

FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOÃO MARCOS PIRES CAMARGO

**O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO, A QUESTÃO DA CULPABILIDADE E A
INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA DO EMPRESÁRIO**

NOVA LIMA - MG
2011

JOÃO MARCOS PIRES CAMARGO

**O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO, A QUESTÃO DA CULPABILIDADE E A
INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA DO EMPRESÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Milton Campos para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Empresarial

Orientador: Professor Doutor José Barcelos de Souza

Co-Orientador: Professor Doutor Luciano Santos Lopes.

NOVA LIMA – MG
2011

JOÃO MARCOS PIRES CAMARGO

**O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO, A QUESTÃO DA CULPABILIDADE E A
INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA DO EMPRESÁRIO**

Dissertação apresentada junto ao Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu*, Mestrado em Direito Empresarial da Faculdade de Direito Milton Campos visando a obtenção do título de Mestre em Direito.

Nova Lima, ____/____/_____.

Componentes da banca examinadora:

Prof. Doutor José Barcelos de Souza
Faculdade de Direito Milton Campos

Prof. Doutor Luciano Santos Lopes
Faculdade de Direito Milton Campos

Prof. Doutor

Prof. Doutor

O candidato foi considerado _____ pela banca examinadora, com média final igual a (____) _____.

**“As leis são feitas para o homem, e
não o homem para as leis”.
Augusto Teixeira de Freitas.**

AGRADECIMENTOS

Para não me esquecer de ninguém, agradeço a todos aqueles que contribuíram para a confecção do presente trabalho, ainda que de maneira indireta.

Em especial agradeço a meu pai, Jayme, pelo exemplo familiar, acadêmico e profissional, bem como por todo auxílio diário nesses meus primeiros passos no mundo do Direito. Agradeço à minha mãe, Maria Quitéria, pelo constante carinho e afeto.

Agradeço, ainda, a colaboração dos Professores Doutores José Barcelos de Souza e Luciano Santos Lopes pela valiosa orientação.

RESUMO

A presente dissertação analisa o Direito Penal Tributário, a culpabilidade e a inexigibilidade de outra conduta do empresário nos crimes contra a ordem tributária, visando possibilitar o seu debate na dogmática penal brasileira atual e a construção de uma visão crítica sobre o tema. Nesta linha de raciocínio, inicia-se com a sedimentação de conceitos básicos, porém fundamentais de direito tributário, passando, posteriormente, para o histórico da tributação no Brasil e no mundo, pelo exame da culpabilidade no sistema penal, até chegar, por fim, à análise da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária.

A simples utilização do Direito Penal como forma de inibir a evasão tributária e incrementar o recolhimento dos tributos, como vem ocorrendo, não se mostra ideal, em razão do princípio da utilização mínima do Direito Penal. Dessa forma, buscou-se fazer uma análise da culpabilidade, de seus elementos constituidores, para, ao final, demonstrar que determinadas condutas, ante a presença de elementos fáticos específicos, não ensejam a intervenção do Direito Penal.

Palavras-chave: Crimes tributários – Sanções Tributárias – Culpabilidade – Inexigibilidade de Conduta Diversa.

ABSTRACT

This dissertation analyzes the Tax Criminal Law, the enforceability of guilt and the unenforceability of another conduct in tax crimes in order to enable its debate on the current Brazilian criminal dogmatics and building a critical view on the subject. In this line of reasoning starts with the basics of tax law, moving later to the history of taxation in Brazil and abroad, through examination of guilty in the criminal justice system, until finally unenforceability of another conduct in tax crimes.

The mere use of criminal law as a way to discourage tax evasion and increase the taxes, as it has, does not appear correct, compared to the principle of minimum use of criminal law. Thus, we sought to analyze the culpability of its elements are constituted, for, ultimately, to demonstrate that certain conduct, before the presence of specific factual elements, does not motivate the intervention of criminal law.

Palavras-chave: Tax Crime – Tax Penalties – Culpability – Unenforceability of another conduct.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. OS TRIBUTOS.....	13
2.1 Origem.....	13
2.2 Os tributos na história do Brasil.....	16
2.3 Conceito.....	19
2.4 Características.....	19
2.5 Classificação.....	20
2.6 Espécies.....	21
2.7 Obrigação Tributária.....	23
2.7.1 Fato Gerador.....	24
2.7.2 Sujeitos da obrigação tributária.....	25
2.8 Fraudes Tributárias.....	27
2.9 Justificação dos tributos.....	30
3. MUDANÇA DE PARADIGMA DO DIREITO PENAL.....	33
3.1 Direito Penal e Sociedade de Risco.....	33
3.2 Direito Penal Clássico X Direito Penal Moderno.....	36
3.3 Autonomia do Direito Penal Econômico.....	39
3.4 Direito Penal Tributário.....	40
4. O CRIME TRIBUTÁRIO.....	43
4.1 Evolução Histórica da Legislação Penal Tributária.....	45
4.2 Bem Jurídico Penalmente Protegido.....	48
4.3 Direito Tributário Sancionador.....	59
5. CULPABILIDADE.....	67
5.1 Teoria Psicológica da Culpabilidade.....	67
5.2 Teoria Psicológico-Normativa da Culpabilidade.....	69
5.3 Teoria Normativa Pura da Culpabilidade.....	72
5.4 Teoria Complexa da Culpabilidade.....	72
5.5 A Culpabilidade segundo o Funcionalismo: Culpabilidade como limite à prevenção.....	74
5.6 Teoria Adotada.....	76
5.7 Elementos da Culpabilidade.....	77
5.8 Imputabilidade.....	78
5.9 Potencial Consciência da Ilícitude do Fato.....	80
5.10 Exigibilidade de Conduta Diversa.....	81
6. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.....	82
6.1 Causas Legais de Exclusão da Culpabilidade pela Inexigibilidade de Conduta Diversa.....	83
6.1.1 Inexigibilidade por coação irresistível.....	83
6.1.2 Inexigibilidade por obediência hierárquica.....	84
6.1.3 O § 2º do art. 348 do Código Penal.....	87
6.2 Causas Extralegais de Exclusão da Culpabilidade pela Inexigibilidade de Conduta Diversa.....	89
6.2.1 Inexigibilidade por estado de necessidade.....	89
6.2.2 Inexigibilidade por excesso exculpante.....	94

7. A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	96
8. CONCLUSÃO.....	105
9. REFERÊNCIAS.....	111

1. INTRODUÇÃO

Com a evolução da sociedade a ordem tributária desenvolveu-se como uma das principais formas de se prover recursos ao Estado.

Principalmente após o advento do Estado Fiscal¹, mais propriamente após a Primeira Guerra Mundial, as necessidades públicas passaram a ser satisfeitas, quase em sua integralidade, pelo Estado. Essas novas funções estatais passam a demandar recursos cada vez maiores, tornando o tributo uma instituição fundamental.

Os tributos em geral, se bem empregados, promovem o bem-estar social, constroem uma sociedade livre, justa e igualitária, com garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e marginalização, além de promover justiça social.

Daí surge a necessidade de se proteger essa importante fonte de recursos. Eventuais condutas ilícito-tributárias ensejarão uma reação prevista no próprio ordenamento, denominada sanção. Esta, por sua vez, poderá ser de natureza administrativa ou penal, conforme o caso.

Todavia, não há como se negar que as normas penais possuem maior grau de coercibilidade, o que faz com que o legislador, em muitos casos, se utilize delas como principal meio de repressão. O Direito Penal passa, então, a atuar como ator principal na defesa dos tributos arrecadados pelo Estado, em total afronta ao princípio da utilização mínima do Direito Penal.

Isso não quer dizer que a utilização do Direito Penal para proteção da ordem tributária não seja relevante – longe disso, mas as normas penais só devem ser utilizadas quando os demais ramos do Direito não se mostrarem suficientes.

Porém, ainda assim, mesmo que determinada conduta mereça ser punida pelo Direito Penal e que essa conduta se mostre ilícita (frente ao ordenamento jurídico vigente), algumas situações não serão objeto de atuação do Direito Penal.

¹ Segundo Ricardo Lobo Torres, o Estado Fiscal “surge em substituição ao antigo Estado de Polícia, ‘com o seu absolutismo e a sua economia mercantilista ou comercial’, passando a contar com uma estrutura econômica capitalista e liberalismo político e financeiro. Sua principal característica é que o Estado passou a ter um novo perfil de receita pública fundado nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e nos tributos, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Por fim, vale destacar que com o surgimento do Estado Fiscal se aperfeiçoam os orçamentos públicos, substitui-se a tributação do campesinato pela dos indivíduos e minimiza-se a intervenção estatal”. (TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. 1991, pp. 97-98).

Ao profissional do Direito cabe a busca pelo justo e o simples raciocínio dedutivo de adequação do fato à norma nem sempre será suficiente para atingir este objetivo.

E é justamente pelo estudo da culpabilidade que se mostra possível “humanizar” o direito, analisando as condições e circunstâncias em que determinado ato foi praticado.

O presente trabalho se propõe a examinar o Direito Penal Tributário, a culpabilidade, bem como um de seus elementos, qual seja, a exigibilidade de comportamento conforme o direito além de, também, analisar a sua ausência, que se dá através da inexigibilidade de conduta diversa.

Eis o objetivo principal do presente estudo, considerar a inexigibilidade de conduta diversa do empresário nos crimes contra a ordem tributária.

No capítulo 2, procedeu-se a uma observação dos conceitos fundamentais de Direito Tributário, imprescindíveis para a compreensão do tema proposto. Assim, além da origem dos tributos no Brasil e no mundo, foram analisados o seu conceito, características, classificações e espécies, sem deixar de tratar, por óbvio, de questões mais diretamente afetas aos crimes tributários como sujeitos da obrigação tributária, fraudes tributárias e importância dos tributos para a sociedade (que demonstra o bem jurídico protegido pelos crimes tributários).

No capítulo 3, foi analisada a mudança de paradigma do Direito Penal, abordando o Direito Penal e a Sociedade de Risco, as diferenças entre o Direito Penal Clássico e o Direito Penal Moderno e a autonomia do Direito Penal Econômico que, apesar de compartilhar das mesmas fontes do Direito Penal, é um ramo autônomo.

No capítulo 4, foram examinadas as questões atinentes aos crimes tributários e, apesar de não ser objeto de exame no presente trabalho, dos crimes previdenciários que possuem importância semelhante a dos tributos, demonstrando que a utilização do Direito Penal para proteção da ordem econômica é importante, desde que seus princípios básicos, dentre eles o da *ultima ratio*, ou intervenção mínima, sejam respeitados. Na abordagem realizada foram, a princípio, considerados os aspectos históricos dos crimes tributários no Brasil, do bem jurídico protegido pelos tipos penais para, finalmente, demonstrar que os ilícitos tributários podem ser tratados por outras esferas do Direito, como, por exemplo, no Direito Tributário Sancionador. No que se refere ao Direito Tributário Sancionador, por óbvio, não se visou esgotar o tema, mas sim observar sua origem e demonstrar suas linhas gerais.

No capítulo 5, tendo em vista que não há como se falar da exigibilidade de um comportamento conforme o Direito sem uma abordagem das principais concepções da culpabilidade, tratamos dos elementos que a compõe, bem como as variações teóricas que surgiram no decorrer da evolução da teoria do delito.

No capítulo 6, cuidou-se das causas legais de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa (inexigibilidade por coação irresistível, inexigibilidade por obediência hierárquica), bem como as causas extralegais de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa (inexigibilidade por estado de necessidade, inexigibilidade por excesso exculpante).

No capítulo 7, por derradeiro, foi investigada a inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária, propriamente dita.

Estes são, pois, os principais assuntos a serem tratados no presente trabalho.

2. OS TRIBUTOS

De início, compete mencionar que a relevância do presente capítulo reside no fato de que, ao menos de maneira indireta, tal discussão irá subsidiar todo o estudo que se pretende produzir.

No entanto, tendo em vista que a preocupação principal do presente trabalho é com a questão criminal decorrente dos ilícitos penais-tributários, as questões tributárias atinentes ao trabalho, dada a sua relevância, foram aglutinadas, em sua maioria, neste capítulo.

2.1. Origem

Os tributos têm origem remota, razão pela qual não é possível assegurar o exato momento de seu surgimento ou de algo semelhante.²

Tem-se que a primeira manifestação tributária se deu na forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade.

Com a evolução natural da sociedade surgiram as cidades que valorizaram determinadas terras, provocando guerras pela sua conquista. Aos vencidos, as contribuições passaram a ser compulsórias, devendo entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores³.

Após tal época, iniciou-se a cobrança pelos chefes de Estado de parte de contribuição dos súditos, sob a forma de tributos.

² É lapidar a frase de Savério Mandetta, citado por Bernardo Ribeiro de Moraes: a origem da tributação “remonta às épocas mais antigas da história da humanidade; distancia-se e desaparece nas sombras incertas do passado mais longínquo”. (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 1995, p. 103).

³ Até o final da Primeira Grande Guerra ainda existia um instituto semelhante, chamado de Reparações de Guerra. Neste sentido é o posicionamento de Aliomar Baleeiro segundo o qual “as reparações de guerra ou indenizações de guerra têm origem no “tributo” da antiguidade: o peso da força do vencedor sobre o vencido. O poder de fato, sem quaisquer justificações éticas”. Após o fim da Segunda Guerra Mundial, com o advento do Plano Marshall, os vencedores passaram a agir de maneira diversa, apoiando e socorrendo economicamente o vencido. (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução às ciências das finanças**. 1981, pp. 146-150).

O mais antigo relato acerca da cobrança dos tributos “é uma placa de 2350 a.C., em escrita cuneiforme⁴, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigres e Eufrates”⁵-
6.

Em Roma, cobrava-se imposto pela importação de mercadoria (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macellum*).⁷

Com a queda do Império Romano, inicia-se a Idade Média (476 - 1453). Os senhores feudais passaram a cobrar tributos de seus servos, ou seja, dos camponeses que trabalhavam e eram protegidos pelos feudos. Eventos como as Cruzadas só aumentavam ainda mais a carga de tributos suportada pelos servos.⁸

Com o passar do tempo, uma ética religiosa passou a pregar obediência aos poderes laicos e determinar a obrigação de pagar tributos. É bem conhecida a resposta categórica de Jesus Cristo quando interrogado sobre a licitude do pagamento do imposto ao imperador romano: “Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”⁹.

Outro texto bíblico possui o mesmo alcance:

Que todos se submetam às autoridades públicas, pois não existe autoridade que não venha de Deus, e as que existem foram por Deus estabelecidas. [...] é necessário submeter-se, não só por medo do castigo, mas também por razões de consciência. É também por essa razão que pagais impostos; aqueles que têm de se ocupar disso são funcionários de Deus. Dai a cada um o que lhe é devido: o imposto a quem se deve o imposto; a taxa a quem se

⁴ De acordo com Fernando Sirugi, “a escrita cuneiforme foi criada pelos sumérios, e sua definição pode ser dada como uma escrita que é produzida com auxílio de objetos em formato de cunha. A escrita cuneiforme é uma das mais antigas do mundo, apareceu mais ou menos na mesma época dos hieróglifos”. (Sirugi, Fernando. Escrita cuneiforme, disponível em www.infoescola.com/civilizacoes-antigas/escrita-cuneiforme/. Último acesso em 12/05/2011).

⁵ BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 16.

⁶ “O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei”. (BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 16).

⁷ SILVA, M. (Coord.). **A história dos tributos: uma conquista do homem**. 1993, p. 13.

⁸ BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 16.

⁹ MATEUS. *In* Bíblia Sagrada. 1960, Mt 22, 21.

deve a taxa; o respeito a quem se deve o respeito; a honra a quem se deve a honra.¹⁰

Semelhante ao que ocorre na Bíblia, “o Alcorão, livro sagrado dos Muçulmanos, coloca o pagamento do tributo (zacá) entre os cinco deveres prescritos aos muçulmanos, a par da oração, do jejum, da peregrinação a Meca e da guerra santa”¹¹.

In verbis:

um guia e uma misericórdia para os benfeitores que observam a oração, pagam o tributo aos pobre e acreditam no além . Esses seguem a orientação do seu Senhor. E deles será a vitória.”¹².

Já na Idade Moderna (1453 - 1789), surgem os chamados Estados Nacionais. Em razão do monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o Oriente, adveio a necessidade de descoberta de novas rotas comerciais para possibilitar a diminuição dos custos das chamadas especiarias, tão cobiçados à época. Foram lançadas, então, as grandes expedições marítimas, principalmente por Portugal e Espanha, que descobriram não só novas rotas para a África e para Ásia como também chegaram às Américas.¹³

A descoberta de metais preciosos no “Novo Mundo” fez com que os colonizadores explorassem ainda mais as suas colônias, retirando riquezas sem gerar qualquer benefício para seus habitantes. Os soberanos tornaram-se mais fortes e acumularam poder. Surgia, assim, o Estado absolutista.¹⁴

O principal marco da Idade Contemporânea foi a Revolução Francesa (1789), que juntamente com a Revolução Industrial, trouxe mudanças que repercutiram concretamente no plano tributário.

¹⁰ ROMANOS, *In* Bíblia Sagrada. 1960, Rm 13,1-6.

¹¹ MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **Breve histórico sobre a origem do tributo**, 2010.

¹² Alcorão, 31:2-5.

¹³ BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 18.

¹⁴ Exemplo histórico da realidade econômica e social dessa era foi o Estado Nacional da França, de Luís XIV, cujo lema era: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”. (BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 19).

Com inspiração na Revolução Francesa e na Revolução Americana, insurgiram no Brasil Colônia inúmeras revoltas, sendo a Inconfidência Mineira uma das mais relevantes.

Ao final do século XVIII as minas de ouro começaram a se exaurir e a produção caiu muito. O governo português, endividado, não admitia receber menos. Instituiu, dessa forma, o chamado “quinto” sobre as pedrarias, as “dízimas” de todos os produtos e os “direitos alfandegários”, que incidiam sobre todas as mercadorias importadas ou exportadas.

Tal atitude do governo português desagradou imensamente, sendo este um dos principais motivos para a Conjuração Mineira que, apesar de derrotada, inspirou, anos mais tarde, a independência do Brasil.¹⁵

2.2. Os tributos na história do Brasil

Apresentada uma resenha histórica do tributo no mundo, passaremos a realizar um breve apontamento histórico sobre a origem do tributo no Brasil.

À época do Governo Geral (1548-1763), os tributos continuavam sendo cobrados pelos “rendeiros” (cobradores de renda) que possuíam poderes para, inclusive, prender qualquer contribuinte remisso e com atraso em suas obrigações fiscais.¹⁶

Quando as tropas de Napoleão invadiram Portugal, a família real portuguesa fugiu para o Brasil, iniciando-se um novo período histórico na colônia. Nessa época numerosas leis são criadas.

O Príncipe D. João VI abriu os portos brasileiros às nações amigas, liberando a atividade comercial do Brasil com outros países, permitindo o ingresso de produtos estrangeiros no Brasil e permitindo que o País exportasse diretamente para outras nações (principalmente para a Inglaterra), o que era, até então, proibido.

Com a mudança da família real para o Brasil, os cofres públicos foram sobrecarregados, razão pela qual foram aumentados os tributos já existentes, além de

¹⁵ BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 19.

¹⁶ BRASIL, Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 2008, p. 22.

serem instituídos alguns novos. O fato é que foram deslocados para a iniciativa privada todos os ônus da colonização.¹⁷

Somente após a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 e já com o advento do Brasil Império, é que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional.¹⁸ O Ato Adicional deu um importante passo em relação à tendência descentralizadora das rendas tributárias. Muitos autores¹⁹, com razão, apontam para a concretização de uma discriminação de rendas tributárias, caracterizando-o como o primeiro esboço de ensaio de discriminação de rendas no Brasil.

Em 1891, a Constituição da República, de inspiração norte-americana, consagrou o federalismo, ampliando o poder dos Estados, que passaram a ter competência tributária própria e definida, justificando a importância de discriminações tributárias. Estava criado com a República, segundo Amílcar de Araújo Falcão, citado por Bernardo Ribeiro de Moraes, “o clima para a autêntica e lúdima discriminação de rendas”²⁰. Porém, não havia ainda no Brasil, um sistema tributário racional²¹. O Direito brasileiro dava os primeiros passos: em 11 de agosto de 1827 foram criados os cursos jurídicos em Olinda e em São Paulo. Em 18 de setembro de 1828, foi criado o Supremo Tribunal de Justiça e em 16 de dezembro de 1830 foi promulgado o Código Criminal. Já o Direito Tributário, como legislação, surge na segunda metade do século XIX.²²

¹⁷ GODOY, Arnaldo Moraes. **A tributação na história do Brasil**. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. 2001, pp. 133.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 1981, p. 276.

¹⁹ Neste sentido é a manifestação de Carlos Medeiros Silva (A Nova Discriminação de Rendas, *in* Digesto Econômico, São Paulo, nº 169, 1963, p. 73; Dagoberto Liberato Cantizano, A nova Discriminação de Rendas, Porto Alegre, Gráfica Rio Grande do Sul, 1.ª edição, 1963, p. 401), Aliomar Baleeiro (“Conferência”, *in* Discriminação de Rendas, Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1ª edição, 1953, p. 9), Rubens Gomes de Sousa (O Sistema Tributário Nacional, *in* O Sistema Fazendário, Brasília, Ministério da Fazenda, 1ª ed. 1963, p. 10), dentre outros.

²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 1995, p. 128.

²¹ Tal situação, segundo se infere da obra de Arnaldo Moraes de Godoy, não era privilégio do Brasil. “Nas colônias latino-americanas antes dos processos de independência de Bolívar e seus aliados havia *La Real Hacienda* que lançava e cobrava a **alcabala** (sobre as transações de bens móveis e imóveis), o **almojarifago** (sobre importações e exportações), o **estanco** (que gravava o tabaco e cartas de baralho), o **quinto** (sobre metais preciosos), o **dízimo** (para a manutenção dos cultos religiosos), a **sisá** (sobre objetos de determinação transitória e com fins preciosos, a exemplo da construção de determinadas obras públicas”. (GODOY, Arnaldo Moraes. **A tributação na história do Brasil**. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. 2001, p.146).

²² GODOY, Arnaldo Moraes. **A tributação na história do Brasil**. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. 2001, p. 143.

A despeito da discriminação tributária estabelecida pela Constituição, não havia fixação de tributos para os Municípios, deixando que os Estados estabelecessem o critério de tributação local (municipal).

Um novo período político se inicia com a chamada Revolução de 3 de Outubro de 1930, que se prolonga até a promulgação da Constituição da República de 1934. A Constituição de 1934, de efêmera vida, modificou a discriminação tributária de 1891, contemplando os Municípios com quinhão definido, de sorte que ficassem garantidos contra a avareza dos Estados de que tanto dependiam anteriormente.

Em 18 de setembro de 1946 é promulgada a nova Constituição dos Estados Unidos do Brasil, predominantemente simpática às reivindicações municipais. A carta de 1946 trouxe melhoras substanciais em relação à sua antecessora no que diz respeito ao direito tributário, a saber: especificou de maneira mais eficiente os fatos geradores e proibiu a bitributação.

Em 1953 foi nomeada pelo Ministério da Fazenda uma comissão para elaboração de um código tributário nacional, a ser presidida por Oswaldo Aranha e por Rubens Gomes de Sousa. Em 1954 a Comissão encerrou seus trabalhos e enviou o anteprojeto de Código Tributário para o Congresso Nacional, recebendo o número 4.834-54. Embora tal anteprojeto não tenha sido convertido em lei, subsidiou, anos mais tarde, a reforma tributária, empreendida no ano de 1965.²³

Com a Revolução de 1964, uma nova ordem é estabelecida. A reforma tributária fora consolidada com a edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966) e com a Emenda Constitucional nº 01 de 1969.

Na década de 1970 os encargos tributários eram diretamente proporcionais ao tamanho do Estado, ou seja, gigantescos.

Com o advento da Constituição de 1988, foram mantidas as discriminações tributárias por entes da federação. A distribuição da matéria tributária, na chamada Constituição Cidadã, se mostra racional e lógica, apresentando, inicialmente, os princípios gerais da tributação; em segundo, são fixadas as limitações ao poder de tributar; e, por fim, é feita a distribuição das competências tributárias.

Desde então, diversos tributos foram criados, alterados e suprimidos, até se chegar ao modelo atual.

²³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 1995, p. 144.

2.3. Conceito

A palavra “tributo” deriva do latim *tributum*. Diz respeito àquilo que, por dever, é entregue ao Estado.

Antes, porém, de se adentrar no conceito jurídico de tributo, propriamente dito, vale destacar o magistério de Hugo de Brito Machado, no seguinte sentido:

Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que atualmente, no Brasil, legalmente determinado.²⁴

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu art. 3º, define o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em outras palavras, tributo é todo pagamento obrigatório ao Estado, efetuado em dinheiro, ou algo equivalente à moeda, que não seja resultante de alguma penalidade por infração, instituído e cobrado de acordo com a lei, não comportando discricionariedade do administrador público.

2.4. Características

Tendo em vista o conceito de tributo mencionado anteriormente, três são as suas principais características: 1. são devidos a um ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município); 2. têm fundamento jurídico no poder soberano do ente tributante; 3. sua finalidade é servir de meio para atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social.

Ao se dizer que o tributo é o pagamento obrigatório devido ao Estado, deve-se entender que o seu pagamento é devido, de maneira direta, ao ente público tributante, a

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2003, p. 63.

saber: a União, o Estado, o Município ou o Distrito Federal, dentro de suas competências soberanas estabelecidas de maneira prévia pela Constituição.

No que tange à função dos tributos, embora se trate de matéria mais afeta à área da Ciência das Finanças, vale dizer que é carrear recursos financeiros ao Estado. Atualmente, no entanto, no estágio moderno das finanças públicas, dificilmente o tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Neste sentido vejamos os ensinamentos de Hugo de Brito Machado

No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal²⁵.

Podemos mencionar, portanto, que tributo, quanto ao seu objetivo, pode ser dividido em: a) Fiscal, quando é instituído para arrecadar recursos financeiros ao Estado²⁶; b) Extrafiscal, quando é instituído para atingir um fim diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, almejando outros fins – sociais, políticos ou econômicos²⁷; c) Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas que este desenvolve através de entidades específicas²⁸.

2.5. Classificação

Os tributos classificam-se em vinculados e não-vinculados. Os tributos vinculados são aqueles cuja cobrança se justifica pela existência de uma determinada atividade do Estado que beneficie de alguma forma o contribuinte.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2003, p. 73.

²⁶ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1986, pp. 55-56.

²⁷ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1986, pp. 56-57.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2003, p. 74.

Já os tributos não-vinculados, não exigem uma contraprestação do Estado. Se o contribuinte receber alguma vantagem, ela será indireta, decorrente da realização do bem comum.

Segundo Geraldo Ataliba:

(1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma conseqüência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i.

São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal.

Em outras palavras: a materialidade do fato descrito pela h.i. (aspecto material da h.i.) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outras coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado²⁹.

Enquadram-se entre os tributos vinculados as taxas e as contribuições de melhoria. Já entre os tributos não vinculados estão os impostos.

2.6. Espécies

Os tributos que compõem o Sistema Tributário Nacional são:

*impostos;

*taxas; e

*contribuições de melhoria.

