Vale lembrar que a contribuição social referida no caput do artigo 1º, da Lei 8.137/90, portanto, constitui espécie tributária, mas preferiu o legislador penal tratá-la de forma explícita e como se fosse um ente autônomo em relação aos tributos, talvez ainda impregnado pela classificação tripártide.⁹⁰

O “caput” do artigo 1º da Lei 8.137/90 considera que a prática de qualquer das condutas descritas nos cinco incisos seguintes com o fim de suprimir ou de reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório. Os cinco incisos encerram figuras típicas relacionadas à ocultação fraudulenta do fato gerador ou imponible, capazes de causar a supressão ou redução de tributo ou contribuição social, consubstanciando, portanto, crimes materiais ou de resultado.⁹¹

Numa primeira abordagem com exceção dos crimes previstos no inciso IV, que o artigo enuncia autênticos crimes de dano, a exigirem a lesão efetiva do bem jurídico, mediante a descrição de condutas relacionadas à ocorrência do fato gerador ou imponible do tributo ou da contribuição social, por ocasião do nascimento da obrigação tributária, na fase de formação do crédito tributário.

⁸⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Temas de Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

⁸⁸ Note-se que os crimes de sonegação de contribuições previdenciárias não sofrem a incidência da Lei 8.137/90, pois aqueles estão definidos na Lei 9.983/00.

⁸⁹ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

⁹⁰ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

⁹¹ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

Neste sentido, somente haverá supressão ou redução do tributo ou contribuição social após a ocorrência do fato gerador ou imponible previsto na legislação tributária, sendo possível afirmar que não haverá crime contra a ordem tributária senão após a ocorrência do fato gerador.

Os delitos previstos no artigo 1º, incisos I, II e III, da Lei 8.137/90, são materiais ou de resultado, por requererem a supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório, resultado previsto no “caput” do artigo 1º.

O legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei 8.137/90, tutela o Erário não no sentido simplesmente patrimonialista, mas sim como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estadual, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades.⁹²

Nos crimes sob estudo, o sujeito ativo é principalmente o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária principal (CTN, Artigo 121)⁹³. Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária, e existe uma relação de identidade entre a pessoa que, nos termos da lei, deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente. Daí ter natureza econômica a relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador porque o CTN adotou o critério econômico: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato gerador, desprezando os critérios territorial e de cidadania.⁹⁴

Sujeito ativo é o contribuinte ou o responsável que praticar quaisquer das condutas comissivas ou omissivas previstas no artigo 1º e incisos da Lei, ambos sujeitos passivos da obrigação tributária principal, consoante definidos no artigo 121, parágrafo único, do CTN.⁹⁵

⁹² PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

⁹³ CTN, “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

⁹⁴ JÚNIOR, Luiz Emydio F. da Rosa. *Direito Financeiro e Direito Tributário*. 12. ed., Renovar, p. 483.

⁹⁵ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

O autor do crime tipificado no “caput” do artigo em tela é, via de regra, o sujeito que tem o dever de recolher o tributo e, voluntária e conscientemente, assim não o faz, ou determina que terceiro assim aja em seu nome ou representação.⁹⁶

Portanto, geralmente o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária, o qual é pessoa legalmente determinada como a obrigação ao recolhimento do tributo.

São sujeitos passivos dos crimes praticados contra a ordem tributária, de maneira direta, o Estado e, individualmente, a sociedade, e em alguns casos também o particular.⁹⁷

O sujeito passivo de crime é o titular do bem jurídico tutelado. Os crimes tributários visam, precipuamente, à tutela da ordem tributária e, secundariamente, ao interesse do Estado, na arrecadação de tributos e contribuições sociais.

A conduta é realizada de forma plurissubsistente, pois para sua configuração deve ser realizado um comportamento fraudulento instrumental, e o posterior não recolhimento do tributo.⁹⁸

Portanto, não basta a mera supressão ou redução do tributo, sendo necessário que esse resultado tenha decorrido de um comportamento de cunho fraudulento, descrito em um dos incisos do “caput”.

