

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

Mariane Andréia Cardoso dos Santos

A IDEIA DE JUSTIÇA – OU O PRINCÍPIO DE RACIONALIDADE – NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Belo Horizonte

2019

Mariane Andréia Cardoso dos Santos

**A IDEIA DE JUSTIÇA – OU O PRINCÍPIO DE RACIONALIDADE – NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais como um dos requisitos da obtenção do Grau de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Titular Joaquim Carlos Salgado.

Linha de Pesquisa: “Estado, Razão e História”.

Projeto Coletivo: Justiça: teoria e realidade

Área De Estudo: Teoria da Justiça

Belo Horizonte

2019

S237a Santos, Mariane Andréia Cardoso dos
A ideia de justiça – ou o princípio de racionalidade - nos crimes
contra a ordem tributária / Mariane Andréia Cardoso dos Santos. –
2019.
Orientador: Joaquim Carlos Salgado
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais,
Faculdade de Direito.

1. Crimes tributários. 2 Crimes contra a ordem tributária. 3
Responsabilidade tributária. 4 Ideia de justiça. I. Título

CDU 349:336.22:343

Nome: Mariane Andréia Cardoso dos Santos

Título: A ideia de justiça – ou o princípio de racionalidade - nos crimes contra a ordem tributária

Dissertação à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais para obtenção do título de Mestre em Direito.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Joaquim Carlos Salgado (orientador)

Instituição: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Defendida em 26 de fevereiro de 2019

*Para ser grande, sê inteiro: nada
Teu exagera ou exclui.
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és
No mínimo que fazes.
Assim em cada lago a lua toda
Brilha, porque alta vive.
(Fernando Pessoa)*

*Não troco o meu "oxente" pelo "ok" de ninguém!
(Ariano Suassuna)*

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha família, que é e tem sido o meu porto seguro, sem o qual não teria sido possível concluir esse trabalho. Dedico especialmente aos meus pais, Edelvio, meu grande exemplo de caráter, inteligência e força de vontade, alguém com quem eu posso contar sempre, e Andréa, que me aconchega e alegra com seu amor incondicional e com seu sorriso constante: uma profissional exemplar e a melhor mãe do mundo. E aos meus irmãos, Andrei e Heloísa, que eu tanto admiro e amo.

Dedico esse trabalho também ao estimado Professor Joaquim Carlos Salgado, meu querido orientador, não apenas pelo carinho e pela atenção a mim dispensados em já quase dez anos de convivência, mas também por sua obra que se traduz em robusta teoria do direito e, sobretudo pelo seu exemplo que certamente foi o grande motor da coragem e inspiração para que eu pudesse tentar trilhar esse árduo caminho da vida acadêmica. Obrigada por mostrar que é possível aliar genialidade no cultivo das ideias com a generosidade para compartilhá-las!

Dedico, ainda, ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, a quem rendo homenagens e agradecimentos não só pela convivência que me proporcionou momentos valiosos de aprendizado e me permitiu cultivar a paixão pela advocacia, mas por seu legado no Direito Tributário e demais ramos do pensamento jurídico. Que o seu brilhantismo e autenticidade continuem inspirando a todos nós!

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar à minha família, a quem dediquei esse trabalho, pelo apoio e pelo carinho sem os quais eu não teria conseguido superar os desafios dessa caminhada. Agradeço especialmente ao meu pai, Edelvio, pelo suporte constante, pelo ombro sempre presente para me consolar e pela mão firme para me ajudar nos momentos em que eu mais precisei, inclusive com a cuidadosa revisão do presente trabalho, eu não teria conseguido sem o senhor!

Aos demais familiares, pela torcida e pela presença. Deus me deu a dádiva de ter uma família muito numerosa, então agradeço e cumprimento a todos, nomeando aqui especialmente os meus avós pelas belas trajetórias de vida e pelos exemplos de pessoas íntegras, Odete, Joel (*in memoriam*), Nilda e Geraldo, grande advogado que me inspirou a tentar trilhar os passos rumo à Casa de Afonso Pena; e meus tios, na pessoa do meu Tio Júnior, com quem sempre pude contar, e da Tia Cláudia, pelo afeto e ajuda tão preciosos. Ao Matheus, Varlei e Sandra pelo imenso carinho com que eu sempre pude contar.

Agradeço, às minhas queridas amigas, de longa data, Gabriela Zacareli, Raíssa Alves e Thais Costa, e aos meus queridos amigos André Frederico, Bernardo Guimarães, Bernardo Pessoa, Marcelo Sarsur e Yuri Alvarenga, pelo carinho, pelo ouvido atento quando eu precisei e pelas risadas que trouxeram a leveza necessária aos momentos difíceis. À Luísa Rodrigues e à Fernanda Silveira, também grandes amigas, um especial agradecimento pelos incentivos constantes e apoio efetivo no percurso acadêmico. A todos os demais amigos, que não seria possível nomear um a um: o meu muito obrigada!

Agradeço aos colegas do escritório Sacha Calmon – Misabel Derzi, Consultores e Advogados, de fundamental importância na minha trajetória, pela convivência com profissionais de tão alto nível. Assim, agravo à Professora Misabel Derzi pelos ensinamentos; ao Professor André Mendes Moreira pela honra de ter sido sua orientanda como monitora, pela oportunidade de ter podido conviver com o grande profissional que é e pelo suporte nos momentos em que mais precisei; à Dra. Alice Gontijo, grande advogada, com quem muito aprendi. Agraço, ainda, pelo grande carinho, amizade e exemplo de profissionalismo também à Eliana de Faria, à Déborah Pires e à Patrícia Pena, a quem também não poderia deixar de agradecer pelo primoroso apoio acadêmico.

Agradeço, também, à Dra. Valéria Rocha e ao Dr. José Márcio Diniz, cumprimentando a todos do escritório Coutinho, Lacerda, Rocha e Diniz – Advogados Associados; e ao Dr. Juselder da Mata pela amizade e pelo apoio.

Agradeço, ainda, a todos os professores da Faculdade de Direito da UFMG, sobretudo ao Professor Antônio Álvares, por ter se disponibilizado em me conferir a imensa honra de integrar a banca examinadora, ao Professor Alexandre Travessoni, por todo aprendizado e por ter sido uma das grandes inspirações a despertar a minha veia acadêmica, ao ministrar brilhantes aulas e, depois, me orientar como sua monitora; ao Professor Flávio Bernardes pelo incentivo e pelo grande exemplo de pessoa e de profissional que é para mim, ao Professor Frederico Horta, pelo belo exemplo de que humildade e generosidade podem (e devem) conviver com excelência acadêmica; ao Professor Paulo Roberto Cardoso pela amizade e paciência com que sempre pude contar; ao Professor Ricardo Salgado pelas valiosas lições acadêmicas e pela abertura constante ao debate. Em especial, agradeço ao Professor José Luiz Horta, pelo apoio em momentos difíceis, pela compreensão e por ter sido quem, em primeiro lugar, autorizou que eu participasse dos Seminários Hegelianos, como ouvinte, ainda na graduação e, assim, pudesse ter contato com um grupo de pessoas tão seletas e com discussões acadêmicas de tão alto nível.

Por fim, mas não por último, agradeço aos amigos e colegas da Faculdade de Direito da UFMG, tanto da graduação, na pessoa do amigo Rubens Starling, quanto da pós-graduação, na pessoa do amigo Levindo Ramos, cujo apoio no percurso acadêmico foi fundamental para que fosse possível concluí-lo: obrigada pela paciência e pela efetiva ajuda.

A todos os demais que contribuíram de algum modo no enfrentamento dos percalços da vida acadêmica – ou simplesmente da vida, não sendo possível nomear uma a uma todas as pessoas maravilhosas com quem eu tenho tido a honra e a alegria de conviver ao longo dos anos, eu deixo o mais profundo e sincero agradecimento.

RESUMO

O presente estudo tem como escopo a análise dos crimes contra a ordem tributária em uma perspectiva a partir do princípio de racionalidade do direito – ou da ideia de justiça. Para isso, em uma primeira parte buscam-se elucidar os elementos que perpassam a existência do dever jurídico, notadamente a coercibilidade, ou seja, a possibilidade de utilização do aparato estatal, de forma institucionalizada, como consequência à violação do dever previsto na norma, cujo destinatário seja o sujeito que deve sofrer a sanção. A coerção é inerente à ordem jurídica, ainda que apenas como possibilidade, mesmo não sendo fundamento de validade do dever jurídico, demonstrando-se essencial ao fenômeno jurídico por ser instrumento de realização do direito e, assim, condição de sua existência. Na dialética da negação do direito, o elemento que faz com que o direito se reconcilie consigo mesmo é a sanção; especificamente no crime, a pena. Partindo de tais considerações, são analisados os aspectos da norma tributária que norteiam a aplicação dos parâmetros previstos no CTN para da responsabilidade tributária. Esse é o plano de fundo da avaliação dos elementos que perpassam a caracterização do injusto penal pode ser analisado sob os prismas objetivo, relativo ao conjunto dos caracteres materiais previstos no tipo, e subjetivo, que diz respeito aos aspectos anímicos do delito relativos ao sujeito ativo do crime, que, no caso dos crimes contra a ordem tributária devem estar voltados especificamente à comprovação do dolo. Apenas observados os requisitos legais da responsabilização tributária, é que pode se cogitar a persecução criminal, que não pode ser mero instrumento arrecadatório de modo a forçar os sujeitos a realizarem o recolhimento de valores correspondentes a dívidas tributárias inexistentes.

Palavras-chaves: Crimes tributários. Crimes contra a ordem tributária. Responsabilidade tributária. Ideia de justiça. Coerção.

ABSTRACT

This study is about the analysis of crimes against the tax order from a perspective based on the principle of rationality of law - or the idea of justice. The first part seeks to elucidate the elements that perpass the existence of the legal duty, namely coercivity, that is, the possibility of using the state apparatus in an institutionalized way, as a consequence of violation of the duty set forth in the norm, whose addressee is the subject that should suffer the sanction. Coercion is inherent in the juridical order, although only as a possibility, even though it is not a basis for the validity of legal duty, proving to be essential to the juridical phenomenon because it is an instrument for the realization of the law and, therefore, condition of its existence. In the dialectic of the negation of law, the element that makes the law reconcile with itself is the sanction; specifically in crime, the penalty. Based on these considerations, the aspects of the tax standard that guide the application of the parameters set forth in the CTN for tax liability are analyzed. This is the background of the evaluation of the elements that pervade the characterization of the criminal unfair can be analyzed under the objective prisms, relative to the set of material characters predicted in the type, and subjective, which concerns the psychic aspects of the crime related to the active subject of crime, which, in the case of crimes against the tax order, must be specifically aimed at proving the fraud. Only in compliance with the legal requirements of tax liability can criminal prosecution be considered, which can not be merely a collection instrument in order to force the individuals to collect amounts corresponding to non-existent tax debts.

Keywords: Tax crimes. Tax evasion. Tax liability. Justice. Coercion.

LISTA DE SIGLAS

| | |
|--------------|--|
| ABDF | Associação Brasileira de Direito Financeiro |
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| AGr | Agravo |
| ARE | Agravo em Recurso Extraordinário |
| CR | Constituição da Republica |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| CP | Código Penal |
| CPP | Código de Processo Penal |
| DF | Distrito Federal |
| DL | Decreto-Lei |
| DJ | Diário de Justiça |
| DJe | Diário Judiciário eletrônico |
| EC | Emenda Constitucional |
| GO | Goiás |
| HC | Habeas Corpus |
| IBDF | Instituto Brasileiro de Direito Financeiro |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IR | Imposto de Renda |
| MG | Minas Gerais |
| MP | Ministério Público |
| PAES | Parcelamento Especial |
| PE | Pernambuco |
| PR | Paraná |
| Rcl | Reclamatória |
| PB | Paraíba |
| RE | Recurso Extraordinário |
| REsp | Recurso Especial |
| RHC | Recurso Ordinário em Habeas Corpus |
| RFB | Receita Federal do Brasil |
| REFIS | Programa de Recuperação Fiscal |
| RISTF | Regulamento Interno do Supremo Tribunal Federal |
| RO | Rondônia |
| SC | Santa Catarina |
| SP | São Paulo |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| SV | Sumula Vinculante |
| UFMG | Universidade Federal de Minas Gerais |
| USP | Universidade de São Paulo |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 13 |
| PARTE I - ELEMENTOS TEÓRICOS QUE DÃO SUPORTE À RACIONALIDADE IMANENTE DO DIREITO: A SANÇÃO COMO ELEMENTO DE EXISTÊNCIA DO DEVER JURÍDICO | 18 |
| 1 O DEVER JURÍDICO: COERÇÃO E JUSTIÇA..... | 21 |
| 2 A COERCIBILIDADE DO DEVER JURÍDICO..... | 27 |
| 2.1 Coação na teoria kantiana..... | 28 |
| 2.2 O Direito como ordem coercitiva na Teoria Pura de Hans Kelsen | 34 |
| 2.3 Bilateralidade atributiva e coercibilidade do Direito em Miguel Reale | 41 |
| 2.4 A <i>actio</i> como instrumento de realização do Direito em Joaquim Carlos Salgado | 46 |
| 2.5 A coercibilidade como elemento caracterizador do Direito | 49 |
| 3 A DIALÉTICA DO ESPÍRITO OBJETIVO: A JUSTIÇA COMO IGUALDADE | 52 |
| 3.1 A Dialética do Espírito Objetivo | 53 |
| 3.2 O Direito Posto | 54 |
| 3.3 O Direito Racional..... | 55 |
| 3.4 O sujeito de direitos | 56 |
| 3.5 A Lei..... | 57 |
| 3.5.1 A estrutura racional da Lei | 58 |
| 3.5.2 A Jurisdição Pública..... | 60 |
| 3.5.3 A Sanção da Lei | 61 |
| 3.5.4 A Validade da Lei | 62 |
| PARTE II - OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA..... | 66 |
| 4 O TRIBUTO COMO OBJETO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA | 70 |
| 4.1 O conceito de tributo | 71 |
| 4.2 A estrutura formal da norma tributária: hipótese de incidência e consequência jurídica..... | 78 |
| 4.2.1 Aspectos da hipótese de incidência tributária | 83 |
| 4.2.2 Aspectos do consequente da norma tributária..... | 86 |
| 5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL..... | 91 |
| 5.1 A responsabilidade tributária das pessoas jurídicas e a responsabilidade dolosa das pessoas físicas | 93 |

| | |
|--|------------|
| 5.2 As obrigações acessórias e a capacidade colaborativa | 100 |
| 5.3 O lançamento tributário como pressuposto da responsabilidade tributária..... | 102 |
| 6 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA..... | 105 |
| 6.1 Histórico da legislação penal em matéria tributária | 105 |
| 6.2 O lançamento como pressuposto de tipicidade nos crimes contra a ordem tributária: o entendimento do Supremo Tribunal Federal | 120 |
| 6.3 Imputação subjetiva nos crimes contra a ordem tributária | 132 |
| 6.3.1 A distinção entre dolo e culpa | 135 |
| 6.3.2 Principais teorias do dolo sob as perspectivas da vontade e do conhecimento | 141 |
| 6.4 Imputação objetiva: crimes contra a ordem tributária em espécie | 160 |
| 6.4.1 Supressão ou redução de tributo..... | 162 |
| 6.4.2 Crimes de mesma natureza..... | 180 |
| 6.4.3 Apropriação indébita tributária | 189 |
| 6.5 Causa de exclusão de tipicidade: a insignificância aplicada aos crimes contra a ordem tributária | 202 |
| 7 CONCLUSÃO..... | 211 |
| REFERÊNCIAS | 215 |

INTRODUÇÃO

É um desafio procurar apreender a justiça, como norte da praxe jurídica, no limiar existente entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Na seara tributária, quando se trata de qualquer questão relacionada à justiça, normalmente se está analisando aspectos atinentes principalmente à cobrança de tributos e a alocação dos recursos provenientes da tributação. No entanto, há também a faceta da justiça que se refere à interferência do aparato estatal na esfera jurídica dos contribuintes – cidadãos e pessoas jurídicas –, retirando parte de seu patrimônio. Isso se dá de forma espontânea, pela observância dos deveres tributários, ou leva à aplicação de sanções, desde as administrativas ou judiciais do Direito Tributário, até as pertinentes ao Direito Penal Tributário.

No entanto, mesmo em âmbito criminal, a persecução da justiça não se confunde com a busca pela superação da impunidade como um fim em si mesmo. A punição é necessária, não apenas como instrumento de restauração da ordem jurídica, como também como símbolo para o transgressor e para a sociedade¹. Assim, a utilização dos mecanismos estatais para punir os transgressores da ordem jurídica só será adequada – e por que não, justa – se forem observados os ditames legais, dentre os quais, em um Estado Democrático de Direito, se destacam o devido processo legal, a ampla defesa e os demais direitos fundamentais, resultado da processualidade histórica da razão, como ensina Joaquim Carlos Salgado.

Por isso, o presente trabalho, que tem como objeto o princípio de racionalidade nos crimes contra a ordem tributária (previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), se desdobra em dois momentos de investigação. Na primeira parte, serão apresentadas breves considerações acerca da coercibilidade do dever jurídico e da ideia de justiça especificamente relacionada ao direito positivo, resultado da dialética do espírito objetivo – como ensina Joaquim Carlos Salgado, com base em Hegel –, como esteio de segurança jurídica.

Já na segunda parte, serão analisados requisitos para a responsabilização criminal, partindo, contudo, dos conceitos próprios da seara tributária atinentes tanto ao conceito de tributo e aspectos de incidência e consequência da

¹ Ao tratar do uso de algemas, Edelvio dos Santos aborda o papel desse símbolo da efetividade do direito penal tanto para o indivíduo quanto para a sociedade (SANTOS, Edelvio dos. Uso de algemas: o direito brasileiro e o uso de algemas. **Revista da Faculdade de Direito de Varginha – FADIVA**, 2017).

norma, quanto de responsabilização pessoal – do próprio contribuinte ou de sócios e administradores – pelo inadimplemento de obrigações tributárias.

Assim, a partir de um histórico da legislação brasileira que rege os crimes contra a ordem tributária e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pretende-se elucidar os principais requisitos necessários à imputação objetiva, que abarca os requisitos materiais para a configuração de um crime, e, sobretudo, à imputação subjetiva, que se refere aos aspectos anímicos do agente.

Os delitos objeto do presente estudo são tipificados apenas na modalidade dolosa. Contudo, tem-se permitido, à revelia do que determina a Constituição da República de 1988 e a legislação pátria, a presunção do dolo a partir de um lançamento tributário definitivo que, muitas vezes, sequer aponta quaisquer elementos subjetivos dos agentes envolvidos. Desse modo, a praxe na esfera criminal em matéria tributária tem sido condescendente com violações graves à legalidade e à segurança jurídica, consistentes em imputações formais por dolo que se dão em uma lógica culposa ou, pior ainda, de responsabilidade objetiva, dispensando o devido ônus probatório que deveria ser adimplido pelo Estado.

Nessa esteira, o lançamento tributário, que se se apresentaria hodiernamente apenas de prova da materialidade, muitas vezes provisória, já que, uma vez que encerrada a fase administrativa, é ainda possível uma cognição judicial completa a respeito de todos os aspectos que perpassam o crédito tributário, tem sido considerado como prova quase que definitiva de autoria e materialidade. Tal prática é um tanto temerária uma vez que acaba abrindo espaço para a limitação inclusive da possibilidade de defesa daquele contra o qual se volta eventual processo criminal, em flagrante violação à ampla defesa e ao contraditório².

Assim, não resta outra alternativa que não a observância estrita dos requisitos legais para que a incriminação na seara do Direito Penal Tributário, caso contrário, estar-se-á diante de um instrumento meramente arrecadatário e absolutamente ilegítimo, cujas consequências precípuas serão a insegurança jurídica e o amedrontamento generalizado e, com eles, o inevitável desestímulo ao empreendedorismo e aos investimentos no país.

² LOPES, Luciano Santos; BARBOSA, Leonardo de Carvalho. O contraditório judicial na formação da prova da materialidade do crime tributário. In: LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales. (org). **Direito Penal Econômico - Tendências e perspectivas**. Belo Horizonte: Edidora D'Plácido. 2017, p. 340.

As presentes indagações, no entanto, transcendem as questões relativas propriamente à legalidade, fazendo-se mister observar também que a responsabilização (irresponsável) de contribuintes ou de sócios e administradores – sobretudo em âmbito criminal – fora das estritas hipóteses legais, macula frontalmente a própria figura da pessoa jurídica e, por consequência, incrementa substancialmente o risco atrelado aos negócios no país. E é por isso que é preciso exigir tanto dos entes fazendários, quanto do Ministério Público, que sejam observados estritamente os requisitos formais e materiais de responsabilização criminal em matéria tributária, devendo ser fortemente rechaçada a inclusão de qualquer sujeito no polo passivo da obrigação tributária (ou da ação criminal correspondente) sem que haja devida e profunda fundamentação que demonstre claramente quais foram as condutas praticadas individualmente.

Ademais, em uma perspectiva de política criminal, é altamente perniciosa a lógica que pune aqueles que se pautam em conformidade com a legislação dentro das suas possibilidades – que é precisamente o caso de quem é contribuinte ou responsável por empresa que declara todas as suas operações e o imposto por ela devido, gerando um risco absolutamente injustificável de que se opte por deixar de fornecer as informações ao Fisco, já que nem mesmo o adimplemento idôneo das obrigações acessórias lhes permitiria escapar da persecução criminal.

O saudoso Professor Geraldo Ataliba já na década de 1970 alertava³:

Destarte, a tônica das modernas legislações tributárias repousa concomitantemente nas medidas coercitivas e nas suasórias. Assim, como que se dá a vida e atualidade ao dito sentencioso reelaborado pelos pandectistas e anteriormente divulgado, com singular espírito de síntese, pelos medievais: “Tanto mais prudente é o rei que combina, no seu reinar, a coerção com a persuasão”, máxima de excepcional alcance político, que não foi esquecida por Maquiavel, nos seus conselhos ao príncipe.

O Direito Penal não é e não pode ser mero instrumento coercitivo para forçar os contribuintes a recolher tributos lançados, sobretudo em um cenário jurídico, no qual há um índice altíssimo de contencioso tributário no qual, muitas vezes, os jurisdicionados logram êxito por meio de cancelamentos totais ou parciais de dívidas tributárias lançadas de modo indevido ou à revelia da lei e do entendimento dos Tribunais Superiores. Ao contrário, o Direito Tributário possui expedientes próprios de cobrança, que devem ser incrementados em eficiência, para que fique a cargo do Direito

³ ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 464, p. 55-67, jun. 1974, p. 56.

Penal apenas o seu objeto consistente em punir apenas as condutas mais graves praticadas contra a Ordem Tributária.

PARTE I
ELEMENTOS TEÓRICOS QUE DÃO SUPORTE À
RACIONALIDADE IMANENTE DO DIREITO: A SANÇÃO COMO
ELEMENTO DE EXISTÊNCIA DO DEVER JURÍDICO

PARTE I - ELEMENTOS TEÓRICOS QUE DÃO SUPORTE À RACIONALIDADE IMANENTE DO DIREITO: A SANÇÃO COMO ELEMENTO DE EXISTÊNCIA DO DEVER JURÍDICO

Para Hans Kelsen⁴, o problema da Justiça, enquanto problema valorativo, situa-se fora da teoria do Direito, que se limita à análise do direito positivo, como sendo realidade jurídica. Segundo ele, a procura de um conceito geral de justiça é algo de que a Ciência ao Direito não deve se ocupar. Após rigorosa análise das mais variadas teorias e normas de justiça, Kelsen conclui que não passam de teorias vazias porque necessitam pressupor uma ordem positiva que lhes dê conteúdo⁵. No entanto, a partir das lições de Joaquim Carlos Salgado, com esteio em Kant e Hegel, é possível compreender que Kelsen, muito embora apreenda adequadamente a estrutura formal do Direito, deixa de examinar racionalidade imanente do fenômeno jurídico, que é o que permite tratar propriamente da questão da justiça.

A presente pesquisa tem como pretensão a análise da racionalidade imanente do Direito Penal e do Direito Tributário na tutela dos Crimes Contra a Ordem Tributária, a partir de uma ideia de justiça dentro de uma teoria do Estado de Direito, pressupondo uma ordem normativa positiva que abarque, necessariamente, os direitos fundamentais e que se sustente, em primeiro lugar, na observância do direito posto como garantia de segurança jurídica de todos os cidadãos, aqui, especificamente, dos contribuintes sujeitos aos ditames do Sistema Tributário.