É comum se designar o imposto como sendo toda e qualquer exigência vinda do poder público. Entretanto, o imposto possui um conceito mais restrito, sendo uma das espécies de tributo previstas pela Constituição³⁰.

O único critério objetivo-jurídico para aferir o gênero e a espécie jurídica de cada tributo é a base de cálculo (núcleo de hipótese de incidência).

Alfredo Augusto Becker assim distingue o imposto³¹ da taxa³²:

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 1986, p. 131.

³⁰ Cf. art. 145 da Constituição da República.

Imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um *fato lícito* qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto.

Taxa: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo *serviço estatal ou coisa estatal*, terá criada uma taxa³³.

As contribuições de melhoria, segundo Paulo de Barros Carvalho, “levam em conta a realização de *obras públicas* que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos”³⁴.

Importante destacar que a simples efetivação da obra pública não é suficiente, por si só, para configurar a contribuição de melhoria. Impõe-se a existência de um valor exógeno, acrescentado à atuação do Estado.

Relevante questão diz respeito às contribuições sociais; teriam elas natureza tributária? Como ensina Paulo de Barros Carvalho³⁵ “as contribuições sociais são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas”³⁶. Neste sentido, resta claro que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definidoras do regime constitucional dos tributos. Qual a necessidade, então, do art. 1º da Lei nº 8.137/90, diferenciar o tributo da contribuição social? A resposta só pode ser atecnia legislativa. É absolutamente inútil, para os fins que se propõe a lei, diferenciar as contribuições sociais dos tributos.

³¹ Cf. art. 16, do Código Tributário Nacional.

³² Cf. art. 77, do Código Tributário Nacional.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 1998, p. 380.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 2007, pp. 41-42.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 2007, p. 44.

³⁶ Ver ainda, os arts. 149, 149-A e 195, todos da Constituição da República.

2.7. Obrigação Tributária

A relação entre o Estado e as pessoas jurídicas ou físicas sujeitas à tributação “não é *relação simplesmente de poder*, mas uma relação jurídica”, de natureza obrigacional³⁷.

O principal objeto de estudo do Direito Tributário, segundo Fábio Fanucchi³⁸, é justamente a prestação monetária decorrente dessa relação jurídico-obrigacional tributária, onde, após a ocorrência do fato previsto em lei (chamado de fato gerador ou fato impositivo), nasce a relação tributária, em que a pessoa (física ou jurídica) como sujeito passivo (devedor), vincula-se ao Estado como sujeito ativo (credor), surgindo, para a primeira, o **dever** de prestação de pagamento do tributo (obrigação principal) ou de cumprir deveres instrumentais prescritos em lei (obrigação acessória), e, para o segundo, o **direito** de receber tal pagamento ou exigir outro comportamento nela determinado.

A obrigação tributária pode ser, portanto, principal ou acessória.

Assim determina o art. 113, do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. Podemos dizer que, na terminologia utilizada pelo direito patrimonial, a obrigação principal seria uma obrigação de dar. O

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2003, p. 119.

³⁸ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1986, pp. 28-29.

objeto da obrigação acessória, por outro lado, é sempre não patrimonial, seria considerada no Direito Civil como uma obrigação de fazer³⁹.

Resumidamente, a obrigação principal é o dever do sujeito passivo de entregar ao Estado (sujeito ativo) uma determinada quantia em dinheiro. A obrigação acessória, por seu turno, instituída pela legislação no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, é o dever do sujeito passivo de cumprir determinadas obrigações legais. São exemplos de obrigações acessórias: o dever de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica das suas atividades, enfim, todas as obrigações estabelecidas pela lei com intuito de propiciar ao ente respectivo a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

2.7.1. Fato Gerador

O Direito Tributário, ao contrário do que se possa pensar, não se resume à teoria do fato gerador. Isto seria o mesmo que afirmar que o Direito Penal se restringe apenas ao estudo da tipicidade.

Não se quer, no entanto, retirar a importância de seu estudo, pelo contrário, o seu estudo é de grande relevância. Todo direito possui um fato gerador.

Tomemos o seguinte exemplo, o direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação do serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do *direito* ao salário. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o *direito* de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses *direitos*. E assim por diante.

Diz o CTN que “o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114).

³⁹ Segundo Sacha Calmon, inexistem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não-fazer diretamente estatuídas em lei, v.g., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública. (NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2004, p. 692).

O fato gerador da obrigação tributária acessória é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal (art. 115, CTN).

2.7.2. Sujeitos da obrigação tributária

Segundo Geraldo Ataliba, “sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo”⁴⁰. No mesmo sentido é o art. 119 do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Destaca-se, porém, que, conforme mencionado, existem casos em que a arrecadação, a fiscalização e a disponibilidade dos recursos fiscais podem tocar à entidade pública diversa daquela que instituiu o gravame (parafiscalidade).

Dessa forma, não só as pessoas políticas podem ser credores, mas também entes públicos ou privados diversos, assim designados por lei.

O sujeito passivo, por sua vez, é “o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”⁴¹. O sujeito passivo da obrigação principal é aquele que deve prestar o pagamento do tributo – art. 121, *caput*, do CTN – e o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituem o seu objeto – art. 119, *caput*, do CTN.

Assim, em relação à obrigação principal, o sujeito passivo se divide em duas categorias, a saber: contribuinte e responsável tributário.

O contribuinte, segundo Hugo de Brito Machado⁴² é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O responsável tributário é aquele que, mesmo sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, é obrigado a pagar o tributo, em razão de mandamento legal.

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 2006, p. 83.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 2006, p. 86.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2003, p. 137.

A responsabilidade tributária pode se dar por sucessão (arts. 129 a 133) ou por fato de outrem – responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN).

São responsáveis tributários por sucessão:

- a) o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (art. 131, inciso I, do CTN);
- b) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação (art. 131, inciso II, CTN);
- c) o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão (art. 131, inciso III, CTN);
- d) a pessoa jurídica de direito privado resultante de fusão, transformação ou incorporação, pelos tributos devidos pelas fusionadas, transformadas ou incorporadas (art. 132, CTN);
- e) o ex-sócio ou seu espólio, de pessoa jurídica de direito privado extinta, quando continue a explorar a mesma atividade econômica anterior, sob a mesma ou outra razão social ou firma individual, pelos tributos devidos até a data da aquisição, relativos ao fundo ou estabelecimento, por qualquer título, adquiridos (art. 133, CTN);

São responsáveis tributários por atos de terceiros:

- a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores (art. 134, inciso I, CTN);
- b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados (art. 134, inciso II, CTN);
- c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes (art. 134, inciso III, CTN);
- d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio (art. 134, inciso IV, CTN);
- e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário (art. 134, inciso V, CTN);
- f) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício (art. 134, inciso VI, CTN);

- g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (art. 134, inciso VIII, CTN);
- h) as pessoas supramencionadas, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e demais representantes de pessoas jurídicas de direito público, sempre que praticarem atos sob excesso de poder ou com infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, CTN);

Vale destacar, ainda, que a lei tributária, prevê a existência de duas categorias de contribuinte, quais sejam, o contribuinte de fato e o contribuinte de direito.

O contribuinte de fato é aquele que, no tráfego econômico, suporta o ônus financeiro do pagamento do tributo. No caso dos impostos incidentes sobre os produtos industriais (IPI) ou sobre a circulação de mercadorias ou prestação de serviços (ICMS), são os últimos compradores ou consumidores finais⁴³.

Já o contribuinte de direito é aquele a quem a lei imputa o cumprimento da obrigação principal (sujeito passivo: o contribuinte ou o responsável)⁴⁴.

2.8. Fraudes Tributárias

Como se sabe, enquanto os contribuintes buscam a redução da carga tributária, o Estado busca, incessantemente, aumentar suas receitas para fazer frente aos gastos públicos.

Não se pode negar, porém, que o contribuinte de uma maneira lícita pode buscar a economia de impostos, embora os limites dessa legalidade sejam tênues.

Por isso não são raras as vezes que empresas⁴⁵ (pessoas jurídicas) ou pessoas físicas praticam ilícitos tributários (como a sonegação fiscal, evasão fiscal, dentre outras) pensando praticar o planejamento tributário.

A ideia de planejamento tributário é fundada no princípio da liberdade, que é intrínseco ao Estado Democrático de Direito. Neste sentido, as empresas e os cidadãos

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 1989, p. 153.

⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 1989, p. 153.

⁴⁵ A palavra está empregada em sentido lato, não em seu sentido jurídico propriamente dito.

podem e devem se auto-organizar, adotando medidas que permitam a redução da carga tributária.

Tal situação é bem demonstrada por Becker:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior *economia*, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa); Ora, todo indivíduo, desde que não viole a regra jurídica, tema indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado⁴⁶.

Porém, é de se destacar que o planejamento tributário se encontra em uma zona cinzenta (área de risco), ou seja, só será lícito, tão somente, se houver lacuna na lei. Se a lei descrever o ato como proibido, o referido ato será contrário à lei, e se disser que é possível, não há que se falar em planejamento tributário, eis que tal comportamento já é permitido e incentivado pela própria lei.

Dessa forma, se o indivíduo para atingir o efeito ou resultado econômico esperado (mediante planejamento tributário ou não) violou regra jurídica, então praticou uma fraude fiscal. Note-se que a regra jurídica violada pode ser tributária, civil, empresarial, dentre outras.

Em assim sendo, é de se observar se houve evasão ou elisão fiscal. Porém, tal como salientado por Huck, é árdua a tarefa de distinguir ambos os conceitos. Senão vejamos:

São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais freqüente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada *antes* do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga

⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 1998, p. 136.

tributária, cujos atos constitutivos foram praticados *após* a ocorrência do fato impositivo. O imposto já é devido, e o contribuinte deixa de recolhê-lo⁴⁷.

Dessa forma, como mencionado, deve-se verificar, inicialmente, o momento em que os atos praticados pelo contribuinte (para evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo) foram perpetrados.

Portanto, se o contribuinte agiu posterior ou concomitantemente à ocorrência do fato gerador, ele praticou a chamada **evasão fiscal**⁴⁸. No entanto, se o ato foi praticado antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, se o contribuinte agiu antes da obrigação tributária se tornar específica, ocorreu a chamada **elisão fiscal**, permitida pelo ordenamento jurídico.

A evasão e elisão fiscal são fenômenos inerentes a todo o sistema tributário. Resultam do conflito entre “o interesse individual de preservar o patrimônio e o interesse público de absorver uma parcela desse patrimônio para suportar uma parte dos gastos públicos”⁴⁹.

A distinção⁵⁰, assim, entre a evasão e a elisão fiscal está na legalidade desta e na ilegalidade daquela. A primeira diferença fundamental, portanto, está na qualidade dos meios empregados para se evitar ou reduzir as despesas tributárias.

Como já mencionado, na evasão fiscal o meio utilizado é fraudulento e, conseqüentemente ilícito. Na elisão, por outro lado, a economia tributária é alcançada a partir de meios não proibidos, portanto lícitos.

O segundo diferencial entre a elisão e a evasão fiscal reside no momento em que se empregam os meios de economia fiscal. Na evasão, depois de surgida a obrigação, o contribuinte emprega os meios fraudulentos para ocultá-la ou dar-lhe fisionomia diversa daquela legalmente prevista. Já na elisão, o indivíduo, antecipando-se ao surgimento da obrigação tributária, planeja os meios lícitos para evitá-la ou reduzir seus efeitos financeiros.

⁴⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. 1997, p. 326.

⁴⁸ Cf. Lei nº 8.137/90 (Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária).

⁴⁹ Dória, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 1977, p. 448.

⁵⁰ Neste sentido, ver a clássica monografia de Antônio Roberto Sampaio Dória, *Evasão e elisão fiscal*, 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, considerada a obra clássica sobre o tema.

É de se afirmar que somente a elisão é tolerada pela ordem jurídica. A evasão, por seu turno, é reprimida tanto pelo Direito Tributário quanto pelo Direito Penal.

Dessa forma, se o Fisco apura a ocorrência de determinado fato gerador descrito em lei, não há como o contribuinte se eximir ao pagamento do tributo. Se ele evadir-se dessa obrigação, omitindo ou falsificando informações, tal conduta será definida como crime.

2.9. Justificação dos tributos

O Estado é um ente social. Ele é criado pelos indivíduos e não subsiste por si só, independentemente de seus criadores. O Estado está sempre em uma perpétua e constante reafirmação da própria unidade.

Conforme menciona Alfredo Augusto Becker:

O Estado (Ser Social) é uma realidade, porém não é qualquer realidade exterior ao homem e à sua atividade; o Estado existe *nos atos e pelos atos* dos indivíduos humanos que são seus criadores; e é nesta atividade *contínua e relacionada* ao Bem Comum que consiste a realidade do Estado⁵¹.

E prossegue afirmando que:

A embriogenia do Estado é uma *espécie de solidariedade psicológica continuada* entre os indivíduos, porque aquela atividade contínua e relacionada ao Bem Comum é sustentada e alimentada pela inteligência e pela vontade dos indivíduos humanos⁵².

Por isso pode-se concluir que um Estado só se justifica quando atinge objetivamente determinados fins, entre eles o bem comum e o desenvolvimento nacional.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 1998, p. 163.

⁵² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 1998, p. 163.

Assim, a Constituição da República assume papel fundamental para definir a tessitura do convívio social⁵³ que deve ser assegurada pelo aparato público.

O viés da disciplina constitucional é reforçado pelo seu art. 3º, quando explica os objetivos fundamentais da República. Senão vejamos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A indicação de objetivos, como bem mencionado por Marco Aurélio Greco

não é mera declaração de boas intenções; ela assume o papel de condicionante dos mecanismos e instrumentos que vierem a ser criados e utilizados à vista das competências constitucionais⁵⁴.

Estabelecer um objetivo significa que todos os instrumentos e categorias existentes devem – dentro da reserva do possível – ser utilizados e vistos na direção posta pelo art. 3º. Caso contrário, a menção constitucional seria desprovida de eficácia jurídica, tornando-se mera sugestão⁵⁵.

Dessa forma, deve-se interpretar a Constituição de maneira a se garantir a sua maior eficácia⁵⁶. Além do mais, é de se mencionar que as normas programáticas têm

⁵³ De acordo com Konrad Hesse “A norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua vigência, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade”. (HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. 1991, p. 14).

⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade social e tributação**. 2005, p. 172.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade social e tributação**. 2005, p. 175.

⁵⁶ “A interpretação tem significado decisivo para a consolidação e preservação da força normativa da Constituição. A interpretação constitucional está submetida ao princípio da ótima concretização da norma (*Gebot optimaler Verwirklichung der Norm*)”. (HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. 1991, p. 22).

uma eficácia positiva comprovada. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁵⁷ é pacífica quanto a isto.

Os objetivos constitucionais determinam, portanto, qual será o âmbito de incidência dos tributos, isto é, a tributação deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais.

Assim, à medida que a atividade empresária do Estado (cuja exploração resultaria recursos suficientes para o seu funcionamento) deve ser a exceção⁵⁸ e que a sociedade pretende que o Estado faça algo em seu benefício, este necessita de novas formas de se financiar. Daí, exsurge a importância da tributação.

A tributação serve, pois, para coagir a sociedade a contribuir para o custeio do Estado que queremos⁵⁹. Em outras palavras, ao Estado cabe cumprir deveres perante a sociedade e o pagamento de tributos pelo cidadão contribui para financiar as ações do Estado, que, em última análise, retornarão em seu próprio benefício.

Eis a função social dos tributos: permitir aos indivíduos, na medida de suas capacidades econômicas, que participem do custeio das atividades estatais de realização do bem comum, exercendo, pois, a sua cidadania.

⁵⁷ Ag. RE 271.286-RS, 2ª Turma, DJ 24.11.2000.

⁵⁸ Cf. art. 173 da Constituição da República.

⁵⁹ Neste sentido: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Editora Almedina, Coimbra, 1998.

3. MUDANÇA DE PARADIGMA DO DIREITO PENAL

3.1. Direito Penal e Sociedade de Risco

O risco⁶⁰ sempre esteve e sempre estará presente na história da humanidade e os seus efeitos se mostram cada vez mais amplos e danosos. Se no passado os riscos advinham, sobretudo, de fenômenos naturais locais ou regionais, hoje têm origem também na própria ação ou omissão humana e seus efeitos são globais⁶¹.

Enquanto a sociedade se encontrava entusiasmada pelo desenvolvimento tecnológico, não observou os riscos, tampouco os efeitos colaterais que fabricava e que hoje são claros, como por exemplo, o desemprego, a proliferação de armas nucleares e biológicas, a poluição dos rios, do ar etc..

⁶⁰ De acordo com Pierpaolo Cruz Bottini, “a origem do termo ‘risco’ não é precisa. Para Giddens, a palavra provém, provavelmente, de um termo árabe, aproveitado e utilizado pelos espanhóis quando das grandes navegações, que significaria *correr para o perigo* ou *ir contra uma rocha*, enquanto outros autores afirmam que o termo deriva do baixo-latim *risicu*, que significa ousar, ou seja, atuar perante a possibilidade de perigo. É evidente a relação entre risco e perigo, seja qual for a definição adotada. Risco é o adjetivo que se coloca ao agir humano diante do perigo, ou da possibilidade de perigo. Não há risco sem potência de perigo, sem iminência de perigo. O risco refere-se primariamente ao perigo: logo, a definição do que se entende por perigo é premissa fundamental para a compreensão do risco. O pensamento positivista clássico conceitua o perigo como uma construção subjetiva do ser humano. Tal idéia parte da concepção de que todos os fenômenos estão sujeitos à causalidade natural, porém o homem que não conhece todos os sistemas e nexos causais compreende o mundo à sua volta apenas por meio de generalizações e abstrações. (...) Assim, perigo diz respeito à apreensão subjetiva do acontecimento danoso, que só existe porque o homem não conhece a relação de causalidade precisa decorrente dos fatos. (...) Com o correr dos tempos, a constatação científica, especialmente pelas teorias da moderna física quântica – de que as relações naturais não seguem uma lógica causal estável – coloca em crise a proposta subjetivista do perigo. (...) O caráter objetivo do perigo é preenchido pela probabilidade fática da ocorrência de lesão ou do dano que se quer evitar, ou seja, é um dado natural, uma situação de fato, decorrente do contexto de crise em que se insere um bem valorado. O perigo se apresenta com conteúdo real, externo ao ser humano e, por isso mesmo, pode ser medido e quantificado. A definição objetiva do perigo como a qualidade de uma situação que antecede o perigo. O risco refere-se à tomada de consciência do perigo futuro e às opções que o ser humano faz ou tem diante dele. É uma forma de representação do porvir e uma modalidade de produzir vínculos com este mesmo futuro. Enquanto o perigo é o destino, o risco relaciona-se com medição, com planejamento, com estratégia. O risco será sempre uma qualidade do agir humano diante de diversas opções colocadas”. (BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de perigo abstrato e princípio da precaução na sociedade de risco**. 2007, pp. 29-32).

⁶¹ Segundo Paulo Silva Fernandes “Decisões de peso em matéria de ambiente, economia ou armamento, para só citar alguns dos mais flagrantes contextos, são hoje tomadas à escala internacional, se não mesmo mundial, dada a capacidade das consequências de tais decisões poder vir a afetar se não todos os estados envolvidos, pelo menos uma significativa parte deles”. (FERNANDES, Paulo Silva. **Globalização, sociedade de risco e o futuro do direito penal**: panorâmica de alguns problemas comuns. 2001, p. 53).

Como bem destacado por Fernandes, três são as fases na história do risco, a saber:

a *primeira* corresponde ao advento da idade moderna, em que, todavia, os riscos são ainda “incipientes e controláveis”; a *segunda*, que se estende “de finais do séc. XIX até a primeira metade do séc. XX”, surge da vontade de “conter e domesticar estes riscos mensuráveis e controláveis”, com o fim de reduzir tanto a sua ocorrência como a sua gravidade, e que corresponde ao *Welfare State*; a *terceira fase*, por fim, corresponde ao nosso tempo, coincidente com o fracasso do *Welfare State* e o aparecimento de novos, graves e incontroláveis riscos, fruto do desmedido desenvolvimento da sociedade industrial tardia⁶².

Assim, principalmente por se referir diretamente à sociedade, o risco foi, inicialmente, objeto de tratamento sob o prisma sociológico. Quem o trouxe à baila, no início dos anos 80, foi o sociólogo alemão Ulrich Beck na obra *Risikofessellschaft. Auf dem Weg in eine andere Moderne*^{63 64}.

De acordo com Beck⁶⁵, a modernidade pode ser classificada em dois períodos distintos, o primeiro é a modernidade simples, ocorrida nos idos do período industrial, e o segundo é a modernidade reflexiva, momento em que a sociedade voltava-se às bases paradigmáticas da primeira modernidade e passava a enxergar que os processos de desenvolvimento produzem ameaças que questionam as bases estruturais de existência da própria sociedade. Ou seja, o que antes era funcional, agora passa a ser uma ameaça.

Em suma, a teorização de Beck aponta para duas ordens de conseqüências derivadas do processo de modernização: os riscos da produção industrial, que emergiram como os efeitos colaterais indesejados e que assumiram dimensão global; e o reconhecimento social desses riscos, que passam a ser culturalmente percebidos, construídos, mediatizados e transpostos à agenda global.

⁶² FERNANDES, Paulo Silva. **Globalização, sociedade de risco e o futuro do direito penal**:panorâmica de alguns problemas comuns. 2001, p. 21.

⁶³ Tradução livre: Sociedade de risco. No caminho para uma nova modernidade.

⁶⁴ BRAGA, Pedro. **A sociedade de risco e o Direito Penal**. Revista de informação legislativa. 2005.

⁶⁵ BECK, Ulrich. **La sociedad Del riesgo**. 1998.

O estado de incerteza proveniente desses novos riscos toma conta do debate público e as instituições de controle da sociedade passam a ser questionadas. A partir de então, as ciências jurídicas, principalmente, passam a ser orientadas por uma nova tendência de expansionismo e de intervenção estatal para evitar que o maior número possível de condutas, hipoteticamente classificadas como de risco, não se realizem. Direciona-se, dessa forma, essa nova tendência especialmente ao Direito Penal, o mecanismo de intervenção estatal mais vigoroso.

O Direito Penal passa, então, a ser visto como a única solução dos problemas sociais (tendência essa que se radicaliza no combate à criminalidade econômica), servindo, pois, como o principal meio de direção da vida social. Neste contexto, alastram-se discursos radicais e intolerantes por uma desmesurada criminalização, sob o argumento da extrema relevância da tutela penal. É de se mencionar, no entanto, que a maximização da tutela penal pretendida é fascinante e envolvente aos incautos, mas turva a visão do real, levando-nos a direções opostas dos anseios sociais.

Como bem menciona Silva Sánchez⁶⁶ é inútil alimentar essa visão heróica e redentora do Direito Penal, por que lhe transfere um fardo que não tem condições de carregar. Remete-se, erroneamente, ao Direito Penal, “as grandes questões do funcionamento da comunidade como tal, questões que, em última análise, nem as instituições políticas, nem os grupos sociais são capazes de resolver”.

Alberto Silva Franco⁶⁷ também se preocupou com a situação, apresentando o *pampenalismo*, isto é, “a utilização do Direito Penal como uma espécie de panacéia para todos os males”. Para ele, o fenômeno “quando não se traduz numa bastardização deste instrumento de controle social, pode representar uma completa desmoralização decorrente de sua inoperância e de sua ineficácia”.

Todavia, mister se faz salientar que o direito penal deve sim se modernizar e se expandir, punindo e tutelando a violação aos novos bens jurídicos oriundos da vida moderna, porém não pode fazê-lo à custa da erosão dos padrões valorativos dos direitos e garantias fundamentais.

Em outras palavras, o Direito Penal deve estar atento à proteção de novos bens jurídicos, ou no incremento da proteção a determinados bens jurídicos já existentes, em

⁶⁶ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **A expansão do direito penal**: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. 2002, pp. 61-62.

⁶⁷ FRANCO, Alberto Silva. **Crimes hediondos**. 1994, pp. 36-37.

razão, principalmente, das mudanças culturais e sociais. Todavia, é de se mencionar que não mudaram tanto as realidades, mas sim a forma de compreensão das mesmas, alterando-se a percepção de sua importância. Hoje, o indivíduo inserido na sociedade se preocupa mais com o meio ambiente ou com a economia globalizada⁶⁸, por exemplo, do que aquele que viveu em época anterior; por isso o direito penal passou a atuar com maior ênfase nestas áreas, o que, diga-se, é salutar, pois demonstra a evolução das tradicionais normas penais.

3.2. Direito Penal Clássico X Direito Penal Moderno

À luz, portanto, dessa nova idéia expansionista do Direito Penal, é imprescindível que se trace um paralelo entre o Direito Penal Clássico e o Direito Penal Moderno.

O direito penal clássico, formado originalmente na segunda metade do século XVIII e na primeira metade do século XIX, sob inspiração do Iluminismo, foi responsável pela construção histórica de um direito penal voltado, prioritariamente, para a tutela dos direitos fundamentais da pessoa contra, sobretudo, as intervenções punitivas do Estado, sem prejuízo, por óbvio, da redução da violência, do despotismo e a da arbitrariedade, que caracterizavam o Antigo Regime^{69, 70}.

⁶⁸ Intimamente ligado à Sociedade de Risco, o fenômeno da globalização traduz uma ideia de internacionalização das relações entre os povos, permitindo, principalmente, uma maior integração das economias e sociedades de diversos países.

Surgida em meados dos anos 80 e início dos anos 90 (período quase semelhante ao surgimento da ideia de sociedade de risco), a pedra angular da globalização foi o fim da antiga União das Repúblicas Soviéticas – URSS, momento em que já não era mais necessário a bipolarização política, ideológica e econômica entre o capitalismo e o socialismo.

Os principais indicadores dessa nova tendência mundial destaca-se a intensificação dos processos de globalização econômica e financeira marcada pela acelerada transnacionalização do capital, integração de mercados, competitividade no comércio nacional, abertura das economias nacionais, viabilizado pela dinâmica das rápidas inovações tecnológicas.

O Direito, como fenômeno social que é, não passaria ao largo desse fenômeno. Com efeito, as transformações provocadas pela globalização também o atingiu em quase todos os seus ramos. Com o Direito Penal não foi diferente.

As consequências da globalização são semelhantes às da sociedade de risco, pelo que se mostra desnecessário adentrarmos na questão de maneira mais aprofundada.

⁶⁹ O Antigo Regime ou *Ancien Regime*, refere-se originalmente ao sistema social e político aristocrático estabelecido na França entre os séculos XIV e XVIII. Na esfera política, era caracterizado pelo absolutismo, ou seja, uma monarquia absolutista, na qual o soberano concentrava em suas mãos os modernos poderes executivo, legislativo e judicial; na economia vigorava o mercantilismo, marcado pelo

Sob a inspiração filosófica iluminista desenvolveu-se um conjunto de ideias limitadoras do exercício do poder punitivo estatal que é, ainda hoje, um patrimônio universal e que pode servir de base para uma verdadeira resistência à desmesurada hipertrofia e instrumentalização que o Direito Penal vem sofrendo.