O que identifica cada crime não é o número de comportamentos realizados, mas o de objetos materiais sobre os quais recaem tais comportamentos. Isso porque cada fato gerador dá origem a uma obrigação tributária autônoma e cada prestação tem um objeto (tributo) independente. Assim, se o sujeito, mediante quaisquer das condutas descritas nos incisos do artigo 1º, atingir objetos materiais distintos e como consequência suprimir ou reduzir os tributos respectivos, praticará dois ou mais crimes, em concurso material ou formal, conforme o caso concreto.⁹⁹

“Supressão é a evasão total, consistente no não pagamento do tributo devido, ou seja, a conduta omissiva de não recolher o que dever ser pago. É a

⁹⁶ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 140.

⁹⁷ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

⁹⁸ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 141.

⁹⁹ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 147-148.

completa inadimplência da prestação de uma determinada obrigação tributária, deixando de entregar ao credor o objeto daquela prestação”.¹⁰⁰

“Redução é a supressão parcial, decorrente do pagamento incompleto do valor que configura o objeto da obrigação tributária. É a realização não integral da prestação. Com a redução, o agente para apenas uma parcela do que deveria”.¹⁰¹

A supressão é total e a redução é parcial. A diferença entre as modalidades é meramente quantitativa, pois a natureza do resultado é a mesma em ambas as hipóteses, variando apenas na extensão.

O fato típico não consiste na modificação ou exclusão da hipótese de incidência, mas na prática de uma conduta que acarrete a supressão ou redução do objeto da prestação de uma obrigação tributária em concreto.

Quando o dispositivo alude às condutas mediante as quais a supressão ou redução do tributo é viabilizada, destaca duas características do tipo. Inicialmente, o fato típico não se configura com a mera redução ou supressão do tributo, devendo esta ser consequência (resultado) de um comportamento anterior (meio) de conteúdo fraudulento.

O elemento subjetivo animador da conduta nuclear do tipo descrito no “caput” do dispositivo é o dolo genérico, pois a finalidade necessária à sua configuração restringe-se à obtenção do resultado (evasão total ou parcial).

A intenção penalmente relevante do sujeito que realiza o comportamento fraudulento, é a supressão ou redução do tributo, sendo irrelevante os motivos¹⁰² que o levaram à prática da conduta ou a destinação do produto da evasão, pois tais aspectos do fato não estão descritos no tipo.

O fato de o sujeito ter realizado algum dos comportamentos instrumentais descritos nos incisos do dispositivo em análise, com a finalidade de viabilizar a evasão, não configura exigência da presença do dolo específico na conduta, pois o tipo que exige a presença deste elemento subjetivo descreve uma intenção que orienta a prática do crime, o que não ocorre na espécie em análise.

No tocante ao *concurso de pessoas*, cumpre destacar que, na seara da sonegação fiscal, quem sonega tributos, em regra, faz uso de expedientes

¹⁰⁰ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 142.

¹⁰¹ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 142.

¹⁰² INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.

sofisticados, com interposição de terceiras pessoas. Agente do delito será aquele que realiza a ação ou omissão descrita no tipo objetivo ou determina, ordena ou prescreve a terceiro que atue em seu nome. As regras da autoria e participação são plenamente aplicáveis.¹⁰³

Todos os tipos contidos nos incisos do artigo 1º são dolosos. O dolo é a “vontade livre e consciente de realizar um crime, ou mais tecnicamente, vontade de realizar o tipo objetivo de um crime. Assim, o dolo é composto de consciência e de vontade”.¹⁰⁴

Em outras palavras, o atuar doloso é sempre um atuar típico, voluntário e consciente, porquanto no “atuar doloso a vontade aparece sempre relacionada com os elementos do tipo objetivo, pois agir dolosamente é, em suma, querer ou ao menos assumir o risco de realizar no plano fático os elementos descritos no tipo objetivo”.¹⁰⁵

A consumação do crime tipificado no “caput” do artigo 1º, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social.¹⁰⁶

O crime é classificado na modalidade material (apenas se consuma com a ocorrência do resultado danoso na evasão tributária), e o momento consumativo não é o da realização da conduta antecedente e preparatória, mas o da expiração do prazo para o recolhimento do tributo.

Conseqüentemente, a ocorrência das condutas instrumentais, ou circunstâncias elementares, descritas nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 não é suficiente para a consumação do crime, cuja efetivação depende da supressão ou redução de tributo.¹⁰⁷

Ocorrido o resultado o crime estará consumado e, eventuais aspectos de verificação posterior, referem-se à fase do exaurimento do crime, motivo pelo qual são irrelevantes na esfera da tipicidade.