Assim, para que se possa tratar do problema da justiça, ainda que de forma introdutória e especificamente relacionada ao direito positivo, entendemos ser necessário recorrer às valiosas lições de Joaquim Carlos Salgado⁶, segundo o qual a ideia de justiça é entendida como “a processualidade histórica do real, no caso, do direito positivo, no sentido de revelar a sua racionalidade ou inteligibilidade no desdobramento da liberdade na forma dos direitos fundamentais no Estado de Direito contemporâneo”. Contudo, é preciso destacar que o processo histórico que revela o

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. XXVIII.

⁵ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 319.

⁶ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 6.

Direito como *maximum ético* tem como ponto de chegada a “a efetividade dos direitos fundamentais declarados e reconhecidos nas ordens jurídicas contemporâneas”⁷.

No entanto, não basta simplesmente prever que todos os indivíduos são sujeitos de direitos fundamentais universalmente considerados por decorrerem de um desdobramento racional da liberdade inerente a qualquer ser humano. Ao contrário, é preciso que haja mecanismos que permitam que tais direitos fundamentais possam ser efetivados enquanto princípios⁸, ou seja, normas gerais que regulam o ordenamento jurídico.

É possível verificar que os direitos fundamentais contêm prescrições que devem ser observadas pelos indivíduos, mas, sobretudo, apresentam mandamentos que se dirigem diretamente ao Estado como comandos que devem nortear suas atividades, cujo alcance dependerá, necessariamente, dos recursos econômicos, humanos e naturais de que dispuser.

A tributação é o principal instrumento de que o Estado dispõe para obter os recursos econômicos necessários ao custeio de suas atividades, sem os quais não seria possível uma atuação estatal adequada, por meio da qual uma série de direitos e garantias podem e devem ser efetivados. Desse modo, a busca por um Estado de Direito pleno, que não simplesmente preveja a existência de direitos fundamentais, mas, de fato, realize o que determina o seu comando normativo, passa, necessariamente, por um aparato capaz de realizar prestações estatais em volume e qualidade minimamente suficientes.

Portanto, a tributação deve permitir o custeio da manutenção da máquina pública e dos investimentos estatais e, certamente, ser suportada por todos aqueles destinatários das prestações públicas. Entretanto, em um estado democrático de direito, a arrecadação de recursos não pode ser o único escopo do sistema tributário, como ensinam Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser ética aplicada. A moral da tributação correspondente à ética fiscal é o pressuposto para a moral física dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ditar as leis fiscais

⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 270.

⁸ A grande relevância de tal apontamento é a ponderação de que a efetividade dos direitos fundamentais será considerada sob o ponto de vista normativo, sendo irrelevante, em um primeiro momento, a definição de sua espécie normativa.

de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira⁹.

O sistema tributário deve ser justo. Tal afirmação, contudo, não basta, já que não há qualquer dúvida quanto à pertinência de tal premissa já que, via de regra, ao longo da história, todo e qualquer ordenamento jurídico se afirmou justo.

Como destacam Liam Murphy e Thomas Nagel “todos concordam com a ideia de que o sistema tributário deve tratar os contribuintes de maneira equitativa, mas discordam quanto ao que seja esse tratamento equitativo”¹⁰. No entanto, em que pese a necessidade latente da observância de tais parâmetros, antes de se buscarem mecanismos que permitam que a tributação e a alocação dos recursos seja mais justa do ponto de vista material, é preciso que a tributação seja justa como resultado da aplicação efetiva e correta do direito posto, que estabelece os requisitos formais para interferência do Estado na esfera jurídica dos contribuintes, sobretudo em âmbito criminal.

⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

¹⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. 1. ed. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 18.

1 O DEVER JURÍDICO: COERÇÃO E JUSTIÇA

Em sua mais conhecida obra, a Teoria Pura do Direito, Hans Kelsen procura desenvolver uma teoria do direito positivo em geral, ou seja, uma teoria capaz de descrever o que, dentre as mais variadas ordens jurídicas, há de comum e as caracterizam como tais. O Mestre de Viena procurou desenvolver uma teoria geral do Direito, sem fazer qualquer digressão a respeito do conteúdo das normas de qualquer ordem jurídica em particular.

Justamente em razão de a teoria de Kelsen ter sido desenvolvida com tal intuito é que principalmente dela partirá o presente trabalho para abordar os aspectos que permeiam a caracterização da norma jurídica enquanto tal. Isso porque é notável que os diversos ordenamentos jurídicos postos ao longo da história e por todo mundo tiveram os mais diversos conteúdos. Sendo assim, entendemos que a caracterização do Direito passa, tal como intentado e realizado por Kelsen, por uma conceituação geral de elementos que não se refiram propriamente ao conteúdo da ordem normativa, mas sim à sua estrutura, sob um ponto de vista técnico.

Não se pretende, de forma alguma, negar a importância dos demais aspectos que permeiam o ordenamento jurídico, tais como sociológico, axiológico, político, dentre outros que não o normativo. Contudo, acreditamos que a análise da impositividade do dever jurídico pressupõe uma adequada e objetiva conceituação do que sejam uma norma jurídica e um ordenamento jurídico, tal como desenvolvida sobretudo por Hans Kelsen, mas também pelos demais positivistas.

Em uma primeira perspectiva, traçada a partir de Bobbio¹¹, as normas, no sentido mais geral possível, podem ser entendidas simplesmente como proposições¹²: enunciados formados por termos estruturados de forma lógica que ligam, a um determinado pressuposto, uma consequência. Sendo simplesmente um conjunto de palavras que possuem um significado quando agrupadas, pode-se afirmar que existem

¹¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 52.

¹² Aqui deve se fazer a ressalva de que não se trata das proposições caracterizadas por Hans Kelsen como "juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma norma jurídica - nacional ou internacional - dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas consequências pelo mesmo ordenamento determinadas" (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 80)

normas regulando as mais diversas situações, uma vez que "a categoria das prescrições é muito ampla: compreende tanto as normas morais quanto as regras de gramática, tanto as normas jurídicas quanto as prescrições de um médico"¹³.

O primeiro passo para distinguir as normas jurídicas das demais normas é, tal como Kelsen, distinguir a ciência normativa da ciência causal. As ciências naturais visam o conhecimento informado pela causalidade de processos reais¹⁴, uma vez que seu objeto de estudo é formado por um sistema de elementos que estão ligados uns aos outros como causa e efeito. Assim, as ciências por ele chamadas causais têm como objeto o estudo e descrição de circunstâncias e elementos fáticos, ou seja, perceptíveis no mundo sensível.

A ciência social tem como objeto a sociedade, que nada mais é do que uma ordem normativa da conduta humana. Obviamente a conduta humana é, em certos aspectos, integrante da natureza e, desse modo, elemento de relações de causa e efeito, razão pela qual, quando se trata de simples descrição fática da conduta humana não se pode afirmar que a ciência social seja essencialmente distinta das ciências naturais, justamente por ter como objeto relações informadas pelo princípio da causalidade.

Contudo, quando a ciência social tem por objeto a conduta dos homens entre si enquanto determinada e regulada por normas, ou seja, que tem por objeto normas que determinam tal conduta, é que se poderá considerar a sociedade como um objeto de estudo distinto da natureza e informado por outro princípio que não o da causalidade: a imputação. Isso porque as normas jurídicas são enunciados a partir dos quais é possível inferir que, sob determinados pressupostos, deve ser aplicada determinada consequência, ou seja, a ligação produzida por uma norma jurídica entre o seu pressuposto fático e a sua consequência é designada pela expressão "deve ser".¹⁵

De seu turno, as normas sociais podem ser classificadas, no que se refere à relação entre sujeito ativo e passivo da prescrição, em imperativos autônomos e heterônomos¹⁶. Os autônomos são aqueles imperativos estabelecidos pelo mesmo

¹³ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 69.

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 84.

¹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 87.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 69.

sujeito que deve observá-los, assim, pode-se afirmar que se trata de imperativos postos e executados pela mesma pessoa. Já os heterônomos são aqueles postos por um sujeito e dirigidos à conduta de outro, de modo que quem põe a norma e quem a executa são pessoas diferentes.

Tal distinção baseada em Kant é um parâmetro importante para a construção de critérios que possibilitem distinguir a norma jurídica das demais normas que regulam a conduta humana, como anota Bobbio:

A distinção entre imperativos autônomos e heterônomos é importante para o estudo do direito pois constitui um dos muitos critérios com que se pretendeu distinguir a moral do direito. Na esteira de Kant, afirmou-se que a moral se resolve sempre em imperativos autônomos e o direito em imperativos heterônomos, uma vez que o legislador moral é interno e o legislador jurídico é externo. Em outras palavras, essa distinção pretende sugerir que, quando nos comportamos moralmente, obedecemos apenas a nós mesmos; em contrapartida, quando agimos juridicamente, obedecemos a leis que nos são impostas.¹⁷

De fato, assim como reconhecido por Bobbio, tal distinção não configura propriamente um critério exato, mas é sim um passo relevante no desenvolvimento de critérios que permitam distinguir o Direito das demais ordens normativas¹⁸.

Segundo Miguel Reale¹⁹, há uma acepção de rigorosa autonomia kantiana, e que é uma das grandes contribuições do filósofo alemão para teoria moral e jurídica:

Na doutrina de Kant, autonomia indica a exigência suprema que existe no plano moral de uma adequação ou de uma conformidade absoluta entre a regra e a vontade pura do sujeito obrigado. Quando um indivíduo age de tal sorte que a vontade pura do sujeito universal, temos um ato moral. A moralidade realiza-se, pois, como autonomia, que é o dever e a possibilidade que a vontade tem de pôr a si mesma a sua lei. Ditar a própria lei, não no sentido de que a lei deva ser materialmente elaborada pelo próprio agente, mas no sentido de que ele a reconheceu, a tornou *sua*, em virtude de identificação absoluta entre a vontade pura e o enunciado da regra moral.

Assim, é possível concluir que, em Kant, enquanto a moral deve ser autônoma, o Direito se contenta com a conformidade exterior à regra, sem envolver necessariamente a adesão da consciência. Daí se afirma que o Direito é heterônimo, ou seja, tem legalidade extrínseca²⁰.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 70.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 71-72.

¹⁹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 627.

²⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 627.

Outra distinção que remonta a Kant²¹, utilizada para distinguir Direito e moral, se refere à forma como o comando normativo é expresso, ou seja, se é expresso como juízo categórico ou hipotético²². Os imperativos categóricos são aqueles que prescrevem que uma ação é devida²³ em si mesma, devendo ser realizada sem condições, isto é, apenas com a finalidade da sua realização enquanto ação obrigatória. Por sua vez, os imperativos hipotéticos estabelecem que uma ação é devida para se alcançar determinado fim ou diante da verificação de determinado pressuposto.

No entanto, tal distinção também não é suficiente, tal como aponta Hans Kelsen, já que "uma conduta positiva não pode ser prescrita incondicionalmente (sem a fixação de pressupostos), pois uma tal ação apenas é possível sob determinadas condições ou pressupostos". Ademais, "apenas as normas individuais podem ser categóricas²⁴, no sentido de que prescrevem, autorizam ou positivamente permitem uma dada conduta de determinado indivíduo sem a vincular a determinado pressuposto"²⁵.

De qualquer modo, é possível avançar na distinção do Direito em relação às demais ordens normativas, concluindo, de forma preliminar, que as normas jurídicas gerais são comandos de conduta hipotéticos, uma vez que ligam, à verificação de determinado pressuposto, um dever como consequência, denominado por Kelsen como sanção, a partir da qual, determinada conduta poderá considerada como imposta (proibida ou obrigatória) pela ordem jurídica:

Quando uma ordem social, tal como a ordem jurídica, prescreve uma conduta pelo fato de estatuir como devida (devendo ser) uma sanção para a hipótese da conduta oposta, podemos descrever esta situação dizendo que, no caso de se verificar determinada conduta, se deve seguir determinada sanção. Com isto já se afirma que a conduta condicionante da sanção é proibida e a conduta oposta é prescrita. O ser-devida da sanção inclui em si o ser-proibida

²¹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 629.

²² BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 72.

²³ Bobbio utiliza a expressão "boa em si mesma" com a qual não concordamos totalmente já que os imperativos de conduta podem veicular sob a forma de juízos categóricos mandamentos de conduta de qualquer conteúdo, mesmo que assumidamente mau. Assim, entendemos que o grande traço distintivo em relação aos imperativos hipotéticos seja a ausência de pressuposto que condicione o dever por eles determinada.

²⁴ A norma jurídica é sempre hipotética, como esclarece Kant, apenas as normas morais são categóricas. Kelsen, no entanto, emprega a expressão no sentido de que as normas jurídicas individuais contêm comandos específicos voltados ao destinatário, diferentemente das normas abstratas, que apenas estabelecem uma consequência hipotética à verificação de um pressuposto fático ou de conduta.

²⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 112.

da conduta que é o seu pressuposto específico e ser-prescrita da conduta oposta²⁶.

Kelsen chama a atenção para o fato de que a conduta prescrita não é devida. Devida é a sanção, já que "o ser prescrita [de] uma conduta significa que o contrário desta conduta é pressuposto do ser-devida da sanção"²⁷. Cabe, aqui, destacar que, não obstante majoritariamente tratada como pena prevista pela ordem jurídica como resposta à ocorrência de uma conduta tida como indesejada, por sanção deve-se entender simplesmente consequência normativa, que pode ser inclusive positiva, como é o caso da sanção premial²⁸, ou aplicada quando da verificação da ocorrência de um fato, mesmo que desvinculado de qualquer conduta humana.

Entretanto, tal como reconhecem os autores que tratam do tema, como Kelsen²⁹ e Bobbio³⁰, as características até aqui abordadas, embora sejam importantes como informadoras dos critérios que permitem distinguir as normas jurídicas das demais normas que regulam a conduta humana, não são suficientes.

Por meio de seu método de análise científica do Direito, Hans Kelsen observa que a ordem jurídica, diferentemente das demais, é a que pode ser caracterizada como ordem coativa, ou seja, que liga atos de força monopolizados pelo Estado como sanção de condutas tidas como socialmente reprováveis. A posição do Mestre de Viena que nos parece acertada e será estudada com mais vagar em capítulo posterior específico, a nosso ver, pode ser complementada pelas conclusões e questionamentos apresentados por pensadores que nos parecem trazer elementos que agregam substância à teoria kelseniana.

Certamente a questão referente à vinculação entre força e Direito tem como ponto de partida a definição do Direito como um sistema de regulação da conduta humana com características próprias que o permitem ser definido como tal. Todavia, sem desconsiderar a importância da conceituação científica do Direito, a relação entre

²⁶ O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época. Referência: KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 22.

²⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 27.

²⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 87.

²⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 115.

³⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. 2. ed. Tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 35.

Direito e coerção tem, no nosso entendimento, maior relevância no que se refere ao estudo da obrigatoriedade e da efetividade das normas jurídicas. Esse é, propriamente, o tema central dessa parte do presente estudo: em que medida a coerção (força) determina a obrigatoriedade e a efetividade do Direito?

2 A COERCIBILIDADE DO DEVER JURÍDICO

A questão da efetividade do dever jurídico há muito interessa os teóricos da Ciência e da Filosofia do Direito. Dentre eles julgamos merecer especial atenção o estudo desenvolvido pelo professor da Vetusta Casa de Afonso Pena, Edgard de Godoy da Mata-Machado, intitulado "Direito e Coerção" no qual são abordadas diversas nuances e perspectivas sobre o tema. O autor expõe os mais diversos posicionamentos acerca das nomenclaturas e termos utilizados pela doutrina para abordar a relação entre Direito e força, permitindo que se conclua pela ausência de unanimidade a respeito da adequação de seu emprego em cada uma das acepções possíveis:

Observe-se, desde logo, a sinonímia perturbadora: *coaçoão e coerçoão*. É indubitável que já está aí um dos motivos de incerteza na compreensão da matéria. *Coaçoão* suscita de maneira mais imediata a idéia de obrigar contra a vontade, a noção de violência. Coagir é constranger, forçar. No direito positivo, a coaçoão figura como defeito dos atos jurídicos, ao lado do erro e da ignorância, do dolo, da simulação e da fraude contra credores [...]; é crime previsto no Código Penal [...]. Sem dúvida um defeito de ato jurídico, tanto quanto ou roubo ou extorsão, cujos conceitos integram o constrangimento mediante violência ou grave ameaça, é fenômeno de direito. Quem ousaria dizer, entretanto, que o Direito, em si, constitui uma êmpresa de fôrça, violência, constrangimento e ameaça? O têrmo *coerçoão* parece menos agressivo. Dir-se-á, neste caso, que o essencial ao direito é ser regra coercitiva, não coativa? Mas acontece que também coerçoão se define como ato de coagir, constranger, forçar, violentar, impedir a livre manifestação de vontade. Apelar-se-á, então, para termos próximos, cognatos: coercibilidade, coercitividade, coatividade, coagibilidade e que tais?³¹

Ora, a partir dessa breve introdução do problema referente à escolha e definição terminológicas, é possível verificar a dificuldade na determinação exata do significado e aplicação de cada um dos diversos termos. Assim, como não se pretende aqui apontar quais deles são os mais apropriados, limitar-nos-emos a simplesmente justificar a escolha realizada para nortear o presente estudo.

O termo coercibilidade foi escolhido a partir das considerações de Mata-Machado³² e Miguel Reale³³ que permitem defini-la como possibilidade de aplicação efetiva de um ato de força como sanção prevista em uma norma jurídica. Essa é propriamente a característica que nos parece estar indissociavelmente conectada à

³¹ O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época. Cf. MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 16.

³² MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 37.

³³ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 639.

norma jurídica e não propriamente à coercitividade, entendida como a presença atual da coerção, ou seja, o efetivo exercício da força como instrumento realizador do Direito.

É importante observar, no entanto, que a coerção é em si mesma a consequência prevista na norma à verificação do pressuposto nela previsto. Desse modo, quando se efetiva o uso da força aparelhada do Estado para fazer cumprir o direito tem-se a coação.

A impositividade, por sua vez, se refere à efetividade da função específica de uma norma³⁴: a imposição de uma de uma conduta. A imposição, em Hans Kelsen, definição à qual aderimos, compreende a tanto a prescrição de uma conduta como obrigatória como a determinação de que certa conduta é proibida:

Um ordenamento jurídico positivo impõe uma certa conduta ao ligar à conduta contrária um ato de coação como sanção, mais precisamente formulado: ao pôr como devido um ato de coação para o caso desta conduta, e precisamente no sentido de que o ordenamento jurídico positivo autoriza a fixação do ato de coação³⁵.

Nota-se que o próprio Kelsen deixa claro um dos pontos centrais do presente estudo: a impositividade do dever jurídico está relacionada à previsão de um ato de força como sanção à sua violação e não propriamente o efetivo exercício da força como decorrência de uma previsão normativa.

O problema central se refere, portanto, basicamente à busca da resposta de duas perguntas: é possível a existência de um dever jurídico desvinculado de coerção? Como as normas jurídicas obrigam?

2.1 Coação na teoria kantiana

Em sua *Crítica da Razão Pura*, Kant estabeleceu os pressupostos do conhecimento científico, dedicando-se à justificação da ciência existente à época, desenvolvendo sua teoria a partir da colocação da seguinte questão: "Como é possível a Ciência?"³⁶.

³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 120.

³⁵ O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 122.

³⁶ GOMES, Alexandre Travassoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 93.

É preciso, assim, antes de adentrar propriamente nas considerações específicas de Kant a respeito da problemática que o presente estudo pretende enfrentar, abordar, mesmo que de forma singela, os contornos iniciais do pensamento kantiano. Ademais, segundo Mata-Machado, já no prefácio à primeira edição da *Crítica da Razão Pura*, Kant põe o problema da conduta humana e legislação como foco de suas preocupações³⁷.

Segundo Salgado, é por meio do criticismo que Kant procura superar o ceticismo e dogmatismo, enquanto correntes estéreis, terminais da metafísica, evitando, assim, as consequências do unilateralismo³⁸. Assim, Kant declara a necessidade, no âmbito do conhecimento, de união entre o racional e o sensível:

Não resta dúvida que todo o nosso conhecimento começa pela experiência; efectivamente, que outra coisa poderia despertar e pôr em acção a nossa capacidade de conhecer senão os objectos que affectam nossos sentidos e que, por um lado, originam por si mesmos as representações e, por outro lado, originam por si mesmos as representações e, por outro lado, põem em movimento a nossa faculdade intelectual e levam-na a compará-las, ligá-las ou separá-las, transformando assim a matéria bruta das impressões sensíveis num conhecimento que se denomina experiência? Assim, na ordem do tempo, nenhum conhecimento precede em nós a experiência e é com esta que todo o conhecimento tem o seu início. [...] Se, porém, todo conhecimento se inicia *com* a experiência, isso não prova que todo ele derive *da* experiência.³⁹

O conhecimento, portanto, não poderá desprezar a razão como fonte de representações, *a priori*, mas também não poderá desprezar os sentidos como lugar de ocorrência do objeto⁴⁰. Assim, "para justificar o saber humano como ciência e limitar com isso o uso da razão, eliminando seus erros, Kant emprega o método que caracteriza como transcendental"⁴¹. O método transcendental é caracterizado por partir de um determinado fato e desenvolver uma demonstração de sua possibilidade por meio de conceitos *a priori*. Como ensina Miguel Reale:

O transcendente põe-se lógica e ontologicamente além da experiência; o transcendental é algo cuja anterioridade lógica em relação à experiência só se revela no decorrer da observação dos fatos, ou seja, por ocasião da experiência mesma. É só em função da experiência que o espírito se dá conta

³⁷ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 118.

³⁸ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 13.

³⁹ O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época.

⁴⁰ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 13.

⁴¹ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 17.

de ser portador de formas e categorias condicionantes da realidade cognoscível.

O transcendente antecede, pois, a lógica, mas não temporal ou psicologicamente, à experiência, a qual marca sempre o começo do conhecimento. É em contacto com a experiência, mas não tão somente graças a ela, que o espírito se revela na autoconsciência de suas formas *a priori*, que tornaram possível o contacto com a experiência mesma. As intuições puras, como as de espaço e de tempo, assim como as verdades matemáticas que naquelas intuições se fundamentam, não são algo de anterior à experiência concreta, a não ser no sentido lógico ou gnoseológico: - é nesse sentido de anterioridade funcionalmente lógica que consiste a transcendentalidade⁴².

A partir de tal proposta, Kant desenvolve a teoria dos chamados juízos sintéticos e analíticos, cujo desenvolvimento demandaria uma análise própria. O que importa para o presente estudo é que os pressupostos estabelecidos na *Crítica da Razão Pura* continuam valendo para a Filosofia prática de Kant, assim, como não é possível fazer a experiência da liberdade, o homem deve pressupô-la para que seja possível a moral na forma dos imperativos categóricos. Isso porque "o princípio de que a vontade é lei para si mesma é uma proposição sintética; a ligação entre vontade pura e vontade empírica, isto é, entre uma vontade boa e uma vontade afetada pelas inclinações, só é possível por meio da liberdade"⁴³.

Certamente um ser puramente racional agiria somente conforme as determinações da razão. O homem, no entanto, é ser ao mesmo tempo racional e sensível, assim, deve reconhecer as leis do mundo inteligível como imperativos e as ações a estes correspondentes como deveres⁴⁴ por meio da razão, que contém a ideia de liberdade. Nesse sentido, afirma Kant:

E assim são possíveis os imperativos categóricos, porque a ideia de liberdade faz de mim um membro do mundo inteligível; pelo que, se eu fosse só isto, todas minhas ações seriam sempre conforme a autonomia da vontade; mas como ao mesmo tempo me vejo como membro do mundo sensível, essas minhas ações devem ser conformes a essa autonomia. Esse dever categórico representa uma proposição sintética a priori, porque acima da minha vontade afectada por apetites sensíveis sobrevém ainda a ideia dessa mesma vontade, mas como pertencente ao mundo inteligível, pura e prática por si mesma, que contém a condição suprema da primeira, segundo a razão; mais ou menos como às instituições do mundo sensível juntam conceitos do entendimento, os quais por si mesmos nada mais significam senão a forma de lei em geral, e

⁴² O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época. Cf. REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 100.

⁴³ O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época. (GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 123.)

⁴⁴ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 126.

assim tornam possíveis proposições sintéticas a priori sobre as quais repousa todo o conhecimento de uma natureza.⁴⁵

Assim, em Kant, é somente a partir da ideia de liberdade que a vontade pura, racional, pode submeter a vontade empírica, sensível, pois somente sob tal ideia é possível que o homem possa pensar-se como agente.