Com efeito, impõe destacar que o direito penal de tradição liberal e garantista⁷¹ tinha como propósito cumprir uma dupla finalidade: 1) servir de instrumento para a proteção de bens jurídicos; 2) servir de garantia para a liberdade do cidadão, frente a intervenção estatal, quando esta se mostrar abusiva.

Impende destacar, no entanto, que os motivos que fizeram o Direito Penal Clássico se opor à excessiva e abusiva intromissão do poder punitivo estatal na esfera da liberdade privada, ainda hoje continua em plena atividade.

O Direito Penal, principalmente porque configura um instrumento de violência e repressão (ainda que legitimado pelo Estado), deve ser utilizado com modicidade, de forma a assegurar a convivência social com a punição penal⁷².

A intervenção do direito penal, em conseqüência, deve ser mínima, utilizada somente quando houver um ato intolerável de violência a um determinado bem jurídico.

acúmulo de capital realizado pelas nações. Outros antigos regimes em outros países europeus tiveram origens semelhantes, mas nem todos terminaram do mesmo modo: alguns evoluíram para monarquias constitucionais, enquanto outros foram derrubados por guerras e revoluções.

⁷⁰ GOMES, Luiz Flávio; YACOBUCCHI, Guilherme Jorge. **As grandes transformações do direito penal tradicional**. 2005, p. 17.

⁷¹ Para Paulo Rangel: “a teoria do garantismo penal não foi criada, mas sim desenvolvida pelo Professor e jurista italiano Luigi Ferrajoli a partir do Movimento da Magistratura Democrática (Pietro Barcellona, Giuseppe Coturri, Salvatore Senese, Vincenzo Accattatis, Domenico Pulitano, Francesco Misiani), na Itália, nos idos de 1964, que deu origem ao Direito Alternativo, com o escopo primordial de estabelecer exatamente a força normativa da Constituição Italiana frente às normas infraconstitucionais violadoras dos direitos e garantias fundamentais”. (RANGEL, Paulo. **Investigação criminal direta pelo Ministério Público: visão crítica**. 2005, p. 39).

⁷² Para Luigi Ferrajoli o sistema penal somente será legítimo, tanto em sua acepção interna (relativa aos princípios normativos internos ao próprio ordenamento) quanto externa (relativa aos critérios externos ao direito positivo, como, por exemplo, critérios morais, políticos ou utilitários de tipo extra ou metajurídico), se reduzir o amplo espaço existente entre os princípios normativos e a sua aplicação operacional, assegurando e tutelando, efetivamente, os direitos humanos e as garantias penais. A legitimidade do sistema penal condiciona-se, ainda, à minimização do poder punitivo, reduzindo, quantitativamente, a intervenção penal do Estado, e à tutela máxima dos direitos constitucionais e penais de quem comete um crime, excluindo os métodos informais de punição. Dessa forma, além da defesa social, o Direito Penal, segundo uma concepção garantista, propõe a defesa do réu, uma vez que justifica a aplicação da pena principalmente pela sua função de poupar o condenado de punições arbitrárias, que violem seus direitos, evitando que sofra suplícios maiores. A teoria do garantismo penal rejeita, portanto, a idéia de ilegitimidade do poder de punir, defendendo a juridicidade da pena. No entanto, para ela, o Direito Penal somente se justifica como meio de limitação da intervenção do estatal, garantindo ao condenado, sobretudo, o respeito a sua dignidade. (FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: teoria do garantismo penal**. 2002).

A identificação do bem jurídico violado era feita com maior clareza pelo Direito Penal Clássico, que identificava o autor do delito, o ato criminoso praticado e a vítima que havia sofrido um dano insuportável e visível. Porém, tal facilidade na identificação do bem jurídico não mais existe.

A partir da evolução do Estado, principalmente após o advento do Estado do bem estar social, com uma maior intervenção deste na economia, fez com que o Direito Penal começasse a mudar sua abordagem. Após a Segunda Guerra Mundial, tal movimento foi potencializado, fazendo com que o Direito Penal sofresse mudanças muito significativas, sobretudo com relação à sua clássica e liberal tradição.

Os novos tempos apontaram outras realidades sociais, que passaram a reclamar a atenção do Estado e, em particular, do Direito Penal. É o que se deu, por exemplo, em torno dos fenômenos econômicos, onde certas relações repercutem não só na vida dos indivíduos diretamente vinculados, mas em todo o conjunto da sociedade.

Nesse sentido, o Direito Penal passou a contar com as seguintes características: 1) ausência de vítimas individuais, que só existem de forma mediata. Em geral as vítimas são o Estado ou comunidades, como a Comunidade Européia. 2) Os danos causados são pouco visíveis. O delito adquire estrutura valorativa diversa dos delitos clássicos. O delito, agora, transcende os direitos individuais, não se tratando apenas de vida, liberdade, honra, corpo, patrimônio, mas sim de mercado de subsídios, capacidade funcional das bolsas de valores. São chamados de bens jurídicos supra-individuais, universais, vagos e genéricos. 3) As formas de ação criminosa são não violentas, não corre sangue. Assim leciona Winfried Hassemer: “De um modo geral há colarinhos brancos, caneta, papel, assinatura de contratos e, também, por isso, os danos desse tipo de criminalidade não são visíveis: contratos, pagamentos, cartas, negociações, solicitações”⁷³.

Instigados pelos riscos produzidos pela sociedade e pelas próprias transformações ocorridas no Direito Penal, os princípios fundamentais da justiça penal, como por exemplo, os princípios da intervenção mínima, legalidade, proteção preponderante de bens individuais, ofensividade etc., passaram a sofrer agressões, erroneamente estimuladas pelos anseios da coletividade.

⁷³ HASSEMER, Winfried. **Perspectivas de uma moderna política criminal**. IBCCRIM. 1994, pp. 44-45.

No entanto, mesmo com todas as transformações, o Direito Penal não passou a possuir uma melhor imagem perante a sociedade, ao contrário, cada vez mais o Direito Penal passa a ser desacreditado como meio de controle de riscos e de respostas aos problemas sociais.

3.3. Autonomia do Direito Penal Econômico

O Direito Penal Econômico, em que pese a especificidade de seu conteúdo e das leis que o organizam, não é autônomo. Trata-se simplesmente de um ramo do Direito Penal comum e, como tal, sujeito aos mesmos princípios fundamentais deste⁷⁴.

No mesmo sentido é a Recomendação 6, da Associação Internacional de Direito Penal (AIDP): “Não obstante as peculiaridades do Direito Penal Econômico e da empresa, deveriam aplicar-se os princípios gerais do Direito Penal, especialmente aqueles que protegem os direitos humanos”.

Semelhante é o posicionamento de Kalache:

De fato, não se trata de realmente de um novo Direito Penal e menos ainda de algo cientificamente autônomo. Trata-se, apenas, de um setor da ordem jurídico-penal específico, “um capítulo”, “um arquipélago”, centrado na proteção de interesses distintos de outros, o que permite reconhecer que no Direito Penal há várias “famílias” de delitos, tais como os crimes contra a vida, a honra e a propriedade e, nesse sentido, é que existem os crimes contra a economia⁷⁵.

Porém, não há como negar que o Direito Penal Econômico engloba um conjunto de leis especiais, necessariamente editadas sob a pressão de novos anseios da população. Mas é inegável, igualmente, que tais leis de caráter penal não podem fugir às exigências que se colocam em volta de todos os preceitos penais.

Não se trata, portanto, de um Direito desligado dos compromissos dogmáticos próprios do Direito penal comum, que toma emprestada apenas a sanção mais severa,

⁷⁴ Em sentido contrário ver TERRADILLOS BASOCO, J. **Derecho penal de la empresa**. Valladolid, 2001.

⁷⁵ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. 2007, pp. 91-92.

que é a pena. Não é a natureza especial das normas, incorporadas em setor diverso no Código penal, em leis extravagantes, que permite a afirmação de autonomia do Direito Penal Econômico.

Nem mesmo a alegação de que este Direito necessita de maior agilidade, na defesa dos bens e interesses objetivados, poderia justificar a quebra dos princípios gerais do Direito Penal. Se se tratasse de um Direito autônomo, que somente adotasse a sanção penal, não se cogitaria, de tais restrições, pois a sua construção própria e especial, mais a chegada à natureza privatística, refugiria a tais dogmáticas.

No entanto, à evidência, ninguém poderá defender a conveniência de serem postergados esses princípios, em se tratando de leis sancionadas com a grave pena restritiva da liberdade. Se assim não se entender, a pretendida autonomia do Direito Penal Econômico se converteria em intolerável arma de opressão estatal, um poderoso instrumento coercitivo capaz de esmagar as maiores conquistas do homem no campo da liberdade.

3.4. Direito Penal Tributário

De início, é de se mencionar que a expressão Direito Penal Tributário denota o Direito Penal referente ao tema dos tributos, assim como o Direito Penal Militar assinala o Direito Penal próprio da atividade castrense⁷⁶.

Manoel Pedro Pimentel, assim conceituou o Direito Penal Tributário:

um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes [a] sanção própria do Direito Penal.⁷⁷

Para Salvatore Gallo, citado por Kalache é:

um complexo de normas destinadas a regular a repressão de fatos que o legislador considera lesivos às atividades das entidades públicas,

⁷⁶ SILVA, Juracy C. **Elementos de direito penal tributário**. 1998, p. 13.

⁷⁷ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crime de sonegação fiscal**. In Revista dos Tribunais. 1987, 260.

relativamente à imposição e à arrecadação dos tributos a que se agrega uma sanção penal⁷⁸.

De fato, como mencionado por Salvatore Gallo, a matéria do Direito Penal Tributário tem o escopo de, nos dizeres de Ribas

trazer para o campo tributário a dureza da norma repressiva para os casos valorados como mais graves. Afinal o tributo cumpre uma função ético-social (justiça social) que também deve ser protegida pelo Direito Penal⁷⁹.

É de se concordar, no entanto, com a opinião de Luiz Alberto Machado que repele, com veemência, a hipótese de se articular um Direito Penal Tributário.

No crime fiscal alguns vêem “Direito Penal Tributário” e, outros, “Direito Tributário Penal”. Não me parece próprio, porém, dividir-se o Direito Penal para fazê-lo, *v.g.*, Administrativo Penal, isto é, se o transformando em mero atributo de cada um dos demais ramos do Direito.

Sendo, de um prisma lógico, sancionador – pois que retribui quando a reposição ou a reparação não são mais possíveis (seja pela impossibilidade fática, homicídio; seja pela social ou ética, furto, estelionato), o Direito Penal escolhe, no mundo jurídico, as ações que entenda deve tipificar. Assim, na formação do tipo material (a conduta tipicamente formal ilícita), o Direito Penal elege bens jurídicos que irá proteger e as condutas que hipoteticamente os ofenderão.

Ora, sancionando os preceitos que escolhe nos demais ramos jurídicos, há sempre “Direito Penal”, embora às vezes, como reforço de expressão se lhe agreguem as palavras tributário, administrativo, econômico, financeiro, comercial etc. Não é por sancionar-se penalmente a infração ao dever de elementos (CC, art. 39; CP de 1940, art. 244), dir-se-á haver Direito Civil Penal ou Direito Penal Civil.

Concluo que nem há Direito Penal Tributário, nem Direito Tributário Penal: apenas Direito Penal. Como, com relação ao estabelecimento da relação obrigacional tributária, há apenas o Direito Tributário⁸⁰.

⁷⁸ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. 2007, pp. 109.

⁷⁹ RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes do direito penal tributário**. 1997, p. 15.

⁸⁰ MACHADO, Luiz Alberto. **Dos crimes contra a ordem tributária**. 1984, pp. 202-203.

Da mesma forma é o posicionamento de Wagner Balera, citado por Ribas, segundo o qual não existe um Direito Penal Tributário, “o que se dá, apenas e tão-somente, é a subordinação de ilícitos sitos na esfera das relações jurídicas tributárias ao conjunto de normas enfeixadas na legislação penal”⁸¹.

Assim, tal como mencionado no tópico anterior, da mesma forma como se não pode falar em autonomia do Direito Penal Econômico, não se pode falar em autonomia do Direito Penal Tributário, que é parte integrante do Direito Penal, com uma preocupação mais diretamente ligada àquelas infrações tributárias que mereçam uma maior repressão.

No que se refere à sua importância, ou melhor, no que se refere ao seu objeto de proteção, esta será mais detidamente abordada nos tópicos seguintes, principalmente quando for se tratar dos bens jurídicos penalmente protegidos nos crimes contra a ordem tributária.

⁸¹ RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes do direito penal tributário**. 1997, p. 16.

4. O CRIME TRIBUTÁRIO

Como já mencionado, o tributo é o principal instrumento para manutenção do Estado e o seu pagamento se torna um dever cívico do cidadão⁸².

Neste sentido, quando os infratores tributários não pagam os tributos, aumentam os encargos dos demais indivíduos, ferindo o princípio fundamental da igualdade, o que, por si só, já justifica o combate aos ilícitos tributários⁸³.

Assim, o Direito Penal Tributário, por meio de seus tipos penais, reforça a imperatividade das exações fiscais através da cominação de penas aos contribuintes bem como, dependendo do caso, aos responsáveis pelo seu recolhimento⁸⁴.

Essa imperatividade, segundo Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas

sugere a utilização de penalidades ao infrator, segundo valoração do legislador, em relação ao grau de gravidade das condutas praticadas. A legislação tributária trata de impor sanções tributárias, que são aplicadas pelo descumprimento de qualquer dispositivo legal ou regulamentar relativo à obrigação tributária, seja de substância patrimonial, seja relativa aos deveres instrumentais ou administrativos.

Entretanto, quando o inadimplemento da obrigação tributária decorrer de condutas consideradas graves, e por isso arroladas como crimes na legislação penal, deverá ser perquirida a ocorrência de qualquer das formas de culpabilidade presentes no Direito Penal.

Sempre que o descumprimento das obrigações tributárias se der por meio de artifícios fraudulentos, segundo a descrição contida na lei, sua repressão sugere a utilização de gravosas penalidades ao infrator, para que funcionem não só no sentido reparatório, mas também exemplar⁸⁵.

⁸² RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes do direito penal tributário**. 1997, p. 11

⁸³ Compartilhamos do posicionamento de Francisco de Assis Toledo, segundo o qual o ilícito é geral e não específico. Senão vejamos: “Note-se que a ilicitude penal não se restringe ao campo do direito penal: projeta-se para todo o direito. Por isso é que Welzel define a ilicitude como sendo ‘a contradição da realização do tipo de uma norma proibitiva com o ordenamento jurídico como um todo’”. (TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988. 1994, p. 165.

⁸⁴ Tendo em vista que o Direito Penal Tributário não é um ramo autônomo do Direito Penal e que este tem como finalidade a proteção dos bens jurídicos fundamentais, só serão objeto de atuação do Direito Penal Tributário aqueles ilícitos tributários que efetivamente atingirem bens jurídicos.

⁸⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes do direito penal tributário**. 1997, p. 12.

No dizer de Manoel Pedro Pimentel:

Às vezes é preciso um reforço normativo e sancionador para exigir condutas adequadas do contribuinte ou de quem deva agir ou se omitir em relação aos bens ou aos interesses do Fisco.

Quando isso acontece, é a sanção penal que o Estado recorre, dado o seu caráter enérgico e a sua natural severidade⁸⁶.

Porém, é pacífico o entendimento de que o recrudescimento das normas penais, por si só, não é garantia de cumprimento da lei⁸⁷.

Em acurada análise dos institutos penais tributários, pode-se inferir que muitos deles almejam apenas a garantia do pagamento ou o aumento da arrecadação de tributos pelo Estado, em total afronta ao princípio da utilização mínima do Direito Penal, cujo emprego deve se restringir aos casos em que todos os outros meios de controle tenham se mostrado insuficientes. O pagamento integral do tributo como forma de extinção⁸⁸ e o parcelamento como modalidade de suspensão⁸⁹ da pretensão punitiva são exemplos claros de que o Estado, na verdade, não possui interesse de aplicar o Direito Penal aos transgressores fiscais e sim fazer com que eles paguem os tributos.

Neste sentido, vem a calhar a afirmação de Guilherme de Souza Nucci, segundo o qual o Direito Penal Tributário, “ao contrário do que ocorre atualmente, é utilizado como um “instrumento de pressão para cobrança de impostos, taxas, contribuições etc.”⁹⁰

Esta é, pois, a atual situação em que se encontra o Direito Penal no que se refere aos crimes contra a ordem tributária.

⁸⁶ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Introdução ao estudo do direito penal tributário**. In *Ciência Penal*, 1974, p. 42.

⁸⁷ A título meramente exemplificativo é de se observar que a edição da Lei dos Crimes Hediondos (Lei nº 8.072/90), do Estatuto do Desarmamento (Lei nº 10.826/03) e da Lei Maria da Penha (Lei nº 11.340/06), apesar de mais gravosas, não reduziram a criminalidade, conforme pretendido.

⁸⁸ Nesse sentido ver art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/03; art. 69 da Lei 11.941/09; e art. 6º da Lei 12.382/11.

⁸⁹ Cf. art. 9º, *caput*, da Lei 10.684/03; art. 68 da Lei 11.941/09; e art. 6º da Lei 12.382/11.

⁹⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2006, p. 585.

⁹¹ Este é, novamente, um exemplo de desvio da função do Direito Penal que, a nosso entender, deve proteger apenas bens jurídicos.

4.1. Evolução Histórica da Legislação Penal Tributária

A primeira manifestação penal-tributária no Brasil é encontrada nas Ordenações do Reino (Código Filipino) que previa figuras análogas ao atual crime de contrabando e descaminho⁹² (livro V, Títulos 112 a 115).

Já no Código Criminal do Império (1830), o crime de contrabando foi previsto no art. 177⁹³.

O Código Criminal da República (1890), em seu Título VII, sob a epígrafe “Dos Crimes Contra a Fazenda Publica”, também tinha uma figura típica de contrabando no art. 265⁹⁴.

Assim, a par da vetusta figura do contrabando, prevista nas leis penais codificadas, a Consolidação das Leis Penais (Decreto nº 22.213/32), de maneira mais específica, além de tratar do contrabando (art. 265), agregou, outras condutas ao tipo, tais como importar e fabricar rótulos de bebidas e quaisquer outros produtos nacionais como se fossem estrangeiros.

O Código Penal de 1940 (Decreto 2.848), sob a supervisão do então Ministro da Justiça Francisco Campos, não adentrou na seara tributária, exceção feita aos crimes de contrabando e descaminho (art. 334).

Apesar das leis mencionadas, ainda eram escassas as normas para disciplinar o variado universo de condutas de evasão tributária. Em razão disso, editou-se a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, definidora do crime de sonegação fiscal. Neste sentido, leciona Manoel Pedro Pimentel:

A Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, foi editada com o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação de tributos, coibindo a sonegação e a evasão mediante a imposição de sanções severas, com caráter específico, a

⁹² Cf. art. 334, do Código Penal.

⁹³ “Art. 177. Importar ou exportar generos ou mercadorias prohibidas, ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação ou exportação. Penas – de perda das mercadorias ou generos, e de multa igual à metade do valor delles”.

⁹⁴ “Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída e consumo de mercadorias, e por qualquer modo iludir ou defraudar esse pagamento. Pena – de prisão celllular por um a quatro annos, além das fiscaes”.

comportamentos antes considerados puníveis somente com sanções administrativas⁹⁵.

Prossegue ainda o autor mencionando que

ao incrementar a política tributária, a Revolução de 1964 editou leis definindo comportamentos declarando-os assemelhados aos crimes de apropriação indébita e de falsidade ideológica. Foi o que aconteceu com a figura prevista no art. 347 do Decreto n. 60.501, de 14 de março de 1967, que aprovou nova redação ao Regulamento Geral da Previdência Social, aperfeiçoando a sistemática dos dispositivos da Lei n. 3.807 e do Decreto-lei n. 66, de 21 de novembro de 1966⁹⁶.

Porém, no que tange ao crime de sonegação fiscal, o legislador entendeu insuficiente essa técnica, preferindo editar a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que definiu o crime de sonegação fiscal e, entre outras providências, deu nova redação aos §§ 1º e 2º, do art. 334, do Código Penal⁹⁷.

O Decreto-Lei 157, de 10 de fevereiro de 1967, em seu art. 18, ampliou as causas de extinção da punibilidade dos crimes fiscais. Já o Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, no art. 39, previu que a saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus, sem permissão de autoridade fazendária, caracteriza o contrabando. Por fim, o Decreto-Lei 413, de 09 de janeiro de 1969, em seu art. 43, equiparou ao crime de estelionato a declaração falsa ou inexata sobre bens oferecidos em garantia de crédito industrial⁹⁸.

Em 1990, a Lei 8.137, definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Vale destacar que grande parte das condutas contempladas pela Lei 8.137/90 já eram apenas pela Lei 4.729/65, no entanto, o espectro de incidência do antigo diploma foi em muito alargado, bem como ocorreu o recrudescimento das penas cominadas. Não houve, contudo, a revogação integral da Lei 4.729/65, eis que o seu artigo 5º, que tipificava o crime de contrabando e descaminho,

⁹⁵ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. 1973, p. 209.

⁹⁶ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. 1973, p. 210.

⁹⁷ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. 2007, p. 129.

⁹⁸ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. 2007, p. 129.

foi mantido. Ora, portanto, se a Lei 8.137/90 reproduziu as normas típicas da Lei 4.729/65, regulando matéria tratada em lei anterior, por força do art. 2º, § 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁹⁹ a referida lei foi derogada¹⁰⁰, devendo ser aplicada somente aos fatos cometidos antes da edição da Lei 8.137/90, que, por ser mais gravosa, não retroage.

Um ano após a edição da Lei 8.137/90, que dispunha em seu art. 14, acerca da extinção de punibilidade quando o agente (contribuinte ou servidor público) promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia, adveio a Lei 8.383/91 e revogou tal dispositivo¹⁰¹.

Entretanto, em 26 de dezembro de 1995, a Lei nº 9.249 (art. 34), restaurou o preceito nos seguintes termos: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

A Lei nº 9.964/00 instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS). Em seu art. 15, é prevista a causa de suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e no art. 96 da Lei 8.212/91, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o infrator estiver incluída no REFIS e desde que a inclusão tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia.

Com o advento da Lei nº 10.684/03, que também trata do REFIS, o legislador alterou o posicionamento tradicional do ordenamento jurídico, passando a considerar que o pagamento integral do débito, mesmo após o recebimento da denúncia, é causa extintiva de punibilidade, que por ser mais benéfica ao réu tem aplicação retroativa.

⁹⁹ Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou a revogue:

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

(...).

¹⁰⁰ Em sentido contrário, acreditando que a Lei 4.729/65 foi revogada, Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, **Reflexões sobre os crimes econômicos**, p. 99; André Nabarrete Neto, **Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**, p. 175; Guilherme de Souza Nucci, **Leis penais e processuais penais comentadas**, p. 585. Corrobora nosso entendimento Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio, **Legislação penal especial**, p. 89.

¹⁰¹ Cf. art. 98 da Lei 8.383/91.

Em 27 de maio de 2009, foi promulgada a Lei nº 11.941, conhecida popularmente como REFIS da crise, fruto da conversão legislativa da Medida Provisória nº 449/08.

No dia 25 de fevereiro de 2011, foi editada a Lei nº 12.382/2011 que, dentre outras questões, em seu art. 6º, disciplinou novamente a questão da extinção de punibilidade pelo pagamento integral do tributo e a suspensão da punibilidade em caso de parcelamento.

A respeito da Previdência Social, merecem destaques as seguintes leis: Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, que no seu art. 86, punia, a título de apropriação indébita, a omissão de recolhimento da contribuição previdenciária; a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que em seu art. 95, incriminou várias condutas lesivas à Seguridade Social; e a Lei nº 9.983/00, que instituiu os arts. 168-A e 337-A, do Código Penal¹⁰².

4.2. Bem Jurídico Penalmente Protegido

O bem jurídico é o fundamento de todo o direito penal moderno¹⁰³, é a “base da estrutura e interpretação dos tipos penais”¹⁰⁴. Essa afirmação, por si só, já denota toda a importância de seu estudo.

Assim, a despeito das inúmeras funções que o bem jurídico desempenha no Direito Penal, passaremos a tecer alguns comentários sobre aquelas que entendemos mais representativas de sua importância.

A primeira função do bem jurídico é a função de garantia dos direitos do cidadão frente ao poder estatal. Tal função é desempenhada, primordialmente, pelo chamado princípio da lesividade, que adiante será mais atentamente estudado. Essa função

¹⁰² KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. 2007, p. 132.

¹⁰³ Para Nilo Batista “a missão do direito penal é a proteção de bens jurídicos, através da cominação, aplicação e execução da pena. A pena, portanto, é simplesmente o instrumento de coerção que se vale o Direito Penal para a proteção dos bens, valores e interesses mais significativos da sociedade”. (BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 1996, p.116).

No mesmo sentido é o entendimento de Claus Roxin, segundo o qual a função do Direito Penal é a de proteger bens jurídicos. (ROXIN, Claus. **A proteção dos bens jurídicos como função do direito penal**. 2006).

¹⁰⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 2007, p. 261.

condiciona a validade da norma e subordina sua eficácia à questão de ter havido efetiva lesão ou ameaça de lesão a um bem jurídico.

A segunda função do bem jurídico é exegética. Para que se possa interpretar a lei penal é imprescindível que se parta da premissa de que ela protege um bem jurídico e, por isso, todo delito há que ameaçar ou lesionar um bem jurídico protegido. Temos, portanto, na figura do bem jurídico, nos dizeres de Navarrete, citado por Luiz Régis Prado “um critério de interpretação dos tipos penais que condiciona seu sentido e alcance à finalidade de proteção de certo bem jurídico, não sendo possível interpretar, nem por via de consequência conhecer, a lei penal, sem lançar mão da idéia de bem jurídico”¹⁰⁵.

A terceira é a função individualizadora, ou seja, é a função de servir como um critério para a dosimetria da pena, no momento de sua fixação, na medida em que se levará em conta para tanto a gravidade da ofensa ao bem jurídico¹⁰⁶. É este o entendimento de Maria da Conceição Ferreira Cunha:

Sendo a pena uma forma particularmente grave de sanção, interfere com bens valiosos dos agentes dos crimes, podendo-se assim dizer que a inflicção de uma pena, *máxime* da pena privativa de liberdade, constitui uma << espada de dois gumes, tutelando bens jurídicos mediante lesão dos mesmos >>. Gravidade da sanção relaciona-se, assim, necessariamente, com a gravidade da lesão¹⁰⁷.

A quarta função do bem jurídico é servir como critério de agrupamento de crimes na parte especial do Código Penal^{108, 109} vez que os crimes são agrupados em determinadas categorias conforme o bem jurídico protegido, o que propicia a criação de um sistema. Para demonstrar tal afirmação, basta compulsar os manuais clássicos de

¹⁰⁵ PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 48.

¹⁰⁶ PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 49.

¹⁰⁷ CUNHA, Maria da Conceição Ferreira. **Constituição e crime**: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização. 1995, p. 24.

¹⁰⁸ PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 49.

¹⁰⁹ No mesmo sentido, conferir BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 1999, p. 96.