O crime é instantâneo, porque se consuma no momento em que deveria ser recolhido o tributo ou a contribuição social, embora produza efeitos permanentes.

¹⁰³ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

¹⁰⁴ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Teoria do Crime*, Editora Acadêmica, p. 23.

¹⁰⁵ MESTIERI, João. *Teoria Elementar do Direito Criminal*, p. 175.

¹⁰⁶ EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária* – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 146.

¹⁰⁷ ALVARENGA, Aristides Junqueira. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Op. Cit.* P. 50.

(**TENTATIVA**) Devido ao fato de ser um crime material, **é possível** a figura da tentativa da evasão tributária mediante fraude, na hipótese de realização de qualquer das conditas instrumentais elencadas nos incisos do “caput”, sem que haja a implementação do resultado, devido a circunstâncias alheias à vontade do sujeito.

No entanto, afirma Eisele, que em face do disposto no artigo 34 da Lei nº. 9.249/95¹⁰⁸, a tentativa de prática do crime tipificado no artigo 1º, “caput”, não é punível.¹⁰⁹

Os crimes contra a ordem tributária, envolvendo a atividade de arrecadação de tributos da União, dos Estados, dos Municípios e de determinadas autarquias, devem ser julgados pela Justiça Federal ou Estadual, conforme o ente beneficiário do tributo objeto da conduta delituosa.

Apenas a título de informação, os crimes contra a ordem tributária, cometidos em concurso de agentes, **podem admitir a denominada denúncia genérica**, ou seja, a peça acusatória, por absoluta impropriedade, indica apenas os co-autores e eventuais partícipes do delito, porém sem precisar, detalhadamente, a conduta de cada um deles.

PÔR JURISPRUDÊNCIA!

Se assim não ocorresse, haveria impunidade generalizada. O ministério Público e as autoridades fazendárias não possuem o dom da vidência, de forma que, sem a colaboração dos autores do delito, possam apontar o que cada um dos co-autores e partícipes fez para chegar ao resultado criminoso.

Se o devedor do tributo não tiver oportunidade de exercer o direito à ampla defesa no procedimento administrativo de apuração do débito, deve-se considerar inconsistente o lançamento, logo, inviável o preenchimento da condição para a configuração do delito previsto no artigo 1º.

É sabido que há duas formas específicas de inexigibilidade de conduta diversa, forma de exclusão da culpabilidade, previstas expressamente no código

¹⁰⁸ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

¹⁰⁹ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 147.

penal (artigo 22), que são a coação moral irresistível e a obediência hierárquica. Porém, devemos considerar a genérica situação de impossibilidade de se seguir os regramentos impostos pelo Direito, por ferir o princípio da razoabilidade, afastando o juízo de reprovação social incidente sobre o fato típico e antijurídico. Provada a situação desesperadora e excepcional, parece-nos viável a sua absolvição, com base na tese da inexigibilidade de conduta diversa.

O sujeito passivo imediato específico e o objeto em face do qual ocorreu o desatendimento à ordem são os elementos que caracterizam a especialidade do tipo.

110

A categoria jurídica do crime tipificado no “caput” do dispositivo é determinada pela classificação decorrente do objetivo de proteção da norma.¹¹¹

A figura delitiva difere da correspondente ao estelionato por não ser elemento do tipo o erro da vítima, conforme salientou Rodrigo Rios.¹¹²

Vale ressaltar a diferença da figura prevista no artigo 2º, inciso I, desta mesma Lei, com o tipo ora em análise. No caso do inciso I, do artigo 1º, a omissão de informação ou prestação de declaração falsa ao fisco leva à efetiva supressão ou redução do tributo, constituindo, pois, crime material, logo, mais grave.¹¹³

Já na figura do artigo 2º, inciso I, a declaração falsa ou omissão de dados relativos a rendas, bens ou fatos, tem finalidade de não recolher, total ou parcialmente, o tributo. Cuida-se de crime formal, inexistente resultado naturalístico. Descoberto o crime, antes de haver a supressão ou redução do tributo, aplica-se o disposto no artigo 2º, I, da Lei 8.137/90. Porém, descoberto o delito após a supressão ou redução, é aplicável o inciso I, do artigo 1º, da mesma Lei. Por isso, a infração do artigo 2º, I, é de menor potencial ofensivo, cabendo os benefícios da Lei 9.099/95, como, por exemplo, a aplicação de transação.¹¹⁴

¹¹⁰ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 139.