O fundamento da moral não está, portanto, "no prazer ou na felicidade, que, quando exteriorizados, não podem criar o dever"⁴⁶. O motivo da ação moral tem de ser o próprio dever. Desse modo, o denominado rigorismo kantiano baseia-se no entendimento de que a ação moral não é aquela simplesmente praticada em conformidade com a lei moral⁴⁷ mas aquela praticada, tão somente, por puro dever, tal como conclui Miguel Reale:

Se obedecermos a uma regra moral visando a outros fins além daqueles que nela se contêm, nosso ato não é moralidade pura. Se nos manifestamos fiéis às regras morais, por interesse, para nos mostrarmos virtuosos perante os outros, por vaidade, em mero conformismo exterior, nossa conduta é inquinada de um vício que a compromete em sua essência. É nesse sentido que se fala em rigorismo moral na doutrina de Kant, que exige adequação pura entre a norma, como imperativo, e o comportamento como adesão ao preceito tal como ele se apresenta, sem quaisquer outros fins estranhos à regra mesma.⁴⁸

Em contraponto à Moral, que é formada por juízos categóricos postos pela razão ao próprio indivíduo, ou seja, um conjunto de normas internas; o Direito, em Kant, se apresenta como o conjunto de leis para as quais é possível legislação exterior⁴⁹.

Segundo Gomes, Kant defende o direito como faculdade de coagir, sustentando que a resistência que se opõe ao uso da liberdade (conduta humana livre)

⁴⁵ KANT, Emmanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 1995, p. 104.

⁴⁶ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 127.

⁴⁷ GOMES ressalta, com propriedade, que no Direito, mesmo em KANT, basta que a ação seja praticada conforme a lei prescreve, não havendo que se cogitar da pureza dos motivos da prática da conduta para verificação da sua legalidade (GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 127).

⁴⁸ O texto foi reproduzido com a grafia original da publicação, realizada conforme as regras de língua portuguesa vigentes à época. Cf. REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 627.

⁴⁹ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 130.

como obstáculo à liberdade segundo as leis universais (ou seja, contrariando o direito) é, então, conforme a liberdade.⁵⁰

Portanto, é possível afirmar que, na teoria kantiana, o direito se apoia na possibilidade de coação exterior quando da verificação da violação da ordem jurídica, que pode coexistir com a liberdade de cada um, segundo leis universais. Na lição de Salgado:

A compatibilização das liberdades dos indivíduos sujeitos às inclinações sensíveis, numa sociedade, só é pensável na medida em que leis universais, que rejam seus comportamentos, limitem o uso do arbítrio para a coexistência de todos como seres livres. É necessário que haja o direito limitando esses arbítrios, segundo o princípio da igualdade, para a realização da liberdade. Para fazer esplender a liberdade, é necessário que se anulem, pela forma analógica da ação e reação na natureza (igualdade), por intensidade igual, as inclinações sensíveis dos indivíduos que impedem o exercício da liberdade dos outros. O modo pelo qual é possível a anulação dessas inclinações é, pela mesma forma, um sistema de reações sensíveis de relações causais psicológicas ou físicas do mundo dos fenômenos, isto é, da coação. A coação é o meio físico com que se anulam as inclinações sensíveis que obstaculizam o uso das liberdades dos outros⁵¹.

Em Kant, o Direito é ordem de regulação da conduta humana decorrente de um processo de legislação racional e, portanto, universal. Conforme nos ensina Salgado, o Direito só poderá ser universal na medida em que for decorrente de uma vontade universal, que não é uma vontade de todos (psicológica), mas uma vontade que todos deveriam ter (transcendental) "ou 'a vontade incondicionalmente universal da razão prática jurídica"⁵² (vontade pura) e que aparece como unidade da sociedade civilmente organizada"⁵³.

No entanto, é por meio da ordem coativa que o direito se realiza. Na verdade, é no poder que a efetividade do direito dada pela coação tem seu fundamento. Por essa razão, afirma Salgado que "diz Kant que não pode criar o direito quem não tem força para impô-lo"⁵⁴.

⁵⁰ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 134.

⁵¹ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 198.

⁵² METZGER, Gesellschaf. *Recha und Staat in der Ethik der Deutschen Idealismus*, p. 103 *apud*. SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 197.

⁵³ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 199.

⁵⁴ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 199.

Ora, a coação é, portanto, justamente o instrumento de que o poder pode e deve se valer para tornar efetiva a ordem jurídica por ele posta, forçando o cumprimento das normas que a compõem. No entanto, é preciso atentar para ponderação de Kant com relação à sanção: ela apenas será devida, porque decorrente da razão, utilizada, assim como instrumento de efetivação da liberdade universal, enquanto justa⁵⁵. Assim, deve a sanção sempre corresponder ao mal causado pela violação do direito: nem excessiva com relação aos impulsos e inclinações do homem, nem insuficiente, de modo que não seja instrumento real capaz de assegurar a lei universal racional.

Segundo Mata-Machado, o fundamento da concepção mecânica do direito, em Kant, consiste precisamente, na identificação entre a conduta prescrita pela ordem jurídica e a motivação pela força, mais que isso, a coação, longe de ser um mero episódio na filosofia kantiana, articula-se com todo o seu sistema. Assim, conclui:

É frequente a afirmação de que, para Kant, o fundamento do direito reside na liberdade. Nada mais falso. A conciliação das liberdades não passa de um princípio formal apriorístico. Tudo está em saber como se faz, como se obtém a dita conciliação, como se molda e se motiva a ação humana na ordem jurídica, como se realiza a lei universal do direito: para o filósofo prussiano só há um meio de realizar-se, de concretizar-se semelhante lei: a coação física, a força, que, em estágio de mais estrita organização, será exercida pelo Estado⁵⁶.

Joaquim Carlos Salgado, de seu turno, desenvolve uma concepção nitidamente dialética para compreender o fenômeno jurídico como processualidade histórica de revelação da ideia de justiça, que envolve, sem qualquer dúvida a compreensão da realidade fática do Direito, mas que a ela não se limita.

Desse modo, para Salgado, a coação em Kant pode ser entendida apenas como condição de existência do Direito, jamais como sua essência, que será sempre a liberdade. Pode-se afirmar, assim, que a coação dá ao direito eficácia, mas não validade que é "buscada na sua instância última: a justiça como ideal de realização igual da liberdade"⁵⁷.

Em princípio, é possível afirmar que as posições dos professores mineiros – Salgado e Mata Machado – são divergentes. Contudo é preciso verificar o cunho nitidamente sociológico da concepção jurídica de Edgard de Godoy da Mata-Machado

⁵⁵ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant**: seu fundamento na igualdade e na liberdade. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 201.

⁵⁶ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 171.

⁵⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant**: seu fundamento na igualdade e na liberdade. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 198.

que o permitiu identificar a coerção como dado elementar da existência do Direito em Kant e, assim, concluir pela essencialidade da coerção como fundamento do Direito.

Além de compreender a coerção em Kant como simples elemento garantidor da existência do Direito, Salgado ressalta o caráter ético da coatividade:

Esse caráter ético da coerção não aparece somente em virtude da finalidade que ela tem de resguardo da liberdade, mas também por força de ser a liberdade considerada como direito inato e que exsurge pelo próprio fato de se ter a qualidade de humano. Por ser livre, possui qualquer indivíduo, ainda que pensado no estado de natureza, o direito de compelir os demais a ingressarem numa ordem jurídica em que os arbítrios de todos se limitem por leis universais. Essa coatividade está no momento mesmo da formação da sociedade civil, ou do contrato social e, só por ter objetivado sua formação, é justa.⁵⁸

Assim, ao afirmar que a faculdade de coagir está ligada ao direito, Kant não tira o Direito do mundo ético, mas, ao contrário, nele insere a coerção, que, passando a pertencer ao Direito, torna-se ética. A coerção é justa na medida em que se coloca a serviço da efetivação da liberdade: fundamento da ordem jurídica legitimado pelo contrato social.

2.2 O Direito como ordem coercitiva na Teoria Pura de Hans Kelsen

Como já brevemente apontado, em sua mais conhecida obra, a Teoria Pura do Direito, Hans Kelsen procurou construir uma teoria do direito positivo, ou seja, do direito efetivamente existente, desenvolvendo uma teoria geral do Direito, e não um estudo de determinada ordem jurídica.

Para Kelsen o papel da ciência se limita a descrever o objeto de seu estudo. Assim, não cabe à Ciência do Direito questionar como deveria ser o direito ou como ele deveria ser produzido. Na busca de um objeto autônomo, que conferisse cientificidade ao Direito enquanto ciência, Kelsen procurou desvinculá-lo de tudo aquilo que lhe fosse estranho, limitando seu estudo aos aspectos eminentemente normativos.

É preciso, no entanto, destacar que, em momento algum, Hans Kelsen ignora os demais aspectos, estranhos à Ciência do Direito, como necessários à produção das normas jurídicas. Ao contrário do que muitas vezes se busca sustentar, Kelsen não procurou desenvolver uma teoria do direito puro, mas sim uma teoria pura do Direito. A

⁵⁸ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant**: seu fundamento na igualdade e na liberdade. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 197.

pureza, portanto, se refere ao método de estudo que toma o direito como objeto autônomo, desconsiderando o seu conteúdo, ou seja, à ciência e não ao seu objeto. Conforme ressalta Matos, "Kelsen jamais quis construir uma ciência do direito puro. Tal representaria uma ingenuidade vã. O purismo kelseniano refere-se à teoria, à forma de conhecer e estudar o direito"⁵⁹.

O próprio Kelsen sintetizou sua perspectiva de pureza de forma clara, incapaz de deixar ao seu intérprete qualquer dúvida:

Quando a si própria se designa como 'pura' teoria do direito, isto significa que ela propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental⁶⁰.

Segundo Matos⁶¹, Kelsen adota as premissas kantianas da Crítica da Razão Pura, deixando de lado as da Crítica da Razão Prática, para a construção de sua teoria. Elza Maria Miranda Afonso⁶² entende que a Teoria Pura do Direito é uma epistemologia do Direito, crítica do conhecimento jurídico, por meio da qual foi possível fixar o método da Ciência do Direito: descrição rigorosa do direito positivo.

Assim, o corte epistemológico realizado por Kelsen foi possível a partir de uma síntese da filosofia transcendental kantiana e da noção de ciência do positivismo:

A Teoria Pura do Direito se propõe, assim, a ser uma crítica do conhecimento jurídico, mas uma crítica do conhecimento que já parte de uma concepção pré-definida do que seja o conhecimento científico do direito. Quando definiu a Teoria Pura do Direito, Kelsen delimitou previamente a realidade jurídica que pode ser objeto do conhecimento científico. E o objeto do conhecimento científico do Direito, conforme entende Kelsen, é o direito positivo⁶³.

Miguel Reale destaca a importância da crítica, sob o prisma filosófico, afirmando que:

⁵⁹ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 87.

⁶⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 1.

⁶¹ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 82.

⁶² MIRANDA AFONSO, Elza Maria. **O positivismo na epistemologia jurídica de Hans Kelsen**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 1984, p. 46.

⁶³ MIRANDA AFONSO, Elza Maria. **O positivismo na epistemologia jurídica de Hans Kelsen**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 1984, p. 24.

Quando fazemos crítica filosófica, em suma, o que procuramos conseguir são as condições primeiras, sem as quais a realidade não teria significação ou validade. Fazer crítica, portanto, é descer à raiz condicionante do problema, para atingir o plano ou estrato do qual emana a explicação possível. Criticar é penetrar na essência de algo, nos seus antecedentes de existência (pressupostos ônticos) ou então nos seus precedentes lógicos de compreensão (pressupostos gnoseológicos). Tais pressupostos apresentam, pois, necessariamente, um caráter transcendental, no sentido de que se põem logicamente antes da experiência, sendo condição dela e não mero resultado de sua generalização⁶⁴.

Sendo crítica do conhecimento jurídico, a Teoria Pura do Direito procura estudar os pressupostos de conhecimento e existência do direito, indo muito além da preocupação metodológica⁶⁵. Nessa mesma esteira, Gomes entende que, assim como Kant procurou estabelecer as condições do conhecimento científico, sobretudo da física e da matemática, "com sua Teoria Pura do Direito, Kelsen quer estabelecer os limites de possibilidade da Ciência do Direito, estabelecendo contornos bem nítidos para a investigação jurídica"⁶⁶.

Para Matos⁶⁷, Kelsen realiza no Direito o que Kant opera na filosofia, ou seja, a separação entre o ser e dever-ser. Sobre tal distinção, Kelsen se manifestou claramente, tanto na Teoria Pura do Direito:

A distinção entre ser e dever-se não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato da nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é - ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático - se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser - com o qual descrevemos uma norma - e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não se segue algo que seja⁶⁸.

Quanto na Teoria Geral do Direito e do Estado, afirmando que:

A afirmação de que um indivíduo "deve" se conduzir de certa maneira não implica que outro indivíduo "queira" ou "comande" tal coisa, nem que o indivíduo que deve se conduzir de certa maneira efetivamente o faça. A norma é expressão da ideia de que algo deve ocorrer e, em especial, de que um indivíduo deve se conduzir de certa maneira. Nada é dito pela norma sobre o comportamento efetivo do indivíduo em questão. A afirmação de que um indivíduo "deve" se conduzir de certo modo significa que esta conduta está prescrita por uma norma - ela pode ser uma norma moral, jurídica ou de

⁶⁴ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 67.

⁶⁵ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 85.

⁶⁶ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 187.

⁶⁷ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 103.

⁶⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 6.

algun tipo. O "dever ser" simplesmente expressa o sentido específico em que a conduta humana é determinada por uma norma. Tudo o que podemos fazer para descrever esse sentido é dizer que ele é diferente do sentido em que dizemos que um indivíduo efetivamente se conduz de certo modo, que algo de fato ocorre ou existe. Um enunciado no sentido de que algo deve ocorrer é afirmação sobre a existência e o conteúdo de uma norma, não uma afirmação sobre a realidade natural, i. e., eventos concretos da natureza⁶⁹.

Gomes⁷⁰ entende, no entanto, ser preciso perceber que em Kant, no que se refere à normatividade, o dever-ser tem na liberdade o seu pressuposto. Já em Kelsen a distinção não encontra fundamento em uma ideia transcendental, mas tem caráter epistemológico, ou seja, é uma forma de que ele utiliza para estudar o seu objeto: o conjunto de normas de uma ordem jurídica que regula a conduta humana e, portanto, não uma ciência de fatos, tal como a Sociologia.

De qualquer modo, conforme destaca Matos⁷¹, com isso Kelsen pôde desenvolver a Ciência do Direito com objeto formal próprio (a norma jurídica positiva), método específico (a descrição de normas por meio de proposições jurídicas) e seu axioma basilar (a norma fundamental). Para que seja possível compreender a concepção kelseniana do Direito como ordem coercitiva da conduta humana é necessário, analisar também, ainda que de forma sucinta, a concepção do Mestre de Viena acerca dos principais aspectos de sua teoria.

Em face da multiplicidade de conteúdo dos ordenamentos jurídicos positivos, em constante aumento com o decorrer da evolução, uma teoria geral do Direito corre sempre o risco de não abranger todos os fenômenos jurídicos nos conceitos jurídicos fundamentais por ela definidos. Muitos destes conceitos podem revelar-se demasiado estreitos, outros demasiado latos. Estou plenamente consciente deste perigo ao fazer a presente tentativa e, por isso, agradecerei sinceramente toda a crítica que sob este aspecto me seja feita⁷².

Hans Kelsen concebeu o Direito como uma "ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam a conduta humana"⁷³. Para ele, o termo norma remete ao significado de que algo deve ser ou acontecer, especialmente

⁶⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 41.

⁷⁰ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 194.

⁷¹ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 103.

⁷² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. XVII.

⁷³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 5.

determinada pessoa deveria se conduzir de uma determinada forma. Contudo, "dever-ser" é o sentido subjetivo de qualquer ato de vontade que se dirige intencionalmente à conduta de outrem, que nem sempre terá objetivamente tal sentido. Desse modo, apenas quando o ato de vontade possuir sentido objetivo dever-ser é que poderá ser designado como norma.

O sentido objetivo de dever-ser está presente no ato de vontade, segundo Kelsen⁷⁴ quando tem o sentido de uma norma válida. A validade, contudo, não é resultado de sua correspondência aos fatos, nem de seu conteúdo, mas de sua situação no interior do sistema⁷⁵: é o atributo de uma norma posta tanto por uma autoridade competente, quanto por meio de um procedimento adequado, ambos previstos em norma hierarquicamente superior.

As normas foram concebidas por Kelsen como esquemas de interpretação da experiência social possível, experiência que somente será jurídica na medida em que objeto de normas de direito, em suas próprias palavras:

O que transforma este fato num ato jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui. [...] A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou anti-jurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa.⁷⁶

Para Kelsen uma norma válida posta é vigente, ou seja, existente em determinada ordem jurídica e vale, tão somente, dentro de seu âmbito de validade. Ou seja, dizer que uma norma vale, significa sempre não só dizer que ela vale para um determinado espaço (aspecto espacial) e em certo período de tempo (aspecto temporal), mas também para determinados destinatários (aspecto pessoal) e com determinado conteúdo (aspecto material).

Contudo, "dizer que uma norma vale (é vigente) traduz algo diferente do que se diz quando se afirma que ela é efetivamente aplicada e respeitada"⁷⁷. Embora

⁷⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 9.

⁷⁵ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 450.

⁷⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 4.

⁷⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 11.

aspectos distintos da realidade normativa, Kelsen aponta conexão entre vigência e eficácia, já que "uma norma jurídica deixará de ser considerada válida quando permanece duradouramente ineficaz"⁷⁸. Desse modo, é condição da vigência de uma norma, a sua eficácia, isto é, o seu cumprimento no âmbito fático contudo, que pode se dar em duas dimensões, quais sejam, a aplicação e a observância. Assim:

Por eficácia de uma norma jurídica que liga a uma determinada conduta, como condição, uma sanção como consequência, - e, assim, qualifica como delito a conduta que condiciona a sanção -, se deve entender não só o fato de esta norma ser aplicada pelos órgãos jurídicos, especialmente pelos tribunais - isto é, o fato de a sanção, num caso concreto, ser ordenada e aplicada -, mas também o fato de esta norma ser respeitada pelos indivíduos subordinados à ordem jurídica - isto é, o fato de ser adotada a conduta pela qual se evita a sanção⁷⁹.

Por outro lado, uma vez que "o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma"⁸⁰, a validade de uma norma sempre decorrerá sempre de uma norma superior, cuja validade decorrerá de outra superior a esta, e assim por diante:

Para Kelsen, são válidas as normas jurídicas produzidas de acordo com critérios postos por uma norma superior. Um dever-ser só pode retirar sua validade de outro dever-ser. Nem todo dever-ser, entretanto ou nem todo sentido subjetivo de dever-ser está revestido por um sentido objetivo. Esse sentido objetivo é dado por uma norma superior que autoriza os atos de vontade de uma autoridade sejam interpretados como norma jurídica: a norma superior é, pois, o fundamento de validade da norma inferior⁸¹.

No entanto, seguindo tal raciocínio, impossível não se chegar ao questionamento: qual é, para Kelsen, o fundamento de validade das normas, cuja posição hierárquica é superior a todas as demais? O próprio Kelsen reforça o questionamento:

Se o Direito é concebido como uma ordem normativa, como um sistema de normas que regulam a conduta de homens, surge a questão: O que fundamenta a unidade de uma pluralidade de normas, por que é que uma norma determinada pertence a uma determinada ordem? E esta questão está

⁷⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 12;

⁷⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 12;

⁸⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 215.

⁸¹ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 227.

intimamente relacionada com esta outra: Por que é que uma norma vale, o que é que constitui o seu fundamento de validade?⁸²

Em princípio seria possível achar que, se o fundamento de validade de uma norma só pode ser uma norma superior, a investigação pelo fundamento de validade último na ordem jurídica certamente iria se perder no infinito. Para dar uma solução que conferisse coerência à sua teoria, Kelsen chega à conclusão de que é preciso pressupor uma norma última mais elevada de que decorrerá a validade de todo o sistema jurídico.

Para Hans Kelsen, a norma que confere validade a todo o sistema jurídico é a norma fundamental, pressuposto hipotético lógico-transcendental⁸³ de conhecimento do Direito. Na lição de Matos, "se quisermos dar uma interpretação normativa ao direito devemos pressupor a norma fundamental, hipótese sem a qual é problemático pensar o fundamento de validade do direito de forma científica, i.e., desvinculada de quaisquer especulações metafísicas"⁸⁴.

A norma fundamental, portanto, tem caráter eminentemente epistemológico na teoria kelseniana já que é o pressuposto lógico, contido no sujeito que pretende desenvolver uma análise científica do ordenamento jurídico - e por isso, transcendental - que permite que o conhecimento seja construído. Não se trata, portanto, de mera premissa maior de um de um processo lógico-dedutivo de análise de um sistema hierarquicamente organizado de normas.

O caráter hipotético de uma norma, conforme já mencionado anteriormente, se refere à sua estrutura que liga uma conclusão ou mandamento à verificação de determinado pressuposto. Assim, a norma fundamental é hipotética porque deverá ser pressuposta na medida em que aquele que pretende conhecer a ordem jurídica, sob o ponto de vista científico, se depara com um ordenamento jurídico globalmente eficaz⁸⁵.

A norma fundamental, ao conferir validade a todas as normas de um determinado ordenamento permite que sejam encaradas por seus destinatários como

⁸² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 215.

⁸³ Kelsen utiliza o termo "transcendental" em analogia à teoria de Kant. A norma fundamental é um pressuposto lógico, ela não é posta por um ato de vontade, é posta por um ato de conhecimento. Assim, todo o sujeito que pretender conhecer uma determinada ordem jurídica, deve pressupor a norma fundamental, ou seja, deve pressupor que as normas que a compõe são obrigatórias.

⁸⁴ MATOS, Andyttias Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 67.

⁸⁵ MATOS, Andyttias Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 74.

obrigatórias. A obrigatoriedade, no entanto, deve estar presente em qualquer ordem normativa.

2.3 Bilateralidade atributiva e coercibilidade do Direito em Miguel Reale

Segundo Miguel Reale, a possibilidade de coação inexiste no mundo estritamente moral, uma vez que este requer sempre a adesão autônoma e espontânea do obrigado, que só assim poderá agir moralmente, sendo fiel a si mesmo. Assim, como o ato moral pertence à instância do próprio sujeito, não cabe a outrem realizá-lo ou coagir o sujeito a praticá-lo⁸⁶.

Em Reale, a relação entre direito e força ganha especial tratamento. Segundo ele, a coação não deve ser confundida com a força, ou seja, emprego de elementos físicos externos ao sujeito que sobre ele agem cerceando a sua liberdade, em alguma medida. Isso porque a coação não é qualquer espécie de força aplicada, mas sim força disciplinada, ou seja, exercida dentro dos limites de uma tutela específica e necessária de bens da convivência social. Assim, a ideia de coação implica o encontro de dois elementos, a saber: uma pressão, física ou psíquica, e uma estrutura ou forma por meio da qual a pressão é manifestada.

Tampouco há que se confundir sanção e coação, já que:

São duas noções distintas que estão uma para a outra, de certa forma, como o gênero está para a espécie. São múltiplas as sanções, ou seja, as *medidas tendentes a assegurar a execução das regras de direito*, desde a declaração de nulidade de um contrato ao protesto da letra de câmbio; desde o ressarcimento de perdas e danos sob forma de equivalente indenização até ao afastamento de funções públicas ou privadas; desde a limitação de direitos até a outorga de vantagens destinadas a facilitar o cumprimento dos preceitos. Ora, tais medidas podem ser *preventivas, repressivas ou premiaias*, como o diz a Teoria Geral do Direito, podem contar ou não com a obediência e a execução espontânea dos obrigados. No primeiro caso *tollitur quoesitio*; no segundo, o Poder Público, a serviço de Direito, prossegue em suas exigências, substitui-se ao indivíduo recalcitrante ou materialmente impossibilitado de cumprir o devido, obriga-o pela força a praticar certos atos, apreende-lhe bem ou priva-o de sua liberdade. Eis aí a *coação* de que trata o jurista, é a *sanção física*, ou melhor, a sanção enquanto se concretiza pelo recurso à força que lhe empresta um órgão, nos limites e de conformidade com os fins do Direito⁸⁷.

⁸⁶ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 651.

⁸⁷ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 640.

Há, ainda, para Miguel Reale, outra confusão a se evitar entre os termos coercitividade, que se refere à coação atual, ao efetivo uso da força pelo aparato estatal como consequência de um descumprimento de um dever jurídico, e coercibilidade, que se refere à coação virtual ou à possibilidade de coação.

Além disso, como nota Mata-Machado⁸⁸, Miguel Reale se insurge contra o uso indiscriminado de acepções diversas de coação, que deve ser entendida como uma pessoa (de ordem física ou mental) que se manifesta segundo uma forma ou estrutura. Desse modo:

Quando, pois, se invoca o elemento coercitivo para caracterizar o Direito, não se pode estar pensando no elemento *genérico* comum a todo e qualquer fato social, mas sim na pressão social *enquanto organizada de maneira específica*, assinalando um grau determinado de 'social control'⁸⁹.