Direito Penal e aferir que, no estudo de cada tipo penal da parte especial do Código Penal, os doutrinadores sempre apontam um tópico para tratar do bem jurídico tutelado, pois é elemento sempre presente na estrutura de qualquer tipo penal.

A quinta função do bem jurídico é a função crítica. A partir da identificação do bem jurídico é que se pode indagar a opção legislativa de proteger determinados bens jurídicos em detrimento de outros e, assim, perquirindo as finalidades do legislador, pode se ter uma visão crítica do Direito Penal como um todo¹¹⁰.

Porém, traduzir em termos precisos e exatos o que vem a ser bem jurídico, e, portanto, delimitar o que pode ser considerado crime, é o grande desafio da dogmática penal¹¹¹. Precisa é a lição de Jorge de Figueiredo Dias¹¹² ao afirmar que, embora fundamental para o Direito Penal a noção de bem jurídico, não pôde até o presente momento ser determinada com segurança capaz de convertê-la em um conceito fechado, e talvez jamais venha a ser¹¹³.

O que se sabe com certeza é que o Direito Penal

revela-se um instrumento absolutamente ilegítimo para proteger a moral¹¹⁴ ou a ética, a religião ou a obediência divina, os valores culturais enquanto tais ou interesses ou estratégias governamentais ou supranacionais; tampouco se destina a tutelar a ordem natural ou os atos disfuncionais, os direitos subjetivos ou a norma em si (...). O fundamento nuclear da idéia de que o Direito Penal somente deve proteger os bens jurídicos mais relevantes reside, indiscutivelmente, na dignidade da pessoa humana (que é o valor máximo de nosso Estado de Direito)¹¹⁵.

¹¹⁰ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 1999, p. 97.

¹¹¹ Afirma Stratenwerth que “apesar de múltiplos esforços, ainda não se logrou esclarecer o conceito de bem jurídico, nem sequer de modo aproximado”. (STRATENWERTH, Günter. **Derecho penal parte general: el hecho punible**. 2005, p. 65).

¹¹² FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. 1999, p. 62.

¹¹³ Para Juarez Tavares “é praticamente impossível conceituar bem jurídico”. (TAVARES, Juarez. **As controvérsias em torno dos crimes omissivos**. 1996, p.176).

¹¹⁴ Claus Roxin afirma, com razão, que “enquanto as imoralidades não lesionam nenhum bem jurídico devem-se quedar impunes”. (ROXIN, Claus. **Derecho penal: parte general**. 2003, p. 56).

¹¹⁵ GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. 2002, pp. 46 e 52.

Régis Prado¹¹⁶ considera como bens suscetíveis de proteção penal os direitos constitucionais do cidadão, os valores objetivamente tutelados e outros que se insiram no contexto de garantia do Estado Democrático de Direito¹¹⁷. No entanto, defini-los de maneira mais objetiva é uma tarefa árdua. Assim é o pensamento de Alice Bianchini:

um Estado do tipo democrático e de direito deve proteger, com exclusividade os bens considerados essenciais à existência do indivíduo em sociedade. A dificuldade encontra-se, exatamente, na identificação dessa classe de bens¹¹⁸.

O importante é mencionar que a condição para que determinado bem passe a figurar como bem jurídico-penal, é que ele se revista de tamanha gravidade e danosidade social que outros ramos do Direito não sejam capazes de tutelá-lo de maneira eficaz.

Neste sentido, antes de se iniciar uma longa e imprevisível linha de afirmação positiva do significado de bem jurídico¹¹⁹, deve-se atentar para os princípios que norteiam o intérprete a constatar, ante a ocorrência de um caso concreto, a existência ou não de ofensa material a valores verdadeiramente tutelados pelo direito penal.

Assim, princípios como o da intervenção mínima, da lesividade e da fragmentariedade do direito penal se tornam imprescindíveis para o estudo aqui proposto.

Pelo princípio da intervenção mínima, também chamado de princípio da *ultima ratio*, o Direito Penal só deve se preocupar com os bens mais importantes e necessários

¹¹⁶ PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 1997, p. 278.

¹¹⁷ Discordamos do entendimento do autor, já que os bens jurídicos só podem ser os direitos fundamentais.

¹¹⁸ BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. 2002, p. 49.

¹¹⁹ Segundo Muñoz Conde “Bens jurídicos são aqueles pressupostos que a pessoa necessita para sua auto-realização e o desenvolvimento de sua personalidade na vida social”. (MUÑOZ CONDE, Francisco; ARÁN, Mercedes García. **Derecho penal: parte general**. 2004). Para Jescheck, a idéia de bem jurídico está ligado aos “bens vitais que são imprescindíveis para a convivência das pessoas na coletividade e que, por isso, devem ser protegidos através da coação estatal mediante o recurso da pena pública. (JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. **Tratado de derecho penal: parte general**. 2001). Juarez Tavares tem posicionamento no sentido de que o bem jurídico não é o objeto do direito penal, mas sim o seu limite. Neste sentido afirma que “o conceito de bem jurídico é bastante simples: é mais um elemento simbólico, usado semanticamente, para legitimar a incriminação. (TAVARES, Juarez. **Os objetos simbólicos da proibição: o que se desvende a partir da presunção de evidência**. Disponível em www.juareztares.com/Textos/os_objetos_simbolicos_da_proibicao.pdf. Último acesso em 23/04/2011.

à vida em sociedade. Dessa forma, o Direito Penal só deve intervir quando for imprescindível para a manutenção da ordem pública.

Como bem destacado por Claudio José Langroiva Pereira, por força do princípio da intervenção mínima, o Direito Penal

Orienta-se pelo principado de utilizar-se da sanção e aplicação penal somente quando a efetiva intervenção de meios menos lesivos, como, por exemplo, as medidas estatais de política social, o Direito Civil, o Direito Administrativo, não produzir efeitos preventivos concretos¹²⁰.

Por outro lado, o princípio da intervenção mínima tem importante função descriminalizadora. Atento às mudanças da sociedade, é com base neste princípio que o legislador deixa de dar importância a bens que, no passado, eram da maior relevância, retirando do ordenamento jurídico-penal certos tipos incriminadores.

Diretamente ligado ao princípio da intervenção mínima, o princípio da lesividade (ou ofensividade)¹²¹ esclarece quais são as condutas que não poderão sofrer os rigores da lei penal.

Ferrajoli¹²² afirma que o princípio da lesividade “atua como uma afiada navalha descriminalizadora, idônea para excluir, por injustificados, muitos tipos penais consolidados, ou para restringir sua extensão (...)”. Assim, aponta o autor italiano, três restrições impostas pelo princípio da lesividade.

A primeira, de caráter quantitativo, determina que deveriam ser excluídos da tutela penal todos os crimes de bagatela, bem como aqueles delitos punidos somente com pena pecuniária ou, alternativamente, com outra pena privativa de liberdade.

Ora, “se o legislador configura um delito contravencional e/ou prevê para ele uma sanção desse tipo, coloca de manifesto que não considera que a conduta ilícita seja lesiva de bens fundamentais e que o direito penal é desproporcional para preveni-lo”¹²³.

¹²⁰ PEREIRA, Cláudio José Lanroiva. **Proteção jurídico-penal e direitos universais** – tipo, tipicidade e bem jurídico universal. 2008, p. 147.

¹²¹ Alguns autores, como Ferrajoli, Nilo Batista, Rogério Greco, Yuri Coelho, preferem a utilização do termo “princípio da lesividade”. Porém, outros como Damásio de Jesus, Alice Bianchini, Cezar Roberto Bitencourt, Luiz Flávio Gomes, preferem o termo “princípio da ofensividade”.

¹²² FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2002, pp. 382-384.

¹²³ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2002, p. 382.

A segunda restrição apontada é de ordem qualitativa, pois segundo Ferrajoli¹²⁴ “nosso princípio da lesividade permite considerar ‘bens’ somente aqueles cuja lesão se concretiza em um ataque lesivo a outras pessoas de carne e osso”.

A terceira e última restrição apresentada pelo referido autor tem caráter estrutural. Aqui, Ferrajoli critica a estrutura penal dos delitos de atentado, pois a tentativa é norma geral para todos os delitos. O autor critica também os crimes de perigo presumido ou de perigo abstrato¹²⁵.

O mesmo pode-se dizer dos denominados “delitos de perigo abstrato” ou “presumido”, nos quais tampouco se requer um perigo concreto, como “perigo” que corre um bem, senão que se presume, em abstrato, pela lei; desta forma, nas situações em que, de fato, nenhum perigo subsista, o que se castiga é a mera desobediência ou violação formal da lei por parte de uma ação inócua em si mesma. Também estes deveriam ser reestruturados, sobre a base do princípio da lesividade, como delitos de lesão, ou, pelo menos, de perigo concreto, segundo mereça o bem em questão uma tutela limitada ao prejuízo ou antecipada à mera colocação em perigo¹²⁶.

Nilo Batista¹²⁷, por seu turno, aponta quatro funções básicas desempenhadas pelo princípio da lesividade, a saber: proibir a incriminação de uma atitude interna; proibir a incriminação de uma conduta que não exceda o âmbito do próprio autor; proibir a incriminação de simples estados ou condições existenciais; proibir a incriminação de condutas desviadas que não afetem a qualquer bem jurídico.

A primeira vertente do princípio da lesividade pode ser expressa pelo brocardo latino *cogitationis poenam nemo patitur*, ou seja, ninguém pode ser punido por aquilo que pensa ou mesmo por seus sentimentos pessoais.

A segunda vertente diz que o Direito Penal não pode punir aquelas condutas que não sejam lesivas a bens de terceiros, pois que não excedem ao âmbito do próprio autor, a exemplo do que ocorre com a autolesão e a tentativa de suicídio.

¹²⁴ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 2002, p. 282.

¹²⁵ De acordo Juarez Cirino dos Santos, nos tipos de perigo abstrato, “a presunção de perigo da ação para o objeto de proteção é suficiente para sua penalização, independente da produção real de perigo para o bem jurídico protegido”. (SANTOS, Juarez Cirino dos. **A moderna teoria do fato punível**. 2005, 40).

¹²⁶ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 2002, p. 383.

¹²⁷ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 1999, pp. 92-94.

A terceira função do princípio da lesividade é a de impedir que o agente seja punido por aquilo que ele é, e não pelo que ele fez.

Por fim, a quarta e última função do princípio da lesividade, busca afastar da incidência de aplicação da lei penal àquelas condutas que embora desviadas, não afetem qualquer bem jurídico de terceiros.

Luiz Flávio Gomes prefere resumir apenas duas funções principais do princípio da lesividade. Para o autor¹²⁸, o princípio da lesividade atua no plano político criminal e “tem a pretensão de limitar o legislador (leia-se o *ius puniendi*) no momento das suas decisões criminalizadoras”. Por outro lado, o princípio da lesividade também desempenha uma função dogmática, que segundo Gomes¹²⁹ “significa constatar *ex post factum* (depois do cometimento do fato) a concreta presença de uma lesão ou de um perigo concreto de lesão ao bem jurídico protegido”.

No que tange ao princípio da fragmentariedade, é de se destacar que nem todas as ações que atacam bens jurídicos são proibidas pelo Direito Penal, mas tão-somente uma pequena parte, uma limitada parcela de bens que, pelo menos em tese, são os mais importantes e necessários para o convívio em sociedade. Como expressão da adoção do Direito Penal como *ultima ratio*, o princípio da fragmentariedade não é mais que um processo de seleção de bens jurídicos e de condutas lesivas, o que conduz à criação de novas formas de proteção de bens jurídico-penais, tais como o direito administrativo sancionador.

Em resumo a intervenção penal:

só se justifica se, do ponto de vista racional, for o único meio de proteção ao bem jurídico (*ultima ratio*), preferindo-se, se possível, que a tutela se dê por outros ramos do direito (**subsidiariedade**). Contudo, se for imprescindível a presença do direito penal, ainda assim, há que restringi-lo às situações de mais grave ataque ao interesse protegido (**fragmentariedade**)¹³⁰.

Dito isto, é de se destacar que uma das características do Direito Penal Econômico, no qual se inserem os crimes contra a ordem tributária, é a criminalização de condutas que não afetam um bem jurídico individual determinado (como a vida, o

¹²⁸ GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. 2002, p. 99.

¹²⁹ GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. 2002, p. 99.

¹³⁰ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. 2007, p. 42.

patrimônio, a honra), mas conceitos indeterminados e classificados como bens jurídicos supra-individuais¹³¹ (bom funcionamento do sistema financeiro nacional, boas condições de concorrência, livre iniciativa, ordem tributária etc.).

Assim, temos que os crimes tipificados no art. 1º¹³², da Lei 8.137/90, “tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades”¹³³.

Ora, como já mencionado, é por meio dos recursos auferidos das receitas tributárias que o Estado terá o respaldo econômico necessário para realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais, seu objetivo fundamental.

Já os crimes tipificados no art. 2º¹³⁴ da já mencionada Lei 8.137/90, visam “tutelar o erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional”¹³⁵, basicamente pelas mesmas razões anteriormente expostas.

¹³¹ Ao contrário dos bens jurídicos individuais (como a vida, patrimônio, honra, etc.), os bens jurídicos supra-individuais dizem respeito a um número indeterminado de pessoas e eventuais ofensas podem causar danos não individualizáveis, irreparáveis, incontroláveis e cuja percepção social é diferenciada.

¹³² Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

(...).

¹³³ PRADO, Luiz Regis. Direito **penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 309.

¹³⁴ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

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

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

(...).

¹³⁵ PRADO, Luiz Regis. Direito **penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 329.

Quanto aos crimes elencados nos arts. 3º¹³⁶ da Lei 8.137/90, 316, § 1º¹³⁷ e 318¹³⁸, do Código Penal, visam proteger o erário (patrimônio da Fazenda Pública)

não no sentido simplesmente *patrimonialista* (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra-individual, basicamente de cunho institucional. Contudo, não é apenas a arrecadação material o objeto desta tutela; quando criadas as repartições públicas fiscais com capacidade para arrecadar tributos, atribuem-se aos agentes públicos as funções de agir em nome do Estado, identificando fatos geradores ou situações jurídicas outras geradoras de obrigações tributárias, promovendo lançamentos, ou, ainda, impondo penalidades tais como a cobrança de juros moratórios ou penas pecuniárias. Por isso, deve-se acrescer também o “interesse no perfeito funcionamento da máquina estatal voltada ao exercício fiscal arrecadador confiado a pessoas físicas, agentes públicos legalmente investidos na função”¹³⁹.

A figura típica presente no art. 334¹⁴⁰ do Código Penal, tem como objetivo a proteção da Administração Pública e o interesse econômico-estatal. Porém, para uma

¹³⁶ Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Dec. -lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

(...)

III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

(...).

¹³⁷ Art. 316. Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

(...).

¹³⁸ Art. 318. Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho (art. 334).

(...).

¹³⁹ PRADO, Luiz Regis. Direito **penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 342.

¹⁴⁰ 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:

(...).

1º - Incorre na mesma pena quem:

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;

melhor compreensão do bem jurídico afeto ao crime de contrabando e descaminho, mister se faz uma breve digressão sobre o caráter extrafiscal do tributo.

Como se sabe, os tributos têm caráter fiscal quando são instituídos com a finalidade de captar recursos privados para custear as atividades do Estado. Porém, se eles forem instituídos para atingir outros fins, que não o interesse meramente arrecadatório, tais como fins sociais, políticos ou econômicos, os tributos estão exercendo uma função extrafiscal. É justamente esta função extrafiscal do tributo que é protegida pelo art. 334 do Código Penal.

Neste sentido Luiz Régis Prado diz que no crime de descaminho:

Busca-se proteger o produto nacional (agropecuário, manufaturado ou industrial) e a economia do país, quer na elevação do imposto de exportação, para fomentar o abastecimento interno, quer na sua sensível diminuição ou isenção, para estimular o ingresso de divisa estrangeira no país. O mesmo ocorre no tocante ao imposto de importação, cuja elevação ou isenção têm por escopo ora proteger o produtor nacional, ora proteger a própria nação da especulação por este engendrada e, ainda, suprir necessidades vitais do Estado¹⁴¹.

Quanto ao delito de contrabando, presente na mesma figura típica, o bem jurídico protegido, além da Administração Pública e o interesse econômico estatal, têm-se, ainda, a “proteção à saúde, à segurança pública, à moralidade pública, no que se refere à proibição de importação de mercadorias proibidas e à tutela de produto nacional, que é beneficiado com a barreira alfandegária”¹⁴².

c) vende, expõe à venda, matem em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos;

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

¹⁴¹ PRADO, Luiz Regis. Direito **penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, p. 354.

¹⁴² PRADO, Luiz Regis. Direito **penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, pp. 354-355.

Em relação aos crimes de falsidade, presentes nos incisos I e V, do art. 293¹⁴³, do Código Penal, o bem jurídico protegido é a fé pública, ou seja, a segurança e a confiança nas relações jurídicas.

Todavia, como destaca Luiz Flávio Gomes¹⁴⁴ (2002, p. 150), os documentos contam com três funções: “de garantia (autenticidade); (b) de perpetuação (incolumidade física do documento); e (c) probatória (todo documento está destinado a comprovar um fato específico)”. Assim, só se umas dessas funções, que correspondem aos bens jurídicos tutelados, forem afetadas, é que se poderá falar em crimes de falsidade.

Por fim, os crimes tutelados pelos arts. 168-A¹⁴⁵ e 337-A¹⁴⁶, embora estejam inseridos, respectivamente, entre os crimes contra o patrimônio e os crimes contra a

¹⁴³ Art. 293. Falsificar, fabricando-os ou alterando-os:

I – selo, destinado a controle tributário, papel selado ou qualquer papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributo;

(...)

V – talão, recibo, guia, alvará ou qualquer outro documento relativo a arrecadação de rendas públicas ou a depósito ou caução por que o poder público seja responsável;

¹⁴⁴ GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários**: apropriação indébita, sonegação, falsidade documental, estelionato, a questão do prévio exaurimento da via administrativa. 2001, p. 85.

¹⁴⁵ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

(...).

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou da outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

(...).

¹⁴⁶ Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

(...).

administração pública, têm como fim último de proteção a Seguridade Social¹⁴⁷, que compreende tanto a Saúde quanto a Assistência Social¹⁴⁸.

Luiz Regis Prado¹⁴⁹ menciona que além do interesse patrimonial da Previdência Social, o bem jurídico protegido é o processo de arrecadação e sua distribuição na despesa pública.

O imprescindível é que o intérprete identifique no caso concreto o bem jurídico a ser protegido, antes mesmo que se faça qualquer juízo de valor sobre o caso. Fulcrado, portanto, nas normas constitucionais e nos princípios retro-mencionados o operador do direito poderá definir, especificamente, o âmbito de incidência da norma penal.

4.3. Direito Tributário Sancionador

O Direito Penal não se mostra eficiente para combater os ilícitos tributários. A simples criminalização das infrações fiscais não tem sido suficiente a dissuadir os infratores.

A origem do problema, como bem mencionado por Paulo Roberto Coimbra, se deve

- a) A massificação da repressão criminal aos delitos de cunho fiscal não se compagina com a sua complexidade, resultando, na maioria avassaladora dos casos, em decisões absolutórias;
- b) A complexidade dos sistemas fiscais e da apuração da técnica da fraude acompanhada das limitações de recursos humanos e técnicos na sua investigação, impede que a repressão fiscal se implemente de forma generalizada, acarretando injustiças decorrentes das desigualdades provenientes de punições meramente ocasionais;
- c) Considerando os elevados níveis de fraude fiscal, o exorbitante afluxo de processos criminais resultante de uma fiscalização eficaz aos tribunais impossibilitaria o seu julgamento em tempo minimamente

¹⁴⁷ A Seguridade Social está inserida no art. 194, Título VIII (da Ordem Social), Capítulo II (da Seguridade Social), da Constituição da República de 1988.

¹⁴⁸ Cf. art. 6º da Constituição da República.

¹⁴⁹ PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais. 2007, pp. 373-374.

desejável, o que tornaria impraticável a punição por incapacidade de resposta aos sistemas jurisdicional e prisional.

- d) A punição seletiva de pessoas e casos de grande repercussão pela prática de delitos tributários não é eficaz no desempenho de sua função de prevenção geral.
- e) O pernicioso sentimento de impunidade, decorrente da conjugação dos fatores acima apontados¹⁵⁰.

Com a devida venia, acrescentamos ainda mais dois motivos, quais sejam, a extinção da punibilidade pelo pagamento e a suspensão do processo em razão do parcelamento do tributo. Ora, se as condutas proibidas pelos ilícitos penais tributários devem ser punidas criminalmente, não basta o simples adimplemento da obrigação para se eximir da pena. Seria perfeitamente aceitável que o pagamento e o parcelamento do tributo figurassem como causas de arrependimento posterior¹⁵¹, eis que os crimes tributários, geralmente, não são praticados com violência ou grave ameaça à pessoa, requisitos indispensáveis para se gozar do referido benefício. Outra opção seria conceder o mesmo benefício dos crimes tributários a todos os crimes contra o patrimônio, praticados sem violência (real ou ficta), porém, por razões de política criminal assim não entendeu o legislador.

Dessa forma, principalmente em razão dessa insuficiência do Direito Penal em obter melhores resultados no combate aos ilícitos tributários, bem como em razão da divergência de objetivos entre o Direito Penal e o Direito Tributário, exsurge a importância do Direito Tributário Sancionador.

Sua finalidade é coibir os comportamentos socialmente danosos, por juízos técnico-legais, buscando a liberdade de valoração do fato, da norma, sob uma perspectiva preventiva.

A origem do direito tributário sancionador remonta ao séc. XX. A imputação administrativa de sanções com feição punitiva – com exceção das penas privativas de liberdade – tornou-se uma realidade. Tanto a Administração Pública quanto o Poder Judiciário passaram a concorrer para a repressão do ilícito.

¹⁵⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. 2007, p. 188.

¹⁵¹ Art. 16 do Código Penal: Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

Neste sentido, Günter Heine, citado por Eduardo Reale Ferrari, procurou demonstrar as formas de relacionamento entre o Direito Administrativo Sancionador, ou Direito Tributário Sancionador e o Direito Penal.

a) A primeira, seria a de total dependência entre os sistemas penal e administrativo, não havendo sentido a cumulatividade sancionatória, porquanto há uma visão de estrita relação material entre as searas visando primeiramente garantir juridicamente o cumprimento das decisões administrativas, para a partir de então, analisar se há ou não infração penal econômica. Visa-se não apenas respaldar as disposições administrativas, mas reforçar a execução a fim de evitar choques entre as instâncias inter-relacionadas.

b) A segunda possibilidade pregaria um direito penal relativamente dependente da administração, também denominado funcionamento alternativo, donde optar-se-ia pela seara administrativa com conseqüente descriminalização de assuntos afetos a área econômica de menor relevância, não configurando-se a via criminal o meio adequado *prima ratio* para a intervenção estatal, priorizando-se a atuação e o sancionamento no âmbito administrativo, incluindo a área penal apenas em casos extremamente imprescindíveis e como última forma de controle social. Trata-se do funcionamento coordenado, também chamado de sistema misto, donde prever-se-ia a utilização da via penal, apenas aos casos em que a conduta administrativa não conseguisse almejar execução, havendo um critério de seleção para a interferência penal.

c) A terceira seria a total independência entre as instâncias, donde, em face da ofensividade da conduta, imprescindível seria a atuação de ambas as searas, fundando-se em que por serem condutas de perigo abstrato que atingem integralmente a coletividade, necessária seria quer a intervenção administrativa como a criminal¹⁵².

A segunda possibilidade criada por Heine se mostra a mais próxima do modelo ideal, porém ainda merece alguns reparos.

Realmente, determinadas condutas, tais como existem hoje, devem ser descriminalizadas. A seara administrativa deverá ter preferência à penal para resolução dos problemas tributários, respeitando, assim, a *ultima ratio* do Direito Penal. Porém,

¹⁵² FERRARI, Eduardo Reale. **Legislação penal antitruste: direito penal econômico e sua acepção constitucional.** In Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais. Visão Luso-Brasileira. 2006, p. 590.

não basta que o direito sancionador não consiga almejar execução para que o Direito Penal se torne o ator principal.

Se aquelas condutas que foram descriminalizadas não conseguem ser objeto de atuação do direito tributário sancionador, dois podem ser os motivos: ou a conduta descriminalizada é relevante para o Direito Penal, devendo, pois, ser punida por ele; ou ela é tão irrelevante que não deve ser punida por qualquer um dos sistemas.

Isto posto, é de se destacar que apesar da visão punitiva do direito tributário sancionador e do Direito Penal, ou seja, apesar de suas semelhanças, existem grandes diferenças entre eles, sendo que a principal delas reside na questão da culpabilidade.

No Direito Penal o Estado tem o dever de comprovar a culpabilidade¹⁵³ do acusado¹⁵⁴, que é constitucionalmente presumido inocente. Nesse sentido, para apuração da sanção penal torna-se necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, ou seja, dolo ou culpa, de forma a tornar inquestionável a responsabilidade pela conduta, bem como demonstrar a ocorrência do fato, seu nexos causal com o resultado naturalístico (quando houver) e a capacidade do agente de entender o caráter criminoso do fato e orientar-se de acordo com esse entendimento.

Assim, se alguém é punido sem ter atuado com dolo, ou pelo menos com culpa, ou sem o preenchimento dos requisitos da culpabilidade¹⁵⁵, tem-se a denominada responsabilidade objetiva, para a qual basta a simples ocorrência de um fato ou resultado perturbador ou lesivo a bens jurídicos para que se responsabilize o agente causador. Todavia, o sistema penal brasileiro adota a responsabilidade subjetiva do agente, segundo o qual, os elementos da culpabilidade devem ser demonstrados para, só então, se for o caso, imputar responsabilidade criminal ao agente.

Já no direito tributário sancionador existe uma presunção relativa de culpa, de forma a dispensar, em prestígio do princípio da praticidade, o Fisco de comprovar ou demonstrar serem as razões do ato ilícito imputáveis ao apontado infrator¹⁵⁶. Não está a

¹⁵³ A culpabilidade aqui não deve ser entendida como elemento do crime e sim como princípio constitucional.

¹⁵⁴ Cf. art. 5º, inciso LVII, da Constituição da República e art. 156, do Código de Processo Penal.

¹⁵⁵ Novamente, a culpabilidade não se refere ao elemento do crime e sim como princípio constitucional, atinente à responsabilidade subjetiva.

¹⁵⁶ A despeito da tradicional interpretação do art. 136 do Código Tributário Nacional, a melhor doutrina jamais anuiu com a responsabilidade objetiva pela prática de infrações tributárias, eis que não respeita os princípios constitucionais. Neste sentido ver Luciano Amaro, **Direito tributário brasileiro**, p. 430; Rui

Administração obrigada a comprovar a intenção ou dolo, porquanto esses, via de regra, são irrelevantes à configuração da infração estritamente fiscal; e comprovar qualquer outro elemento subjetivo pertinente à culpabilidade do infrator, como, por exemplo, a inexigibilidade de conduta diversa. Deverá, todavia, a Administração demonstrar os elementos objetivos, tais como a materialidade da conduta ilícita, sua autoria e seu resultado, além de, obviamente, o seu pressuposto lógico, qual seja, o nascimento da obrigação tributária inadimplida¹⁵⁷.