¹¹¹ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 139.

¹¹² RIOS, Rodrigo Sánchez. 15ª. Teleconferência do Ministério Público do Paraná. .6.1.01. TV Cidadão. Curitiba. Tema: Sonegação Fiscal.

¹¹³ NUCCI, Guilherme de Souza. Leis penais e processuais comentadas – 1. ed., 2. tir. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

¹¹⁴ NUCCI, Guilherme de Souza. Leis penais e processuais comentadas – 1. ed., 2. tir. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

4.3. INCISO I, DO ARTIGO 1º - LEI 8.137/90

PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

O inciso I, do artigo 1º, assemelha-se ao insculpido no artigo 299 do Código Penal¹¹⁵, que dispõe sobre a falsidade ideológica.

A falsidade ideológica difere da falsidade material, porquanto o *falsum* incide sobre o conteúdo do documento, “sobre as declarações que o objeto material deveria possuir, sobre o conteúdo das idéias”.¹¹⁶

O tipo objetivo deste dispositivo prevê duas modalidades de falsidade ideológica: a) omitir informação: conduta omissiva; b) prestar declaração falsa: conduta comissiva.¹¹⁷

O autor, na forma omissiva, ao violar um dever jurídico imposto pela lei tributária, silencia, não menciona informação que por lei devia prestar. No entanto, na comissiva, de modo antagônico, o agente apresenta a informação, mas faz declaração falsa às autoridades, ou seja, inverídica, diversa da que devia ser prestada.¹¹⁸

A consumação deste delito ocorre com a omissão da informação devida ou com a prestação de declaração falsa, de que haja resultado supressão ou redução de tributo, contribuição ou qualquer acessório. Entendeu a Primeira Turma do STF ser essencial para a consumação dos crimes que da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução de tributo.¹¹⁹ (HC 75.945/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.)

Vale observar que a péssima técnica legislativa na construção do tipo penal cunhou modalidade de crime omissivo próprio, que se consoma com a concretização do resultado “supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório”, constante do *caput* do artigo 1º. Retirou-se, assim, muito da eficácia normativa do tipo em questão, ao exigir a efetiva produção do resultado, quando melhor seria a inclusão de um elemento subjetivo, consistente na vontade de

¹¹⁵ Decreto-Lei nº. 2.848/40 (Código Penal): “Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:”

¹¹⁶ JESUS, Damásio de. Código Penal Anotado, p. 718.

¹¹⁷ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei nº. 8.137, de 27.12.1990, e 34 da Lei nº. 9.249, de 26.12.1995 – 2. ed. rev., ampl. – São Paulo: 2002.

¹¹⁸ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei nº. 8.137, de 27.12.1990, e 34 da Lei nº. 9.249, de 26.12.1995 – 2. ed. rev., ampl. – São Paulo: 2002, p. 63.

¹¹⁹ *Idem*.

suprimir a capacidade do documento ideologicamente falso de produzir prejuízo ao Estado.¹²⁰

Este dispositivo legal tutela a ordem jurídica tributária, especialmente no que se refere a veracidade das informações prestadas às autoridades fazendárias.¹²¹

Assim, entende-se que o autor do crime não é apenas o contribuinte, mas também o substituto tributário, compelido por determinação legal a reter e recolher o tributo. Neste caso, o concurso de agentes é possível tanto na modalidade de co-autoria quanto na forma de participação.¹²²

Este dispositivo legal trata sobre obrigação tributária acessórias e a conduta típica prevista advém da omissão de informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias¹²³, isto é, significa quedar-se inativo durante o prazo em que deveria prestar a informação.¹²⁴

Em quaisquer das hipóteses, é imprescindível que o autor do crime viole o dever jurídico de prestar informações verdadeiras às autoridades fazendárias, expresso em norma de Direito Tributário, e que a falsidade seja capaz de ludibriar, tendo por objeto dado relacionado ao fato gerador ou imponível visando à supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.¹²⁵