Assim, se destina ao Direito a esfera externa do agir, de forma que a coação será prevista em norma jurídica e apenas incidirá sobre as relações intersubjetivas ou sobre as condições exteriores da coexistência social.

Por outro lado, a conduta jurídica não se refere apenas ao indivíduo como sujeito universal, pois a conduta somente atinge status de juridicidade quando e na medida que se refira a outrem. Tomando-se como exemplo uma dívida, a exigibilidade de adimplemento pelo credor só tem significado jurídico se confrontada com a posição do devedor.

Normalmente se denominam os sujeitos de determinada relação jurídica de sujeito ativo ou passivo, terminologias que, conforme aponta Reale, podem gerar interpretações equivocadas. É preciso sempre ter em mente que tal denominação decorre, tão somente, da posição que cada um dos sujeitos ocupa diante da prestação principal. Isso porque a relação jurídica estabelece um conjunto limitado de prerrogativas para cada sujeito. Assim, "o sujeito ativo só o é nos limites da relação, de tal maneira que, quando ele ultrapassa seu âmbito de atributividade, o sujeito passivo torna-se ativo, opondo-lhe um direito seu"⁹⁰.

Isso só é possível porque a relação jurídica é algo que supera as pessoas de um e de outro sujeito, conectando-os por meio de um conjunto de exigibilidade e pretensões. Desse modo, "onde quer que haja o fenômeno jurídico, encontramos sempre

⁸⁸ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 31.

⁸⁹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 641.

⁹⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 651.

um *nexo transubjetivo*, estabelecendo um âmbito de ações possíveis *entre* ou *para* dois ou mais sujeitos"⁹¹.

No entanto, a bilateralidade, inerente ao direito, não implica necessariamente em atribuição específica a sujeitos previamente identificados. O sujeito ativo será o titular do direito e o sujeito passivo será todo aquele, cidadão ou ente público, que integrar qualquer espécie de relação com o sujeito ativo que implique em dever de realizar determinada prestação ou observar um conjunto de prerrogativas decorrente do direito de que ele é titular.

A atributividade é justamente o elemento que, segundo Miguel Reale, aliado à bilateralidade, permite distinguir moral e direito:

A bilateralidade atributiva distingue sempre o Direito, porque a relação jurídica não toca apenas a um sujeito isoladamente, nem ao outro, mesmo quando se trate do Estado, mas sim ao nexo de polaridade e de implicação dos dois sujeitos. Existe conduta jurídica porque existe medida de comportamento que não se reduz nem se resolve na posição de um sujeito ou na de outro, mas implica concomitante e complementarmente a ambos. Diríamos então que, assim como a Teoria do Conhecimento, sujeito e objeto se exigem reciprocamente, também na Teoria do Direito dois ou mais sujeitos se exigem, constituindo, através dessa exigência, a experiência, a experiência jurídica propriamente dita. Como já escrevemos alhures, o Direito é, em última análise, o Espírito como intersubjetividade objetiva.⁹²

Como a relação jurídica envolve duas ou mais pessoas que se tornam seus sujeitos com prerrogativas uns em relação aos outros, quando qualquer deles deixa de realizar o seu dever, à outra parte é facultado exigir. A exigibilidade decorre da atributividade e, daquela, a coercibilidade. Nas palavras do próprio professor Miguel Reale: "Em suma, o Direito é coercível, porque é exigível, e é exigível porque bilateral atributivo"⁹³.

Assim, é possível afirmar que a bilateralidade atributiva sintetiza dois aspectos do fenômeno jurídico, quais sejam, o objetivo e o subjetivo, uma vez que se traduz em "relação objetiva que, ligando entre si dois ou mais seres, lhes confere e garante, de maneira recíproca ou não, pretensões e competências"⁹⁴. Dela decorre a coercibilidade, possibilidade de resistência física da ordem jurídica contra o ato que a viola, que propriamente caracteriza o Direito, já que tanto a observância do dever

⁹¹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 652.

⁹² REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 655.

⁹³ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 658.

⁹⁴ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 658.

jurídico pode ocorrer sem que o efetivo exercício da coação, quanto este é apenas previsto na norma em caráter imputativo⁹⁵.

Outro atributo fundamental das ordens jurídicas, segundo Kelsen, é o fato de que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra as situações consideradas indesejáveis, um ato de coação como sanção, mesmo que contra a vontade de seu destinatário, empregando, inclusive, a força quando necessário:

Dizer que o Direito é uma ordem coativa significa que as suas normas estatuem atos de coação atribuíveis à comunidade jurídica. Isto não significa, porém, que em todos os casos da sua efetivação se tenha de empregar a coação física. Tal apenas terá de suceder quando essa efetivação encontrar resistência, o que não é normalmente o caso. [...] Como ordem coativa, o Direito distingue-se de outras ordens sociais. O momento coação, isto é, a circunstância de que o ato estatuído pela ordem como consequência de uma situação de fato considerada socialmente prejudicial deve ser executado mesmo contra a vontade da pessoa atingida e - em caso de resistência - mediante o emprego da força física, é o critério decisivo⁹⁶.

Assim, o Direito é uma ordem coativa na medida em que estatui atos de coação que se referem à privação coercitiva da vida, dos bens, da liberdade, entre outros, daquele que viola um dever jurídico como sanção, ou seja, como consequência dos pressupostos normativos.

Como nota Gomes⁹⁷, o que distingue o Direito das demais ordens sociais é a possibilidade de aplicação das normas jurídicas coativamente, e não a efetivação da coação, tanto em virtude de o próprio Kelsen, como já ressaltado, reconhecer a possibilidade de cumprimento espontâneo das normas, quanto em virtude da estrutura hipotética das normas. Ora, se as normas jurídicas ligam uma consequência, que pode ser aplicada coativamente, à verificação de um determinado pressuposto por meio da

⁹⁵ Sobre Miguel Reale, Lafer anota: “Num ordenamento que obedece ao princípio dinâmico, que por sua vez corresponde sociologicamente às necessidades de contínua adaptação dos modelos jurídicos às realidades em permanente transformação, o fundamental não é o estudo das assim chamadas normas primárias, que são as que prescrevem, proscovem, estimulam ou desestimulam comportamentos e que têm como destinatários os membros de uma sociedade. Na experiência jurídica das sociedades modernas, ao contrário do que ocorria — e ocorre — nas sociedades tradicionais, as normas primárias estão em contínua e rápida mudança. É por essa razão que, do ponto de vista da jurisfação do poder, o importante é o exame das normas secundárias, isto é, das normas sobre normas, que são basicamente as que tratam, ou da produção das normas primárias, ou do modo como estas são aplicadas. É através da existência, do acatamento e da permanência institucional das normas secundárias que se disciplina a interferência decisória do poder, no momento ontologicamente conclusivo, da criação do Direito” (LAFER, Celso. *Direito e poder na reflexão de Miguel Reale*. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 76, p. 203-221, jan./dez. 1981, p. 216).

⁹⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 37.

⁹⁷ GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 162.

locução "deve ser" fica evidente que tal consequência poderá, diante de circunstâncias de fato, ser ou não efetivamente aplicada.

Assim, para se opor às tentativas de retomada do direito natural, Kelsen mostra-se fiel à tradição da teoria jurídica fundada na filosofia transcendental kantiana, no positivismo e na jurisprudência analítica, retomando a concepção de Direito como ordem coativa⁹⁸. A principal mudança da teoria kelseniana em relação às que a antecederam é, contudo, o significado do que se caracteriza como contrário ao direito. Segundo Mata-Machado, antes o anti-jurídico era considerado como negação do direito, mas em Kelsen a violação do dever jurídico passa a integrar o sistema como condição de aplicação da norma de modo que "de uma posição 'extra-sistemática', o conceito de anti-juridicidade recebe posição 'intra-sistemática'".⁹⁹

Ademais, a concepção ultracoercitivista de Hans Kelsen, nas palavras de Mata-Machado "suprime, sem a menor cerimônia, os dez mandamentos". Isso porque, na teoria kelseniana, os juízos acerca das condutas propriamente impostas, isto é, estabelecidas como proibidas ou obrigatórias (é proibido matar, é obrigatório prestar socorro, etc.), pela ordem jurídica são decorrentes de normas secundárias. As normas primárias, para Kelsen, são as normas que estabelecem a sanção, ou seja, estabelecem que àquele que pratica um ilícito deverá ser aplicado um ato de coação exercida pelo poder estatal (se alguém matar, ou, se alguém omitir socorro, deverá sofrer pena tal).

Sem dúvida pode o homem atuar em virtude de outros motivos que não sejam efeito da representação que suscita a ameaça do ato coativo, motivos religiosos, morais, consideração aos hábitos e costumes sociais, desejo de não desmerecer do conceito em que é tido, e outros. O Direito nada tem a ver com isso. Em sua 'forma específica' o Direito pode visar a qualquer fim. O Direito é, essencialmente, um mecanismo coativo a que não corresponde, em si e por si, nenhum valor político ou ético¹⁰⁰.

Vendo na coação como nota específica do direito, Kelsen, contudo, não ignora toda uma gama de questões decorrentes de tal raciocínio, tais como: É possível a humanidade emancipar-se totalmente de semelhante técnica social? Se a conduta ilícita especifica o direito, como ordem essencialmente coativa, quais motivos induzem os homens a cumprir as normas jurídicas? Sendo fiel à pureza metodológica na qual se funda sua teoria, Kelsen renuncia à possibilidade de solucionar tais problemas,

⁹⁸ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 212.

⁹⁹ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 214.

¹⁰⁰ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 216.

afirmando que o que se pode fazer é, ao menos, propor conjecturas mais ou menos plausíveis¹⁰¹.

2.4 A *actio* como instrumento de realização do Direito em Joaquim Carlos Salgado

O professor mineiro, Joaquim Carlos Salgado, desenvolveu sua teoria almejando estabelecer parâmetros de fundamentação do fenômeno jurídico, tomando o direito contemporâneo como manifestação mais elevada da vida ética¹⁰². Isso porque, enquanto para Jellinek¹⁰³ o Direito seria um *mínimo ético*, ou seja, o conjunto básico de normas necessárias à preservação do convívio em sociedade, Salgado entende que o Direito é um *maximum ético*, dada a sua natureza regulatória qualitativamente diferenciada dos valores construídos ao longo da experiência jurídica e, a partir dela, considerados como mais relevantes¹⁰⁴. Assim, as normas jurídicas seriam realizadoras de um máximo ético da vida em sociedade, como nítidas manifestações da Razão Prática.

Contudo, apesar de desenvolver uma profunda discussão acerca do fundamento do direito a partir, sobretudo, das obras de Kant, Hegel e Lima Vaz, Salgado não deixa de reconhecer a imposição coercitiva como intrínseca às normas jurídicas, configurando uma de suas categorias de existência. Tal conclusão parte da análise da consciência jurídica romana, caracterizada por um “processo que tramita do saber mediato do direito até a sua compreensão como liberdade, primeiro na objetivação da propriedade externa e finalmente na liberdade, garantida por uma *actio*”¹⁰⁵.

¹⁰¹ MATA-MACHADO, Edgar de Godoy da. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 220.

¹⁰² “[...] a proposta de fundamentação do fenômeno jurídico como maximum ético na obra do Professor Joaquim Carlos Salgado, Catedrático da Cadeira de Filosofia do Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, conecta-se com seu precedente, superando-o, e se desenvolve com intensa lucidez e atualidade, ao tomar o direito contemporâneo como manifestação mais elevada da vida ética. Isso porque a teoria do direito como maximum ético, bastante invulgar na clássica abordagem das relações entre moral e direito, quer ultrapassar a persistente colocação da ordem jurídica como uma normatividade de mínimo ético, como um mero realizador da moralidade, jamais um sistema em si mesmo ético, visto que Jellinek segue na esteira jusnaturalista de avaliação moral do direito enquanto ordem posta” (BROCHADO, Mariá. O direito como mínimo e como maximum ético. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 52, p. 237-260, jan./jun. 2008, p. 245).

¹⁰³ JELLINEK, Georg. **Teoria General del Estado**. Traducción le la segunda edicion alemana y prologo por Fernando de Los Rios. Buenos Aires: Editorial Albatros, 1954, p. 110.

¹⁰⁴ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 76.

¹⁰⁵ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 78.

Assim, é da jurística romana que Salgado verifica ser possível inferir uma concepção de justiça da qual se extraem as categorias fundamentais da Ciência Jurídica, tais como: a bilateralidade pela qual se dá a exigibilidade, a irresistibilidade, a universalidade abstrata, a validade formal e a objetividade empírica da norma jurídica, revelada no distanciamento entre aplicação e elaboração¹⁰⁶. A consciência jurídica aparece em Roma e vai se revelando ao longo da história, sem que seja, no entanto, perdida a essência do direito que permite defini-lo como tal.

Encarando o fenômeno jurídico sob um ponto de vista dialético, Salgado nota que as categorias jurídicas não podem ser entendidas separadamente, uma vez que “são momentos de um todo”¹⁰⁷. O direito sempre liga um sujeito a outro, atribuindo a cada um dos que integram determinada relação jurídica, regulada por uma norma universalmente válida, um conjunto de faculdades cuja observância é imposta de forma irresistível e, portanto, pode ser exigida:

Assim, a bilateralidade do Direito pela atribuição de um direito e imposição do dever torna evidente a categoria da exigibilidade do dever, correlato da faculdade do sujeito de direito posta pela norma universalmente válida do direito, e faz possível a realização concreta da justiça nos seus momentos essenciais, ou seja, da universalidade abstrata da norma, legal ou costumeira, que outorga o direito subjetivo e impõe o dever jurídico, manifestada na particularidade dos interesses conflitivos, mediante os quais o sujeito singular de direito realiza a universalidade concreta da ideia de justiça. Desse modo, a universalidade abstrata da lei e a particularidade também abstrata do conflito de interesses fazem nascer a universalidade concreta do sujeito de direito que realiza a um só tempo, como indivíduo particular e como sujeito universal, a singularidade universal da sociedade, isto é, o sujeito universal de direito.¹⁰⁸

Entretanto, embora as categorias do direito não possam ser compreendidas separadamente, é a exigibilidade que caracteriza a nova concepção de justiça, construída a partir da jurística romana, pela qual o sujeito da relação jurídica não é apenas destinatário passivo do sujeito ativo e unilateral do dever moral, nem mais objeto de caridade ou sentimento de piedade, mas sim aquele que é detentor da *actio*, fazendo dele sujeito universal e, somente assim, sujeito de direito. Desse modo, “a *actio* instrumentaliza o sujeito de direito de forma a universalizar o processo de efetivação do

¹⁰⁶ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 79.

¹⁰⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 80.

¹⁰⁸ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 80.

seu direito, visto que, pela *actio*, o sujeito de direito age como representante de toda a comunidade, movendo a força aparelhada do Estado a seu favor”¹⁰⁹.

Como nota Salgado, a coercibilidade ingressa na estrutura da *actio* e, embora não possa ser caracterizada como categoria de essência do Direito, constitui condição de existência do Direito. Obviamente o direito pode ser observado sem que a força estatal, cuja aplicação encontra previsão normativa como consequência à violação do dever jurídico. No entanto, é preciso que a possibilidade do uso da força pelo aparato estatal esteja sempre presente “para fazer valer o direito, ainda que contra a vontade do destinatário, o portador do dever jurídico”.

Assim, conclui Salgado:

A coerção não é, entretanto, categoria de essência do direito, mas condição de sua eficácia, portanto de existência do direito. Contudo, não se pode separar a realidade, a essência, da existência. A realidade jurídica é a totalidade que se consuma na efetividade, que é a essência existente, que se dá na singularidade do ser do direito. Embora a categoria da bilateralidade dê a característica de essência do direito, a exigibilidade que ela implica só se consuma com uma garantia de eficácia. A realidade do direito é a sua existência efetiva que não fica enclausurada na norma abstrata em que se dão a bilateralidade e a exigibilidade, mas na sua existência garantida pela coerção. O conceito envolve, pois, tanto as categorias de essência como as condições de existência. A coerção ingressa nesse conceito como momento necessário para efetividade do direito.¹¹⁰

Nessa esteira, também nota Miguel Reale que a norma jurídica não se limita a obrigar o sujeito à realização ou omissão de determinada conduta, ela "*também faculta*, atribui um âmbito de atividades autônomas a um ou a mais sujeitos, legitimando pretensões ou exigibilidades, assim como o recurso a Poder, expressão do querer comum expresso na regra, para que se cumpra o 'devido' "¹¹¹.

Para Salgado, a essência do direito está na norma e a sua existência, no fato particular concreto. Assim, somente é possível verificar a realidade do fenômeno por meio da análise dessas esferas, pois “o direito está no encontro de ambos: no fato que dá existência à essência; na norma que dá essência jurídica ao fato existente”¹¹².

¹⁰⁹ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 77.

¹¹⁰ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 79.

¹¹¹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 652.

¹¹² SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 145.

2.5 A coercibilidade como elemento caracterizador do Direito

Partindo-se da definição de Hans Kelsen, que nos parece ser a mais coerente dentre as que foram apresentadas no âmbito da teoria geral do Direito, a norma jurídica válida deve ser encarada como um comando de conduta posta por autoridade competente e de acordo com o procedimento adequado, conforme determinar norma de hierarquia superior. Desse modo, o ordenamento jurídico, por sua vez, é conjunto de normas assim caracterizadas sistematicamente e hierarquicamente organizadas.

O direito, no entanto, foi desenvolvido ao longo da história com a função de disciplinar as relações sociais e estabelecer mecanismos de solução de conflitos. Sendo assim, os comandos constantes das normas jurídicas só fazem sentido na medida em que realizam o papel a que se destinam. Para tanto, tais comandos devem ser encarados como obrigatórios por seus destinatários.

A obrigatoriedade do dever jurídico é, portanto, essencial para que o direito seja encarado como necessário, tanto pelos titulares do poder, que irão positivá-lo em uma ordem jurídica específica, quanto pelos destinatários que a seus mandamentos deverão se submeter. O dever jurídico, na esteira do que nos ensina Hans Kelsen, possui duas dimensões de mandamentos e, portanto, de destinatários e de cumprimento. Uma se refere à realização do que a ordem jurídica espera por meio da postulação da norma. Isto é, em se tratando de norma que veicula consequência negativa, a realização da conduta que evita a sanção, ou, ao contrário, em se tratando de consequência positiva, a realização da conduta que atrai a concessão do prêmio¹¹³. Outra é aplicação efetiva da sanção prevista na norma pela autoridade a que incumbe tal competência.

Note-se, portanto, que a sanção não deve ser encarada, mesmo em Hans Kelsen, como simplesmente consequência negativa aplicada pelo poder estatal. No entanto, de fato, a maioria das normas realmente irá se limitar a prever aplicação de consequências tidas, à primeira vista, como negativas, justamente para evitar a violação da ordem jurídica e ensejar a manutenção da paz social.

Kelsen, no entanto, ignora a racionalidade incita do Direito, de modo que é preciso ir além dele para apreender o Direito não apenas como um meio de mediação das relações sociais, mas com a finalidade de realizar a justiça.

¹¹³ Hipótese que entendemos ser rara e que não faz parte do objeto do presente estudo, que se refere às sanções apreendidas em sua acepção negativa, sobretudo criminal.

Nessa esteira, partindo de Hans Kelsen é preciso recorrer a Joaquim Carlos Salgado, que, com esteio em seus profundos estudos de Kant e Hegel, entende que a coerção não deve ser compreendida apenas como pena aplicada por meio do monopólio da força pelo Estado, mas também como realização do direito por meio da *actio*, isto é, o poder de ação de que dispõe o titular do direito para fazer cumprir a esfera de juridicidade que lhe é atribuída pela ordem jurídica, como nos ensina Miguel Reale. O ato de força caracterizador da ordem jurídica, no entanto, não precisa ser previsto em cada fragmento normativo individualizado.

Ora, como bem demonstra Hans Kelsen, a norma é o sentido semântico da prescrição normativa, não o texto da Lei ou a proposição normativa que dele se extrai. Sendo assim, é preciso apenas que, ao longo de uma cadeia normativa violada, seja possível que um ato de força seja aplicado pelo aparato estatal como consequência da violação da ordem jurídica.

Assim, é preciso frisar que o traço que caracteriza a ordem jurídica e que é um dos elementos que permitem distingui-la das demais ordens de controle da conduta humana é a coercibilidade, isto é, a possibilidade de utilização do aparato estatal para aplicar a sanção prevista na norma como prerrogativa atribuída pela ordem jurídica ao titular do direito. Assim, é perfeitamente possível, tal como reconhece Hans Kelsen, que haja plena observância dos deveres jurídicos sem que haja aplicação efetiva de atos de força como sanção pelo Estado, ou seja, sem que a coerção seja efetivada.

Para que o dever jurídico exista de forma concreta é necessário que haja mecanismos de realização daquilo que se encontra previsto na norma, sob pena de perda completa da utilidade do direito. A coerção, de seu turno, tal como observado por Kant, é sim um dos elementos que irão nortear a tomada de ação pelos destinatários das normas, funcionando, muitas vezes, como móbile de sua ação. De fato, é possível que outros elementos funcionem como móveis, tais como a moral ou a religião. Entretanto, para que o direito possa ser autônomo é preciso que possua móbile de ação próprio, que não pode ser outro além da coerção.

Portanto, é possível concluir que não há como existir dever jurídico desconectado de um ato de coerção, compreendido como a utilização do aparato estatal que detém o monopólio da força, inclusive por meio da *actio*, como sanção pela sua violação. A coerção é inerente à ordem jurídica, ainda que apenas como possibilidade abstrata, mesmo não sendo fundamento de validade do dever jurídico, demonstrando-se

essencial ao fenômeno jurídico por ser instrumento de realização do direito e, assim, condição de sua existência, conforme nos ensina Joaquim Carlos Salgado.

3 A DIALÉTICA DO ESPÍRITO OBJETIVO: A JUSTIÇA COMO IGUALDADE

A força normativa do direito encontra-se, em grande medida, na interação dialética entre a ideia de direito, contida nas normas de caráter hipotético e genérico, e a realidade do direito, tanto na aplicação de tais normas aos casos concretos, quanto, inclusive, na própria violação aos deveres jurídicos, que podem ser tomadas como negação e, desse modo, acabam por se subsumir no conceito de direito. Joaquim Carlos Salgado na obra “*A ideia de justiça em Hegel*”, publicada a partir da tese de cátedra desenvolvida pelo professor mineiro, analisa com grande lucidez a matéria e torna possível a compreensão de elementos técnicos da teoria hegeliana e da realidade dialética do direito. Desse modo, a fim de elucidar os principais aspectos atinentes à racionalidade intrínseca do direito, faz-se necessário trazer à baila as considerações ali desenvolvidas, sobretudo no “Capítulo 10: A Igualdade”.

Como leciona Salgado, a filosofia de Hegel é desenvolvida a partir de um esforço unificador da razão, ou seja, consiste na construção de um sistema que permite a conciliação dialética entre o aspecto idealista do pensar e o pensar da liberdade na história¹¹⁴. O espírito caminha na história e se desdobra como liberdade em cada um de seus momentos, descritos por Hegel.

Contudo, o espírito que se reconhece e se sabe como sujeito de seu próprio conhecimento, não permanece na formalidade do conceito: ele também se põe como efetividade. Nesse segundo momento, o conceito de liberdade se determina como autoefetivação do espírito. Dizendo de outra forma, a determinação da ideia substancial do espírito (liberdade que se sabe) é a objetivação do espírito enquanto vontade livre, ou, ainda, a posição do espírito por si mesmo segundo a sua própria natureza.

Essa efetivação do espírito como objetividade se realiza mediante sua necessária posição como sujeito de si, quer do seu próprio conhecimento, quer da sua própria efetividade. Nesse movimento do espírito, ele, sabendo e reconhecendo a ideia de liberdade como sua essência, se determina e se desenvolve como efetivação dessa mesma ideia de liberdade, passando de sua formalidade para sua efetividade.

Assim, pretende-se analisar os principais elementos que permeiam o desenvolvimento do espírito como si mesmo, mas em sua exterioridade, elevando-se à universalidade do pensar que torna a liberdade como seu conteúdo e fim: o Direito.

¹¹⁴ SALGADO, Joaquim Carlos. *A Ideia de Justiça em Hegel*. São Paulo: Loyola, 1996, p. 14.

3.1 A Dialética do Espírito Objetivo

Como ensina Salgado, “a filosofia é explicitação da ideia da Lógica no seu conteúdo, a liberdade”¹¹⁵. Já o momento decisivo do Espírito para a formação da ideia absoluta é a vontade. Essa vontade, livre, se mostra de forma objetiva e se exterioriza no mundo da cultura.

A vontade se desenvolve como liberdade na exposição da natureza íntima do pensamento que chegou à expressão lógica máxima na ideia absoluta. Nesse processo de exteriorização, a ideia se mostra como necessidade na natureza e como liberdade no espírito, momentos de uma mesma totalidade.