O inadimplemento da obrigação tributária pode se materializar em dois comportamentos: a) não pagamento do tributo, seu recolhimento intempestivo ou a menos que devido (infração material); ou b) descumprimento de deveres instrumentais, comissivos ou omissivos, exigidos pelas leis tributárias em prol das atividades de arrecadação e fiscalização do recolhimento dos tributos (infração formal).

Impende destacar que as infrações formais não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária, pelo que deveriam ser descriminalizadas, ficando, pois, a cargo do direito tributário sancionador. Isto porque, conforme observa Heloísa Estellita Salomão

O seu caráter instrumental comprova que estão predispostas a servir de instrumento de conhecimento e fiscalização do pagamento de tributos. Essa instrumentalidade pode, inclusive, não se verificar já que sua relação com a obrigação principal de pagar tributos é de mera *probabilidade*, quando, então, estaríamos diante de um simples dever desprovido de conteúdo valorativo¹⁵⁸.

Porém quando as infrações materiais e formais¹⁵⁹ forem simultâneas e intencionais, destinando-se a infração formal a encobrir a infração material, de forma a ludibriar os direitos da Fazenda Pública, a conduta ilícita pode ser punida criminalmente, desde que esteja em conformidade com o princípio da

Barbosa Nogueira, **Curso de direito tributário**, pp. 106-107; e Hugo de Brito Machado, **Teoria das sanções tributárias**. In Sanções administrativas tributárias, p. 173.

¹⁵⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. 2007, p. 343.

¹⁵⁸ SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. 2001, p. 222.

¹⁵⁹ A expressão aqui utilizada não se refere aos crimes formais e materiais, mas sim ao inadimplemento da obrigação tributária, que se caracterizam em infração material (referente ao não pagamento do tributo) e formal (descumprimento de deveres instrumentais impostos pelas leis tributárias).

proporcionalidade, considerando dois fatores: a importância do bem jurídico protegido e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).

Já que foi dito que as infrações formais, via de regra, devem ser descriminalizadas, ficando a cargo do direito tributário sancionador, qual seria a melhor forma de sanção?

No magistério de Ruy Barbosa Nogueira, as sanções fiscais variam de acordo com a natureza dos tributos em

- a) penas pecuniárias: *percentagem* sobre o próprio imposto não pago ou sonegado ou mesmo um múltiplo deste; estas poderão ser fixas e pré-estabelecidas; as variáveis normalmente se referem às obrigações acessórias;
- b) apreensões: de documentos e de objetos, como de veículos que transportam mercadorias que estão desacompanhadas dos documentos previstos para tal;
- c) perda de mercadorias: como a prevista no imposto de importação quando o veículo é introduzido no país de forma irregular;
- d) sujeição a sistema especial de fiscalização: quando o contribuinte é reincidente quanto as infrações da legislação tributária;
- e) interdições: as chamadas ‘medidas para a defesa do crédito fiscal’ pelas quais os contribuintes são declarados devedores ou remissos e proibidos de transacionar a qualquer título com as repartições públicas ou autarquias federais e com estabelecimentos bancários controlados pela União¹⁶⁰.

Os itens “b”, “c” e “e”, apesar de voltados supostamente, para a repreensão da prática de infrações estritamente fiscais, são impostos com nítido caráter arrecadatório. São as chamadas sanções políticas¹⁶¹.

Para Hugo de Brito Machado¹⁶², “as sanções políticas são restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo”.

¹⁶⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 1995, pp. 202-204.

¹⁶¹ **Súmula 70 / STF** (aprovada na sessão plenária de 13/12/1963): É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 / STF (aprovada na sessão plenária de 13/12/1963): É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 / STF (aprovada na sessão plenária de 03/12/1969): Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Tais sanções, na lição de Paulo Roberto Coimbra Silva

no mais das vezes, agridem o direito de propriedade e o direito à livre iniciativa, acarretando, v.g., a apreensão de bens e mercadorias; a impossibilidade de emissão de novos documentos fiscais, mediante negativa à sua impressão; a suspensão ou bloqueio das inscrições cadastrais dos contribuintes; a interdição de estabelecimentos consistentes em genuínas coações ao pagamento dos tributos e consectários que a fiscalização entende devidos, em aberta afronta ao princípio do devido processo legal¹⁶³.

Por todas essas razões, frise-se, são as sanções pecuniárias aquelas mais adequadas à punição de infrações fiscais de natureza formal, bem como aquelas que não possuem o caráter delituoso.

As sanções pecuniárias deverão respeitar as normas tributárias sancionadoras e constitucionais, principalmente aquelas que vedam o efeito confiscatório, o desprezo à capacidade contributiva, a anterioridade da lei, dentre outros; isto porque nenhum ramo do direito pode prescindir de um referencial constitucional.

O direito tributário sancionador é essencialmente preventivo e por isso se mostra mais eficaz do que o Direito Penal para combater ilícitos fiscais, até porque age antes do dolo ou da lesão, elemento imprescindível para o Direito Penal. Suas sanções se mostram mais adequadas para lidar com o problema da criminalidade tributária, principalmente em razão de seu caráter recompositivo. Porém, como já mencionado, aquelas sanções de natureza material, bem como aquelas infrações de cunho formal que são utilizadas no intuito de ludibriar a Fazenda Nacional, devem continuar sendo punidas pelo Direito Penal Tributário.

Ao Estado interessa apenas que o contribuinte pague o tributo. A extinção da punibilidade ao agente que paga ou parcela os tributos devidos demonstra claramente a função arrecadatória da norma penal.

A cada dia mais observa-se que o Direito Penal tem sido utilizado como um mero cobrador de tributos, remontando à época do Governo Geral, onde aqueles que estavam remissos ou em atraso com suas obrigações fiscais eram presos.

¹⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no direito tributário**. Disponível em <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut10.htm>>. Acesso em 07 de abril de 2010.

¹⁶³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. 2007, p. 219.

Além do mais, a sociedade globalizada e o desenvolvimento das atividades empresariais, principalmente em razão de seu dinamismo, impõem mecanismos mais eficazes de controle social. Assim, para se dar ao sistema penal a eficiência desejada, ou se reduziriam os direitos e garantias fundamentais, buscando a celeridade processual, o que traria enormes prejuízos para o réu e um grande retrocesso ao sistema¹⁶⁴; ou se reduziria a sua área de incidência para questões realmente importantes, preservando a *ultima ratio* do Direito Penal.

Os crimes fiscais somente serão reduzidos se houver a certeza da punição ao infrator. O direito tributário sancionador se mostra, portanto, um meio mais eficaz, eficiente e efetivo na apuração da delinquência tributária, atendendo aos interesses do Fisco (recebimento do tributo) e do Direito Penal (que terá seu caráter subsidiário preservado).

¹⁶⁴ Um Estado Garantista deve, antes de qualquer coisa, buscar a maximização dos direitos e garantias individuais, e não reduzi-las. “Garantismo, com efeito, significa precisamente a tutela daqueles valores ou direitos fundamentais, cuja satisfação, mesmo contra os interesses da maioria, constitui o objetivo justificante do direito penal, vale dizer, a imunidade dos cidadãos contra a arbitrariedade das proibições e das punições, a defesa dos fracos mediante regras do jogo iguais para todos, a dignidade da pessoa do imputado, e, conseqüentemente, a garantia de sua liberdade, inclusive por meio do respeito à sua verdade, inclusive pela minoria formada pelos réus e pelos imputados. É precisamente a garantia destes direitos fundamentais que torna aceitável por todos o direito penal e o próprio princípio majoritário. (FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 2002, p. 271).

5. CULPABILIDADE

Questão intimamente ligada à análise da inexigibilidade de conduta diversa, o presente capítulo trata da culpabilidade, elemento indispensável para a configuração do crime e imprescindível para continuação do estudo aqui proposto.

Segundo Von Liszt citado por Bitencourt¹⁶⁵, “pelo aperfeiçoamento da teoria da culpabilidade mede-se o progresso do Direito Penal.” Tal afirmação é absolutamente correta, pois a culpabilidade tem papel fundamental na ciência jurídico-penal¹⁶⁶. É a culpabilidade que irá fundamentar a responsabilidade penal da pessoa física por meio do juízo de reprovação da ordem jurídica sobre a conduta praticada pelo autor do fato punível.

Assim, com o intuito de se medir o progresso do Direito Penal, tal como mencionado por Von Liszt, é imprescindível realizar uma breve análise da evolução histórica do conceito de culpabilidade.

Passaremos, então, à análise das principais teorias da culpabilidade, que nos dizeres de Muñoz Conde são:

A psicológica (relação psíquica entre o autor e fato); a psicológico-normativa (reprovabilidade por ausência de causas de inexigibilidade de conduta diversa) e a normativa pura (juízo de censura pela realização do injusto típico)¹⁶⁷.

Com a devida vênia, é de se acrescentar ainda o estudo da culpabilidade para a teoria complexa da culpabilidade, bem como para o funcionalismo.

5.1. Teoria psicológica da culpabilidade

A teoria psicológica da culpabilidade, desenvolvida por Von Liszt, por meio da Escola Positiva, no final do século XIX, buscou aproximar os conceitos jurídicos aos

¹⁶⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 2007, p. 327.

¹⁶⁶ No mesmo sentido Zaffaroni e Pierangeli, **Manual de direito penal brasileiro**, p. 603; e Giuseppe Bettioli, **O problema penal**, p. 145.

¹⁶⁷ MUÑOZ CONDE, Francisco. **Teoria geral do delito**. 1988, p. 126.

dados empíricos. Segundo ela, a culpabilidade é um liame psicológico que se estabelece entre a conduta e o resultado, por meio do dolo e da culpa. O nexó psíquico entre a conduta e o resultado esgota-se no dolo e na culpa, que passam a constituir, assim, as duas únicas espécies de culpabilidade.

A conduta não possui qualquer conteúdo valorativo, ela é vista em seu plano meramente naturalístico, como simples causa do resultado. A ação é considerada o componente objetivo do crime, enquanto a culpabilidade passa a ser o elemento subjetivo, apresentando-se ora como dolo, ora como culpa.

Para essa teoria, o único pressuposto para responsabilização do agente é imputabilidade aliada ao dolo e à culpa do agente.

Em termos sucintos, a culpabilidade era o vínculo psicológico que unia o autor ao resultado produzido.

Porém, tal concepção de estudo da culpabilidade se mostrou, ante as situações do dia a dia, bastante frágil. Nela não se encontra, por exemplo, explicação razoável para a isenção de pena nos casos de coação moral irresistível e obediência hierárquica a ordem não manifestamente ilegal em que o agente é imputável e agiu com dolo. (Como, então, é possível lhe excluir a culpabilidade?)¹⁶⁸.

Outra importante falha da teoria foi demonstrada pela culpa inconsciente, também chamada de culpa sem previsão, segundo o qual o resultado não é vislumbrado pelo agente, embora este fosse previsível. Não existe, aqui, qualquer vínculo psicológico entre o agente o fato gerador. O agente não prevê o resultado nem o fato.

Assim, segundo a lição de Francisco de Assis Toledo,

ou se nega a culpabilidade em tais casos, ou se renuncia a um conceito unitário de culpabilidade, ou se introduz na culpabilidade um outro elemento, comum ao dolo e à culpa *stricto sensu*, capaz de unificar essas duas “espécies” de culpa¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Sobre o assunto asseverou Juarez Tavares que, “a solução razoável, para esses casos, seria considerá-los ou como causa de exclusão da ilicitude, como von Liszt, ou como condição extintiva de punibilidade. Contudo, o que se observa, aqui, não é a permissibilidade da conduta ou a extinção da punibilidade pura e simples, mas sim uma diminuição do conteúdo de desvalor sobre a vontade do agente, portanto, algo que afeta o componente pessoa do fato. Não é a ilegalidade ou a pena que deixam de existir, é o autor que age com vontade viciada de tal ordem, que não se pode considerá-la relevante para fundamentar um juízo de censura sobre ele. Para usar a assertiva de Maurach, o fato não é expressão pessoal do agente”. (TAVARES, Juarez. **Teoria do delito**: variações e tendências. 1980, p. 32).

¹⁶⁹ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 1994, p. 211.

Outra falha da teoria é se inserir conceitos tão distintos quanto o dolo e a culpa em um denominador comum, qual seja, a culpabilidade.

Não obstante a sua insuficiência, a concepção psicológica da culpabilidade, segundo Juarez Tavares¹⁷⁰ “reside, mais que tudo, na sua simplicidade e na possibilidade de se estreitar o vínculo do agente para com o fato, tornando-o coisa pessoal sua.”

5.2. Teoria psicológico-normativa da culpabilidade

Essa concepção surgiu com Reinhard Von Frank, em sua monografia editada em 1907, *Über den Aufbau des Schuldbergriff*, na qual se incorporou ao conceito de culpa um elemento normativo, um juízo de valor, qual seja, a reprovabilidade do ato praticado¹⁷¹.

James Goldschmidt foi, ao lado de Frank, outro autor determinante na configuração da teoria normativa, para quem o fundamento do conceito normativo de culpabilidade deve ser buscado na diferença que há entre “norma jurídica” e “norma de dever”¹⁷².

Com o advento desta nova concepção da culpabilidade, o dolo e a culpa deixaram de ser considerados como espécies de culpabilidade, ou simplesmente como “a culpabilidade”, e passaram a constituir os elementos da culpabilidade¹⁷³. O dolo, no entanto, poderá existir, sem que haja culpabilidade, como ocorre nas causas de exculpação em que a conduta, mesmo dolosa, não é censurável.

Para Juarez Tavares

a concepção psicológica de culpabilidade sofre uma profunda alteração com a teoria normativa de Frank.

¹⁷⁰ TAVARES, Juarez. **Teoria do delito**: variações e tendências. 1980, p. 28.

¹⁷¹ YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da inexigibilidade de conduta diversa**. 2000, p. 23.

¹⁷² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 2007, p. 338.

¹⁷³ VELO, Joe Tennyson. **O juízo de censura penal**: o princípio da inexigibilidade de conduta diversa e algumas tendências. 1993, p. 40.

A culpabilidade continua a compor-se basicamente de dolo e culpa, mas, agora a partir de Frank, não mais se apresenta como elemento subjetivo do crime, passando a constituir-se de um juízo de censura ou reprovação pessoal, com base em elementos psico-normativos.

Esse juízo de censura significa que a punição só se torna autorizada, quando o agente possa ser reprovado pela sua atuação contrária ao direito (pelo cometimento de uma ação típica e antijurídica)¹⁷⁴.

Para ser culpável, não basta que o fato seja apenas doloso ou culposo, mas é preciso que seja censurável ao autor. Segundo Francisco de Assis Toledo¹⁷⁵, o conceito de culpabilidade se enriquece com novos elementos, “o juízo de censura que se faz ao autor do fato e, como pressuposto deste, a exigibilidade de conduta conforme a norma.”

A culpabilidade, então, passa a ser formada pelos seguintes elementos: imputabilidade, dolo ou culpa *stricto sensu* (negligência, imprudência e imperícia) e exigibilidade de comportamento conforme o Direito.

Apesar de seu avanço em relação à concepção anterior da culpabilidade, a teoria psicológico-normativa não escapou das críticas.

Para essa concepção da culpabilidade, o dolo era normativo, tendo em seu conteúdo a consciência atual da ilicitude, ou seja, o conhecimento de que a ação ou omissão é injusta. O dolo era constituído pela consciência, vontade e consciência da ilicitude. Assim, caso o agente tivesse a consciência e vontade de realizar uma conduta, mas não soubesse que, aos olhos da coletividade, ela era tida como injusta, não poderia ser responsabilizado¹⁷⁶.

A principal crítica que se faz a essa teoria, de acordo com Tavares é

A manutenção do dolo na culpabilidade como elemento psicológico-normativo constitui, sem dúvida, um dos pontos fracos dos sistemas causais

¹⁷⁴ TAVARES, Juarez. **Teoria do delito**: variações e tendências. 1980, p. 40.

¹⁷⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 1994, p. 211.

¹⁷⁶ Neste sentido se mostra interessante a teoria da “cegueira jurídica” criada por Edmund Mezger, segundo o qual, nos dizeres de Francisco de Assis Toledo, citando Mezger, “os maus hábitos e as falsas noções adquiridas conduzem à ‘cegueira jurídica’: já não permitem ao agente distinguir o lícito do ilícito. Isto mais se agrava quando se sabe que o agir humano se baseia freqüentemente em impulsos automáticos, inconscientes. Assim, o direito penal, sob pena de ficar inteiramente desarmado diante de perigosos delinquentes, deve admitir, em certos casos, um agir doloso e culpável sem a consciência atual do injusto, quando essa falta de consciência puder ser atribuída ao agente, pela sua culpa na formação do caráter, na condução da vida”. (TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 1994, p. 239).

modernos, pois além de ser insustentável tal assertiva diante da concepção normativa de Frank, é assistemático distanciá-lo dos elementos subjetivos do injusto ou do tipo. Não se justifica, por outro modo qualquer, que o dolo e os elementos subjetivos caracterizadores da conduta sejam tratados em setores diferentes.

Contra essa sistemática opõem-se muitos argumentos, alguns evidentemente irretorquíveis, como, por exemplo, os da tentativa e do concurso de agentes¹⁷⁷.

Na verdade, o dolo e a culpa são elementos da conduta e não da culpabilidade.

O grande mérito da concepção psicológico-normativa da culpabilidade reside na inclusão da exigibilidade de conduta conforme ao direito como um dos elementos da culpabilidade.

Senão vejamos o magistério de Aníbal Bruno:

A estrutura do conceito de culpabilidade completa-se com o elemento da exigibilidade de comportamento de acordo com a ordem jurídica, isto é, da possibilidade de motivação normal da vontade do agente, em consequência da normalidade das circunstâncias concomitantes ao fato. O sujeito pode ter capacidade de entender e querer relevante para o Direito, pode ser imputável, pode haver transgredido o preceito contido na norma penal, por imprudência, negligência ou imperícia, ou por vontade consciente dirigida no sentido desse resultado contrário à norma; ainda assim não estão reunidos os elementos bastantes para suportar o juízo de reprovação em que a culpabilidade consiste. É necessário ainda que, nas circunstâncias, seja exigível do agente uma conduta diversa; que a situação total em que o proceder punível se desenvolve não exclua a exigência do comportamento conforme ao Direito, que se pode humanamente reclamar que todo homem normal em condições normais. O comportamento conforme ao Direito não pode ser exigido de maneira absoluta, mas tem de condicionar-se ao poder do sujeito, físico ou moral, de acordo com a situação total do momento. O juízo de culpabilidade pelo fato punível pressupõe que o agente devia e podia agir de maneira diversa. A exigibilidade desta conduta é diversa é um dos elementos fundamentais da concepção normativa de culpabilidade¹⁷⁸.

¹⁷⁷ TAVARES, Juarez. **Teoria do delito: variações e tendências**. 1980, p. 48.

¹⁷⁸ BRUNO, Aníbal. **Direito Penal: parte geral**. T 1º. 1967, pp. 97-98.

5.3. Teoria Normativa Pura da Culpabilidade

Também chamada de teoria finalista, teve em Nicolai Hartmann e Alexander Graf Zu Dohna como precursores e Welzel, professor da Universidade de Göttingen e de Bonn, como seu principal expoente.

Welzel observou que o dolo e a culpa não poderiam permanecer dentro do juízo de culpabilidade, deixando a ação humana sem o seu elemento característico, que é a intencionalidade, o finalismo.

Assim, tendo em vista que o dolo e a culpa integram a conduta, a culpabilidade passa a ser puramente valorativa ou normativa, isto é, puro juízo de valor de reprovação, que recai sobre o fato praticado pelo autor do injusto penal.

A teoria normativa pura exigiu que a culpabilidade tivesse, apenas, imputabilidade e exigibilidade de conduta diversa. Todavia, o dolo que foi transferido para o fato típico não é o normativo, mas o natural, composto apenas de consciência e vontade. A consciência da ilicitude destacou-se do dolo e passou a constituir elemento autônomo, integrante da culpabilidade, não mais, porém, como consciência atual, mas como possibilidade de conhecimento do injusto. Dessa forma, a culpabilidade não será excluída se o agente, a despeito de não saber que sua conduta era errada, injusta, inadequada, tinha totais condições de sabê-lo.

Portanto, para a teoria finalista, a culpabilidade é composta de três elementos: imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e exigibilidade de conduta diversa.

5.4. Teoria Complexa da Culpabilidade

Amplamente ligada à Teoria Social da Ação (que procurou ser uma via intermediária entre o causalismo e o finalismo), busca um fundamento social, antes do que psicológico para a culpabilidade.

Para essa teoria, o dolo e a culpa teriam funções tanto na conduta quanto na culpabilidade. Neste sentido, vale destacar as palavras de Cristiano Rodrigues:

O modelo proposto por Wessels e Jeschek afirma que o fato de o dolo ser o elemento subjetivo do tipo penal não retira dele uma função dentro da culpabilidade, sendo que no tipo o dolo é a relação psíquica do autor com o mundo fático que se materializa através da realização da conduta objetivamente expressa em lei, enquanto que, na seara da culpabilidade, o dolo é portador do ‘desvalor do ânimo’, ou seja, contrariedade de vontade do agente em relação à ordem jurídica no momento da prática do fato¹⁷⁹.

Assim, em que pese a nova feição dada à teoria do erro por esta concepção da culpabilidade, já que em se tratando de erro sobre os pressupostos típicos de uma causa de justificação estabelecida na lei, se esse for evitável excluirá não a culpabilidade total (como pretendido pelo finalismo), mas apenas o dolo da culpabilidade (não o dolo do tipo), a teoria complexa da culpabilidade merece algumas críticas.

A primeira crítica é que, ao se fundamentar a culpabilidade no sentido normativo de reprovabilidade, no ânimo contrário ao direito, alcança-se inevitavelmente à culpabilidade pela conduta de vida e de caráter, o que se mostra incompatível com um sistema liberal.

A segunda crítica fica a cargo de Muñoz Conde, que se opõe a essa dupla posição do dolo.

A teoria final da ação parece haver demonstrado que o tipo pode compreender sem violência essa característica subjetiva que se chama dolo natural, além de outras características subjetivas os chamados elementos subjetivos do injusto – que a doutrina tradicional incluía também nele. Voltar a incluir estes elementos na culpabilidade parece uma complicação desnecessária e uma falta antissistemática (...). O que não se pode fazer é querer incluir um mesmo fato em duas categorias sistemáticas distintas, pois então, para que servem as classificações e disposições sistemáticas?¹⁸⁰

Por essa razão, essa teoria deve ser vista com cautela, para não resolver um problema específico e criar outro.

¹⁷⁹ RODRIGUES, Cristiano. **Teorias da culpabilidade**. 2004, p. 157.

¹⁸⁰ CONDE, MUÑOZ *apud* GOMES, Luiz Flávio. **A dupla valoração (no âmbito do ilícito e da culpabilidade) que recai sobre o dolo e a culpa na teoria do fato punível**. Disponível em <www.direitocriminal.com.br>. Último acesso em 01/03/2011.

5.5. A culpabilidade segundo o funcionalismo: culpabilidade como limite à prevenção

Se, de acordo com o funcionalismo, a dogmática penal deve se orientar para os fins político-criminais perseguidos pelo direito penal, a culpabilidade há de ser, por consequência, entendida em termos preventivos, ou seja, funcionalmente¹⁸¹.

Antes, porém, de adentrarmos no estudo da culpabilidade segundo o funcionalismo, é imprescindível mencionar que a questão em comento deve ser analisada sob duas óticas distintas, quais sejam, o funcionalismo segundo Günther Jakobs e Claus Roxin.

Segundo Jakobs, adepto do funcionalismo radical (sistêmico), o direito penal tem como função regular os fatos sociais, protegendo diretamente a norma (prevenção geral positiva¹⁸²), em favor da estabilidade do sistema social, e somente indiretamente os bens jurídicos.

Assim, conforme salientado por Jakobs, citado por Paulo Queiroz,

o autor de um fato antijurídico, escreve **Jakobs**, tem culpabilidade quando tal atuação antijurídica não só indica uma falta de motivação jurídica dominante – por isso é antijurídica - , senão quando o autor é responsável por essa falta. Essa responsabilidade ocorre quando falta a disposição de motivar-se conforme a norma correspondente. Essa responsabilidade por um déficit de motivação jurídica dominante, num comportamento antijurídico, é a culpabilidade¹⁸³.

Como se observa, tal conceito de culpabilidade se imiscui com o conceito de prevenção geral. O que demonstra certa impropriedade, tendo em vista que o homem fica instrumentalizado em favor do sistema social, ferindo, pois, sua dignidade.

¹⁸¹ QUEIROZ, Paulo. **Direito penal**: parte geral. 2005, p. 292.

¹⁸² Para a teoria da prevenção geral positiva, a pena é vista como meio de fortalecimento dos valores ético-sociais veiculados pela norma.

¹⁸³ QUEIROZ, Paulo. **Direito penal**: parte geral. 2005, pp. 292-293.

Para Roxin, no entanto, que se opõe¹⁸⁴ à formulação de Jakobs, a responsabilidade penal deve ser entendida a partir de conceitos de culpabilidade e necessidade de prevenção, pois só mediante o reconhecimento da culpabilidade e necessidade preventiva, como pressupostos da responsabilidade jurídico-penal, pode a dogmática conseguir conectar-se com a teoria dos fins da pena, de modo que só a culpabilidade e necessidade preventiva, conjuntamente, podem dar lugar a uma sanção penal¹⁸⁵.

Dessa forma, cabe salientar que a culpabilidade e a necessidade preventiva limitam-se reciprocamente: necessidades preventivas jamais podem autorizar a punição quando inexista culpabilidade, nem a culpabilidade basta, por si só, para legitimar a pena, que deve ser indispensável do ponto de vista preventivo.

Resumidamente, para Roxin, segundo Paulo Queiroz,

a culpabilidade, como pressuposto fundamental da responsabilidade penal, tem papel ambivalente: se, por um lado, só pode ser declarado culpável quem pode ser motivado pela norma, isto é, alcançado pela prevenção, por outro, a culpabilidade funciona, também, como limite à própria prevenção. Com efeito, carecendo a norma do poder de motivar (=de prevenir), a aplicação do direito penal é desnecessária e inadequada quando a suposição de que uma pessoa era motivável pelo direito resulte infundada pelo seu estado mental ou anímico ou pelas circunstâncias da situação, como ocorre com os enfermos mentais, por exemplo, de quem não se espera que observem as normas, os quais, também, quando infringem a lei, não defraudam expectativa social alguma e a consciência social não se comove; logo, ninguém resulta motivado a imitá-los porque a vigência da norma, aos olhos da opinião pública, não resta diminuída por esses fatos¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Para Roxin, citado por Paulo Queiroz, referindo-se a Jakobs: “a esta concepção se opõe sobretudo o fato de que abandona a função restritiva da culpabilidade em atenção à prevenção geral. A punibilidade do particular não depende já de circunstâncias que radicam em sua pessoa, senão do que seja presumivelmente necessário para o exercício dos cidadãos na finalidade ao Direito, para estabilização da confiança no ordenamento (...). Uma instrumentalização tal do indivíduo, que só serve já como instrumento dos interesses sociais de estabilização, foi criticada por Kant como violação da dignidade humana”. (QUEIROZ, Paulo. **Direito penal**: parte geral. 2005, p. 293). Outra divergência que pode ser observada nos conceitos de funcionalismo utilizados por Jakobs e Roxin é que para este o Direito Penal deve proteger a norma e para aquele a função do Direito Penal é proteger os bens jurídicos.