Tanto as informações como as declarações retro-mencionadas estão vinculadas ao lançamento, que é um procedimento administrativo indispensável para constituição do crédito tributário¹²⁶. É justamente aqui que reside a importância do dispositivo em análise, pois é com base nas informações prestadas que poderá ser exigido o tributo, e, se essas informações não forem dadas ou se forem falsas, não poderá ser ele cobrado ou o será a menor.¹²⁷

¹²⁰ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei nº. 8.137, de 27.12.1990, e 34 da Lei nº. 9.249, de 26.12.1995 – 2. ed. rev., ampl. – São Paulo: 2002, p. 64.

¹²¹ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

¹²² FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei nº. 8.137, de 27.12.1990, e 34 da Lei nº. 9.249, de 26.12.1995 – 2. ed. rev., ampl. – São Paulo: 2002, p. 63.

¹²³ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 413.

¹²⁴ MONTEIRO, Samuel. Crimes fiscais e abuso de autoridade. – Editora: Hermus, 1993. p. 155.

¹²⁵ Id idem.

¹²⁶ Código Tributário Nacional, Art. 147: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

¹²⁷ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

Quando o sujeito deixa de apresentar as referidas declarações, ou as presta em desacordo com a realidade dos fatos, e se utiliza de um desses meios para a redução ou supressão de tributo ou contribuição social, realiza a conduta descrita no tipo do art. 1º, I.¹²⁸

“Omitir é o comportamento de não prestar as informações devidas. É a conduta negativa, consistente em não fazer o que a legislação impõe, suprimindo da Administração o conhecimento da ocorrência de fatos cuja ciência deveria ser proporcionada pelo agente ao Fisco”.¹²⁹

Contudo, caso o sujeito não possua os dados componentes da informação que é obrigado a prestar, sua conduta não é culpável, devido à inexigibilidade de conduta diversa.

A caracterização do crime supõe que o contribuinte tenha os elementos exigidos pela fiscalização fazendária nada faz para demonstrar o contrário.¹³⁰

“Prestar declarações falsas consiste na consciente elaboração de informação ao Fisco, com conteúdo diverso do verdadeiro”.¹³¹

No campo das declarações falsas encontra-se a simulação, esta consiste em vício social do ato jurídico, que possibilita sua anulação mediante iniciativa do terceiro prejudicado.

Para tanto, o artigo 118 do CTN, dispõe que o ato simulado não é oponível ao Fisco, que pode verificar a ocorrência do fato imponible independentemente da anulação do ato pelo Poder Judiciário.

Ao comparar este dispositivo com o inciso I, do artigo 2º, da Lei 8.137/90, fácil notar que ambos tipificam a omissão de informação ao Fisco ou a prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias. Mas a semelhança acaba nesse objeto, pois enquanto o artigo 1º, inciso I, constitui delito de resultado, exigindo-se para sua configuração, em razão da omissão ou da falsidade, a efetiva supressão ou redução do tributo devido, já o inciso I, do artigo 2º, é delito de mera conduta, sendo satisfatório para sua consumação a omissão ou declaração falsa com o fim de

¹²⁸ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 150.

¹²⁹ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 150.

¹³⁰ HC nº. 95.04.20678-6, Rel. Juiz Ari Pargendler, TRF 4ª. R., DJU de 12.07.95, p. 44.101.

¹³¹ EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002. p. 150.

eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo, não se exigindo o resultado danoso.¹³²

Cominam-se penas de reclusão, de dois a cinco anos e multa. E a ação penal é pública incondicionada¹³³, conforme previsto no artigo 15¹³⁴ da Lei 8.137/90.

5 – DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA CONFORME O DIREITO EM RELAÇÃO AO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL EM FACE DE DIFICULDADE FINANCEIRA

Como já demonstrado, a inexigibilidade de conduta diversa é uma das causas que afastam a culpabilidade do agente em relação a algum crime. No

¹³² PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

¹³³ Súmula nº. 609, STF: É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.

¹³⁴ Art. 15. “Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal”.

entanto, a lei enumera apenas duas hipóteses, quais sejam, a obediência hierárquica e a coação moral irresistível.