No espírito objetivo, a vontade se desenvolve de forma dialética a partir de seu primeiro momento: como vontade que é, em si, livre. No momento da vontade imediatamente livre, ou da universalidade abstrata, a vontade é, enquanto livre, igual, pessoa. O direito abstrato é, assim, o momento no qual a ideia se mostra não só como liberdade, mas também como igualdade¹¹⁶.

Como capacidade de ter direitos, introduz-se a desigualdade, tal como mostra a objetivação da vontade na noção de propriedade. Contudo, a unidade da vontade passa a cindir-se em vontade subjetiva que se opõe à vontade objetiva (o direito objetivado que, violado, se restaura por processo próprio e interno: a sanção). Quando exteriorizada na forma de propriedade, a vontade, já dividida, afirma a sua subjetividade diante do universal e determina-se como vontade do sujeito diante do bem, cujo resultado é a eticidade.

Salgado, com precisão, compara a dialética do Espírito objetivo à trilogia da Fenomenologia:

A dialética do Espírito objetivo obedece a uma trilogia comparável à da Fenomenologia; o Direito Abstrato é a objetivação do Espírito na relação com as coisas do mundo exterior, comparável à dialética da consciência com o mundo na relação do conhecer; na Moralidade, momento de subjetivação da vontade, o Espírito procura a afirmação de si como consciência de si, em que o objeto da consciência é ela mesma, e na dialética da Eticidade, o Espírito move-se não mais como relação direta com a coisa, mas [como] relação consigo (Moralidade), na medida em que passa no outro para si (ou consciência de si), num movimento ao nível da razão, de um nós que ao

¹¹⁵ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 321.

¹¹⁶ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 322.

mesmo é um eu, uma sociedade em que, ao mesmo tempo, o sujeito afirma a sua identidade de ser livre com o outro¹¹⁷.

Desse modo, a mediação não ocorre apenas pelo objeto, mas pela dialética interna da coisa, enquanto considerada presente nas relações jurídicas e no trabalho.

3.2 O Direito Posto

Para tratar da concepção de Hegel sobre o direito positivo, Salgado recorre, como não poderia deixar de ser, a Kant. É que Hegel parte das conclusões kantianas acerca da questão jurídica, mas com elas não se contenta, prosseguindo a partir do sustentado por Kant para abarcar toda a realidade do fenômeno jurídico. Em Kant, o direito positivo está submetido a um princípio *a priori* da razão, como exigência de realização da liberdade, desse modo, nenhuma norma de direito positivo poderá sobrepor-se a essa exigência de racionalidade. A razão não apenas informa o direito positivo, mas é seu próprio critério de validade.

A liberdade, de seu turno, é o fundamento último do direito e da moral, sendo ambos éticos. No entanto, não devem ser consideradas como ordens normativas idênticas. Direito e moral se distinguem formalmente, na teoria kantiana, uma vez que, enquanto no direito se legitima a coação externa para garantia da liberdade do outro contra o arbítrio de quem o coage injustamente; na moral, a “coação” é interna se exerce não por qualquer contingência material, mas por puro dever, ou seja, pela própria lei da razão prática¹¹⁸.

Como observa Salgado, Hegel dá continuidade ao pensamento de Kant, já que para ele o direito é a única forma de existência da liberdade, que encontra na razão seu critério último de validade. Contudo, Hegel relaciona os conceitos de liberdade e razão por meio da categoria da historicidade do direito e da sociedade (na qual o direito se desenvolve).

A razão, para Hegel, não é, todavia, simples critério de validade do direito, como regra que aponta o seu dever-ser, mas é elemento próprio do ser do direito, que diz como é e tem de ser. Desse modo, não é qualquer princípio vetor do direito estabelecido de fora, a racionalidade é momento do próprio direito, forma de presença

¹¹⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 324.

¹¹⁸ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de Justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e na igualdade**. 3. ed. Belo Horizonte, Del Rey, 2012, p. 174.

da liberdade na história, que se acentua na medida em que a racionalidade se manifesta com maior intensidade na ordem social, por meio da história.

3.3 O Direito Racional

Salgado pontua que o pensar é o exercício da razão que, segundo Hegel, tem a natureza da universalidade, uma vez que apenas nele, o objeto se torna universal¹¹⁹. A elevação do objeto ao plano da universalidade não se dá de forma abstrata, mas dialética, já que não se separa a coisa pensada, ao contrário, ela é superada. As particularidades do objeto são ao mesmo tempo, negadas e conservadas dialeticamente.

Assim ocorre com o direito, que dá conteúdo da realidade espiritual à ideia e passa a ser estudado sob a forma do conceito. Ao ser elevado ao plano da universalidade pela razão, assume a forma de conceito em sua efetividade: objeto da Filosofia do Direito, que se revela conhecimento científico na medida em que se volta à totalidade do fenômeno jurídico, ou seja, à unidade da ideia no momento do Espírito Objetivo, resultado da identidade entre o conceito e a realidade do direito.

O direito racional não é, contudo, racional no sentido de ser conforme a razão, desvinculado da realidade empírica. Não é fruto de uma racionalidade na qual são estabelecidas as impressões do objeto e da qual decorrem princípios ou normas gerais para qualquer ser racional, tal como em Kant.

Como ensina Salgado, segundo Hegel, Kant fundamenta o direito na liberdade, mas tomada enquanto livre arbítrio. Desse modo, na teoria kantiana, o direito seria o produto da razão que permitiria a compatibilização das liberdades individuais, consideradas como arbítrio espontâneo submetido à lei da razão prática.

Ao contrário, para Hegel, o fundamento do direito não é o arbítrio, mas a liberdade, que, nas palavras de Salgado, podem ser distinguidos da seguinte forma:

Esta é a diferença, que se faz presente (Dasein), da liberdade e do livre arbítrio. Enquanto o livre arbítrio é faculdade de um sujeito isolado, podendo conflitar com o arbítrio do outro e com a própria universalidade objetiva da liberdade – a lei -, a liberdade universal e concreta é essa relação infinita consigo mesma, ou essa infinita negatividade pela qual a liberdade imediata de um indivíduo é negada pela liberdade do outro de modo a superar-se essa

¹¹⁹ SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo**: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p.176.

contradição na liberdade concreta de todos, na unidade do direito e do dever¹²⁰.

Desse modo, para Hegel, a lei não é instrumento de contenção do arbítrio, mas o universal que se realiza na subjetividade do indivíduo que tem o arbítrio. Na verdade, o livre arbítrio é apenas um dos momentos da liberdade, que pode explicar o direito no seu momento abstrato, mas não no plano da eticidade ou do Estado.

A razão é por natureza ordenadora e universalizante. Por isso, o direito racional contrapõe-se a um direito de privilégios, violência, arbitrariedades e à anarquia. A irracionalidade do direito, contudo, deve ser entendida como momento do desenvolvimento do direito racional na história, como momento de contingência – negação – em relação à revelação da liberdade.

3.4 O sujeito de direitos

Em Hegel, segundo Salgado, o direito racional desdobra-se nas dimensões que sua própria efetividade apresenta: a vontade, o sujeito de direito, o reconhecimento da norma do direito e o reconhecimento de outro sujeito de direito como igual e, por fim, a liberdade como fundamento racional da norma jurídica (objetividade) e do direito do sujeito (subjetividade).

No direito, a dialética interna do espírito objetivo faz com que a liberdade se desenvolva tanto no plano subjetivo, como no plano objetivo. Trata-se, portanto, do movimento da realidade jurídica em dois momentos distintos, o da existência da pessoa e o da liberdade que se expressa na lei entendida como vontade universal e livre.

O direito do sujeito de um lado e, de outro, o dever de reconhecimento a ele correspondente são facetas de uma mesma realidade. É por meio do dever de reconhecimento que a vontade livre, fundante do direito, reconhece a subjetividade do outro, igual titular de direitos e, assim, pode realizar-se em sua dimensão objetiva, na lei.

Assim, só tem direitos o sujeito que, ao mesmo tempo, tem o dever de reconhecer, no outro, esses mesmos direitos. Por isso, direito e dever são dois momentos da realidade concreta do direito. Tomando o direito de propriedade como exemplo, Salgado explica que o direito de um sujeito tem sempre como correlato um

¹²⁰ SALGADO, Joaquim Carlos. *A Ideia de Justiça em Hegel*. São Paulo: Loyola, 1996, p. 337.

dever de respeito por parte de outro. “É na relação interna ou dialética dos dois sujeitos que está o direito como um todo”¹²¹, destaca o professor.

O direito subjetivo de propriedade traz no seu interior a sua própria negação como direito isolado: o dever. Não apenas o dever do outro, mas o próprio dever do proprietário, que deve reconhecer o outro como igual sujeito de direito. O direito de um sujeito só existe quando ele se depara com outro sujeito de direito. Desse modo, Salgado conclui que “afirmar, pois, um direito subjetivo é negá-lo no sentido de que só é direito de alguém na medida em que é dever correspondente ao direito do outro”¹²².

3.5 A Lei

A Lei, tomada aqui em sentido amplo, abarcando, portanto, as diferentes fontes do direito positivo, é a forma mais elevada de expressão do direito, por meio dela o direito arbitrário¹²³ perde existência. Desse modo, toda forma de unilateralidade e privilégio desaparece com a lei, cuja característica não é ser norma para este ou aquele indivíduo, mas preceito geral. Como nota Salgado:

A lei é, para Hegel, o direito no plano do conceito, o direito refletido, consciente ou sabido, o direito para si, preciso nas suas determinações, que determina o arbítrio e dá acesso e segurança, ao contrário do costume, direito inconsciente, sem precisão nem segurança jurídica, nem conhecimento claro, inconsistente, sujeito ao arbítrio da escolha e da interpretação, e submetido à irracionalidade da contingência¹²⁴.

A efetividade ou objetividade do direito do direito é dada pela lei, forma acabada do reconhecimento do direito universalmente válido, ou seja, conhecido de todos, efetivo e vigente.

O direito passa por um processo de complexificação e universalização racional, que parte do direito arbitrário, passa pelo direito costumeiro e, chega à esfera de racionalidade mais perfeita e acabada do direito: a lei, a codificação e a constituição, como modo sistemático e acabado de expressão da liberdade.

O direito natural não se contenta como a imediatidade do direito positivo e sai em busca de sua inteligibilidade última, em que, segundo Salgado, possui seu mérito

¹²¹ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 336.

¹²² SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 337.

¹²³ Contudo, como nota Salgado, Hegel admite a possibilidade de existência concreta de eventual arbitrariedade, como será mais detalhado a seguir.

¹²⁴ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 339.

enquanto teoria que procura a essência do fenômeno jurídico. Contudo, Hegel observa que a resposta pelo fundamento do fenômeno jurídico está no próprio direito. Caso assim não fosse, não seria possível apreender toda a realidade do direito.

E é nesse ponto que se concentra a sua crítica ao direito natural: ao pressupor uma ordem normativa existente externa na qual se fundamenta o direito, que lhe dá validade substancial, o direito natural é posto como explicação externa ao direito positivo. Assim, permite que cada um se fixe na sua posição, como coisas distintas e isoladas, conciliando-se apenas por submissão à ordem pressuposta ou por sua justaposição ao conteúdo da ordem posta.

Por outro, fundamentar o direito na natureza como tal é impossível, uma vez que a natureza não é em si livre¹²⁵, já que apenas é racional na medida em que pensada, ou seja, quando apreendida pela razão. Assim, as normas que compõem o ordenamento jurídico são produto da autodeterminação da racionalidade livre, não determinação natural.

O jusnaturalismo apresenta, como fundamento do direito, a razão no modo abstrato e formal do Iluminismo. O historicismo da Escola Histórica, de seu turno, fundamenta o direito na aparência e na contingência fenomenal dos fatos históricos.

3.5.1 A estrutura racional da Lei

As críticas apresentadas por Hegel trazem em si a própria concepção hegeliana sobre o direito¹²⁶, que é forma objetiva do aparecer da liberdade na história, a partir da qual é possível apreender o fundamento ideal de justificação do direito positivo. A lei é a forma para si do direito, plenamente conhecida e posta ao conhecimento de todos. A lei é a vontade que se sabe e que se quer: vontade da vontade e saber da vontade.

Esse direito que se quer e que se sabe se realiza em dois planos: o da positivação, pelo qual se torna conhecido de todos que a ele se submetem; e o da aplicação, pela qual a lei deve ser seguida ou cumprida. Assim, a racionalidade se dá, em relação à lei, tanto no plano da elaboração, quando é refletida e posta por um ato de vontade, quanto na observância, pelo súdito, que toma conhecimento de seu conteúdo e

¹²⁵ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 342.

¹²⁶ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 346.

voluntariamente a cumpre, por reconhecer o seu caráter racional. O cumprimento ou descumprimento da lei é sempre realizado voluntariamente, uma vez que é de todos conhecida.

O conhecimento da lei pode e deve ser sempre pressuposto. Por isso, a justiça do direito, quanto à forma, tem seu desfecho com a publicidade da lei. A universalidade da lei e do seu próprio conhecimento traz implícita a ideia de igualdade de todos perante ela mesma. A lei vale para todos e o seu conteúdo é público, para que todos a ela submetidos possam dela ter conhecimento. Assim, a segurança jurídica alcançada pela lei define um dos principais aspectos formais da concepção hegeliana do direito justo.

Os aspectos formais da justiça são fundamentais na concepção hegeliana, mas não se bastam. O conteúdo da lei também deve ser justo, racional, pois expressa o momento mais elevado da racionalidade do que qualquer outra forma de manifestação do direito. Nas palavras de Salgado:

A lei oferece a segurança jurídica que o súdito deve ter quanto à conduta por ela regulada, de modo que, sabendo seu conteúdo e como o fato será julgado, não se exponha nem à vingança privada, nem ao arbítrio ou subjetividade de quem a aplica, pois a aplicação da lei é feita por indivíduos submetidos às contingências e à particularidade de opiniões. A justiça é, assim, antes de tudo, o universal que oferece a lei ou a neutralização das contingências do tribunal.¹²⁷

A obrigatoriedade da lei decorre da possibilidade de seu conhecimento. Dar-se a ser conhecida publicamente é da essência da lei, para que possa ser considerada universalmente válida. Evidente, portanto, a necessidade da publicidade e não do efetivo conhecimento da lei pelos cidadãos que a ela se submeterem. Sendo pública, a apreensão de seu conteúdo pode ser realizada por todos, fica garantida a segurança jurídica e cargo de cada sujeito procurar conhecê-la.

Uma vez alcançado o estágio da lei, o direito tende a contradizer a sua própria fundamentação racional e multiplicar-se de forma linear e descontrolada. Por isso, há a necessidade de garantia da unidade entre a pluralidade de institutos, por meio da codificação.

O código é a sistematização da pluralidade de dispositivos legais que permite conferir unidade à multiplicidade. Assim como a lei, confere certeza e segurança ao formar um todo orgânico e racional. Nele não devem constar as

¹²⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 350.

disposições jurídicas menos racionais, fruto de contingências históricas, mas normas gerais alcançadas na cultura por meio de um processo de acedência do direito à racionalidade, atendendo ao máximo de racionalização.

3.5.2 A Jurisdição Pública

A jurisdição é conciliação do indivíduo com a lei que é a sua própria proteção. Do ponto de vista do direito objetivo é a restauração de sua própria validade¹²⁸.

A publicidade da lei e a codificação exigem a justiça pública, monopolizada pelo Estado, por meio da qual será determinado como as normas universais regulam determinado caso concreto. Importante ressaltar que, em Hegel, a função do tribunal não é criar regra de direito que substitua a lei ou que tenha força obrigatória universal. Isso compete ao Estado por meio dos órgãos responsáveis pela postulação das leis.

Desse modo, a “regra ditada” pelo tribunal que deve ser aplicada a um caso concreto tem força apenas individual, sem qualquer dimensão universal. Contudo, como a aplicação da lei é momento de realização do direito, ela deve, da mesma forma, ser pública, por ser do interesse de todos.

Para Hegel, o mais importante foi a jurisdição ter sido tirada do particular, já que o direito de estar em juízo traz consigo o dever de não reivindicar o cumprimento do direito de outro modo que não pela justiça pública. Por outro, a supressão da justiça privada traz para o Estado o dever de jurisdição. Assim, mesmo que haja injustiças na aplicação da lei pelos tribunais, o caráter público da justiça atesta uma racionalidade que o exercício privado do direito não tem. Nos dizeres de Salgado:

Destarte, tanto na lei como na sua aplicação, poderá haver injustiça ou menos correspondência com a racionalidade. O fato de tratar-se de lei pública e de jurisdição pública, porém, por si só, é já um dado de racionalidade que não existe na ausência da norma pública e menos ainda no arbítrio particular. Tanto na imposição da norma, que é vontade universal, como na sua aplicação, a publicidade é seu elemento de racionalidade ou justiça¹²⁹.

Desse modo, é possível concluir que a jurisdição, embora não perfeita – já que exercida por indivíduos permeados por contingências e, por isso, incapazes de

¹²⁸ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 353.

¹²⁹ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 354.

decidir apenas a partir do que lhes comanda a vontade puramente racional e livre –, realiza um momento de superioridade do direito pela sua racionalidade.

3.5.3 A Sanção da Lei

Do mundo do direito extraem-se duas determinações: a do dever e a do sujeito. Aquele, como determinação negativa, e este como determinação positiva da liberdade. Direito e dever poderão ser negados em sua existência a partir da ação negativa do próprio indivíduo – ao violar o que determina a norma jurídica –, uma vez que, na necessidade da norma, sempre está presente a contingência. Se negado, o direito interioriza sua própria negação, fazendo que a contingência da sua negação seja o próprio direito, por meio da sanção.

Assim, podem-se detectar duas dialéticas do direito abstrato: a primeira é a dialética entre o direito de um e o direito do outro ou a negação do direito do indivíduo pelo próprio dever que ele contém em si correlato do direito do outro, ou seja, a dialética do direito do indivíduo remete ao outro indivíduo necessariamente; a segunda é a dialética do direito e da negação do direito do sujeito, depois, a da negação do próprio direito positivo, da lei – o crime. Na dialética da negação do direito, o elemento que faz com que o direito se reconcilie consigo mesmo é a sanção; especificamente no crime, a pena¹³⁰.

Como nota Salgado, o princípio da realização da liberdade pelo direito faz com que Hegel dê à pena um caráter eminentemente ético. A pena¹³¹ é, ao mesmo tempo, direito da sociedade e direito do indivíduo.

A finalidade da pena não é determinar a vontade do criminoso e levá-lo a não praticar o crime pela sua ameaça e ao mesmo, punir a violação do dever jurídico. Afinal, a vontade é livre, não se determina externamente. Ao contrário, a liberdade da vontade existe porque ela só se determina a partir de si mesma.

Como direito e justiça têm seu fundamento na liberdade, é nela que também a sanção se fundamenta. Assim, a pena tem seu fundamento na própria liberdade do indivíduo, sendo seu direito, por meio do qual ele mesmo restaura o direito lesado e se

¹³⁰ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 355.

¹³¹ A pena, tida como a resposta prevista pelo direito ao cometimento de um crime é o modo da coercibilidade em que a sanção fica mais nítida. Assim, todo o raciocínio aplicado à pena deve ser estendido às demais formas de resposta estabelecidas por um ordenamento à violação de deveres.

reinsere na eticidade social. A moralidade da pena está justamente em ser a negação da negação do direito.

Assim, diante do caráter ético da pena, deve ela ser justa, ou seja, prevista na ordem jurídica e ser adequada como resposta ao ato criminoso. A pena deve ser suficiente como resposta à violação do direito causada pelo crime, sem destemperança. Afinal, ela deve permitir que o indivíduo se reinsira na eticidade, sem que sejam violados os seus direitos a partir da aplicação da pena, devendo o equilíbrio entre a pena e o crime ser exterior¹³², mas também interior, razão pela qual é possível apontar como injusta a pena de morte ou a Lei de Talião.

Portanto, “a sanção é a resposta do direito, pela qual ele restabelece a sua universalidade, a da vontade universal sobre a vontade particular que a exclui”¹³³.

3.5.4 A Validade da Lei

A lei é norma universal levada à expressão precisa, no momento do conceito mediatizado. Ela não é dada por uma fonte externa ou por um outro estranho, como a natureza, por exemplo, mas pelo próprio espírito livre que, conscientemente, reconhece a lei como justa e racional. O direito é totalmente criado pelo homem para si mesmo, produto da cultura. Não só o homem é o criador do direito, como também seu objeto são as relações humanas no plano da vontade, e sua finalidade é o próprio homem, como ser para si.

Na esfera da aplicação do direito, o justo, o que importa fundamentalmente para a existência da liberdade é a jurisdição pública, a limitação do absolutamente arbitrário nas relações puramente subjetivas (vingança, etc.) entre os membros da sociedade.

Para Salgado, em Hegel, a primeira exigência da validade da lei é justamente a publicidade, uma vez que somente pode se exigir o cumprimento de norma cujo conteúdo é acessível a todos. Por isso, Hegel combate todo o sistema do direito esotérico, acessível apenas aos iniciados em seu conhecimento, mas não combate

¹³² Assim como em Kant, o direito não pode se satisfazer com a simples interioridade do remorso interior.

¹³³ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 357.

propriamente os juristas, e sim o fato de se fazer do direito algo conhecido apenas por uma classe especializada¹³⁴.

A partir da publicidade da lei, o conhecimento de seu conteúdo deve ser presumido e suas determinações devem ser impostas, independentemente da apreciação individual acerca da racionalidade de seu conteúdo. Afinal, no Estado, como objetividade do princípio da razão, a aplicação do direito não pode observar a concepção subjetiva do justo e do injusto.

A lei formalmente justa é definida a partir da liberdade e da igualdade que exigem que seja universalmente conhecida, sem o que, não há vinculação externa e objetiva. A lei vale por si mesma, sendo indiferente à vinculação interna atinente tão somente à subjetividade de quem a ela se encontra submetido.

Por outro lado, a lei materialmente justa é definida pela ausência de contingências em seu conteúdo, ou seja, pela racionalidade de conteúdo, caracterizadora da vontade livre. Desse modo, a lei justa estabelece comandos universais de forma racional, sem observar qualquer privilégio, arbítrio, etc. Assim, o conhecimento universal, quanto à forma, e a vontade livre, quanto ao conteúdo, formam as duas facetas da validade da lei.

Para Hegel, segundo Salgado, na esfera do particular que pretende a realização do justo para si mesmo, somente há justiça com a contingência da injustiça. Afinal, o justo universal da lei não se realiza mecanicamente na solução de um caso concreto. Ao contrário, a subsunção do fato à norma é obra do entendimento e, como tal, tem limitações decorrentes de sua finitude.

No plano da aplicação do direito, a justiça é puramente a eliminação do arbitrário subjetivo e a instauração da possibilidade de uma jurisdição neutra, sem qualquer vinculação a um juízo do conteúdo da lei aplicável, ou mesmo da própria decisão. Assim, justa é a decisão imparcial, não arbitrária, ainda que do ponto de vista do seu resultado possa ser considerada como injusta¹³⁵.

Salgado, demonstrando o evidente caráter dialético de sua obra, apresenta, no início do décimo capítulo da obra retro mencionada, a conclusão em que fica

¹³⁴ Como ressalta Salgado, por isso Hegel considera a lei como fonte do direito cuja racionalidade é superior ao costume na realização da justiça, principalmente quando o costume acaba por se transformar em um conjunto de decisões variadas, até mesmo divergentes, e a cujo conteúdo o acesso é muita vezes dificultado. Para ser justo, o conteúdo do direito deve ser claro, preciso e conhecido.

¹³⁵ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 363.

evidente que, já no ponto de partida, é possível saber de todo o caminho que seria percorrido:

Percorrendo os degraus da exposição do Espírito objetivo encontrar-se-á, num primeiro momento, o do direito abstrato e da moralidade, a liberdade como livre arbítrio, igual em todas as pessoas; no segundo momento da Eticidade, a liberdade é domínio da natureza pelo trabalho e, num terceiro, a liberdade é autonomia do cidadão. Pessoa, homem que trabalha e o cidadão são os momentos de existência da liberdade no desenvolvimento do Espírito Objetivo¹³⁶.

Importante ressaltar que a contingência do justo no plano finito da aplicação apenas pode ser superada no plano do infinito, por meio da ideia de direito, que se dá no Estado. Somente aí é possível a justiça no sentido absoluto, qual seja, o momento da superação da unilateralidade da liberdade subjetiva – que leva à injustiça e, absolutizada, leva ao terror – pela ordem política, na medida em que o homem toma consciência da sua liberdade e, consciente dela, realiza-a na forma de direito subjetivo, cuja face objetiva é uma declaração universal pela qual a liberdade se torna direito¹³⁷. Assim, “a consciência da liberdade individual é elevada ao plano da efetividade, portanto surge como direito do sujeito no momento em que é universalizada pela constituição do Estado, tornada positiva pela vontade universal dos cidadãos”¹³⁸.