¹⁸⁵ QUEIROZ, Paulo. **Direito penal**: parte geral. 2005, p. 293.

¹⁸⁶ QUEIROZ, Paulo. **Direito penal**: parte geral. 2005, p. 294.

Portanto, de acordo com Roxin, a culpabilidade tem papel eminentemente garantístico ou limitativo do poder punitivo do Estado, pois só pode ser declarado culpável quem, ao praticar um fato antijurídico, tinha condições razoáveis de atuar motivado pela norma, agindo, assim, conforme o direito, não o fazendo, porém, embora pudesse fazê-lo sem sacrifícios extraordinários.

5.6. Teoria Adotada

Pela acurada análise das teorias mencionadas, constata-se que a concepção finalista da culpabilidade parece ser a mais acertada.

As demais concepções se mostram falhas em relação a determinados assuntos. Segundo Luiz Augusto Sanzo Brodt

a teoria puramente psicológica não explica satisfatoriamente a culpabilidade nos crimes praticados com culpa própria, nos quais, não obstante inexistir vínculo psicológico entre o agente e o ato, considera-se o autor culpável. O conceito psicológico-normativo, elaborado a partir de *Frank*, falha ao conservar o dolo e a culpa como elemento do juízo de culpabilidade. O dolo deve ser considerado elemento da ação e, por isso, integrado ao tipo, como indicou o finalismo, e hoje, segundo *Maurach*, é largamente reconhecido na doutrina. Só assim se resolverá adequadamente o problema da tipificação da tentativa, como tipificar, por exemplo, a conduta de alguém que desfere tiros contra outrem sem que nenhum projétil atinja a vítima, a não ser levando em consideração a intenção do agente? Se a finalidade era matar, teremos uma tentativa de homicídio; se era ferir, tratar-se-á de tentativa de lesão corporal; se era assustar, teremos um crime de exposição a perigo de vida consumado¹⁸⁷.

Por outro lado, a concepção finalista ou normativa-pura é mais correta do ponto de vista sistemático. De acordo com Juarez Tavares, o mérito principal da teoria finalista foi

¹⁸⁷ BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 1996, p. 44.

levar a investigação da teoria do delito às mais profundas indagações acerca de seus elementos e de proporcionar um debate aberto sobre questões controvertidas de Direito Penal.

Dogmaticamente, a colocação do dolo no tipo, que hoje é aceita até mesmo por não-finalistas, trouxe enormes facilidades na construção do delito. Primeiramente, equacionou o problema da separação assistemática dos elementos subjetivos, que informam o ilícito, do dolo, para juntá-los num mesmo bloco. Tudo o que é, assim, naturalisticamente subjetivo deve ser encarado de uma mesma forma. Depois, pôde-se obter um melhor enquadramento técnico da tentativa e do crime consumado, da autoria e da participação, do erro de tipo e do erro de proibição, como também dosar-se adequadamente o caráter indiciário do tipo com relação à antijuridicidade¹⁸⁸.

Não se pode negar que a partir da concepção finalista é que a exigibilidade de conduta diversa tornou-se imprescindível para o juízo da culpabilidade, deixando de reprovar o injusto praticado quando o agente se encontrava ante circunstâncias que dificultavam extremamente sua opção pela atuação conforme a ordem jurídica¹⁸⁹.

5.7. Elementos da Culpabilidade

Nos moldes da concepção trazida pelo finalismo (e que não é desconsiderada pelas teorias posteriores), a culpabilidade é composta pelos seguintes elementos:

- a) imputabilidade;
- b) potencial consciência da ilicitude do fato;
- c) exigibilidade de conduta diversa.

A partir dessa configuração, os elementos serão analisados de maneira individualizada, com especial ênfase na exigibilidade de conduta diversa, objeto principal do presente trabalho.

¹⁸⁸ TAVARES, Juarez. **Teoria do delito: variações e tendências**. 1980, p. 86.

¹⁸⁹ BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 1996, p. 48.

5.7.1. Imputabilidade

Para o agente poder ser responsabilizado pelo fato típico e ilícito por ele cometido é preciso que seja imputável.

Segundo Aníbal Bruno, a imputabilidade

é uma determinada situação mental, que permite ao agente o exato conhecimento do fato e do seu sentido contrário ao dever e a determinação da vontade de acordo com esse entendimento, dando-lhe, assim, capacidade para sofrer a imputação jurídica do seu comportamento¹⁹⁰;

Para Luís Augusto de Sanzo Brodt,

A imputabilidade é constituída por dois elementos: um intelectual (capacidade de entender o caráter ilícito do fato), outro volitivo (capacidade de determinar-se de acordo com esse entendimento). O primeiro é a capacidade (genérica) de compreender as proibições ou determinações jurídicas. *Bettiol* diz que o agente deve poder ‘prever as repercussões que a própria ação poderá acarretar no mundo social’, de ter, pois, ‘a percepção do significado ético-social do próprio agir’. O segundo ‘a capacidade de dirigir a conduta de acordo com o entendimento ético-jurídico. Conforme *Bettiol*, é preciso que o agente tenha condições de avaliar o valor do motivo que o impele à ação e, do outro lado, o valor inibitório da ameaça penal¹⁹¹.

O Código Penal, por seu turno, erigiu as hipóteses que, segundo critério político-legislativo, conduziram à inimputabilidade do agente, a saber:

I – inimputabilidade por doença mental¹⁹²;

II – inimputabilidade por imaturidade natural¹⁹³.

¹⁹⁰ BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**. Tomo 2º. 1967, p. 32.

¹⁹¹ BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 1996, p. 46.

¹⁹² Art. 26. “É isento de pena o agente que, por doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado era, ao tempo da ação ou da omissão, inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento”.

No que se refere à inimputabilidade por doença mental, esta pode se dar por dois motivos:

a) existência de doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado;

b) absoluta incapacidade de, ao tempo da ação ou da omissão, entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.

Apesar de ser um conceito vago e sem qualquer rigor científico, a expressão “doença mental” abrange todas as moléstias que causam alterações mórbidas à saúde mental. A título exemplificativo são consideradas doenças mentais a paralisia cerebral progressiva, a demência senil, a esquizofrenia, a paranóia, etc..

O desenvolvimento mental incompleto ou retardado, segundo a lição de Nelson Hungria, agrupa

não só os deficitários congênitos do desenvolvimento psíquico ou *oligofrênico* (idiotas, imbecis, débeis mentais), como os que o são por carência de certos sentidos (surdos-mudos) e até mesmo os silvícolas inadaptados¹⁹⁴.

É de se ressaltar, todavia, que, nos dias atuais, os surdos-mudos possuem uma vida semelhante à daqueles que não possuem a deficiência, não cabendo colocá-los na categoria das pessoas com desenvolvimento mental incompleto ou retardado.

Cabe destacar, que a simples aferição da doença mental ou do desenvolvimento mental incompleto ou retardado não é suficiente para conduzir à situação de inimputabilidade. É preciso verificar se o agente, ao tempo da ação ou omissão, era inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.

Já no que se refere à inimputabilidade por imaturidade natural, trata-se de uma presunção legal, onde, por questões de política criminal, entendeu o legislador que os menores de dezoito anos não gozam de plena capacidade de entendimento que lhes

¹⁹³ Art. 27. “Os menores de 18 (dezoito) anos são penalmente inimputáveis, ficando sujeitos às normas estabelecidas na legislação especial”.

¹⁹⁴ HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. v.1. t.1. 1980, p. 271.

permita imputar a prática de um fato típico e ilícito. Ficam, porém, os menores de dezoito anos sujeitos às disposições específicas do Estatuto da Criança e do Adolescente¹⁹⁵.

5.7.2. Potencial Consciência da Ilícitude do Fato

Para que uma ação contrária ao Direito possa ser reprovada, será necessário que se conheça ou possa se conhecer as circunstâncias que pertencem ao tipo e à ilicitude.

Segundo Brodt,

conforme a concepção finalista da teoria do delito, à reprovação penal não é necessária a atual consciência da ilicitude; basta a possibilidade de obtê-la. Daí conceituarmos consciência da ilicitude como a capacidade de o agente de uma conduta proibida, na situação concreta, apreender a ilicitude de seu comportamento¹⁹⁶.

A consciência real da ilicitude exige que o agente, efetivamente, saiba que a conduta que pratica é ilícita. Na potencial consciência da ilicitude, no entanto, basta a possibilidade que o agente tinha, no caso concreto, de alcançar esse conhecimento.

Assim, segundo a orientação finalista, a ausência de conhecimento da proibição não exclui o dolo natural, mas sim a culpabilidade – no caso de erro de proibição¹⁹⁷ invencível¹⁹⁸. Porém, se se tratar de erro de proibição vencível, a culpabilidade do agente é reduzida, sempre e quando não se tratar de erro grosseiro.

¹⁹⁵ Cf. art. 104 da Lei 8.069/90.

¹⁹⁶ BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 1996, pp. 17-18.

¹⁹⁷ O erro de proibição é aquele que se dá sobre a antijuridicidade do fato, com pleno conhecimento da realização do tipo. Assim, o autor sabe o que faz, mas supõe erroneamente que estaria permitido. Ou o agente não conhece a norma jurídica ou não a interpreta bem ou, ainda, supõe, erroneamente, uma causa de justificação.

¹⁹⁸ Cf. art. 21 do Código Penal.

5.7.3. Exigibilidade de Conduta Diversa

Como bem ressaltado por Cezar Roberto Bitencourt,

Seguindo o magistério de Welzel, uma vez configuradas a *imputabilidade* e a *possibilidade de conhecimento do injusto*, fica caracterizada *materialmente a culpabilidade*, o que não quer dizer, no entanto, que o ordenamento jurídico-penal tenha de fazer a *reprovação de culpabilidade*. Em determinadas circunstâncias, poderá renunciar a dita reprovação e, por conseguinte, *exculpar* e absolver o agente¹⁹⁹.

Relevante, também, é a conclusão de Raúl Eugênio Zaffaroni e José Henrique Pierangeli,

Todas as causas de ausência de culpabilidade são hipóteses em que não se pode exigir do autor uma conduta conforme o direito, seja porque não lhe era exigível a compreensão da antijuridicidade, seja porque, embora tivesse esta compreensão, não se podia dele exigir a adequação de sua conduta a ela²⁰⁰.

Portanto, temos a exigibilidade de conduta diversa como a possibilidade do agente de, no momento da ação ou da omissão, agir de acordo com o Direito, considerando-se sua particular condição humana.

Importante ressaltar, contudo, que essa possibilidade ou impossibilidade de agir conforme o direito variará de pessoa para pessoa, não se podendo criar um padrão de culpabilidade.

Tal questão, inclusive, dada sua particular importância, será objeto de uma análise mais apurada no próximo capítulo.

¹⁹⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol. 1. 2007, p. 348.

²⁰⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 1997, p. 653.

6. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Ao profissional do Direito cabe a busca pelo justo e o simples raciocínio dedutivo de adequação do fato à norma nem sempre será suficiente para atingir este objetivo.

Daí advém a importância do conceito de culpabilidade. É a culpabilidade que traz ao aplicador a oportunidade de “humanizar” o direito, analisando as condições e circunstâncias em que determinado ato foi praticado.

Elemento fundamental da concepção normativa da culpabilidade, a exigibilidade de comportamento imposto pela ordem jurídica é a motivação da vontade do agente em agir, em consequência da normalidade das circunstâncias concomitantes do fato²⁰¹, de acordo com a ordem jurídica. Porém, nem sempre o agente está submetido a situações consideradas normais²⁰².

Assim, “não se pode considerar um ato juridicamente reprovável quando praticado em circunstâncias tais que tornam não exigível uma conduta conforme ao Direito”²⁰³. O juízo de reprovação sobre um ato só é legítimo quando se pode exigir do agente um comportamento de acordo com a norma.

Portanto, a não exigibilidade (ou inexigibilidade) de conduta diversa, como mencionado por Aníbal Bruno

supõe que a ocorrência excede a natural capacidade humana de resistência à pressão dos fatos, pois se o Direito não impõe heroísmos, reclama uma vontade anticriminosa firme, até o limite em que razoavelmente pode ser exigida de um homem normal²⁰⁴.

²⁰¹ Na obra intitulada *Estrutura do Conceito de Culpabilidade*, Reinhard Frank se posicionou no sentido de que se deveriam observar, na aferição da culpabilidade do agente, todas as circunstâncias (as quais denominou concomitantes) que concorreram para a realização do fato. Aduziu o autor que a culpabilidade requeria a normalidade dessas circunstâncias e que estas são de fundamental importância, tendo em vista o fato de que podem não só atenuar a pena como excluir a culpabilidade do autor. (BADR, Fernanda Matos, **Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária**. In *Revista dialética de direito tributário*. 2009, pp. 44-56.

²⁰² A expressão situação ou circunstância normal deve ser entendida como a possibilidade de normal motivação do agente.

²⁰³ BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**. Tomo 2º. 1967, p. 102.

²⁰⁴ BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**. Tomo 2º. 1967, p. 105.

Quanto à sua natureza jurídica, muito se tem discutido e o assunto ainda está longe de ser pacificado. Segundo Yarochevsky

Enquanto para alguns a inexigibilidade de outra conduta constitui causa legal de exclusão da culpabilidade, para outros, constitui uma causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Há quem afirme que a inexigibilidade de conduta diversa é a “essência de todas as causas de justificação”. Existem aqueles que consignam a inexigibilidade como um princípio de Direito Penal. Entretanto, existem aqueles que não reconhecem na inexigibilidade de conduta diversa uma causa de exculpação²⁰⁵.

A despeito da opinião de renomados doutrinadores, a inexigibilidade da conduta diversa pode constituir causa legal (coação irresistível, obediência hierárquica etc.) como supralegal de exclusão da culpabilidade²⁰⁶ (estado de necessidade exculpante e excesso exculpante).

6.1. Causas Legais de Exclusão da Culpabilidade pela Inexigibilidade de Conduta Diversa

6.1.1. Inexigibilidade por coação irresistível

Como se sabe, a coação irresistível se desdobra em duas espécies, quais sejam, a coação física e a coação moral.

A coação física não será objeto do presente estudo, eis que a sua ocorrência exclui a própria ação do coagido, por ausência de dolo ou culpa e não a sua culpabilidade. Segundo o magistério de César Roberto Bitencourt:

²⁰⁵ YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da inexigibilidade de conduta diversa**. 2000, p. 41.

²⁰⁶ Cláusula supralegal de exclusão da culpabilidade são aquelas passíveis de reconhecimento judicial, e que, entretanto, não estão previstas expressamente no ordenamento jurídico.

A *coação física, vis absoluta*, por sua vez, exclui a ação por ausência de vontade. Nesse caso, o *executor* é considerado apenas um *instrumento* de realização da vontade do coator, que, na realidade, é o autor mediato²⁰⁷.

Diversa é a coação moral (*vis compulsiva, vis conditionalis*), em que a ação coatora se exerce sobre o ânimo do coagido, compelindo-o a agir ou deixar de agir. Sua ocorrência exclui, portanto, a culpabilidade do coagido²⁰⁸. A culpabilidade se deslocará, dessa forma, do executor do fato para o autor da coação, sendo este quem deverá responder pelo resultado punível. Neste sentido, o coagido pratica, geralmente, uma ação típica e antijurídica. O injusto penal por ele cometido é que não lhe poderá ser imputado, pois, em virtude da coação a que foi submetido, não se podia exigir uma conduta conforme o direito.

A coação moral subsiste, por exemplo, das ameaças proferidas pelo coator em prejuízo da pessoa que foi coagida. No entanto, para que seja considerada irresistível é necessário que tais ameaças sejam suficientemente graves para impedir o poder de escolha do coagido e conduzi-lo a realizar os desejos do coator.

Segundo Ariosvaldo de Campos Pires, “o primeiro e dramático exemplo de coação irresistível, a nosso ver, está no Gên. 22, 1-12, onde se descreve o episódio do sacrifício a que Abraão se dispusera ao oferecer seu filho Isaac em holocausto ao Senhor”²⁰⁹.

Assim, na coação irresistível, o temor provocado pela conduta do coator impede a livre deliberação do coagido e, conseqüentemente, a reprovação jurídica sobre a finalidade delitiva.

6.1.2. Inexigibilidade por obediência hierárquica

Outra hipótese legal de exclusão da culpabilidade é a inexigibilidade por obediência hierárquica, prevista na segunda parte do art. 22 do Código Penal.

²⁰⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol. 1. 2007, p. 357.

²⁰⁸ Existem determinados autores, como Von Hippel, que consideram a coação irresistível uma causa de excludente da ilicitude e não da culpabilidade. Tal entendimento, porém, é improcedente, tal como mencionado por Magalhães Noronha, pois “Na coação irresistível, ao ato do coagido *não é lícito*: o que ocorre, como em outras causas semelhantes, é que ele *não é livre*. Não há conseqüentemente o *dolo*, por que este não pode existir sem vontade livre e consciente”. (NORONHA, Magalhães. **Direito penal**. 1979.

²⁰⁹ PIRES, Ariosvaldo de Campos. **A coação irresistível no direito penal brasileiro**. 1973, p. 12.

Diz o art. 22 do Código Penal: “Se o fato é cometido sob coação irresistível ou em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico, só é punível o autor da coação ou da ordem”.

A obediência hierárquica comporta algumas dificuldades. A primeira delas diz respeito à natureza da relação de subordinação. A utilização da fórmula genérica pelo legislador possibilita, a princípio, discutir a reprovação criminal nos fatos cometidos em qualquer relação de subordinação, seja doméstica, laboral, pública ou religiosa. Porém não é bem assim. Visando conter os perigos resultantes da maior possibilidade de exculpação, a doutrina e a jurisprudência identificam a inexigibilidade de conduta diversa apenas diante da relação pública. Neste sentido, Cezar Roberto Bitencourt ensina que a obediência hierárquica “requer uma relação de direito público, e somente de direito público. A hierarquia privada, própria das relações da iniciativa privada, não é abrangida por esse dispositivo”²¹⁰. Semelhante é o posicionamento de Frederico Marques quando aduz que para que se possa falar em obediência hierárquica é preciso que “exista dependência funcional do executor da ordem dentro do serviço público, em relação a quem lhe ordenou a prática do ato delituoso”²¹¹.

Outro importante elemento para compreensão do tema, sendo esta a segunda dificuldade, é que a ordem não poderá ser manifestamente ilegal. Segundo Aníbal Bruno, manifestamente ilegal

é a ordem que emana de autoridade não competente para dá-la, ou aquela cujo cumprimento não esteja dentro das atribuições do subordinado, ou que não venha revestida de forma legal, ou cujo conteúdo constitua evidentemente um fato punível. A expressão *manifestamente ilegal* deve ser entendida segundo as circunstâncias concretas do fato e as condições de inteligência e cultura do subordinado. É a capacidade de entendimento deste que se deve principalmente ter em conta²¹².

Assim, se a ordem é manifestamente ilegal, cabe ao agente não cumpri-la e, se a cumpre resulta um fato punível a que deverá responder.

²¹⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol. 1. 2007, p. 358.

²¹¹ MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. Vol 1. 1997, p. 310.

²¹² BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**. Tomo 2º. 1967, pp. 172-173.

Por outro lado, se a ordem for legal o problema deixa de ser da culpabilidade e passa a ser tratado na ilicitude²¹³, mais especificamente no estrito cumprimento de dever legal²¹⁴.

Para ocorrer a inexigibilidade de conduta diversa na obediência hierárquica a ordem deverá ser tão-somente ilegal.

De maneira sintética Cezar Roberto Bitencourt trata do tema:

a ordem pode ser *ilegal*, mas não *manifestamente ilegal*, não flagrantemente ilegal. Quando a ordem for ilegal, mas não manifestamente, o subordinado que a cumpre não agirá com culpabilidade, por ter *avaliado incorretamente* a ordem recebida, incorrendo numa espécie de *erro de proibição*. Agora, quando cumprir *ordem manifestamente ilegal* tanto o *superior hierárquico* quanto o *subordinado* são puníveis. O subordinado não tem a obrigação de cumprir ordens ilegais. Ele tem a obrigação de cumprir ordens inconvenientes, inoportunas, mas não ilegais. Não tem o direito, como subordinado, de discutir a *oportunidade* ou *conveniência* de uma ordem.

²¹³ Segundo Luiz Augusto de Sanzo Brodt, o estrito cumprimento do dever legal pode ser tratado como causa excludente da tipicidade, fundamentado na teoria da tipicidade conglobante, em que “as condutas ordenadas pela lei são excluídas do âmbito de proibição das normas incriminadoras por efeito da correção realizada pela compreensão conglobada das normas penais” (BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 2005, p. 81) e da imputação objetiva, onde “propugna-se excluir da esfera da tipicidade penal, as lesões decorrentes das condutas impostas pela lei”. A excludente da tipicidade embasada na teoria da tipicidade conglobante, se fundamenta no seguinte sentido: “Como a tipicidade penal pressupõe a tipicidade legal acrescida da antinormatividade, se a investigação do alcance da norma proibitiva anteposta ao tipo revelar que determinada conduta é excluída do âmbito de proibição pela existência de norma preceptiva que ordena a sua realização, o comportamento deve ser considerado atípico”. (BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 2005, p. 99). Assim, havendo uma norma que proíba aquilo que outra norma ordene, deve ser realizada correção na norma para que sejam evitadas contradições, e por efeito desta correção na tipicidade legal. A natureza jurídica do estrito cumprimento do dever legal será de excludente da tipicidade do fato. Já se o fundamento for a teoria da imputação objetiva, se torna clara a explicação de Brodt: A complexidade sociedade atual, em que são freqüentes e inevitáveis as situações de risco, estaria a exigir, de acordo com a parcela considerável da doutrina, que o direito penal encontre um instrumento capaz de selecionar, entre os riscos que lhe são inerentes, aqueles que não devem ser punidos por serem aceitos pelo grupo social. A imputação objetiva seria o instrumento mais adequado, neste momento, para atingir a mencionada finalidade. (BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 2005, pp. 85-86). Tal justificativa, no entanto, sofre oposição, pois, certas condutas se excluídas da esfera penal colocariam em risco o direito penal, de acordo com Brodt citando Roxin: “A pretensão de rechaçar do sistema penal as realidades ontológicas, o privilégio que se reconhece à orientação do direito penal segundo suas finalidades, características próprias dos sistemas funcionais examinados, tem o inconveniente de alargar o arbítrio do legislador e justificar a extensão da intervenção penal a âmbitos que dela devem permanecer distantes: o perigo abstrato e a atuação das pessoas jurídicas (o que se opõe ao modelo garantista de direito penal que entendemos consagrado na Constituição)”. (BRODT, Luís Augusto Sano. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. 2005, pp. 112-113).

²¹⁴ Cf. art. 23, inciso III, 1ª parte, do Código Penal.

Mas a *ilegalidade*, mais que o *direito*, tem o dever de apontá-la, e negar-se a cumprir ordem *manifestamente ilegal*²¹⁵.

Portanto, aquele que executa a ordem atua sem culpabilidade, eis que crê, por certo, estar cumprindo um comando legítimo que deverá obedecer. A sua responsabilidade passará então para o autor da ordem, que será o único punido pelo fato delituoso.

Dessa forma, aquele agente que atuar supondo ser lícita (a ordem não manifestamente ilegal), incorrerá em um erro de proibição, excludente da culpabilidade, não pela inexigibilidade de conduta diversa, mas pela ausência de potencial conhecimento do caráter ilícito da conduta. Mas como bem destaca Yarochevsky

se o agente atuou sabendo ser a ordem ilegal por temer a sanção disciplinar ou administrativa, deve ser verificado se era ou não exigível deste um comportamento conforme o Direito. Em caso positivo, está excluída a culpabilidade por inexigibilidade de outra conduta, respondendo pelo crime somente o autor da coação (autoria mediata)²¹⁶.

6.1.3. O § 2º do art. 348 do Código Penal brasileiro

A doutrina não é pacífica no que diz respeito à natureza jurídica da causa de isenção de pena, prevista no § 2º do art. 348 do Código Penal brasileiro. Segundo Yarochevsky²¹⁷ “para a maioria da doutrina, trata-se de escusa absolutória²¹⁸; entretanto, para outra parte da doutrina, o verdadeiro fundamento desta escusa absolutória é a inexigibilidade de outra conduta”²¹⁹.

²¹⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol. 1. 2007, pp. 424-425.

²¹⁶ YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da inexigibilidade de conduta diversa**. 2000, p. 82.

²¹⁷ YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da inexigibilidade de conduta diversa**. 2000, p. 82.

²¹⁸ As escusas absolutórias são causas previstas na Parte Especial do Código Penal, que fazem com que um fato típico e ilícito, não obstante à culpabilidade, não dê ensejo a aplicação da pena por motivos de política criminal. Seus efeitos são idênticos aos da extinção da punibilidade, ou seja, extinguem o poder-dever do Estado de punir, subsistindo o caráter ilícito do fato.

²¹⁹ Para Heleno Cláudio Fragoso (**Lições de direito penal**, v. II, p. 218), João Mestieri (**Teoria elementar do direito criminal**: parte geral, p. 385), Damásio de Jesus (**Direito penal**, v.1, p. 583), o § 2º do art. 348, trata de escusa absolutória. Todavia, para Celso Delmanto (**Código penal comentado**, p.

O § 2º do art. 348 do Código Penal determina expressamente uma causa de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa. *In verbis*:

§ 2º Se quem presta o auxílio é ascendente, descendente, cônjuge ou irmão do criminoso, fica isento de pena

Não se trata, *in casu*, de escusa absolutória²²⁰, ou seja, imunidade penal de caráter pessoal, que teria o condão de afastar a punibilidade. Isso porque, para que se possa chegar à característica da punibilidade, antes, temos de aferir, ou seja, comprovar que o fato praticado pelo sujeito era digno de censura, de reprovação, vale dizer, *culpável*.

Em decorrência dos laços afetivos que unem o agente ao favorecido é inexigível, por exemplo, que uma mãe entregasse o seu filho à polícia, tendo em vista a prática de um crime.

Não há que se falar, portanto, em escusa absolutória, como ocorre nas hipóteses do art. 181 do Código Penal, eis que naqueles casos, seria exigível um comportamento diferente de seus autores, porém, por questões de política criminal, é melhor que fiquem impunes do que criar sérios transtornos familiares.

Por fim, é de se destacar que nas escusas absolutórias a ilicitude e a culpabilidade permanecem intactas e, portanto, o crime subsiste, tanto que delas não se beneficiam os co-autores ou partícipes.

A verdadeira natureza jurídica do § 2º do art. 348 do Código Penal é a inexigibilidade de conduta diversa. Assim, quando se tratar de ascendente, descendente, cônjuge ou irmão, estaremos diante de mais uma causa legal de exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de outra conduta.