Contudo, deve-se atentar às causas supra legais de exclusão da culpabilidade, pois apesar de não estarem expressamente dispostas no ordenamento jurídico, são de grande e essencial valia para que sejam alcançadas melhores decisões em nossos tribunais.

Para este trabalho, atenção em especial para a causa supra legal excludente da culpabilidade decorrente de comprovada dificuldade financeira da pessoa jurídica.

Sabe-se que a normalidade das circunstâncias do fato é o fundamento concreto da exigibilidade de comportamento conforme o direito.

E como terceiro estágio do juízo de reprovação de culpabilidade, que deverá analisar também o exame da normalidade/anormalidade das circunstâncias de realização do tipo de injusto por um autor capaz de culpabilidade, com conhecimento real ou possível da proibição concreta: circunstâncias normais fundamentam o juízo de exigibilidade de comportamento conforme o direito; *ao contrário*, circunstâncias anormais podem constituir situações de exculpação que excluem ou reduzem o juízo de exigibilidade de comportamento conforme o direito: o autor reprovável pela realização não-justificada de um tipo de crime, com conhecimento real ou possível da proibição concreta, é exculpado pela anormalidade das circunstâncias do fato, que excluem ou reduzem a exigibilidade de conduta diversa.¹³⁵

Seguindo esta linha, ao realizar uma análise, notando-se a dificuldade financeira que passava o agente do crime tipificado no inciso I, do artigo 1º da Lei 8.137/90, na época da consumação do crime financeiro, tem-se que aplicar ao caso a citada causa supra legal que afasta a culpabilidade do agente.

Desta forma, verifica-se a ausência de um elemento que configura o crime, qual seja, a culpabilidade. Como é sabido, o conceito de crime nada mais é do que 'conduta humana, típica, antijurídica e culpável'.

Nota-se, claramente, que o último elemento constitutivo do crime não está presente nesta hipótese, pois a culpabilidade é afastada, neste momento, pela inexigibilidade de conduta diversa, quando ocorrer indiscutível e comprovada

¹³⁵ SANTOS, Juarez Cirino. Direito Penal: parte geral – 2. ed. CURITIBA: ICPC; Lúmen Júris. 2007. P. 324/325.

dificuldade financeira em que se encontrava o suposto autor do crime de sonegação fiscal.

A partir do momento que for acatada a hipótese de inexigibilidade de conduta diversa frente a grave dificuldade financeira que vinha passando o suposto autor do crime em análise, motivo, por exemplo, pelo qual hipotecou a sua residência, verifica-se a situação econômica crítica deste autor na presente situação, razão pela qual deve o mesmo ser eximido da penalidade até então imposta.

Assim, vê-se que um das inúmeras possibilidades de o réu comprovar que sua empresa passava por extrema dificuldade financeira, seguindo a linha anterior, é o fato de o mesmo ter sido coagido a pôr o imóvel de sua família (bem particular) em garantia de dívida que a empresa vinha passando, motivo indubitavelmente forte para demonstrar que ou o mesmo descumpria as obrigações legais impostas pelo inciso I, do artigo 1º, da Lei 8.137/90 – crime de sonegação fiscal – ou o mesmo iria à falência e deixava ao léu não só a sua família, bem como seus funcionários e as respectivas famílias.

Neste sentido, está o correto entendimento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

1. “Apenas grave dificuldade financeira da empresa, a produzir reflexos, inclusive, no patrimônio pessoal dos sócios, documentalmente comprovada nos autos – ônus imputado à defesa – é capaz de ensejar o reconhecimento da excludente de culpabilidade fundada na inexigibilidade de conduta diversa”. (TRF 4ª R. – Apel. 1998.04.01.016320-0 – 4ª S. – Rel. Des. Fed. Luiz Fernando Wowk Penteado – DJU 01.12.2004).¹³⁶

2. “O contribuinte só se exime do recolhimento das contribuições de lei em prejuízo da receita pública em casos excepcionalíssimos, quando a prova documental é incontestável e amplamente demonstrativa das dificuldades da empresa”. (TRF 4ª R. ACR - APELAÇÃO CRIMINAL, Processo: 96.04.53489-0 UF: SC, Data da Decisão: 16/09/1997, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, DJ

¹³⁶http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/acompanhamento/resultado_pesquisa.php?txtPalavraGerada=ejsa&hdnRefId=f188fc84c64fdf448157c84667820206&selForma=NU&txtValor=1998.04.01.016320-0+&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&paginaSubmeteuPesquisa=letras