¹³⁶ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 322.

¹³⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 363.

¹³⁸ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Ideia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p. 364.

PARTE II
OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

PARTE II - OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Uma vez esclarecidas as bases conceituais atinentes à racionalidade do direito, que se exprime por meio da relação dialética existente entre a *actio*, enquanto procedimento que permite a existência do dever jurídico, e a previsão abstrata das normas jurídicas, denotando a necessidade de observância da legalidade¹³⁹, ou seja, do direito posto, enquanto esteio de segurança jurídica, é preciso, para ser possível examinar os crimes contra a ordem tributária, entender primeiro o que é tributo.

Em seguida, devem ser analisadas as nuances da incidência e da consequência tributária, que devem ser objeto da *actio* positivada no Direito Tributário: o procedimento administrativo, que tem o condão de verificar e quantificar a obrigação tributária, vinculando-a ao sujeito passivo que será responsabilizado pelo recolhimento. Na lição de Heloisa Estellita¹⁴⁰, a aplicação da norma penal deve partir do determina a legislação tributária, observando a dinâmica da incidência, de modo a tutelar adequadamente os bens jurídicos objeto de proteção, de modo a retratar de maneira adequada o comportamento lesivo que se pretende punir.

É que, assim como o Direito Tributário somente pode interferir no patrimônio dos contribuintes, respeitadas limitações ao poder de tributar, como ensina Baleeiro¹⁴¹, a formalização do direito penal também tem é regulado por normas que têm como objetivo limitar a intervenção do Estado na esfera jurídica dos cidadãos, em atenção às garantias individuais, notadamente os direitos fundamentais, *maximum* ético da cultura universal, como ensina Joaquim Carlos Salgado¹⁴². Na esfera criminal, esses limites se materializam, como ensina Bitencourt¹⁴³, na forma de alguns princípios, dentre os quais aqui se destaca o da intervenção mínima. Segundo a intervenção mínima, o direito penal seria a *ultima ratio*. Nas palavras de Bitencourt¹⁴⁴:

¹³⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latim, 2007, p. 82.

¹⁴⁰ ESTELLITA, Heloisa. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2001.

¹⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹⁴² SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como *maximum* ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 10.

¹⁴³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2012, v. 1, p. 15.

¹⁴⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2012, v.1, p. 18.

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a prevenção de ataques contra bens jurídicos importantes. Ademais, se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Assim, se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas as que devem ser empregadas, e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio* do sistema normativo, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. Como preconizava Maurach, “na seleção dos recursos próprios do Estado, o Direito Penal deve representar a *ultima ratio legis*, encontrar-se em último lugar e entrar somente quando resulta indispensável para a manutenção da ordem jurídica”. Assim, o Direito Penal assume uma feição subsidiária, e a sua intervenção se justifica quando — no dizer de Muñoz Conde — “fracassam as demais formas protetoras do bem jurídico previstas em outros ramos do direito”. A razão desse princípio — afirma Roxin — “radica em que o castigo penal coloca em perigo a existência social do afetado, se o situa à margem da sociedade e, com isso, produz também um dano social”.

Da intervenção mínima decorrem a fragmentariedade, corolário do Direito Penal, que se refere à especificidade que esse ramo tem de tutelar apenas valores imprescindíveis, tendo, por objeto, portanto, apenas as condutas mais graves contra os bens jurídicos mais importantes¹⁴⁵, e a ofensividade¹⁴⁶, que demanda que somente as condutas que efetivamente violem os bens jurídicos tutelados sejam punidas pelo Direito Penal, o que deixa ao cargo das sanções administrativas, civis ou morais o que não for criminalmente relevante.

Portanto, ao Direito Penal Tributário cabe apenas tutelar as condutas mais graves praticadas contra a ordem tributária, do ponto de vista do desvalor ético. Assim, cabe em primeiro lugar ao Direito Tributário estabelecer critérios normativos para

¹⁴⁵ “O Direito Penal limita-se a castigar as ações mais graves praticadas contra os bens jurídicos mais importantes, decorrendo daí o seu caráter fragmentário, uma vez que se ocupa somente de uma parte dos bens jurídicos protegidos pela ordem jurídica” (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 17. ed. São Paulo : Saraiva, 2012, v. 1, p. 18).

¹⁴⁶ “A função principal do princípio de exclusiva proteção de bens jurídicos é a de delimitar uma forma de direito penal, o direito penal do bem jurídico, daí que não seja tarefa sua proteger a ética, a moral, os costumes, uma ideologia, uma determinada religião, estratégias sociais, valores culturais como tais, programas e governo, a norma penal em si etc. O direito penal, em outras palavras, pode e deve ser conceituado como um conjunto normativo destinado à tutela de bens jurídicos, isto é, de relações sociais conflituosas valoradas positivamente na sociedade democrática. O princípio da ofensividade, por sua vez, nada diz diretamente sobre a missão ou forma do direito penal, senão que expressa uma forma de compreender ou de conceber o delito: o delito como ofensa a um bem jurídico. E disso deriva, como já afirmamos tantas vezes, a inadmissibilidade de outras formas de delito (mera desobediência, simples violação da norma imperativa etc.)” GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da ofensividade no Direito Penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 43.

regulamentar a relação entre a Fazenda Pública e os contribuintes, deixando para a seara criminal apenas os comportamentos mais graves para os quais as sanções tributárias se mostrem insuficientes – não para forçar o cumprimento das obrigações, tal como se tem pretendido na atualidade, como meio proporcional que permita que o direito se reconcilie consigo mesmo, superando a contradição da violação à norma – o crime, como expressão da racionalidade inerente ao fenômeno jurídico.

A intervenção mínima e a fragmentariedade demandam, ainda, segundo a unidade do injusto, ressaltada por Misabel Derzi¹⁴⁷, que o Direito Penal só possa ter como objeto condutas que sejam consideradas ilícitas pelos demais ramos do direito, quando se tratar de condutas também reguladas por eles, como é o caso das questões tributárias. Sendo assim, como nos crimes contra a ordem tributária o sujeito ativo é sempre a pessoa física, somente poderão sofrer a persecução criminal aqueles cujas condutas sejam consideradas ilícitas pelo Direito Tributário, de modo a denotar, como será visto a seguir, a sua responsabilidade como contribuinte ou como terceiro responsável pelo inadimplemento de obrigação tributária pela pessoa jurídica.

Desse modo, em primeiro lugar será apresentado o objeto dos crimes contra a ordem tributária: o tributo, que, dentre as mais diversas definições, pode se compreendido como obrigação decorrente da subsunção de um fato à hipótese de incidência de uma norma tributária, em conformidade com os critérios previstos para o surgimento da consequência jurídica. Em seguida, serão analisados os parâmetros que devem ser observados na eleição do responsável tributário, cuja conduta poderá, ou não, ser objeto de persecução criminal, uma vez que não é possível se falar de crime contra a ordem tributária sem que sejam observados tais requisitos, como ensinam Sacha Calmon e Misabel Derzi¹⁴⁸:

Se há crime contra a ordem tributária, repetimos, haverá dupla infração, necessariamente, a penal e a tributária (o mesmo ocorrendo em relação à ordem administrativa ou civil). Mas o regime jurídico da responsabilidade penal é diferente do regime jurídico da responsabilidade fiscal por infração. A primeira, mesmo quando o delito é de fundo fiscal, configurando crime contra a ordem tributária, sujeita-se integralmente aos princípios gerais do Direito Penal e à parte geral do Código Penal. Direito Penal Tributário não guarda nenhuma peculiaridade. É Direito Penal. Rege-se, entre outros, pelo

¹⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário atual**: pareceres. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.

¹⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – impossibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 118, p. 119-138, jul. 2005, p. 136.

princípio da pessoalidade do injusto, segundo o qual o delito é subjetivo, e a apuração do dolo é regra norteadora fundamental.

A partir de tal arcabouço teórico, serão estudados os crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, de modo a evidenciar a necessidade de observância dos elementos tributários para a tipificação objetiva e subjetiva das condutas, inclusive no que tange ao aspecto procedimental, materializado na forma do lançamento, que é pressuposto da responsabilidade tributária e, portanto, também da responsabilidade criminal, sobretudo nos crimes de resultado contra a ordem tributária.

4 O TRIBUTO COMO OBJETO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por norma jurídica, dentro de uma concepção kelseniana, já apresentada anteriormente, entende-se a imposição de um sentido subjetivo de dever-ser à conduta de outrem, que coincide com o sentido objetivo que o ato normativo tem do ponto de vista do Direito¹⁴⁹. É, portanto, a pertinência a um sistema jurídico resguardado pelo Estado que faz com que a norma tributária possa ter esse sentido objetivo de dever-ser que a torna capaz de se impor aos contribuintes de forma lícita, diferenciando-se, assim, de meras exigências arbitrárias ou criminosas de quantias de dinheiro realizadas por outrem.

Sobre o tema, especificamente na seara tributária, vale recorrer à obra “Hipótese de Incidência Tributária” redigida pelo Professor Geraldo Ataliba, que, com propriedade, ressalta que as normas tributárias são espécies de normas jurídicas que, com o gênero guardam similitudes e distinções. Em outras palavras:

O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: ‘entregue dinheiro ao estado’.

A norma de direito material tributário não é diferente, portanto, das demais normas jurídicas. Mas não lhe dá identidade, diante das demais só o conteúdo da exigência do seu comando: o comportamento de levar ‘dinheiro’ aos cofres públicos.¹⁵⁰

Paulo de Barros Carvalho¹⁵¹, por sua vez, assinala que a palavra ‘tributo’ pode designar uma série de coisas diferentes, o sentido, portanto, deve ser depreendido do contexto em for empregada¹⁵²:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito passivo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

¹⁴⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 3.

¹⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 22

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 30

¹⁵² O professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra “Curso de Direito Tributário” faz pormenorizada análise de cada uma das acepções elencadas na referida citação.

Embora seja possível distinguir diversas acepções, o presente trabalho tem como enfoque o estudo do “tributo” enquanto conteúdo do adimplemento da relação obrigacional tributária que se dá mediante a incidência de uma determinada norma ao fato praticado pelo contribuinte que constitua hipótese de incidência do preceito normativo. Nesse sentido, a obrigação tributária é resultado de toda a “fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge com a ocorrência daquele fato”¹⁵³.

O tributo é, portanto, objeto da obrigação tributária. Como aponta Alfredo Becker¹⁵⁴: “Distingue-se a prestação do seu objeto. A prestação é o *facere* ou *non facere*. O objeto da prestação é aquilo que está (ou não está) sendo feito. A prestação é tributária quando o seu objeto consiste num tributo”.

No entanto, não apenas pelo conteúdo de mandamento (o tributo) que distingue a norma tributária das demais. Afinal, como destacam os estudiosos do tema, dentre eles notadamente Geraldo Ataliba, Sacha Calmon e Paulo de Barros, na hipótese legal, associada ao mandamento, encontram-se os critérios para identificar a norma tributária e isolá-la teoricamente das demais, conforme se demonstrará no capítulo subsequente.

Nesse sentido, sintetiza Ataliba: “[o] objeto da obrigação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não dinheiro em si mesmo”¹⁵⁵.

4.1 O conceito de tributo

O conceito jurídico de tributo é construído a partir da interpretação da lei e à luz dos princípios e técnicas jurídicas aplicáveis à sua sistemática. No ordenamento brasileiro, é o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172/66, sob a égide da Constituição de 1946, mas recepcionado pela Constituição da República de 1988 (CR/88) como lei complementar, que estabelece as normas gerais da tributação. O

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32

¹⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noesis, 2018, p. 314.

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 23.

diploma legal traz, em seu artigo 3º, o conceito de tributo, que revela a mecânica da imposição tributária que é a base de toda a lógica que deve ser aplicada à responsabilidade tributária. Por isso, cabe transcrever o dispositivo:

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

Como esclarece Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁶, a menção à necessidade de norma jurídica firma a obrigação tributária como resultado da aplicação de preceitos abstratos das formulações legislativas. Por outro lado, ao determinar que a aludida prestação pecuniária não pode se dar como sanção de ato ilícito, permite concluir que será necessária a ocorrência de um fato lícito concreto mediante o qual restará configurada a ocorrência da sua hipótese. Para melhor elucidação do conceito jurídico-positivo da obrigação tributária e, por conseguinte, do tributo, como seu objeto, cabe analisar cada um dos elementos necessários à sua caracterização:

i) Tributo como prestação pecuniária compulsória

Trata-se de previsão legislativa cujo conteúdo é esclarecer que o adimplemento por parte do sujeito passivo da relação tributária se dará sempre de forma obrigatória, portanto, não voluntária, distinguindo-se, portanto, das obrigações decorrentes da firmação de negócios jurídicos, para a existência das quais é imprescindível a manifestação volitiva, como ensina Caio Mário da Silva Pereira¹⁵⁷. Na lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁸:

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal — o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

ii) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Embora possa se considerar redundante, uma vez que a necessidade de que o valor do tributo possa ser valorado em moeda dado o seu caráter ‘pecuniário’, quis o

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33

¹⁵⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao Direito Civil**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v.1, p. 412.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33.

legislador esclarecer que se trata de obrigação que deve ser quantificável de forma precisa, de modo que é possível estabelecer um tributo mediante a incidência de um percentual sobre um valor que será apurado quando da avaliação do bem, mas nunca como uma obrigação de fazer ou dar coisa (o que poderá fazer a legislação tributária é autorizar o recebimento de bem, desde que avaliado em montante suficiente ao adimplemento da obrigação tributária com valor mensurado em moeda). Não se trata, no entanto, propriamente da melhor escolha legislativa terminológica, afinal “quase todos os bens¹⁵⁹ são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal”¹⁶⁰.

iii) Que não constitua sanção de ato ilícito

Diferentemente do que ocorre com os dois primeiros pontos analisados, não se trata aqui de simples necessidade de aprofundamento pontual, mas de traço bastante relevante, e por vezes polêmico, para a compreensão da obrigação tributária. Em primeiro lugar, não cabe confundir o tributo em si com a receita (também compulsória) decorrente da aplicação de multas por prática de atos ilícitos, fundadas no poder punitivo do Estado, não no poder de tributar. Raciocínio semelhante deve ser aplicado às multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, que, embora integrem quantitativamente o crédito tributário, com o tributo propriamente dito (obrigação principal) não se confundem, uma vez que constituem punições a violações de deveres instrumentais. Nesse sentido, Sacha Calmon ensina que:

Quanto ao fato mesmo (aspecto material), é mister frisar que necessariamente terá de ser fato lícito. Se for fato ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante), pois toda punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito, razão para a aplicação da sanção. O fato, sobremais, não poderá ser contratual (não se contrai dever tributário por querer, avença, *ex*

¹⁵⁹ A questão é esclarecida por Leandro Paulsen “Obrigação que não seja pecuniária, como a de prestar serviço militar obrigatório, de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições, não constitui tributo. Mesmo aquelas obrigações relacionadas com a tributação e, inclusive, alcançadas pela denominação de obrigações tributárias, conforme a dimensão conferida ao termo pelo art. 113 do Código Tributário Nacional, mas que sejam de fazer, não fazer ou de tolerar, como as obrigações acessórias de prestar Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e de admitir a presença de auditor fiscal e a análise dos livros fiscais, não se confundem com a obrigação de pagar tributo. De outro lado, porém, o fato de se estar diante de obrigação pecuniária estabelecida em lei, não revela, por si só, sua natureza tributária, pois esta pressupõe que não haja qualquer concorrência da vontade do contribuinte, ou seja, que se qualifique como receita pública compulsória” (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 15).

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33

contractu). O fato jurígeno que desencadeia o dever de pagar tributo é previsto unilateralmente. Corresponde aos deveres heterônimos referidos por Kelsen, impostos *ab extra* por uma vontade estranha à da pessoa destinatária do dever.¹⁶¹

Ainda a esse respeito, há a necessidade de se destacar a distinção entre a prática do ato ilícito e os recursos dela provenientes. Como tributo não é sanção a ato ilícito, não poderá o legislador prever abstratamente o ilícito como hipótese de incidência da exação tributária, ou dimensionar a obrigação tributária conforme a existência ou não de ilicitude, ou com a gravidade do ilícito. Mas o produto pecuniário da prática de ilícitos com eles não confunde. Assim, como aponta Leandro Paulsen¹⁶² “a aquisição de renda e a promoção da circulação de mercadorias, e.g., são, abstratamente consideradas, fatos lícitos e passíveis de serem tributados. Se a renda foi adquirida de modo ilegal ou se a mercadoria não poderia ser vendida no País, são fatos que desbordam da questão tributária, são ilicitudes subjacentes que não afastam a tributação”.

Em outra passagem, o Professor Sacha Calmon¹⁶³ lembra que, na verdade, o que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica, por essa razão, o CTN, em seu art. 4º dispõe que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação”.

iv) Instituída em lei

A legalidade é preceito do Texto Constitucional, que, peremptoriamente, em seu art. 5º, II, assim dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Apesar da clareza e objetividade do dispositivo, cuidou o constituinte de, ao tratar da matéria, repisar no art. 150¹⁶⁴, a exigência de lei não apenas para instituir e cobrar tributos, mas de lei complementar¹⁶⁵ para tratar de diversos

¹⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária:** (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN) 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 98

¹⁶² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 16.

¹⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 366.

¹⁶⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

¹⁶⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

aspectos da tributação, dentre eles o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, sobretudo, a respeito de sua definição, fato gerador, base de cálculo e sujeição passiva. A legalidade estrita, portanto, se apresenta propriamente como limitação constitucional ao poder de tributar¹⁶⁶, pelo que nenhuma exigência fiscal pode se dar se não mediante expressa previsão legal.

Como destaca Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁷, também nesse ponto parece ter pretendido o legislador do Código Tributário abraçar a clássica divisão das obrigações em *ex voluntate* e *ex lege*, respectivamente decorrentes da vontade das partes e da previsão legal. No entanto, como observa o professor, o primado da legalidade alcança todos os ramos e extratos do direito, de modo que, na verdade, não há, no direito brasileiro, obrigações que não sejam *ex lege*. O que há são obrigações em que a compulsoriedade e, por consequência, a exigibilidade do adimplemento, têm como origem o elemento volitivo, enquanto outras dispensam a presença da ‘vontade’ para a configuração da sua hipótese normativa, o que é o caso dos liames jurídicos-tributários.

v) *E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*

Paulo de Barros Carvalho ao analisar a locução em questão a afirmar que “atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados”¹⁶⁸, assim, acaba por limitar-se a distinguir os atos administrativos vinculados dos atos discricionários com referência à obra ‘Elementos de direito administrativo’ de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶⁹. No entanto, sobretudo para a análise dos demais pontos que se seguem no presente estudo, esse parece ser o ponto de

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 112.

¹⁶⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 34.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 34.

¹⁶⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 63.

maior relevância para a caracterização do tributo e, por conseguinte, da obrigação tributária.

Leandro Paulsen também teceu considerações acerca das implicações da plena vinculação a que se refere o art. 3º do CTN, esclarecendo alguns pontos que vão muito além da diferenciação entre atos vinculados e discricionários:

Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Não há que se dizer, por certo, que inexistem juízos de oportunidade e de conveniência, o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor. Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias. É por isso, e.g., que o art. 141 do CTN diz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou se extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no Código, fora dos quais não podem ser dispensadas a sua efetivação e as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.¹⁷⁰

Indo além, é preciso destacar que, ao determinar que a cobrança das exações tributárias deve se dar mediante atividade vinculada quando da própria definição do tributo, a legislação complementar, na verdade, apontou o próprio processo administrativo como requisito da exigibilidade da obrigação tributária. Portanto, quando não se observam os ditames do procedimento administrativo, não é possível a cobrança e, portanto, inexistente tributo em relação aos atores que não integraram a relação processual capaz de perfazer o lançamento e, por conseguinte, resultar na constituição definitiva do crédito tributário.

Flavio Couto Bernardes, em sua tese de doutoramento, analisa o tema e aponta que “o próprio conceito de tributo indica a presença obrigatória do procedimento administrativo no desenvolvimento da relação jurídica, principalmente na formalização do crédito tributário e, finalmente, na formatação do título executivo”. Assim, conclui “quando se atribui o elemento ‘cobrado mediante atividade administrativa plenamente

¹⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 16.

vinculada’ na definição do mencionado instituto jurídico, resta caracterizada a necessidade do aspecto procedimental na norma tributária”¹⁷¹.

Muito ao contrário de esgotar as considerações que se fazem necessárias sobre esse tema, a explanação nesse ponto tem o objetivo de apresentar a questão que será objeto de maior aprofundamento em outros pontos do trabalho, elaborados para que seja possível compreender os elementos da relação obrigacional tributária para, então, determinar os requisitos para responsabilização criminal daqueles que a violem.

Dino Jarach conceitua a obrigação tributária como “uma relação jurídica *ex lege*, em virtude da qual uma pessoa (sujeito passivo principal, contribuinte ou responsável), está obrigado pelo Estado ou por outra entidade pública a pagar uma soma de dinheiro, desde que se verifique a ocorrência da hipótese fática prevista pela lei”¹⁷². Percebe-se, portanto, que, para o autor, assim conclui Paulsen¹⁷³, a relação tributária se dá entre o polo ativo arrecadador, o Estado, e o polo passivo constituído pelo devedor principal (contribuinte) e pelos responsáveis (ou codevedores) que o são por causas originárias (solidariedade e substituição) ou derivadas (sucessão). Luciano Amaro parte da noção tradicional de obrigação e pontua:

Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria relação jurídica expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a ideia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer).

[...]

Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde dever do outro.¹⁷⁴

¹⁷¹ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 131.

¹⁷² Tradução livre do original “una relación jurídica ex lege, em virtude de la cual una persona (sujeito passivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u outra entidade pública, al pago de una suma de dinero, mientras se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”. (JARACH, Dino. **El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Substantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 73).

¹⁷³ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 60.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227.

Assim, partindo de tais considerações, faz-se necessário analisar com maior vagar os elementos da norma tributária de modo a compreender como se dá a incidência do tributo e como surge a obrigação tributária, para que se permita verificar os requisitos que permeiam a inclusão de sócios e administradores como responsáveis no polo passivo da obrigação tributária.

4.2 A estrutura formal da norma tributária: hipótese de incidência e consequência jurídica

Para a compreensão do tributo enquanto norma jurídica, é importante uma análise estrutural que, em matéria tributária, é o berço de uma série de digressões teóricas que, por muitas vezes, inclusive, cominam em teses jurídicas um tanto persuasivas em defesa dos contribuintes ou dos interesses da Fazenda Pública. Ao analisar o tema, André Mendes Moreira¹⁷⁵, com propriedade, ensina que as escolas de Amílcar de Araújo Falcão¹⁷⁶, Dino Jarach¹⁷⁷ e Geraldo Ataliba¹⁷⁸ estudaram a estrutura da norma tributária apenas sobre o prisma da hipótese de incidência (nomenclatura utilizada por Falcão e Ataliba) ou fato impositivo (“hecho imponible”, cunhado por Jarach). Nessa perspectiva, houve um intenso esforço acadêmico no sentido da elucidação dos elementos do fato gerador, sem que se atentassem às questões atinentes à diferenciação entre antecedente e consequente da norma tributária. Decidiram, então, enfrentar o tema os professores Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho, “que deram à norma tributária a conformação estrutural hoje vigente”.¹⁷⁹

José Souto Maior Borges¹⁸⁰, por sua vez, pontua que “analisada sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive tributária, se decompõe em uma espécie de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, *fatispecie, tatbestand*) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a

¹⁷⁵ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2018, p. 110.

¹⁷⁶ JARACH, Dino. **El Hecho Imponible: Teoria Geral del Derecho Tributario Substantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

¹⁷⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2. ed. Anotações de atualização Prof. Geraldo Ataliba. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

¹⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 21.

¹⁷⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2018, p. 111.

¹⁸⁰ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 375.

incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência”.

Ao tratar do assunto em seu *Curso de Direito de Tributário Brasileiro*, o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho inicia afirmando que “a norma tributária encontrou em Paulo Barros de Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana”, ensinando ainda, que o ilustre professor da Universidade de São Paulo (USP) “vê a norma jurídico-tributária dividida classicamente em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa”¹⁸¹.

Paulo de Barros, portanto, à luz das teorias normativas de Carlos Cossio¹⁸² e Lourival Vilanova¹⁸³, situou na hipótese de incidência (conjunto de critérios necessários à identificação do fato tributável) os critérios material, temporal e espacial, que podem ser compreendidos, respectivamente: o fato jurídico tributável em si, as circunstâncias de tempo de aplicação da norma e os elementos territoriais do fato. Já como critérios da consequência jurídica da norma, Paulo de Barros Carvalho elencou os elementos que permitem quantificar a obrigação tributária (alíquotas e base de cálculo) e a identificar os sujeitos ativo (competência) e passivo (contribuinte e/ou responsável tributário), nomeados como critério quantitativo e critério pessoal.