No entanto, tendo em vista que as hipóteses do § 2º são taxativas, se o auxílio tiver sido praticado por outra pessoa, mas que em razão dos laços afetivos, dela não se possa exigir outro comportamento, estaremos diante da inexigibilidade de conduta diversa como causa extralegal de exclusão da culpabilidade.

537), João Mendes Campos (**A inexigibilidade de outra conduta no júri**, p. 44), Rogério Greco (**Exigibilidade de conduta diversa como causa supralegal e júri**, p. 261) o fundamento desta escusa absolutória é a inexigibilidade de conduta diversa.

²²⁰ Em sentido contrário, Damásio de Jesus (**Código penal**, v. 4, p. 297), Cezar Roberto Bitencourt (**Tratado de direito penal**, v. 4, pp. 566-567) e Guilherme de Souza Nucci (**Código penal comentado**, p. 1.084).

6.2. Causas Extralegais de Exclusão da Culpabilidade pela Inexigibilidade de Conduta Diversa

As causas extralegais de exclusão da culpabilidade são aquelas que, embora não estejam previstas expressamente em algum texto legal, são aplicadas em virtude dos princípios informadores do ordenamento jurídico. Sendo assim, as causas aqui mencionadas, não significam hipóteses taxativas.

Basicamente, dois são os argumentos que fundamentam a inexigibilidade de conduta diversa:

- a exigibilidade de conduta diversa constitui-se em princípio geral da culpabilidade, que dela não pode se desvincular.
- a aceitação se coaduna com o princípio do *nullum crimen sine culpa*, que, diga-se, foi acolhida pelo art. 19 do Código Penal.

Neste sentido, é a precisa lição de Francisco de Assis Toledo:

A inexigibilidade de outra conduta é, pois, a primeira e mais importante causa de exclusão da culpabilidade. E constitui um verdadeiro princípio de direito penal. Quando aflora em preceitos legislados, é uma causa legal de exclusão. Se não, deve ser reputada causa supralegal, erigindo-se em princípio fundamental que está intimamente ligado com o problema da responsabilidade pessoal e que, portanto, dispensa a existência de normas expressas a respeito²²¹.

6.2.1. Inexigibilidade por estado de necessidade

A hipótese exculpante supralegal mais acatada pela doutrina diz respeito à inexigibilidade de conduta diversa no estado de necessidade. No entanto, Wessels aduz que

²²¹ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 1994, p. 328.

segundo opinião dominante, a chamada “não exigibilidade de conduta de acordo com as normas” não deve considerar-se, sem mais, como uma causa de exculpação supralegal. A admissão geral de uma causa de exculpação como esta, vaga e indeterminada no que diz respeito a pressupostos e limites, daria passo, amplamente, à insegurança jurídica²²².

Contudo, conclui o renomado penalista que, em situações excepcionais, pode-se admitir uma causa supralegal de exculpação²²³. A possibilidade de alegação de uma causa supralegal, em determinadas circunstâncias, pode evitar que injustiças gritantes ocorram. Senão vejamos:

(...) a doutrina alemã, buscando a solução para alguns casos específicos, objetivando preencher lacunas, deixadas pelo art. 54 de seu revogado Código Penal – particularmente a necessária interrupção da gravidez por recomendação médica, que não fosse própria ou de parentes -, passou a sustentar a existência de um *estado de necessidade supralegal*, com fundamento na ponderação de bens e deveres originando a conhecida *teoria diferenciadora* do estado de necessidade. Inegável reforço a essa concepção foi conquistado com a decisão do Tribunal do Reich, em 11 de março de 1927, admitindo um *aborto médico* para salvar a gestante. O ordenamento jurídico alemão previa duas formas de estado de necessidade: a) *estado de necessidade jurídico-penal*: causa exclusão da culpabilidade (art. 54 do CP alemão); b) *estado de necessidade jurídico-civil*: causa de exclusão da ilicitude (arts. 228 e 904 do CC alemão)²²⁴.

A decisão do Tribunal do Reich deu origem à teoria diferenciadora²²⁵ do estado de necessidade, que diferencia o estado de necessidade exculpante do estado de necessidade justificante, em decorrência da ponderação dos bens em conflito.

Assim, quando o bem a ser sacrificado for de valor igual ou maior que o preservado, o estado de necessidade existirá, como circunstância de exclusão de

²²² WESSELS, Johannes. **Direito penal (aspectos fundamentais)**. 1976, p. 96.

²²³ WESSELS, Johannes. **Direito penal (aspectos fundamentais)**. 1976, p. 97.

²²⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol. 1. 2007, p. 310.

²²⁵ Cf. arts. 34 e 35 do Código Penal alemão. A referida decisão do Tribunal do Reich foi fundamental para reforçar essa concepção diferenciadora do estado de necessidade na Alemanha, dividindo o estado de necessidade em: estado de necessidade exculpante e estado de necessidade justificante.

culpabilidade, na modalidade de exigibilidade de conduta diversa (estado de necessidade exculpante).

Por outro lado, se o interesse preservado for de valor superior ao sacrificado, haverá a exclusão da ilicitude (estado de necessidade justificante).

O Código Penal brasileiro de 1969, que nunca entrou em vigor, consagrava a chamada teoria diferenciadora. Em seu artigo 25, acolhia uma vertente do estado de necessidade como excludente da culpabilidade.

O CP de 1969, consagrou a chamada *teoria diferenciadora* que distingue, conforme se trate de bem jurídico de valor igual ou inferior ao bem ameaçado. O art. 25 daquele diploma previa o estado de necessidade como *excludente da culpabilidade*, nos termos seguintes: “Não é igualmente culpado quem, para proteger direito próprio ou de pessoa a quem está ligado por estreitas relações de parentesco ou afeição, contra perigo certo e atual, que não provocou, nem podia de outro modo evitar, sacrifica direito alheio, ainda quando superior ao direito protegido, desde que não lhe era razoavelmente exigível conduta diversa”. E o art. 28 regulava o estado de necessidade como *excludente do crime*, através da seguinte redação: “Considera-se em estado de necessidade quem pratica um mal para evitar, desde que o mal causado, pela sua natureza e importância, é consideravelmente inferior ao mal evitado, e o agente não era legalmente obrigado a arrostar o perigo”²²⁶.

E na sua exposição de motivos o projeto que resultou o aludido Código salientava

(...) que a *teoria diferenciadora* (que se opõe à teoria unitária) “é hoje amplamente dominante e sua correção nos parece indubitável. Ela se inspira na idéia de inexigibilidade de outra conduta, dando-lhe, porém, contornos claramente definidos. (...) Ao lado do estado de necessidade que exclui a culpa (que o anteprojeto denominava impropriamente de *inexigibilidade de outra conduta*) aparece o estado de necessidade que exclui a ilicitude. Pressupõe o primeiro a ação antijurídica e só tem cabimento quando for inaplicável o segundo” (item nº 14).²²⁷

²²⁶ DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal**: parte geral. 2005, p. 392.

²²⁷ DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal**: parte geral. 2005, p. 393.

A teoria diferenciadora é, inclusive, adotada pelo ordenamento jurídico pátrio, mais precisamente no Código Penal Militar:

Art. 39. Não é igualmente culpado quem, para proteger direito próprio ou de pessoa a quem está ligado por estreitas relações de parentesco ou afeição, contra perigo certo e atual, que não provocou, nem podia de outro modo evitar, sacrifica direito alheio, ainda quando superior ao direito protegido, desde que não lhe era razoavelmente exigível conduta diversa.

Art. 43. Considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para preservar direito seu ou alheio, de perigo certo e atual, que não provocou, nem podia de outro modo evitar, desde que o mal causado, por sua natureza e importância, é consideravelmente inferior ao mal evitado, e o agente não era legalmente obrigado a arrostar o perigo.

O Código Penal brasileiro vigente, no entanto, adotou a teoria unitária em relação ao estado de necessidade²²⁸. Entretanto, não é pacífico no que diz respeito à possibilidade de se inferir ou não do art. 24 do Código Penal o estado de necessidade exculpante.²²⁹

Porém, para o reconhecimento do estado de necessidade, é irrelevante o fato estar ou não contemplado no art. 24 do Código Penal, porque o estado de necessidade exculpante ainda pode ser admitido como causa supralegal de exclusão da culpa fundamentada pela inexigibilidade de conduta diversa.

Verificada, portanto, a tipicidade e a antijuridicidade de determinada conduta, passar-se-á à análise da culpabilidade, que, eventualmente poderá caracterizar a inexigibilidade de conduta diversa²³⁰.

²²⁸ O estado de necessidade caracteriza-se pela *colisão de interesses* juridicamente protegidos, devendo um deles ser sacrificado em prol do *interesse social*. Como salientava Heleno Fragoso: “O que justifica a ação é a necessidade que impõe o sacrifício de um bem em situação de conflito ou colisão, diante da qual o ordenamento jurídico permite o sacrifício do bem de menor valor”, desde que imprescindível, acrescentamos, para salvaguarda do bem preservado. (Cezar Roberto Bittencourt, **Tratado de direito penal**: parte geral. 2007, p. 308).

²²⁹ No sentido de que o Código Penal não adotou o estado de necessidade exculpante: COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 103-104; FRANCO, Alberto Silva *et al.* **Código Penal e sua interpretação jurisprudencial**. São Paulo: RT, 1995, p. 260. Em sentido oposto: TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo, Saraiva, 1994, p. 169.

²³⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol. 1. 2007.

Vejamos, pois, o exemplo citado por César Roberto Bitencourt acerca da inexigibilidade de outra conduta

Exemplo típico dessa situação poderá ocorrer na chamada *colisão de deveres*, onde o agente deve optar por uma alternativa, isto é, pelo cumprimento de um dever em detrimento de outro, e a sua escolha não recair exatamente naquela mais adequada aos fins do Direito. Mas, nas circunstâncias, por razões pessoais de tal significação, ser-lhe-ia impossível exigir um comportamento diverso, a não ser que se lhe exija um ato de heroísmo. A *colisão de deveres* configura uma espécie de *estado de necessidade*, na medida em que todo dever está vinculado a um determinado bem jurídico²³¹.

A inexigibilidade de conduta diversa, aqui, deve ser vista como causa de exculpação, idéia que deriva da concepção normativa da culpabilidade. Segundo Aníbal Bruno

Culpabilidade é a reprovabilidade, como afirma esse conceito. Mas essa reprovabilidade da ação do sujeito só procede, quando dele se podia exigir, nas circunstâncias, comportamento diferente. Não acontece isso no estado de necessidade. Não há, então, reprovabilidade, nem culpabilidade, portanto. Essa teoria da não exigibilidade como causa de exclusão da culpabilidade, formou-se na jurisprudência do *Reichsgericht*, em sucessivos acórdãos, e, na doutrina, desde FRANK e através de Goldschmidt, Freudenthal, Mezger e Eb. Schmidt nas últimas edições do *Tratado*, de Von Liszt²³².

O fato é que o direito, como sistema de disciplina social, não pode quedar-se irreduzível às circunstâncias de pressão exógenas a que os indivíduos podem ser submetidos pela vida cotidiana. Tais circunstâncias, dependendo de sua intensidade, podem restringir o processo normal de motivação de vontade, razão pela qual se encontram fora das condições de exigências normais do Direito.

Assim, se um interesse precisa, necessariamente, ser sacrificado, “seria em vão que a lei viesse impor que o agente, sob a pressão do mal visível e urgente não

²³¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. Vol 1. 2007, p. 311.

²³² BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral. Tomo 1º. 1967, pp. 392-393.

provocado por sua vontade²³³ agisse em conformidade com a norma pré-disposta em prejuízo de seu próprio interesse, quedando-se inerte enquanto se perdesse o bem ameaçado, sendo capaz de salvá-lo.

Caso contrário, conforme Aníbal Bruno²³⁴, “seria um Direito alheio às realidades da vida o que tentasse ignorar tais fatos ou deixar de prevê-los com a solução humana e justa”. Esta solução é a que exclui o caráter ilícito da ação praticada pelo indivíduo, pela ausência de culpabilidade, e da qual se é amplamente favorável.

6.2.2. *Inexigibilidade por excesso exculpante*

No caso de excesso de legítima defesa, diz o parágrafo único do art. 23 do Código Penal: “O agente, em qualquer das hipóteses deste artigo, responderá pelo excesso doloso ou culposo”.

Como bem menciona Nahum

O excesso de excludente de criminalidade, ao ser punido nas suas formas dolosas e culposas, traz, sobre essa circunstância fática, nova e específica análise dos fundamentos do delito, após a constatação do excesso. Trata-se de uma nova adequação fática a um novo tipo.

Assim, o agente pode praticar um excesso de excludente de criminalidade *protegido* pela *inexigibilidade de conduta diversa*, no que tange apenas a esse *plus*.²³⁵

Dessa forma, se o agente praticou o excesso culposo ou doloso impelido por medo, pavor, susto etc., fundamentada pelas circunstâncias exógenas que envolviam a prática do referido ato, há que se admitir a *inexigibilidade de conduta diversa* no excesso de excludente de criminalidade. Isto porque, o pavor da situação em que se

²³³ BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral. Tomo 1º. 1967, p. 394.

²³⁴ BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral. Tomo 1º. 1967, p. 394.

²³⁵ NAHUM, Marco Antônio R. **Inexigibilidade de conduta diversa : cláusula supralegal excludente da culpabilidade**. 2001, p. 108.

encontra envolvido o agente é tão grande que não lhe permite avaliá-la com perfeição, fazendo com que atue além do necessário para fazer cessar a agressão.

Assim, se essa perturbação mental, avaliada no caso concreto, for exacerbada a ponto de não permitir um raciocínio sobre a situação que estava envolvido o agente, não existe culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

Importante destacar que determinados estados anímicos, tais como o ódio ou a cólera, não terão efeito desculpante, mesmo que psicologicamente possuam eles a mesma força de coação que outros estados anímicos, eis que estes, por si só, já são censuráveis²³⁶.

Portanto, de maneira sucinta, três são as conseqüências para o excesso: punição a título de dolo, punição a título de culpa e exculpação, conforme for o caso.

Para melhor compreensão das situações anteriormente mencionadas, atente-se para o magistério de Jair Leonardo Lopes:

Se a vítima foi prostrada por terra, encontrando-se inteiramente vencida e sem condições de continuar agredindo, e o agredido, mesmo consciente disso, prossegue nos atos de reação, p. ex., dando pontapés no corpo do agressor, a conduta será punível a título de dolo. Mas pode ser que o agente se exceda nos atos de defesa, por imprudência, negligência ou imperícia, no emprego de meios ou na moderação da repulsa, o excesso será culposo. O excesso pode ocorrer por perturbação do momento, inclusive do agressor, sabidamente perigoso, vindo o agredido a reagir desmedidamente, ao disparar toda a carga de sua arma, quando talvez bastasse o primeiro disparo para fazer cessar a agressão. Em tal caso, tem-se admitido a isenção de pena por inexigibilidade de outra conduta e, conseqüentemente, ausência de culpabilidade²³⁷.

²³⁶ NAHUM, Marco Antônio R. **Inexigibilidade de conduta diversa : cláusula supralegal excludente da culpabilidade**. 2001, p. 108.

²³⁷ LOPES, Jair Leonardo. **Curso de direito penal**: parte geral. 1993, pp. 139-140.

7. A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Como se sabe, os crimes contra a ordem tributária se subdividem em cinco grupos, quais sejam, crimes de apropriação indébita, crimes funcionais, crimes tributários aduaneiros, falsidades e sonegação. O presente tópico se propõe a um estudo sobre a inexigibilidade de conduta diversa em cada um dos grupos mencionados.

Porém, importante ressalva deve aqui ser feita, a inexigibilidade de conduta diversa, principalmente as suas hipóteses extralegais, não pode ser utilizada de maneira indiscriminada, sob pena de se dar margem à insegurança jurídica.

Além do mais, não incumbe ao Fisco comprovar qualquer elemento subjetivo pertinente à culpabilidade do agente, que deverá demonstrar e comprovar claramente a situação de inexigibilidade de conduta diversa vivida por ele²³⁸.

É de se mencionar ainda que não se pretende o perdão da dívida tributária pelo Fisco, nem o estímulo ao indivíduo a não cumprir suas obrigações tributárias, mas sim evitar uma sanção criminal ao agente que agiu de maneira aceitável pela sociedade.

Dito isto, é de se verificar a inexigibilidade de conduta diversa nos diversos grupos já elencados.

Nos crimes de apropriação indébita²³⁹ que se caracterizam pela omissão de repasse de tributo devido por terceiro, descontado ou cobrado pelo agente, a

²³⁸ O ônus da prova da inexigibilidade de conduta diversa é da defesa. De acordo com José Paulo Baltazar Junior, a prova a ser feita, “que é ônus de quem alega a inexigibilidade, é a documental, para reforçá-la admite-se outros tipos de prova, como o depoimento de testemunhas ligadas à empresa, como, por exemplo, contadores, clientes. Mas somente a prova documental incontestável e contemporânea aos fatos, é capaz de admitir a existência da causa supralegal de exclusão de culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa”. (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **O Crime de Omissão no Recolhimento das Contribuições Sociais Arrecadadas**. 2000, p. 148).

²³⁹ Art. 168 – A, CP. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

(...)

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

- I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;
- II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;
- III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Art. 2º, da Lei 8.137/90. Constitui crime da mesma natureza:

(...)

inexigibilidade de conduta diversa não²⁴⁰ é admissível. No entanto, para tratar da questão da inexigibilidade, propriamente dita, é imprescindível que sejam tecidos certos comentários.

Pela definição da Constituição da República em seu art. 150, §7º, bem como do Código Tributário Nacional (artigos 127 e 128), o sujeito passivo da obrigação tributária passou a ser aquele que retém, faz o desconto ou cobra impositivamente de seu subordinado o valor do tributo ou de contribuição previdenciária para, após, recolhê-lo aos cofres públicos²⁴¹.

Assim, pela análise da legislação tributária, observamos três hipóteses em que o sujeito passivo estará obrigado a descontar, cobrar ou recolher o tributo. São elas: o Imposto de Renda retido na fonte; as contribuições previdenciárias devidas pelos empregados e incidentes sobre a remuneração que lhes é paga; e o ICMS devido no regime de substituição tributária, aplicável a determinados produtos, conforme dispuser a lei estadual respectiva.

É imprescindível ressaltar que com o advento da Lei nº 9.983/2000, que incluiu o art. 168-A no Código Penal, o empresário que descontar de seu funcionário a quantia devida ao INSS, apropriando-se dela, sem repassá-la, no prazo legal, à autarquia federal, responde pelo delito do art. 168-A, e não pelo disposto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Portanto, o não repasse à Fazenda do Imposto de Renda retido na fonte e o ICMS devido no regime de substituição tributária, em raciocínio inverso, são figuras que devem ser tratadas exclusivamente pelo art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

Ora, a inexigibilidade de conduta diversa, nos crimes de apropriação indébita, não²⁴² pode ser admitida, eis que atinge terceiros que nada têm a ver com as dificuldades financeiras vividas pela empresa. Os administradores, sócios-gerentes, diretores, ou seja, aqueles incumbidos de descontar ou reter o tributo são apenas intermediários. A contribuição social é devida pelo empregado diretamente ao INSS; no entanto, por

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
(...)

²⁴⁰ Apesar da inexigibilidade de conduta diversa ser um instituto jurídico cabível em qualquer crime e que tal questão só pode ser examinada em casos específicos, o juízo de valor feito aqui é apenas um ponto de partida, que poderá ser refutado, ante as condições específicas de determinados casos concretos.

²⁴¹ PAULINO, José Alves. **Crime contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90**. 2008, pp. 67-68.

²⁴² Vide nota 95.

imposição de lei, o empresário é o responsável por fazer esse recolhimento que, diga-se, é descontado do próprio salário do trabalhador. Da mesma forma, o Imposto de Renda retido na fonte sai do próprio salário do empregado, cabendo ao empregador apenas repassá-lo à Fazenda. Raciocínio semelhante é aplicado ao ICMS devido no regime de substituição tributária.

Para melhor compreensão da substituição tributária no ICMS, devemos mencionar que tal situação significa transferir a responsabilidade, por expressa determinação de lei, de um determinado alguém (contribuinte), na tarefa de recolher o imposto para outrem (também contribuinte), que passa a se chamar contribuinte substituto, em contraposição àquele primeiro que, doravante, denomina-se contribuinte substituído. Ou seja, o que recebe a incumbência legal de recolher o imposto em nome de outro (que por meio de desconto ou repasse é quem realmente paga o tributo), o substitui nesta função, daí os conceitos óbvios de substituto e substituído. Infere-se, portanto, que o substituto é o responsável, enquanto o substituído é o verdadeiro contribuinte. Logo, não se pode eximir o contribuinte substituto da responsabilidade que possui em repassar o valor que arrecadou na condição de intermediário.

Em todas as três situações, o agente que não repassa os valores descontados, cobrados ou recolhidos à Fazenda ou Previdência Social, poderá causar graves prejuízos aos terceiros que devidamente pagam suas obrigações e somente quando vão usufruir de seus benefícios ou anos mais tarde são surpreendidos por uma cobrança de dívida já supostamente paga. À guiza de exemplo, se o empregador não repassa à Previdência Social os valores recolhidos de seus empregados a título de contribuições previdenciárias, este não poderá se aposentar ou se aposentará com valor inferior a que deveria.

Por fim, é de se salientar que os valores apropriados nunca pertenceram à empresa, mas mesmo assim o administrador, diretor ou o devido responsável pelo recolhimento, arditosamente, com má-fé, não faz o repasse. A inexigibilidade de conduta diversa, como tese defensiva, não pode ser utilizada como um meio de prejudicar terceiros. A empresa ou seu responsável deve, portanto, obrigatoriamente, repassar os valores recolhidos, descontados ou cobrados ao seu devido destinatário final, ou seja, aos cofres públicos.

Os crimes funcionais²⁴³ são próprios dos agentes públicos que agem em nome de determinada repartição pública fiscal para identificar situações jurídicas geradoras de tributos, promovendo, então, o seu lançamento e impondo penalidades.

A questão da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes funcionais é de fácil compreensão. Senão vejamos.

O art. 22 do Código Penal dispõe que se o agente atua em estrita obediência à ordem não manifestamente ilegal, não responderá pelo crime. Neste caso, três situações se mostram possíveis, valendo destacar que em apenas uma delas (segunda situação) é que ocorrerá a inexigibilidade de conduta diversa.

Assim, a hipótese que supõe lícita a ordem não manifestamente ilegal, que configuraria erro determinado por terceiro, decorre da subordinação hierárquica a que está submetido. Dessa forma, o executor, em erro de proibição escusável não pode ser punido pelo resultado, que somente é atribuível ao mandante.

A segunda situação, e essa sim configuraria a inexigibilidade de conduta diversa, por não lhe ser exigível um comportamento conforme o Direito, o executor conhece a ilegalidade da ordem, mas a ela não pode se opor, por temer sanção disciplinar ou administrativa. Neste caso, a culpabilidade do agente estaria excluída, sendo punível somente o autor da ordem (autoria mediata).

²⁴³ Art. 3º, da Lei 8.137/90. Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Dec.-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

(...).

III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

(...).

Art. 316, CP. Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

(...).

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

(...).

Art. 318, CP. Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho (art. 334):

(...).

Na terceira situação, o agente conhece a ilegalidade da situação e a ela pode se opor. Nesse caso, o mandante não exerce domínio sobre a vontade do executor, e este, ciente da ilegalidade da ordem, ao executá-la responderá pela autoria direta.

Sendo assim, a inexigibilidade de conduta diversa por obediência hierárquica é plenamente possível nos crimes funcionais.

O crime tributário aduaneiro²⁴⁴ é representado pelo contrabando ou descaminho. Segundo Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas

Contrabando é a ilícita importação ou exportação, utilização, circulação, comércio e posse de gêneros ou produtos estrangeiros ou proibidos. Descaminho é a entrada ou saída, utilização, comércio e posse ou circulação de mercadorias que deveriam ser submetidas ao pagamento de direitos, que não foram satisfeitos no todo ou em parte. Enquanto no descaminho existe sonegação total ou parcial do pagamento pela importação ou exportação de produtos de comércio permitido, no contrabando a mercadoria é proibida²⁴⁵.

Do exposto, infere-se que a inexigibilidade de conduta diversa no crime de contrabando é inadmissível²⁴⁶ porque o próprio produto contrabandeado é proibido, independentemente da situação em que se encontra o indivíduo, não havendo outra conduta a ser praticada a não ser aquela exigida pelo direito.

Já no crime de descaminho ela poderá ocorrer, dependendo do caso específico. No descaminho a conduta consiste em iludir o pagamento de direito do imposto. Assim, uma empresa que se encontra em grave crise financeira, cuja matéria prima de seus

²⁴⁴ Art. 334, CP. 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:

(...).

§ 1º - Incorre na mesma pena quem:

- a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
- b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;
- c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;
- d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

(...).

²⁴⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes do direito penal tributário**. 1997, p. 72.

²⁴⁶ Aqui deve ser feito raciocínio semelhante àquele descrito na nota 94. Apesar da inexigibilidade de conduta diversa ser um instituto jurídico cabível em qualquer crime e que tal questão só pode ser examinada em casos específicos, o juízo de valor feito aqui é apenas um ponto de partida, que poderá ser refutado, ante as condições específicas de determinados casos concretos.

produtos seja importada, pode não ter outra saída a não ser evadir-se do pagamento do tributo. O mesmo raciocínio pode ser aplicado caso a empresa possua grande parte de seu mercado consumidor no estrangeiro. Outro exemplo é a atividade informal, praticada por aquele que, para prover a subsistência de sua família, traz produtos do exterior para revender no Brasil, sem efetuar o pagamento do tributo devido.

Porém, é de se destacar que não só no crime tributário aduaneiro, mas em todo e qualquer crime tributário, a simples alegação da tese da inexigibilidade de conduta diversa não é suficiente, por si só, para eximir a culpabilidade do agente. Tal situação deverá ser exaustivamente demonstrada e comprovada pelo indivíduo²⁴⁷ Outra importante questão diz respeito ao valor do tributo que, após superada a crise, deve ser integralmente pago pelo contribuinte.

As falsidades²⁴⁸, formas específicas de crimes contra a fé pública, também não admitem a inexigibilidade de conduta diversa.

A conduta praticada pelo indivíduo, aqui, não almeja apenas se livrar do pagamento do tributo, mas iludir a autoridade fiscal no sentido de que já teria sido pago o valor do tributo devido, o que demonstra claramente a má-fé do agente. Neste caso, a fé pública não estabelece outro comportamento senão a obediência estrita ao que está determinado pela norma, sendo, pois, inaplicável a tese defensiva da inexigibilidade de conduta diversa.

Já os crimes de sonegação²⁴⁹, por seu turno, são uma forma ilícita de evasão tributária e acontecem geralmente após a ocorrência do fato gerador.