15/10/1997 PÁGINA: 85690, Relator GILSON LANGARO DIPP, Decisão UNÂNIME).¹³⁷

3. "PENAL. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DIFICULDADES FINANCEIRAS. O contribuinte só se exime do recolhimento das contribuições de lei, em prejuízo da receita pública, caracterizando a excludente de inexigibilidade de conduta diversa, em casos excepcionalíssimos, quando a prova documental é incontestável e amplamente demonstrativa das dificuldades financeiras da empresa". (TRF 4ª R. - APELAÇÃO CRIMINAL Processo: 96.04.17777-0 UF: PR, Data da Decisão: 01/04/1997, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Fonte DJ 07/05/1997 PÁGINA: 31023, Relator GILSON LANGARO DIPP, Decisão UNÂNIME).¹³⁸

Na situação hipotética demonstrada anteriormente, é inegável a proclamação da absolvição daquele autor frente a causa supra legal de exclusão da culpabilidade.

Assim sendo, conforme a demonstração do correto entendimento jurisprudencial da Corte acima mencionada, plausível se torna a causa supra legal para exclusão da culpabilidade, qual seja, a comprovada dificuldade financeira da pessoa jurídica ao realizar a conduta descrita no tipo legal do artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90.

¹³⁷http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/acompanhamento/resultado_pesquisa.php?txtPalavraGerada=tvs&hdnRefId=9ed48ce897d4f365f49b19870e4538c0&selForma=NU&txtValor=96.04.53489-0&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&paginaSubmeteuPesquisa=letras

¹³⁸http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/acompanhamento/resultado_pesquisa.php?txtPalavraGerada=ezepe&hdnRefId=ddcad5b83b7406cbff390f787c27dcfd&selForma=NU&txtValor=96.04.17777-0&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&paginaSubmeteuPesquisa=letras

6. CONCLUSÃO:

Este trabalho apresentou sobre a problematização da questão da inexigibilidade de conduta diversa do representante de uma pessoa jurídica em decorrência de dificuldades financeiras da mesma, e o tema sobre a culpabilidade, demonstrando a realidade jurídico-social em que estas – pessoas jurídicas – estão inseridas, e por quais motivos eles – representantes – acabam por agir contra o ordenamento jurídico, lesando o Estado tangente a ordem tributária.

Desta forma, entende-se que não seria crível a aplicação da sanção prevista na Lei nº. 8.137/90 àqueles que, por não terem condições econômico-financeiras devidamente comprovadas, sonegam impostos. E para resolver em parte essa problemática, poderia o Estado baixar as alíquotas dos impostos, para que mais contribuintes pudessem anuir com suas obrigações e assim,

conseqüentemente, se teria menos inadimplência bem como crime fiscal dessa ordem.

Infelizmente o Estado não tem condições mínimas para se fazer aplicar a legislação existente hoje. Se fossemos considerar apenas o que está expresso no papel (legislação), tudo seria perfeito, mas não o é assim que está funcionando. Há uma falta extraordinária de recursos para os contribuintes executarem suas obrigações fiscais.

Assim, seria mais racional e óbvio investir nestes setores para que se possa, ao menos, dar melhores condições para que pessoas jurídicas com dificuldades financeiras tivessem alguma chance de sobreviver sem que chegassem a falência.

E não simplesmente, a população, se enganar achando que o Estado deixa de prestar um serviço de qualidade em decorrência da inadimplência dos contribuintes.

Como já foi falado anteriormente, o sistema tributário brasileiro está excessivamente elevado, causando um enorme obstáculo ao contribuinte para conseguir **anuir** com as obrigações estatais, e acabam sendo condenados à prisão.

No entanto, a verdade é que a pena de prisão, e isto nossos legisladores sabem, não cumpre com suas funções sejam elas de natureza retributiva seja de natureza preventiva, razão pela qual a prisão dos representantes das pessoas jurídicas nas condições já citadas de nada adiantaria.

Essa posição tem uma única finalidade, qual seja propiciar ao contribuinte a possibilidade de desempenhar o papel que a sociedade o assinala.