Confira-se o quadro descritivo, elaborado com base no modelo apresentado por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸⁴ a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho:

¹⁸¹ Repisando toda a admiração pelo professor Sacha Calmon, é preciso enfatizar pontual discordância, já que sua própria teoria da norma tributária, embora apresentada em coerência com as brilhantes conclusões do professor paulista, nos parece fornecer substancialmente apontamentos relevantes que contribuem de forma igualmente significativa para o estudo da teoria da norma tributária. É preciso, portanto, compreender as contribuições das teorias da norma tributária forjadas por cada um, ambas fundamentais para compreensão do direito tributário na atualidade. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 367)

¹⁸² COSSIO, Carlos. *La teoría egológica dei Derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 1964, p. 656.

¹⁸³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 102.

¹⁸⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)* 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95.

| NORMA TRIBUTÁRIA (endonorma tributária) | |
|---|--|
| <i>Hipótese de incidência</i> | <i>Consequência jurídica</i> |
| <p>1. Critério material: descrição do fato jurídico tributável (exs.: obter renda, prestar serviço, vender mercadoria).</p> <p>2. Critério temporal: momento e período de ocorrência do fato gerador (exs.: anual, consumando-se em 1º de janeiro do ano subsequente, instantâneo – no momento da venda, futuro – em caso de incidência antecipada).</p> <p>3. Critério espacial: condições territoriais de incidência (nacional, estadual ou municipal ou, ainda, “na Zona Franca de Manaus”)</p> | <p>1. Critério pessoal: sujeito ativo (município em que localizado o prestador ou tomador do serviço, estado onde ocorrer a venda da mercadoria, União Federal) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário).</p> <p>2. Critério quantitativo: critérios para delimitação da base de cálculo e da aplicação das alíquotas.</p> |

O aludido modelo foi objeto de análise por Sacha Calmon, que, incorporando-o, propôs um desenho próprio da teoria da norma tributária. Em primeiro lugar, cuidou da terminologia: tratou de adotar o termo ‘aspectos’ ao invés de ‘critérios’, utilizado por Paulo de Barros. Assim, ao lado dos aspectos material, temporal e especial, foi acrescentado, à hipótese de incidência endonormativa, um aspecto pessoal. Ao justificar a escolha teórica, pontuou que “o fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’, ‘estar’ ou ‘fazer’) está sempre ligado a uma pessoa, e, às vezes, os tributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a determinação da hipótese de incidência”¹⁸⁵.

Assim, Sacha Calmon sintetiza sua teoria do seguinte modo¹⁸⁶:

¹⁸⁵ O professor ainda acrescenta: “exemplo marcante da importância do aspecto pessoal, consoante das hipóteses de incidência, oferta-nos o ‘fato gerador’ do ICMS. Com efeito, não basta haver circulação. É mister que a pessoa promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária:** (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN) 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 96).

¹⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária:** (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN) 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 98.

| NORMA TRIBUTÁRIA | |
|---|---|
| <i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i> | <i>Consequência jurídica – dever tributário decorrente</i> |
| <p>1. Aspecto material: descrição do fato jurídico tributável (exs.: obter renda, prestar serviço, vender mercadoria).</p> <p>2. Aspecto temporal: momento e período de ocorrência do fato gerador (exs.: anual, consumando-se em 1º de janeiro do ano subsequente, instantâneo – no momento da venda, futuro – em caso de incidência antecipada).</p> <p>3. Aspecto espacial: condições territoriais de incidência (nacional, estadual ou municipal ou, ainda, “na Zona Franca de Manaus”)</p> <p>4. Aspecto pessoal: condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato (pessoa física, jurídica, “comerciante”, “portador de deficiência”, etc.)</p> | <p>1. A quem pagar? (sujeito ativo)</p> <p>2. Quem deve pagar? (sujeito passivo)</p> <p>3. Quanto pagar? (base de cálculo, alíquota, reduções, etc.)</p> <p>4. Como, quando e onde pagar?</p> |

É importante observar, contudo, que as distinções nos modelos propostos se justificam não apenas pelos diferentes modos de compreender o tema que cada um dos doutos mestres do Direito Tributário houve por bem escolher, mas também pelos diferentes pressupostos dos quais partiram. É que o Professor Paulo de Barros¹⁸⁷ elucida os critérios da *endonorma* por meio da qual surge a obrigação tributária, a partir da qual incidirá a *perinorma* (ambos termos utilizados por Carlos Cossio), essa sim que daria origem ao dever de pagar o tributo propriamente dito, como sanção prevista à ocorrência do fato gerador.

Flávio Couto Bernardes¹⁸⁸, ao analisar as diferentes estruturas da norma tributária, apontou que:

[...] outros autores sustentam que todos os aspectos da norma tributária encontram-se na hipótese de incidência, na medida em que seria necessária a existência dos mesmos para a realização do fato gerador. Ocorre, contudo, que o fato jurígeno é uma parte da estrutura normativa tributária, gerando automaticamente sua consequência (hipotética), para que consolide a relação jurídica. Deve-se analisar a norma em sua integralidade, com as delimitações de cada parte que a compõe.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 52.

¹⁸⁸ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 135.

Sacha Calmon Navarro Coêlho expõe que a estruturação da norma, como acima expendida, apresenta-se em situação estática. Quando há sua ocorrência pelo preenchimento dos aspectos normativos, passa-se a sua análise dinâmica. Neste particular, deve-se esclarecer que a incidência é do mandamento ou consequência endonormativa, quando a hipótese ocorre.

Desse modo, essa apreensão integral da norma tributária é, inclusive, a que melhor se coaduna com hipótese de incidência tributária proposta por Geraldo Ataliba¹⁸⁹, segundo o qual “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”.

De qualquer modo, o exame da teoria da norma tributária proposta pelo Professor Sacha Calmon denota a existência de aspectos da incidência da norma tributária e também da consequência jurídica. Afinal, as respostas aos questionamentos colacionados pelo professor revelam a existência de outros aspectos no consequente normativo, tais como os aspectos quantitativo, temporal e especial referentes à delimitação da obrigação de pagar e os aspectos subjetivo, que contêm os requisitos para apuração do responsável tributário e o aspecto procedimental, elemento da norma tributária segundo a lição de Flávio Couto Bernardes¹⁹⁰.

Nessa esteira, talvez seja possível cogitar de uma norma tributária com a seguinte estrutura:

| NORMA TRIBUTÁRIA | |
|---|--|
| <i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i> | <i>Consequência jurídica – dever tributário decorrente</i> |
| Aspecto material | Aspecto quantitativo |
| Aspecto temporal | Aspecto temporal |
| Aspecto espacial | Aspecto espacial |
| Aspecto pessoal | Aspecto subjetivo |
| | Aspecto procedimental |

¹⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 46.

¹⁹⁰ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 90.

Analisada, portanto, a estrutura da norma tributária, cabe apresentar um a um os aspectos que a compõem, elucidando suas especificidades, a partir do modelo teórico ilustrado no quadro acima.

4.2.1 Aspectos da hipótese de incidência tributária

Ainda que tomando como referência específica para as digressões a seguir, sobretudo as obras de Paulo de Barros¹⁹¹, Sacha Calmon¹⁹² e Flávio Bernardes¹⁹³, vale retomar as lições do mestre Geraldo Ataliba¹⁹⁴ que, com a objetividade e clareza que lhe eram inerentes, ensinava que a hipótese de incidência tributária “é primeiramente a descrição legal de um fato, é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, é seu desenho)”. Desse modo, a hipótese de incidência da norma tributária é a descrição do fato gerador por meio da elucidação dos aspectos que denotam a sua materialidade, as circunstâncias de tempo e de lugar em que surge a obrigação tributária e quem o pratica, ou seja, quem é o contribuinte:

a) Aspecto material

Pode-se compreender o aspecto material da hipótese de incidência como o núcleo da hipótese de incidência tributária, pois é o ponto central ao qual convergem todas as outras determinações do legislador quando estabelece os critérios que permitem a verificação do fato gerador¹⁹⁵. Nesse ponto, Paulo de Barros¹⁹⁶ faz importante

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51.

¹⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 103.

¹⁹³ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 123.

¹⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 58.

¹⁹⁵ Como lembra Flavio do Couto Bernardes, “A doutrina pátria distinguiu o termo fato jurígeno/hipótese de incidência de fato gerador. O primeiro é o suposto fático descrito abstratamente na norma tributária, levado à categoria de hipótese, enquanto o segundo é a confirmação concreta daquele suposto abstrato. Esta separação foi apresentada por Alfredo Augusto Becker e desenvolvida pela doutrina brasileira, tendo como seu principal expoente o saudoso mestre Geraldo Ataliba.” (BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e**

advertência, no sentido de pontar que não se pode definir esse critério¹⁹⁷ como mera descrição objetiva do fato tributável, uma vez tal descrição inevitavelmente abarcaria as circunstâncias de espaço e de tempo que o condicionam. E, assim, estar-se-ia conceituando a própria hipótese de incidência tributária.

Assim, para que seja possível conceituar o aspecto material da incidência tributária, não se podem abarcar elementos estranhos capazes de prestar-lhe feição definitiva, tal como a previsão de um evento. Trata-se, portanto, de tarefa um tanto desafiadora defini-lo sem fazer referência aos elementos temporal e espacial que circundam o fato jurígeno.

Para isso é necessário, portanto, um grau elevado de abstração que permita extrair o que, para além do fato em si, já circunstanciado no tempo e no espaço, define o cerne material da hipótese de incidência. Esse exercício permite que se identifiquem as expressões genéricas designativas de comportamentos ou fatos, que encerrem em si um “fazer”, “dar” ou “ser/estar”. Assim, pode-se definir o núcleo da incidência tributária como a expressão formada por um verbo e seu complemento, que constituem o elemento principal da norma tributária, como por exemplo, “vender mercadoria”, “prestar serviço”, “auferir renda”, “ser proprietário de bem imóvel”, etc.

b) Aspecto temporal

O aspecto temporal, por sua vez, refere-se (e aqui não há como deixar de ser redundante) às circunstâncias de tempo em que o fato jurígeno ocorre, delimitando o momento de sua configuração. Paulo de Barros conceitua “o critério temporal das hipóteses tributárias como aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo”¹⁹⁸.

seus reflexos na formação do título executivo. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 125).

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 125.

¹⁹⁷ Já apontamos aqui a distinção realizada entre os termos “critério” (adotado por Paulo de Barros Carvalho) e “aspecto” adotado por Sacha Calmon, e aqui reproduzido.

¹⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 137

Certa dificuldade se apresenta em relação a esse aspecto, uma vez que, por vezes, o legislador o apresenta de forma implícita, deixando ao intérprete a tarefa de promover a análise da norma e destrinchá-lo. Cada tributo tem seu aspecto material específico, que pode ser definido como uma data do ano-calendário ou uma periodicidade cronológica. Assim, o aspecto temporal pode ser imediato, quando da verificação da ocorrência da hipótese prevista no núcleo da norma (aspecto material) ou pode ser mensal, anual, assim por diante.

Importante apontar, nesse tópico, que as delimitações atinentes à antecipação ou postergação e demais digressões acerca do recolhimento do tributo já não dizem respeito ao aspecto temporal da incidência tributária, mas sim à consequência normativa, na qual se encontram todos os elementos que se referem ao modo, lugar, quantia e momento do recolhimento do tributo.

c) Aspecto espacial

O aspecto espacial da hipótese tributária consiste no conjunto dos elementos necessários e suficientes para se delimitarem as circunstâncias de lugar que condicionam a verificação do fato jurídico. Como lembra Paulo de Barros, há quem limite esse aspecto aos critérios necessários para “delinear os lindes dentro dos quais se faz cogente a norma jurídica. Seria, por assim dizer, o âmbito territorial de aplicação das leis”¹⁹⁹.

Tal simplificação, no entanto, reduz a dimensão desse elemento, tornando-o mero indicador, quase sempre implícito, do campo de validade da proposição jurídico-normativa. Não se trata, portanto, de mero critério de competência para aplicação da norma tributária, mas também dos critérios que podem sim alterar a sua incidência e, desse modo, a consequência, fazendo existir ou não tributo a recolher aos cofres de determinado ente federativo.

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 132.

d) Aspecto pessoal

O aspecto pessoal, ao contrário do que se possa, à primeira vista, imaginar, não contempla a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, aquele que tem a obrigação de realizar propriamente o pagamento como adimplemento da obrigação tributária. Aqui se trata “das condições subjetivas que a norma tributária pode incluir na configuração do fato jurígeno”²⁰⁰ para delimitação do contribuinte, ou seja, do sujeito que pratica o fato gerador.

Esse é o caso, por exemplo, dos requisitos para incidência do ICMS, que é tributo que grava a circulação de mercadorias realizada por comerciante, de modo que a obrigação tributária não surge da mera ocorrência do aspecto material (circulação jurídica), sendo imprescindível que se dê por meio das pessoas expressamente designadas por lei. Foi precisamente o aspecto pessoal, como lembra Flávio Bernardes, que levou o Supremo Tribunal Federal²⁰¹ a considerar inconstitucional a exigência do ICMS na importação de bens realizada por pessoa que não fosse contribuinte do imposto (comerciante).

4.2.2 Aspectos do consequente da norma tributária

Ocorrido o fato abstrato previsto na hipótese de incidência, surgirá a obrigação tributária, que será, então, delimitada em valor de acordo com os seus elementos quantitativos e deverá ser paga, dentro das condições de tempo e lugar previstas em lei, pelo sujeito passivo. Desse modo, no consequente da norma tributária, encontram-se os seguintes aspectos:

²⁰⁰ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 97.

²⁰¹ Vide julgamento no bojo do RE 203075 e o entendimento consolidado no enunciado da Súmula 660 do STF: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. (Fonte).

a) Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo refere-se ao conjunto de elementos necessários para apurar o *quantum* da obrigação tributária, referentes não só à alíquota, se fixa ou percentual, mas também à mensuração da base de cálculo, isto é, o valor sobre o qual incidirá a alíquota de modo a apurar quantitativamente o tributo. Além da apuração da base imponible e do valor total do tributo, nesse aspecto também se situa, por exemplo, o que mais puder interferir no valor efetivo a ser recolhido ao Erário, incluindo a existência de créditos e regimes especiais.

b) Aspecto espacial

O aspecto espacial da consequência normativa por vezes se confunde com o da hipótese de incidência, que normalmente vai atrair desde logo a obrigação de recolher propriamente o imposto. Mas essa não é uma relação necessária, já que a lei tributária pode delimitar a incidência do imposto em um determinado lugar, mas que o recolhimento se dê em outro. Esse é o caso, por exemplo, das operações que têm recolhimento de tributo centralizado, como a incidência do ICMS sobre serviços de comunicação não medidos prestados entre diferentes unidades da federação²⁰².

c) Aspecto temporal

Os elementos temporais da obrigação tributária surgida a partir da ocorrência do fato gerador referem-se às condições que permeiam a definição do momento exato do recolhimento do tributo. Há casos em que o momento do recolhimento antecede a própria ocorrência efetiva do aspecto material da incidência, como no ITBI, em que se exige o recolhimento para se realizar o registro, mediante o qual ocorrerá efetivamente a transmissão que atrai a incidência do imposto, ou nos casos de substituição tributária progressiva. Há ainda hipóteses nas quais o fato gerador

²⁰² LC 87/96: “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.”.

acontece e o recolhimento é deixado para posteriori, como nos casos de substituição tributária regressiva ou, ainda, de datas específicas para pagamento após determinado período de apuração.

d) Aspecto subjetivo

i) Sujeito ativo

No polo ativo da obrigação tributária, figura o sujeito titular do crédito tributário que surge com a ocorrência do fato gerador, que tem o poder-dever de realizar a cobrança. Entretanto, é importante observar que a “capacidade de ser o sujeito ativo da relação jurídica de natureza tributária não se confunde com a competência para instituição do tributo”²⁰³. Essa distinção tem como base o próprio Código Tributário Nacional que, no art. 7º²⁰⁴, estabelece expressamente que a função de arrecadar os tributos e fiscalizar o adimplemento das obrigações tributárias pode ser conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, ou até mesmo a pessoas jurídicas de direito privado.

ii) Sujeito passivo

Os sujeitos passivos “são as pessoas físicas ou jurídicas que têm o dever de cumprir a prestação exigida pelo sujeito ativo, isto é, o pagamento do crédito oriundo do nascimento da obrigação tributária, formalizado pelo ato de lançamento ou antecipadamente por expressa disposição normativa”²⁰⁵. Portanto, enquanto o aspecto pessoal da incidência normativa abarca os elementos relativos ao contribuinte, ou seja,

²⁰³ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 100.

²⁰⁴ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.
§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

²⁰⁵ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 100.

àquele que realiza o fato gerador, no aspecto subjetivo da consequência normativa encontram-se os elementos que perpassam a qualificação do responsável tributário, que pode ser tanto o próprio contribuinte, quanto um terceiro, segundo os critérios que serão elucidados com maior vagar a seguir.

e) Aspecto procedimental

Após perpassar pela análise dos demais aspectos, Flavio Bernardes²⁰⁶ propõe a inclusão do aspecto procedimental na estrutura da norma jurídica tributária, que abarca “o conjunto ordenado de fatos jurídicos tendentes a cumprir a finalidade normativa”, sobretudo aqueles relativos à formalização do crédito tributário, que informam os requisitos do lançamento, passando pelas normas que regulam o processo administrativo, até a formatação do título executivo propriamente dito. É o que se extrai, inclusive, do próprio conceito de tributo, já destrinchado, segundo o qual se trata de obrigação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

Desse modo, a inclusão do aspecto procedimental na estrutura da norma tributária evidencia que não é possível se exigir tributo de qualquer sujeito à revelia do que dispõe as normas que regulamentam todo o procedimento da cobrança do crédito tributário. É o que ensina Flávio Bernardes²⁰⁷:

Tratando-se a hipótese de incidência de um fato ou conjunto de fatos jurídicos, suficientes à incidência da norma pela subsunção da realidade aos seus aspectos abstratos, nota-se que o aspecto procedimental somente se faz presente no consequente normativo, quando surge a obrigação tributária. Nesse momento cronológico que surge a relação jurídica entre sujeitos ativo e passivo, iniciando o direito de agir do fisco no sentido de exigir o cumprimento da prestação pecuniária, que só pode se desenvolver pela observância do procedimento, consoante regras do direito positivo.

A relação jurídico-tributária é compulsória e cabe ao próprio Fisco o poder-dever de formalizá-la por meio do lançamento e de formar o título executivo extrajudicial sem anuência do devedor, o sujeito passivo da obrigação. É, portanto, o processo administrativo que garante ao destinatário da observância na norma a sua

²⁰⁶ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 128.

²⁰⁷ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006, p. 131.

participação efetiva, respaldada na ampla defesa e no contraditório, e que reveste o título executivo da certeza e liquidez necessárias para que seja possível instruir futura execução fiscal.

Esse conjunto ordenado de fatos denominado procedimento inicia-se, na seara tributária, a partir do exercício do direito de fiscalização pelo sujeito ativo com a consequente instauração do processo administrativo; e encerra-se a depender da modalidade de lançamento adotado para cada espécie tributária e dos fatos identificados pelo Fisco. De qualquer modo, tratando especificamente do que diz respeito ao presente trabalho, identificados quaisquer terceiros que se pretenda responsabilizar pelo adimplemento da dívida tributária, deve o processo administrativo incluí-los, resguardando a sua ampla defesa e o contraditório como garantia de influência efetiva nos provimentos.

O procedimento, na verdade, é o único mecanismo que garante segurança jurídica e que a cobrança do tributo terá fundamento apenas nas previsões legais e não na mera necessidade arrecadatória, que não pode nortear a aplicação das normas tributárias. Na lição de Geraldo Ataliba²⁰⁸:

Os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito. Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico.

Assim, do mesmo modo, o Direito Penal Tributário não deve e não pode se orientar por finalidades arrecadatórias, próprias da seara econômica e das finanças públicas. Ao contrário, deve observar estritamente as normas constitucionais e legais, sobretudo as pertinentes à tributação, já que condutas puníveis em âmbito criminal somente serão aquelas consideradas mais graves quanto à violação dos bens jurídicos tutelados. Dessa forma, apenas a partir do que o Direito Tributário identificar (de forma prévia) como ilícito é que se poderão selecionar as condutas criminalmente relevantes. Por essa razão, em primeiro lugar, será preciso elucidar os requisitos tributários para a responsabilização pessoal de sócios e administradores, para então verificar as hipóteses em se tipificam de fato os crimes contra a ordem tributária.

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24.

5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL

Quando ocorre o fato previsto na hipótese de incidência da norma, dá-se origem à relação jurídico-tributária entre o ente tributante e o sujeito que realiza o fato imponível, que se denomina como contribuinte, e incide o tributo. Como visto anteriormente, no entanto, atrelada à endonorma da incidência, encontra-se a perinorma que estabelece o dever de recolher o valor correspondente ao adimplemento da obrigação tributária ao denominado responsável tributário – *lato sensu*, já que o Código Tributário Nacional distinguiu contribuinte e responsável do seguinte modo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, existe, na nomenclatura do CTN, responsável tributário quando existe um terceiro, que não o contribuinte que realiza o fato gerador, incumbido do dever de pagar o tributo. Nas palavras de Sacha Calmon:

O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.²⁰⁹

Nessa mesma esteira, Leandro Paulsen²¹⁰ pontua que “diferentemente do contribuinte, os demais sujeitos passivos não guardam relação tão estreita com o fato imponível [de modo] que sua responsabilidade possa dele ser deduzida, de modo que devem ser determinados explicitamente pela lei. São responsáveis por ‘dívida alheia’”. A necessidade de previsão legal expressa na qual se fundamente a responsabilização de terceiro é corolário da própria legalidade tributária, que, positivada na forma do art. 150, I, assim estabelece:

²⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 507

²¹⁰ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 56.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

A necessidade de uma norma específica que trate dos requisitos para a responsabilização de um terceiro foi diagnosticada com precisão por Aliomar Baleeiro²¹¹, para quem deve haver previsão, inclusive, de um fato gerador secundário que lastreie a eleição do responsável tributário:

Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos em face de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. Nesse sentido, podemos falar em hipótese ou fato gerador básico ou matriz e em fato gerador secundário, complementar ou dependente. Se não ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica ou matriz, ou mesmo correndo e estando extinta a obrigação do contribuinte, então também inexistirá a obrigação do responsável tributário.

E completa:

Os princípios fundamentais tributários, como legalidade, anterioridade ou espera nonagesimal, irretroatividade, capacidade contributiva e igualdade aplicam-se às normas tributárias em geral, quer em relação ao contribuinte, quer em relação ao responsável tributário.

Somente lei, como ato próprio do Poder Legislativo, pode emitir normas tributárias, quer estejamos falando da norma básica ou matriz, quer estejamos nos referindo a norma secundária-dependente, que institui a obrigação do responsável. Igualmente, o dever do responsável tributário sujeita-se à observância dos princípios da irretroatividade e da anterioridade (ou espera nonagesimal, tratando-se de contribuição social de custeio da seguridade social). E mais, o legislador deve garantir a adequação do dever à capacidade econômica do contribuinte e do responsável tributário.

Desse modo, o ente federado competente para instituir determinado tributo somente pode cobrá-lo de quem se encontra expressamente obrigado por lei, seja como contribuinte, seja como responsável.

Como ensina Sacha Calmon, a responsabilidade tributária pode ser conferida de duas formas²¹²:

- i) *Substituição*: que se configura quando o responsável substitui o contribuinte em virtude expressa previsão em lei; e

²¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013, p. 1113.

²¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 508.

ii) *Transferência*: em que o sujeito recebe, em virtude de disposição legal, o dever de pagar o tributo atribuído anteriormente a outro, que se encontra impedido de adimplir a obrigação de pagar a que estava incumbido.

Aqui trataremos especificamente da segunda hipótese, atinente à transferência, na qual se encontram os casos de responsabilização pessoal de sócios e administradores por condutas dolosas, que podem – ou não – justificar sua persecução pelo Direito Penal Tributário, já que as demais hipóteses de responsabilidade de pessoas físicas abarcam precipuamente a responsabilidade direta, por tributo próprio, na qualidade de contribuinte.

5.1 A responsabilidade tributária das pessoas jurídicas e a responsabilidade dolosa das pessoas físicas

A responsabilidade tributária das pessoas jurídicas se dá quando a legislação imputa a elas o dever de recolher tributos incidentes sobre fatos geradores próprios (como contribuintes) ou sobre fatos geradores praticados por terceiros com os quais tenham alguma vinculação (como responsáveis *stricto sensu*), conforme esclarecido em tópico anterior. Essa é a responsabilidade jurídico-administrativa pelo recolhimento do tributo, atinente, nesse ponto, apenas ao recolhimento das exações, obrigações essas que existem, tão somente, em âmbito tributário.