²⁴⁷ É sabido que a teor do art. 156 do Código de Processo Penal, ao órgão acusador incumbe provar a realização do fato criminoso e ao acusado, por sua vez, provar eventual causa de excludente da tipicidade, antijuridicidade, culpabilidade ou extintiva da punibilidade. Caberá, portanto, àquele que alegar a tese da inexigibilidade de conduta diversa demonstrar que a gravidade da crise financeira vivida não lhe deixou outra opção a não ser o não pagamento do tributo devido. Não basta, porém, que a crise financeira seja corriqueira, ela deve ser grave. Cabe ao juiz, então, avaliar a gravidade e a seriedade da situação vivida pelo agente com base em provas documentais, eis que a prova testemunhal serve, neste caso, tão somente para corroborá-la ou reforçá-la, contudo, não se presta a substituí-la.

²⁴⁸ Art. 293, CP. Falsificar, fabricando-os ou alterando-os:

I – selo destinado a controle tributário, papel selado ou qualquer papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributo;

(...)

V – talão, recibo, guia, alvará ou qualquer outro documento relativo a arrecadação de rendas públicas ou a depósito ou caução por que o poder público seja o responsável;

(...).

²⁴⁹ Art. 1º, da Lei 8.137/90. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

Em estudo acerca do tema em questão, Hugo de Brito Machado elenca três hipóteses distintas acerca da conduta do contribuinte que deixa de recolher o tributo: Em uma primeira hipótese o contribuinte, possuindo condições de pagar o tributo normalmente, sem qualquer prejuízo para suas atividades, não o faz pelo propósito puro e simples de não pagá-lo; numa segunda hipótese o contribuinte, à míngua de recursos financeiros, deixa de pagar o tributo, ante a absoluta impossibilidade material de fazê-lo; por fim, em uma terceira hipótese, o contribuinte deixa de pagar o tributo para utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos, indispensáveis para que sua empresa continue em atividade²⁵⁰.

O crime tributário encontra-se claramente demonstrado na primeira hipótese. O indivíduo age com o dolo de não pagar o tributo sem qualquer causa de justificação, em circunstâncias, tais como mencionadas por Frank, concomitantemente normais, ou seja, em condições comuns, sem qualquer situação excepcional.

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

Art. 2º, da Lei 8.137/90. Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
(...)
III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
V – utilizar ou divulgar programas de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
(...).

Art. 337-A, CP. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;
II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;
III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;
(...).

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Inexigibilidade de outra conduta nos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em 22 de setembro de 2005.

Todavia, o mesmo raciocínio não se aplica à segunda e à terceira hipóteses. Em tais casos, mister se faz destacar a origem da falta de recursos, ou seja, se ela se deu em razão de má administração da empresa por parte do agente, muito embora a atividade empresarial seja uma atividade de risco, não haverá crime, eis que tal situação só poderia ser punida na modalidade culposa, e a Lei nº 8.137/90, por ausência de expressa determinação legal, não a previu²⁵¹.

No entanto, para os fins a que se propõe o presente trabalho, somente a terceira situação é que pode ser justificada pela inexigibilidade de conduta diversa. Isto porque a segunda hipótese configuraria o estado de necessidade, que excluiria a ilicitude da conduta e não a culpabilidade. Vale destacar, aqui, que a inexigibilidade de conduta diversa exige uma conduta positiva do indivíduo no sentido de não pagar o tributo, ou seja, o agente faz um juízo de valor e opta por adimplir com outras obrigações ao invés de pagar o tributo devido. Já no estado de necessidade, o indivíduo não paga o tributo por absoluta impossibilidade de fazê-lo e não mais por uma opção.

A terceira situação demonstra claramente que o indivíduo não tinha como agir de maneira diversa, já que se tivesse feito de maneira diferente, ficaria privado de exercer suas atividades. Isso sem falar nas diversas complicações que sua conduta acarretaria, pois sabe-se que o encerramento de uma empresa traz consigo inúmeros fatores nocivos não só ao empresário falido, como aos empregados, ao mercado, enfim.

Assim, se o recolhimento do tributo pelo contribuinte acarretar o encerramento de suas atividades empresariais, tendo em vista que ele se encontrava em situação financeira calamitosa ou mesmo se este contribuinte não recolheu o tributo porque utilizou o recurso para pagamento de funcionários, entende-se escusada sua culpa.

O principal é que, em uma análise minudenciada da situação fática vivida pelo agente, a boa-fé do indivíduo se mostre claramente demonstrada, ou, ainda, o seu propósito humanitário, que ao invés de adimplir com suas obrigações fiscais pagou seus funcionários já que não tinha condições de arcar com todas as suas dívidas. Este propósito é demonstrado por Badr em artigo intitulado inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária

Propósito humanitário, pois se sabe que os trabalhadores têm famílias para sustentar e até mesmo, se analisando por outro ângulo, é sabido que, quando

²⁵¹ Neste sentido, conferir art. 19 do Código Penal: “Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

do encerramento das atividades empresariais, os créditos trabalhistas preferem aos tributários em virtude destes mesmos aspectos apontados²⁵² ²⁵³.

Prossegue ainda a autora mencionando que “fator importante neste privilégio de pagamento concedido aos empregados, ou até mesmo aos fornecedores, consiste no fato de que, se eles param de trabalhar, inviabilizada está a atividade empresarial; da mesma forma se os fornecedores paralisam o abastecimento”²⁵⁴. Além do mais, se a atividade empresarial cessar, o Estado perderá riqueza, pois nesse caso não terá direito nem ao menos ao recebimento do tributo.

Importante elemento a ser destacado, tal como mencionado nos demais crimes tributários, é o motivo que levou o indivíduo a praticar o crime, prejudicando o Fisco, isto é, lesando os cofres públicos.

Dessa forma, deverá o magistrado analisar o caso concreto e todas as circunstâncias a que estava submetido o agente para só então lhe aplicar a pena.

O que se pretende, como já exaustivamente mencionado, não é o perdão da dívida tributária, mas tão-somente a não imposição de uma pena ao indivíduo que agiu de maneira aceitável pela sociedade.

Assim, em que pese o argumento contrário à inexigibilidade de conduta diversa no sentido de que tal tese defensiva não se encontra expressamente elencada pelo Código Penal, outra resposta não há. O legislador é incapaz de prever todas as condutas do mundo fático e o operador do Direito não pode se restringir somente àquilo que está expresso em lei.

²⁵² BADR, Fernanda Matos. **Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária**. In Revista Dialética de Direito Tributário. 2009, p. 55.

²⁵³ Cf. art. 83, da Lei 11.101/05.

²⁵⁴ BADR, Fernanda Matos. **Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária**. In Revista Dialética de Direito Tributário. 2009, p. 55.

8. CONCLUSÃO

Nesta conclusão, não será o leitor confrontado com declamações retóricas sobre os crimes tributários, a inexigibilidade de conduta diversa e a necessidade de se restringir a onda criminalizadora do Direito Penal. Estes pontos devem ter sido atendidos no curso do trabalho e não somente referidos farisaicamente na conclusão. Por isso, agora nada mais se fará do que uma recapitulação das principais teses defendidas.

1. O tributo é considerado como todo pagamento obrigatório ao Estado, efetuado em dinheiro, ou algo equivalente à moeda, que não seja resultante de alguma penalidade por infração, instituído e cobrado de acordo com a lei, não comportando discricionariedade do administrador público.

2. Três são as suas principais características: são devidos a um ente público (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios); têm fundamento jurídico no poder soberano do ente tributante; e sua finalidade é servir de meio para atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social.

3. São espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Imposto quando a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer. A taxa existirá quando o Estado tiver escolhido para base de cálculo um serviço estatal. Por fim, a contribuição de melhoria leva em conta a realização de obras públicas que, uma vez concretizadas, determinem a valorização de imóveis circunvizinhos.

4. No que se refere à obrigação tributária, esta pode ser principal ou acessória. Será principal quando o sujeito passivo é compelido a entregar ao Estado (sujeito ativo) uma determinada quantia em dinheiro e acessória quando for instituída pela legislação no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

5. Não raras as vezes, pessoas físicas ou jurídicas, praticam ilícitos tributários pensando praticar um planejamento tributário.

6. Assim, para se identificar se o indivíduo praticou uma evasão ou elisão fiscal, devemos observar o momento em que os atos praticados pelo contribuinte (para evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo) foram perpetrados. Se o contribuinte agiu posterior ou concomitantemente à ocorrência do fato gerador ele praticou a chamada evasão fiscal. No entanto, se o ato foi praticado antes da ocorrência do fato

gerador, ou seja, se o contribuinte agiu antes da obrigação tributária se tornar específica ocorreu a chamada elisão fiscal, permitida pelo ordenamento jurídico.

7. O Estado só se justifica quando atinge objetivamente determinados fins, entre eles o bem comum e o desenvolvimento nacional.

8. Os objetivos constitucionais determinam qual o âmbito de incidência dos tributos. Dessa forma, à medida que a atividade empresária do Estado (cuja exploração resultaria recursos suficientes para o seu funcionamento) deve ser a exceção e que a sociedade pretende que o Estado faça algo em seu benefício, este necessita de novas formas de se financiar. Daí exsurge a importância da tributação.

9. A tributação serve, pois, para coagir a sociedade a contribuir para o custeio do Estado que queremos. Em outras palavras, ao Estado cabe cumprir deveres perante a sociedade e o pagamento de tributos pelo cidadão contribui para financiar as ações do Estado, que, em última análise, retornarão em seu próprio benefício.

10. O risco sempre esteve e sempre estará presente na história da humanidade e os seus efeitos se mostram cada vez mais amplos e danosos. Se no passado os riscos advinham, sobretudo, de fenômenos naturais locais ou regionais, hoje têm origem na própria ação ou omissão humana e seus efeitos são globais.

11. Ante a essa incerteza proveniente desses novos riscos, as instituições de controle passam a ser questionadas. A partir daí, as ciências jurídicas, principalmente, passam a ser orientadas por uma nova tendência de expansionismo e de intervenção estatal para evitar que o maior número possível de condutas, hipoteticamente classificadas como de risco, não se realizem. Direciona-se, dessa forma, esta nova tendência especialmente ao Direito Penal, o mecanismo de intervenção mais vigoroso.

12. Neste contexto, alastram-se discursos radicais e intolerantes por uma desmesurada criminalização, sob o argumento da extrema relevância da tutela penal.

13. À luz, portanto, dessa nova ideia expansionista, o Direito Penal Moderno passa a contar com alguns pecados capitais, a saber: hipertrofia irracional; inoperatividade, seletividade e simbolismo de suas normas; excessiva antecipação da tutela penal (prevencionismo); descodificação; flexibilização das garantias penais, processuais e executivas; e carcerização.

14. Para uma melhor compreensão do nível de interferência do Direito Penal é imprescindível exame do bem jurídico.

15. Porém, traduzir em termos precisos e exatos o que vem a ser bem jurídico, e, portanto, delimitar o que pode ser considerado crime, é o grande desafio da dogmática penal. O bem jurídico não é um conceito fechado.

16. Neste sentido, antes de se iniciar uma longa e imprevisível linha de afirmação positiva do significado de bem jurídico, deve-se atentar para os princípios que norteiam o intérprete a constatar, ante a ocorrência de um caso concreto, a existência ou não de sua ofensa material a valores verdadeiramente tutelados pelo Direito Penal. Princípios como os da intervenção mínima, lesividade e fragmentariedade se tornam imprescindíveis.

17. No que tange aos bens jurídicos relativos aos crimes tributários, propriamente ditos, a conduta tipificada no art. 1º, da Lei 8.137/90, têm por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como a receita estatal para a obtenção de recursos necessários para realização de suas atividades.

18. Já as condutas tipificados no art. 2º da já mencionada Lei 8.137/90, visam tutelar o erário não no sentido simplesmente patrimonialista, mas sim como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional.

19. Quanto às condutas elencados nos arts. 3º da Lei 8.137/90, 316, § 1º e 318, do Código Penal, visam proteger o erário (patrimônio da Fazenda Pública).

20. A figura típica presente no art. 334 do Código Penal, tem como objetivo a proteção da Administração Pública e o interesse econômico-estatal.

21. No que tange aos crimes de falsidades, presentes nos incisos I e V, do art. 293, do Código Penal, o bem jurídico protegido é a fé pública, ou seja, a segurança e a confiança nas relações jurídicas.

22. Por fim, os crimes tutelados pelos arts. 168-A e 337-A, embora estejam inseridos, respectivamente, entre os crimes contra o patrimônio e os crimes contra a administração pública, têm como fim último a proteção da Seguridade Social.

23. Como alternativa para utilização do Direito Penal no combate aos ilícitos tributários, surge o Direito Tributário Sancionador que busca coibir os comportamentos socialmente danosos, por juízos técnico-legais, buscando a liberdade de valoração do fato, da norma, sob uma perspectiva preventiva.

24. É a culpabilidade, no entanto, que irá fundamentar a responsabilidade penal da pessoa física.

25. Elemento fundamental na concepção normativa da culpabilidade, a exigibilidade de comportamento imposto pela ordem jurídica é a motivação da vontade

do agente em agir, em consequência da normalidade das circunstâncias do fato. Porém, nem sempre o agente será submetido a situações consideradas normais.

26. São hipóteses que não se pode exigir uma conduta conforme o Direito: Inexigibilidade por coação irresistível; inexigibilidade por obediência hierárquica; o §2º, do art. 348 do Código Penal; inexigibilidade por estado de necessidade; e inexigibilidade por excesso exculpante.

27. O importante é lembrar que o Direito, como sistema de disciplina social, não pode quedar-se irredutível às circunstâncias de pressão exógenas que os indivíduos podem ser submetidos pela vida cotidiana. Tais circunstâncias, dependendo de sua intensidade, podem restringir o processo normal de motivação de vontade, razão pela qual se encontram fora das condições de exigências normais do Direito.

28. Como se sabe, os crimes contra a ordem tributária se subdividem em cinco grupos, quais sejam, crimes de apropriação indébita, crimes funcionais, crimes tributários aduaneiros, falsidades e sonegação.

29. Vale destacar que a inexigibilidade de conduta diversa, principalmente as suas hipóteses extralegais, não pode ser utilizada de maneira indiscriminada, sob pena de se dar margem à insegurança jurídica. Outra importante questão é o fato de que não incumbe ao Fisco comprovar qualquer elemento subjetivo pertinente à culpabilidade do agente, que deverá demonstrar e comprovar claramente a situação de inexigibilidade de conduta diversa vivida por ele.

30. Nos crimes de apropriação indébita que se caracterizam pela omissão de repasse de tributo devido por terceiro, descontado ou cobrado pelo agente, a inexigibilidade de conduta diversa não é admissível, eis que atinge terceiros que nada têm a ver com as dificuldades financeiras vividas pela empresa, além do mais, tal conduta poderá causar graves prejuízos aos terceiros que devidamente pagam suas obrigações e somente quanto vão usufruir de seus benefícios ou anos mais tarde são surpreendidos por uma cobrança de dívida já supostamente paga. Por fim, é de se destacar que os valores apropriados nunca pertenceram à empresa, mas mesmo assim o administrador, diretor ou o devido responsável pelo recolhimento, arditosamente, ou com má-fé, não faz o repasse. A inexigibilidade de conduta diversa, como tese defensiva, não pode ser utilizada como um meio de prejudicar terceiros.

31. Os crimes funcionais são os próprios dos agentes públicos que agem em nome de determinada repartição pública fiscal para identificar situações jurídicas geradoras de tributos, promovendo, então, o seu lançamento e impondo penalidades.

Aqui, a exclusão da culpabilidade do agente está ligada à obediência ou não de ordem hierárquica, e se esta ordem era manifestamente ilegal ou não. Assim, se o agente supõe lícita a ordem não manifestamente ilegal e a executa, estamos diante de uma hipótese de erro determinado por terceiro, decorrente da subordinação hierárquica a que está submetido. Da mesma forma, se o agente conhece a ilegalidade da ordem e mesmo assim a cumpre, por temer uma sanção disciplinar ou administrativa, terá sua culpabilidade excluída, sendo punível tão-somente o autor da ordem.

32. O crime tributário aduaneiro é representado pelo contrabando ou descaminho. A inexigibilidade de conduta diversa no crime de contrabando é inadmissível porque o próprio produto contrabandeado é proibido, independentemente da situação em que se encontra o indivíduo, não havendo outra conduta a ser praticada a não ser aquela exigida pelo Direito. Já no crime de descaminho ela poderá ocorrer, dependendo do caso específico.

33. As falsidades, formas específicas de crimes contra a fé pública, também não admitem a inexigibilidade de conduta diversa. A conduta praticada pelo indivíduo, aqui, não almeja apenas se livrar do pagamento do tributo, mas iludir a autoridade fiscal no sentido de que já teria sido pago o valor do tributo devido, o que demonstra claramente a má-fé do agente. Neste caso, a fé pública não estabelece outro comportamento senão a obediência estrita ao que está determinado pela norma, sendo, pois, inaplicável a tese defensiva da inexigibilidade de conduta diversa.

34. Já nos crimes de sonegação, estes são uma forma ilícita de evasão tributária e acontecem geralmente após a ocorrência do fato gerador. Três são as hipóteses de comportamento do agente que deixa de recolher o tributo: Em uma primeira hipótese o contribuinte, possuindo condições de pagar o tributo normalmente, sem qualquer prejuízo para suas atividades, não o faz pelo propósito puro e simples de não pagar o tributo; numa segunda hipótese o contribuinte, à míngua de recursos financeiros, deixa de pagar o tributo, ante a absoluta impossibilidade material de fazer o pagamento; por fim, em uma terceira hipótese, o contribuinte deixa de pagar o tributo para utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos, indispensáveis para que sua empresa continue em atividade. O crime tributário encontra-se claramente demonstrado na primeira hipótese. O indivíduo age com o dolo de não pagar o tributo sem qualquer causa de justificação em condições, tais como mencionadas por Frank, concomitantemente normais, ou seja, em condições e circunstâncias comuns, sem qualquer situação excepcional. Todavia, o mesmo raciocínio não se aplica à segunda e à

terceira hipóteses. Em tais casos, mister se faz destacar a origem da falta de recursos, ou seja, se ela se deu em razão de má administração da empresa por parte do agente, muito embora a atividade empresarial seja uma atividade de risco, não haverá crime, eis que tal situação só poderia ser punida na modalidade culposa, e a Lei nº 8.137/90, por ausência de expressa determinação legal, não a previu. No entanto, para os fins a que se propõe o presente trabalho, somente a terceira situação é que pode ser justificada pela inexigibilidade de conduta diversa. Isto porque a segunda hipótese configuraria o estado de necessidade, que excluiria a ilicitude da conduta e não a culpabilidade. Vale destacar, aqui, que a inexigibilidade de conduta diversa exige uma conduta positiva do indivíduo no sentido de não pagar o tributo, ou seja, o agente faz um juízo de valor e opta por adimplir com outras obrigações ao invés de pagar o tributo devido. Já no estado de necessidade, o indivíduo não paga o tributo por absoluta impossibilidade de fazê-lo e não mais por uma opção.

35. Assim, em que pese o argumento contrário à inexigibilidade de conduta diversa no sentido de que tal tese defensiva não se encontra expressamente elencada pelo Código Penal, outra resposta não há. O legislador é incapaz de prever todas as condutas do mundo fático e o operador do Direito não pode se restringir somente àquilo que está expresso em lei para, quem sabe, assim, alcançar o justo, objetivo fundamental do operador do Direito.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 8ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BADR, Fernanda Matos. **Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária**. In Revista dialética de direito tributário, fascículo 163, abril de 2009. São Paulo: Editora Dialética, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **O crime de omissão no recolhimento das contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Revan, 1999.
- BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo**. Barcelona: Paidós, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral, volume 1**. 11ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de perigo abstrato e princípio da precaução na sociedade de risco**. Prefácio Antônio Luís Chaves Camargo; apresentação Márcio Thomaz Bastos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

- BRAGA, Pedro. **A sociedade de risco e o Direito Penal**. Revista de informação legislativa. Brasília, a. 42 n. 168 out./dez. 2005.

- BRASIL. Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Controladoria-Geral da União; Secretaria de Orçamento Federal. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 3ª ed. revisada e atualizada. Brasília, 2008. p. : il. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

- BRODT, Luís Augusto Sanzo. **Da consciência da ilicitude no direito penal brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

- BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**. Tomos 1º e 2º. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

- CUNHA, Maria da Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Editora Universidade Católica Portuguesa, 1995.

- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

- DOTTE, René Ariel. **Curso de direito penal: parte geral**. 2ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1 e 2. 4. ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1986.

- FERNANDES, Paulo Silva. **Globalização, sociedade de risco e o futuro do direito penal**: panorâmica de alguns problemas comuns. Coimbra: Almedina, 2001.

- FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. Tradução: Ana Paula Zomer et al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

- FERRARI, Eduardo Reale. **Legislação penal antitruste: direito penal econômico e sua aceção constitucional**. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Marques da. Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais. Visão Luso-Brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

- FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

- FRANCO, Alberto Silva. **Crimes hediondos**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

- GODOY, Arnaldo Moraes. **A tributação na história do Brasil**. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, Brasília, Ed. Consulex, junho de 2001, pp. 134-145.

- GOMES, Luiz Flávio; YACOBUCCI, Guilherme Jorge. **As grandes transformações do direito penal tradicional**. Tradução da 2ª parte Lauren Paoletti Stefanini; revisão da tradução Alice Bianchini, Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

- GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

- _____. **Crimes previdenciários**: apropriação indébita, sonegação, falsidade documental, estelionato, a questão do prévio exaurimento da via administrativa. Séries As Ciências Criminais no século XXI. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

- _____ . **A dupla valoração (no âmbito do ilícito e da culpabilidade) que recai sobre o dolo e a culpa na teoria do fato punível.** Disponível em <www.direitocriminal.com.br>. Acesso em 01 de março de 2011.

- GRACIA MARTÍN, Luis. **Prolegômenos para a luta pela modernização e expansão do Direito Penal e para a crítica do discurso de resistência.** Trad. Érica Mendes de Carvalho. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005.

- GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord). **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005.

- HASSEMER, Winfried. **Perspectivas de uma moderna política criminal.** IBCCRIM. Ano 2, n. 8, out./dez. 1994, pp. 41-51.

- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição.** Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 1997.

- HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao código penal.** v. 1. t. 1. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1980.

- JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGNED, Thomas. **Tratado de derecho penal: parte general.** Tradução Miguel Olmedo Cardenete. 5 ed. rev. e ampl. Granada: Comares, 2001.

- KALACHE, Maurício. **Crimes tributários.** 1ª ed., 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2007.

- LOPES, Jair Leonardo. **Curso de direito penal: parte geral.** São Paulo: RT, 1993.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 23ª ed. revista, atualizada, ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no direito tributário**. Disponível em: <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut10.htm>>. Acesso em 07 de abril de 2010.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Inexigibilidade de outra conduta nos crimes contra a ordem tributária**, 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 22 de setembro de 2005.

- MACHADO, Luiz Alberto. **Dos crimes contra a ordem tributária**. 1984. Disponível em <www.ojsc3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/download/8909/6220>. Acesso em 03 de fevereiro de 2011.

- MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. Vol. 1. São Paulo: Millenium, 1997.

- MATEUS. In: **BÍBLIA SAGRADA: tradução dos originais hebraico, aramaico e Greco, mediante a versão francesa dos Monges Beneditinos da Maredsous (Bélgica) pelo Centro Bíblico Católico de São Paulo**. 2ª ed. São Paulo, AVE MARIA, 1960.

- MENESCAL, Ana Mônica Filgueras. **Breve histórico sobre a origem do tributo**. Disponível em <<http://www.sintafce.org.br/images/files/TRIBUTO.pdf>>. Acesso em 06 de julho de 2010.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. ed. rev., aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

- MUÑOZ CONDE, Francisco; ARÁN, Mercedes García. **Derecho penal: parte general**. 6 ed. rev. e atual. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2004.

- MUÑOZ CONDE, Francisco. **Teoria geral do delito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabbris Editora (SAFE), 1988.

- NAHUM, Marco Antônio R. **Inexigibilidade de conduta diversa: causa supralegal excludente de culpabilidade**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

- _____ . Curso de direito tributário. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

- NORONHA, Magalhães. **Direito penal**. Vol 1, 17ª ed. rev. atual. Editora Saraiva, 1979.

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

- PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

- PEREIRA, Claudio José Langroiva. **Proteção jurídico-penal e direitos universais – tipo, tipicidade e bem jurídico universal**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

- PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. São Paulo: RT, 1973.

- _____. **Introdução ao Estudo do Direito Penal Tributário**, in *Ciência Penal* 2. São Paulo, Bushatsky, 1974, pp. 37-59.

- _____. **Crime de sonegação fiscal**. Revista dos Tribunais. São Paulo, n. 167, p. 259-266, mar. 1987.

- PIRES, Ariosvaldo de Campos. **A coação irresistível no direito penal brasileiro**. Belo Horizonte: Lemi, 1973.

- PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

- PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

- QUEIROZ, Paulo. **Direito penal: parte geral**. 2ª ed. rev. aum. São Paulo: Saraiva, 2005.

- RANGEL, Paulo. **Investigação criminal direta pelo Ministério Público: visão crítica**. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

- RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes do direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

- RODRIGUES, Cristiano. **Teorias da culpabilidade**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

- ROMANOS. In. Bíblia Sagrada: tradução dos originais hebraico, aramaico e Greco, mediante a versão francesa dos Monges Beneditinos da Maredsous (Bélgica) pelo Centro Bíblico Católico de São Paulo. 2ª ed. São Paulo, AVE MARIA, 1960.

- ROXIN, Claus. **A proteção dos bens jurídicos como função do direito penal**. Trad. André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

- _____. **Derecho penal: parte general**. Tradução e notas: Diego-Manuel Luzón Pena *et al.* 2. ed. Madrid: Civitas, 2003, t. 1.

- SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

- SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Tipicidade e sociedade de risco**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

- SANTOS, Juarez Cirino dos. **A moderna teoria do fato punível**. 4. ed. rev. e atual. Curitiba: ICPC Lúmen Júris, 2005.

- SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

- SILVA, M. (Coord.) **A história dos tributos: uma conquista do homem**. Vitória: Abril, 1993.

- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. de Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. (Série as ciências criminais no século XXI; v. 11).

- STRATENWERTH, Günter. **Derecho penal parte general: el hecho punible**. Tradução: Manuel Cancio Meliá e Marcelo A. Sancinetti. 4ª ed. Buenos Aires: Hammurabi, 2005.

- TAVARES, Juarez. **Teorias do delito: variações e tendências**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.

- _____. **Os objetos simbólicos da proibição: o que se desvenda a partir da presunção de evidência**. Disponível em www.juareztavares.com/Textos/os_objetos_simbolicos_da_proibicao.pdf. Último acesso em 23/04/2011.

- _____. **As controvérsias em torno dos crimes omissivos**. Rio de Janeiro: Instituto Latino-Americano de Cooperação Penal, 1996, p. 176.

- TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

- TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

- VELO, Joe Tennyson. **O juízo de censura penal**: o princípio da inexigibilidade de conduta diversa e algumas tendências. Porto Alegre: Editora Sérgio Antônio Fabbris (SAFE), 1993.

- YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da inexigibilidade de conduta diversa**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

- WESSELS, Johannes. **Direito penal (aspectos fundamentais)**. Tradução do original alemão e notas por Juarez Tavares. Porto Alegre: Fabris, 1976.

- ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.