Muito mais eficiente é estabelecer políticas sociais racionais e consistentes, que construam pontes entre a sociedade de consumo e os excluídos, a fim de evitar que o sentimento de revolta e a falta de solidariedade afastem cada vez mais as duas facções.

É preciso, ainda, fomentar a participação da própria comunidade nas ações sociais de Governo, a fim de que possamos ter o direito de sonhar com a tão ansiada paz.

Ainda, ao contrário do que apregoam os meios de comunicação, a situação da população brasileira não será melhorada pelo “pente fino” do Governo. Até porque hoje há uma tendência no direito penal latino americano em reconhecer a

necessidade de uma redução de incidência da norma penal através da retração do sistema penal.

7. REFERÊNCIAS:

- ALVARENGA, Aristides Junqueira. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador).
- AMARAL, Cláudio do Prado. *Princípios penais: da legalidade à culpabilidade*. São Paulo: IBCCRIM, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Evasão e Elisão Fiscal: Elementos de Direito Tributário*, São Paulo: RT, 1928.
- BITENCOURT, César Roberto. *Tratado de Direito Penal: Parte geral*. 5ª. ed. vol.1. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal*. vol. 1. 8ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal – Parte Geral, Tomo 1*, Questões fundamentais a doutrina geral do crime.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Temas de Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- DÓRIA, Sampaio. *Elementos de Direito Tributário*, (coord. Geraldo Ataliba), São Paulo: RT, 1978.
- EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária* – 2. ed. rev., atual., e ampl. – São Paulo: Dialética, 2002.

- FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei nº. 8.137, de 27.12.1990, e 34 da Lei nº. 9.249, de 26.12.1995 – 2. ed. rev., ampl. – São Paulo: 2002.*
- GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal. Parte Geral*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.
- JESUS, Damásio de. *Código Penal Anotado*.
- JÚNIOR, Luiz Emydio F. da Rosa. *Direito Financeiro e Direito Tributário*. 12. ed., Renovar.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*.
- MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação – São Paulo: Dialética, 2002.*
- MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Penal*. Campinas/SP: Millennium, 2002. v.2.
- MESTIERI, João. *Teoria Elementar do Direito Criminal*.
- MIR, José Cerezo. *Direito Penal e Direitos Humanos: Experiências Espanhola e Européia*, Revista Brasileira de Ciências Criminais, nº. 06.
- MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal, Parte Geral*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo I, São Paulo: RT, 1983.
- MONTEIRO, Samuel. *Crimes fiscais e abuso de autoridade*. – Editora: Hermus, 1993.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis penais e processuais comentadas – 1. ed., 2. tir. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.*
- NUSDEO, F. *Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico*.
- PRADO, Luis Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, vol. 1. Parte geral, 3ª. ed. RT.
- PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- RIOS, Rodrigo Sánchez. 15ª. *Teleconferência do Ministério Público do Paraná*. 6.1.01. ROXIN, Claus, *Derecho Penal – Parte General*, Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoria del Delito.
- SANTOS, Juarez Cirino dos. *Teoria do Crime*, Editora Acadêmica.
- SANTOS, Juarez Cirino. *Direito Penal: parte geral – 2. ed.* CURITIBA: ICPC; Lúmen Júris. 2007.
- SANTOS, Juarez Cirino dos, *A moderna Teoria do Fato Punível*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002.
- SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.
- TELES, Ney Moura. *Direito Penal: Parte Geral*. São Paulo: Atlas, 2004
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1994.
- TV Cidadão. Curitiba. Tema: *Sonegação Fiscal*.
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1994.
- VELO, Joe Tennyson. *O juízo da Censura Penal: o princípio da inexigibilidade de conduta diversa e algumas tendências*.
- ZAFFARONI e PIERANGELI. *Direito Penal Brasileiro*. Parte geral. 5ª. ed. Editora Revista dos Tribunais.
- ZAFFARONI, *Manual de Derecho Penal*, 6ª ed., Buenos Aires, 1991.

- ZAFFARONI; PIERANGELI, *Manual de Direito Penal Brasileiro*, Parte Geral. 5ª. ed.

- LEGISLAÇÕES:

- Decreto-Lei nº. 2.848, de 07 de dezembro de 1940.
- Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.
- Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965.
- Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

- Sites:

<http://www.trf4.jus.br>