No entanto, como já também apontado, essa responsabilidade pelo recolhimento do tributo pode, por vezes, ser transferida, alternativa ou cumulativamente, aos sócios e administradores das pessoas jurídicas pelas obrigações tributárias das pessoas jurídicas, sempre dentro dos ditames do Código Tributário Nacional.

Por essa razão, muitas vezes a responsabilização de sócios e administradores se dá equivocadamente com base no art. 124 do CTN, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Em relação ao inciso I, ao contrário do que tentam sustentar as Fazendas Públicas, o referido dispositivo não é uma carta branca que autoriza a inclusão de qualquer sócio ou administrador no polo passivo por terem suposto “interesse” no resultado econômico do fato objeto da tributação. Misabel Derzi²¹³, ao identificar que o CTN não esclarece o que seria exatamente “interesse comum”, pontua que, em princípio, se trataria dos “participantes do fato gerador”. Trata-se, portanto, de interesse jurídico (operacional), não meramente econômico²¹⁴.

Já no que se refere ao inciso II do art. 124, em princípio, a lei poderia expressamente designar como responsável solidário alguém que não tivesse tal interesse comum, mas nunca quem não estivesse de algum modo vinculado ao fato gerador. Além disso, como destaca Leandro Paulsen ao examinar o aludido dispositivo, “o legislador não pode estabelecer solidariedade para pessoas que o próprio CTN considera responsáveis pessoais ou subsidiários”²¹⁵, que é precisamente o caso dos sócios e administradores para os quais o CTN traz disposições específicas, como se verá seguir. Portanto, não podem ser incluídos, no polo passivo da obrigação tributária, sócios e administradores com fundamento no art. 124.

De seu turno, o art. 128 do Código Tributário Nacional trata dos dois tipos de responsabilidade tributária anteriormente mencionadas – substituição e transferência, esta última objeto da presente análise, estabelecendo as disposições que devem nortear aplicação de todos os demais dispositivos que o sucedem tratando da matéria. Confira-se:

²¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013, p. 1119.

²¹⁴ Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consignado em caso relatado pelo Ministro Luiz Fux, atualmente integrante do Supremo Tribunal Federal: “Nesse segmento, conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isso porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.” (STJ, Informativo nº 0382 Período: 2 a 6 de fevereiro de 2009. REsp 884.845-SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 5/2/2009)

²¹⁵ Leandro Paulsen ainda destaca a necessidade de observância dos demais dispositivos do CTN, sobretudo do art. 128, para fundamentação da responsabilidade com base no art. 124: “Também não pode estabelecer solidariedade para quem não guarde relação com o fato gerador, que sequer pode figurar como substituto ou como responsável em nenhum grau” (PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 954).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O dispositivo claramente impõe que o terceiro a ser responsabilizado esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária pela qual foi legalmente responsabilizado. Obviamente, não se demanda uma relação direta e pessoal com o evento jurígeno, pois, nesse caso, estaríamos diante de um contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, CTN), e não de um responsável tributário, mas sim um vínculo indireto com a situação que desencadeou juridicamente a formação da obrigação tributária.

Desse modo, o art. 128 se traduz em uma verdadeira limitação ao poder de tributar²¹⁶, cujo destinatário é precipuamente o legislador ordinário, que não é livre na estatuição das hipóteses de responsabilização tributária. Ao contrário, devem ser rigorosamente observados os preceitos condicionantes ali previstos, que exigem que a responsabilidade (i) decorra de previsão legal (lei em sentido estrito); (ii) seja expressa e (iii) envolva pessoa ligada ao fato jurídico tributável²¹⁷.

Como ensina Sacha Calmon, o terceiro requisito remete diretamente ao corolário da capacidade contributiva, cuja inserção remonta ao anteprojeto do Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Sousa, a questão estava posta no art. 163:

Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste.²¹⁸

Na Comissão do IBDF (Instituto Brasileiro de Direito Financeiro), hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração de Gilberto de Ulhôa Canto²¹⁹, segundo Sacha Calmon, foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que "como está redigido não nos parece que possa subsistir.

²¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel de Abreu Machado Derzi. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

²¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 518.

²¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 519.

²¹⁹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. **Codificação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1955, p. 39.

Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação.²²⁰

A figura específica da responsabilidade de terceiros encontra-se, no CTN, nos arts. 134 e 135, que, nas palavras de Paulo de Barros²²¹, “denunciam, com força e expressividade, o timbre sancionatório que vimos salientando”.

O art. 134 é aplicável às hipóteses de responsabilização solidária nos casos em que não for possível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Trata-se, portanto, de hipótese de responsabilidade subsidiária a partir da constatação objetiva do inadimplemento da obrigação tributária, dispensando qualquer juízo de caráter subjetivo. Desse modo, realizado o lançamento do tributo com base apenas em tal dispositivo, não é possível inferir qualquer conclusão a respeito da existência do dolo, pressuposto da persecução criminal em âmbito tributário, como se verá a seguir.

²²⁰ Assim, Ulhôa Canto, ao exigir a vinculação do "responsável" ao fato gerador, quis assegurar ao responsável a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar-se do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei em benefício do Fisco. Ressalta-se que a emenda proposta foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Osvaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de “terceira pessoa vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador”, como já apontado acima.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341.

Aqui nos interessa, portanto, o disposto no art. 135, especialmente no inciso III, que trata especificamente da responsabilização pessoal de sócios e administradores:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Essas são hipóteses normativas cuja aplicação depende de digressão probatória pela administração pública, a quem incumbe a apresentação de provas, quando do lançamento tributário, da existência efetiva de tais pressupostos fáticos capazes de justificar a responsabilização pessoal de algum sócio ou administrador. A exemplo do que fez o professor Paulo de Barros Carvalho destrinchando o conceito de tributo, é preciso também destrinchar esse trecho específico do Código Tributário:

i) São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias:

Ao estabelecer a responsabilidade tributária, o legislador complementar acertadamente previu a necessidade de se tratar de “crédito tributário”, que somente passa a existir com o lançamento, limitando, portanto, a responsabilização pessoal às dívidas devidamente apuradas e constituídas mediante lançamento, que pressupõe processo administrativo regular que inclua a pessoa física que se pretende responsabilizar para que ela possa apresentar sua defesa quanto ao que de fato e de direito entender pertinente.

ii) resultantes de atos praticados:

A responsabilidade pessoal com base nesse dispositivo se refere, portanto, apenas às obrigações tributárias diretamente decorrentes dos atos praticados pelos sócios ou administradores, de modo que a existência de qualquer ilegalidade por si só não autoriza a responsabilização pessoal genérica. Desse modo, a prática de ilícitos estranhos à realização dos fatos geradores e/ou à eventual supressão de recolhimento dos tributos não permitem que sócios e administradores sejam incluídos no polo passivo da obrigação tributária, devendo ser punidos pelas vias próprias dos outros ramos do direito, afinal, na esfera tributária prevalece a legalidade estrita de modo que não só a

instituição, mas sobretudo a cobrança de tributos, só podem se dar dentro dos exatos limites da lei.

A partir desses pressupostos, o dispositivo elenca três hipóteses de atos dos quais possam decorrer obrigações tributárias cuja prática pode autorizar a responsabilização pessoal de sócios ou administradores, elencados nos pontos a seguir.

iii) com excesso de poderes:

Por excesso de poderes entende-se todo ato que extrapolar os limites dos poderes conferidos ao sócio ou administrador pelos atos constitutivos ou pelas diretrizes operacionais da pessoa jurídica. Esse é o exemplo do sócio ou administrador que, não sendo responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias, resolve interferir nessa seara e toma decisões que levam à supressão de recolhimento de algum tributo ou a um recolhimento a menor.

Portanto, atua com excesso de poderes quem age fora do seu âmbito interno, operacional, de competência, que pode ser delimitado pelos atos constitutivos da pessoa jurídica ou por diretrizes internas. Desse modo, por outro lado, não pode ser responsabilizado aquele que, exercendo regularmente suas responsabilidades gerenciais, toma decisões que levam, eventualmente, à supressão de recolhimentos de tributos sem que haja infração à lei ou do contrato social ou estatutos.

iv) infração de lei:

Uma vez que a incidência tributária se dá exclusivamente por previsão legal, poder-se-ia argumentar que a mera supressão do recolhimento do tributo seria infração à lei. No entanto, não se trata, nesse ponto, de infração objetiva, mas de infração subjetiva, dolosa, de algum dever legal relacionado diretamente relacionado à obrigação tributária principal, que pode ser desde o descumprimento de uma obrigação acessória, até a prática de algum ilícito propriamente dito, mas do qual deve decorrer diretamente a supressão do recolhimento (ou recolhimento a menor) do tributo. Eis a lição do Professor Sacha Calmon:

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente da lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, mas subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervieram e pelas omissões de que foram responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a

responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.²²²

Não basta, portanto, que se verifique a existência de alguma ilegalidade, mas de uma ilegalidade dolosamente relacionada ao inadimplemento da obrigação tributária principal²²³. Nesse sentido é também a lição de Leandro Paulsen²²⁴:

É importante considerar que a qualidade de sócio, por si só, não põe a pessoa em posição de poder colaborar decisivamente para assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias da empresa, o que só lhe compete quando se reveste também na condição de diretor. Ainda assim, o que pode o sócio-diretor fazer é agir com diligência e correção, cumprindo as leis tributárias.

Além disso, é importante observar que o dispositivo fala expressamente em “infração de lei” de modo que o dispositivo não autoriza a responsabilização de sócios e administradores por violações exclusivas de normas de caráter infralegal ou de origem contratual. É que o legislador complementar expressamente incluiu, entre as hipóteses de responsabilização, uma única espécie de contrato particular: os atos constitutivos de uma determinada sociedade, excluindo, logicamente, portanto, as demais espécies.

v) *[infração de] contrato social ou estatutos:*

Quando o sócio ou administrador extrapola os ditames dos atos constitutivos da sociedade, contrato social ou estatutos, a depender da forma societária adotada, relativos às suas competências individuais dentro da dinâmica operacional, ele age com excesso de poderes, primeira hipótese de responsabilização pessoal, já analisada. Esse ponto, portanto, refere-se às demais formas de violações das disposições constitutivas atinentes, por exemplo, ao exercício do objeto social. Desse modo, caso dolosamente o sócio ou administrador permita ou ordene o exercício de atividades estranhas ao objeto social de modo a criar obrigações tributárias que vierem a ser inadimplidas, poderá ser pessoalmente responsável pelo adimplemento do crédito tributário correspondente.

²²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 641.

²²³ Por essa razão o STJ formulou o enunciado da Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

²²⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 188.

Apenas adimplidos tais requisitos é que será possível se cogitar na responsabilização pessoal de sócios ou administradores pelo descumprimento de obrigações tributárias pelas pessoas jurídicas. Desse modo, pessoas poderão ser responsabilizadas em âmbito tributário em duas hipóteses apenas: (a) como contribuintes, pelos tributos próprios; (b) como terceiros responsáveis pelas pessoas jurídicas, adimplidos os requisitos da legislação tributária, sendo que, em ambos os casos, para que seja possível a persecução criminal deverá, ainda, ser comprovada a existência do dolo.

5.2 As obrigações acessórias e a capacidade colaborativa

A obrigação acessória tem por objeto prestações, positivas ou negativas, estabelecidas como forma de garantir à fiscalização tributária instrumentos que possibilitem a realização de uma investigação e controle adequados do recolhimento de tributos a cujo pagamento esteja obrigado o sujeito passivo²²⁵. As obrigações acessórias compreendem, a título exemplificativo, a escrituração de livros fiscais, emissão de notas fiscais, entrega de documentos, interplures.

O CTN conceitua o fato gerador e o sujeito passivo da obrigação acessória da seguinte forma:

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Pode-se, assim, afirmar que as obrigações acessórias são condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por determinação legal ou infralegal (já que tem sido admitida pela jurisprudência a imposição de dever acessório por decreto ou instrução normativa, posicionamento em relação ao qual guardamos reservas).

Inobstante a “accessoriedade” da obrigação, não significa que a sua existência dependa de uma obrigação principal à qual se subordine, ao contrário do que se poderia supor à vista do princípio de que o acessório segue o principal. Trata-se de

²²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 497.

fonte autônoma de dever cuja observância é obrigatória, independentemente da existência efetiva de eventual fato gerador de obrigação principal – basta, apenas, que haja a possibilidade de existência em potencial. Como lembra Hugo de Brito Machado²²⁶, a obrigação acessória somente é válida se estabelecida no interesse da fiscalização do adimplemento, ainda que em potencial, da obrigação principal, posicionamento que foi referendado pelo STJ²²⁷.

Avançando no tema, Leandro Paulsen²²⁸ traz à baila o conceito de capacidade colaborativa, princípio norteador tanto da atividade legislativa, no estabelecimento de obrigações acessórias e na eleição de responsáveis tributários, quanto na aplicação da legislação tributária no tocante à exigência de tributos de terceiros.

Nessa linha, apenas poderiam ser estabelecidas obrigações acessórias razoáveis²²⁹ àqueles que tivessem condições de efetivamente colaborar com a administração fazendária com informações relevantes para a fiscalização tributária. Além disso, apenas poderiam ser escolhidos como responsáveis tributários aqueles sujeitos que, diante da existência de um dever de cuidado previamente estabelecido em lei, teriam a obrigação de, em conjunto com o contribuinte (ou responsável tributário por substituição), zelar pelo fiel adimplemento das obrigações tributárias.

²²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2, p. 301.

²²⁷ Assim se manifestou o Superior Tribunal de Justiça sobre o tema: “O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida ‘obrigação acessória’ não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico. [...] Nada obstante, subsiste o dever instrumental imposto pelo Fisco Estadual com o intuito de ‘levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária’ (ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 2005, p. 134). (STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.116.792/PB, Relator Min. LUIZ FUX, DJe 14/12/2010)

²²⁸ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

²²⁹ De acordo com Humberto Ávila, somente se pode considerar razoável e proporcional obrigação acessória que constitua objeto adequado da fiscalização tributária, o que significa afirmar que não se podem instituir deveres procedimentais que não se prestem efetivamente ao registro de informações que podem vir a interessar ao Fisco (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 173). Confira-se também: SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002; ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Melhoramentos, 2011, p. 570 *et seq.*

Esse é um parâmetro fundamental, também, como aponta Paulsen com propriedade, para aplicação dos dispositivos que tratam da responsabilização de terceiros na esfera tributária, de modo que, para que um sócio ou administrador figure no polo passivo da obrigação tributária, é preciso que, antes de mais nada, ele tenha tido condições efetivas de colaborar com a administração pública, no exercício da fiscalização tributária. Desse modo, ausente comprovação específica de dolo, apenas as pessoas responsáveis do ponto de vista operacional pelo adimplemento das obrigações tributárias, com poder decisório para tanto, é que poderiam ser responsabilizadas, cabendo ao Fisco o dever de apresentar, no bojo do processo administrativo, as provas da relação específica e individual de cada um com os fatores que levaram a um suposto inadimplemento.

5.3 O lançamento tributário como pressuposto da responsabilidade tributária

Quando a Constituição, em seu art. 5º, LV²³⁰, garante ao participante do processo administrativo o direito à ampla defesa e contraditório, não se trata de mera dicção formal. Ao contrário, trata-se da previsão da necessidade de se ofertar, ao sujeito que integra a relação processual, efetiva oportunidade de apresentação dos seus argumentos e provas em face das alegações que contra ele são apresentadas, influenciando de forma efetiva cada etapa do processo.

A realidade do processo administrativo pátrio, no entanto, encontra-se um tanto quanto desconectada das previsões constitucionais, sobretudo no que se refere a eventuais causas de responsabilização pessoal de sócios e administradores por eventuais dívidas tributárias contraídas pelas pessoas jurídicas. O apontamento desses responsáveis não tem sido acompanhado de fundamentos que possam justificar a sua inclusão no polo passivo, ao contrário, muitas vezes são escolhidos aleatoriamente responsáveis entre uma série de sócios ou administradores, mesmo que, do ponto de vista fático, não tenham tido qualquer relação com as decisões e procedimentos e culminaram em eventual supressão, total ou parcial, de recolhimento de algum tributo.

²³⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Além dos ditames constitucionais, a ausência de fundamentação específica que justifique a inclusão de sócios ou administradores como sujeitos passivos da obrigação tributária viola a própria natureza do lançamento que, nos termos do CTN, é ato administrativo plenamente vinculado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim como os demais atos administrativos, o lançamento deve ser motivado e fundamentado. Com esteio na Lei nº 9784/99²³¹, Hely Lopes Meirelles²³² diz que “denomina-se motivação a exposição ou a indicação por escrito dos fatos e dos fundamentos jurídicos do ato”. Motivar significa apresentar e explicar, de maneira clara e congruente, os elementos que formaram o convencimento da autoridade, indicando os fatos e os fundamentos jurídicos que foram considerados. Na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello²³³, a motivação:

Integra a “formalização” do ato, sendo um requisito formalístico dele. É a exposição dos motivos, a fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente, (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado. Não basta, pois, em uma imensa variedade de hipóteses, apenas aludir ao dispositivo legal que o agente tomou com base para editar o ato. Na motivação transparece aquilo que o agente apresenta como “causa” do ato administrativo [...].

E é justamente com base nessa fundamentação, no caso específico do lançamento tributário, que o contribuinte ou responsável tributário apontado no auto de infração poderá apresentar sua defesa. É o que se extrai não apenas do CTN, mas sobretudo da Constituição da República de 1988, que além de consagrar a legalidade tributária (art. 150, I), estabelece a ampla defesa e o contraditório como garantias do contribuinte, inclusive em esfera administrativa.

²³¹ Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

²³² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 151.

²³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 380.

Desse modo, sendo o lançamento condição de existência da própria obrigação tributária – conforme determina o aspecto procedimental elucidado por Flavio Couto Bernardes²³⁴, para que qualquer sujeito seja responsabilizado, seja pessoa física ou jurídica, é imprescindível que a ele seja conferida a oportunidade de apresentação de defesa administrativa em nome próprio, uma vez que a cobrança judicial da dívida, na esfera tributária, se dará com base em título extrajudicial – a certidão de dívida ativa – que só goza de presunção de certeza e liquidez em face do responsável que nela conste em virtude das garantias de ampla defesa e contraditório que devem ser observadas na fase que antecede a sua expedição.

²³⁴ BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo.** 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006.

6 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Adentrando especificamente nos crimes contra a ordem tributária, será apresentado, em primeiro lugar, um histórico da legislação específica sobre o tema, para que seja possível analisar os elementos que perpassam as condutas previstas na Lei nº 8.137/90, especialmente os artigos 1º e 2º, que são objeto específico do presente estudo: os crimes contra a ordem tributária.

6.1 Histórico da legislação penal em matéria tributária

O legislador infraconstitucional entendeu que, em certas ocasiões, o Direito Tributário se mostra insuficiente para solucionar e punir determinadas violações ao bem jurídico que tutela. Por isso, por vezes, é necessária a intervenção do Direito Penal para que seja possível punir as condutas mais graves contra a ordem tributária.

O entendimento predominante é no sentido de que a legislação penal em matéria tributária se encontra em consonância com os princípios da Intervenção Mínima e da Exclusiva Proteção dos Bens Jurídicos. Isso porque o Direito Penal incide apenas como *ultima ratio*, o que equivale a dizer que atua apenas quando o Direito Tributário não é capaz de enfrentar, apenas com suas normas, as transgressões ao Sistema Tributário. A tutela dos bens jurídicos que se ligam a tributos é, sem dúvida, penalmente relevante, uma vez que a receita do Estado é fundamental para o desempenho de todas as suas funções, inclusive voltadas à garantia dos direitos fundamentais.

Seguindo essa posição, em 07 de dezembro de 1940, foi editado o Decreto-Lei nº 2.848, conhecido como Código Penal Brasileiro. Diversos crimes previstos no diploma legal visam à proteção de questões ligadas à receita do Estado brasileiro, transcendendo a órbita do Direito Tributário. A tendência de aliar diferentes ramos do Direito para proteger a ordem tributária, a ordem econômica, o sistema financeiro, as finanças públicas, a previdência social, enfim, o erário público como um todo, vem se mostrando, desde então, cada vez mais sofisticada.

O próprio Código Penal, desde a sua criação, sofreu diversas alterações, dentre elas a inclusão, feita pela Lei nº 9.983/2000, do artigo 168-A²³⁵ que tipifica o

²³⁵ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional (...).

crime de Apropriação Indébita Previdenciária e do artigo 337-A²³⁶ que criminaliza a Sonegação de Contribuição Previdenciária.

Em que pese a relevante legislação que mescla ramos jurídicos distintos para proteger o erário, o presente trabalho trata dos crimes contra a ordem tributária, de forma que nos ateremos a essa espécie de infração criminal. Nesse tópico, especificamente, apresentaremos um breve histórico da legislação penal em matéria tributária desde a década de 1960²³⁷.

Em 03 de setembro de 1962 foi editada a Lei nº 4.131/62 para “disciplinar a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dar outras providências”. O artigo 17, *caput*, da referida Lei determinava que:

As pessoas físicas e jurídicas, domiciliadas ou com sede no Brasil, ficam obrigadas a declarar á (*sic*) Superintendência da Moeda e do Crédito, na forma que for estabelecida pelo respectivo Conselho, os bens e valores que possuírem no exterior, inclusive depósitos bancários, excetuados, no caso de estrangeiros, os que possuíam ao entrar no Brasil.

O artigo 18²³⁸ do mesmo diploma legal previa que, diante da inobservância da declaração exigida pela disposição supra, os valores e depósitos bancários no exterior seriam considerados produto de enriquecimento ilícito²³⁹. Desse modo, poderiam ser objeto de processo criminal.

Apesar de ter sido revogado em poucos anos pelo Decreto-Lei nº 94/1966²⁴⁰, o artigo 18 da Lei nº 4.131/1962 tratou da incidência do Direito Penal em matéria tributária. Sem dúvida, o fez de forma tímida, uma vez que não criou um ilícito

²³⁶ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas [...].

²³⁷ “Inicialmente os crimes tributários eram apenas aqueles definidos no CP, como, por exemplo, a falsidade de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou descaminho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, §1º) etc. Posteriormente, outras figuras criminais definidas no CP foram transplantadas para o campo do Direito Tributário” (HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 149).

²³⁸ Lei nº 4.131/62: Art. 18. A inobservância do preceito do artigo anterior importará em que os valores e depósitos bancários no exterior sejam considerados produto de enriquecimento ilícito e como tais objeto de processo criminal, para que sejam restituídos ou compensados com bens ou valores existentes no Brasil, os quais poderão ser seqüestrados pela Fazenda Pública, na medida em que sejam suficientes para tanto.

²³⁹ Lei nº 4.131/62: Art. 83. A penalidade prevista no artigo 18 da lei número de 4.131, de 3 de setembro de 1962, somente será aplicada às pessoas, referidas no artigo 17 da mesma lei, que deixarem de cumprir a obrigação nele estabelecida, depois de 30 de abril de 1965.

²⁴⁰ Decreto-Lei nº 94/66: Art 14. Ficam revogados os artigos 17, 18 e 19 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962.

penal específico, mas apenas determinou que o descumprimento do disposto no artigo anterior seria crime, sem sequer remeter, expressamente, a um tipo já existente.

Após quase dois anos da edição da Lei nº 4.131/62, novamente legislou-se em matéria ligada ao erário, conferindo efeitos criminais. A Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, no artigo 11, alíneas “a”, “b” e “c”, criminalizou condutas ligadas ao Fisco. Nos termos da legislação:

Art.11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

- a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;
- b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;
- c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial²⁴¹.

Além de estabelecer condutas típicas, tratando-as como crime de apropriação indébita²⁴², a Lei nº 4.357/64 criou possibilidades de extinção da punibilidade²⁴³ em relação às mesmas. Ainda que as hipóteses trazidas no mencionado diploma normativo tenham sido posteriormente revogadas pela Lei nº 8.383/91, o fato de conter a previsão de uma causa extintiva da punibilidade que não se encontra no rol exemplificativo do artigo 107 do Código Penal²⁴⁴ foi um marco na legislação penal tributária.

²⁴¹ Texto com a grafia da época.

²⁴² Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 168. Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:

²⁴³ Lei nº 4.357/64: Art.11.

§1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

§2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata êste artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962.

²⁴⁴ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: I - pela morte do agente; II - pela anistia, graça ou indulto; III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; IV - pela prescrição, decadência ou preempção; V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; VII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005); VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005); IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Salienta-se que esse instituto jurídico é semelhante a uma causa impeditiva da aplicação da(s) pena(s) abstratamente prevista(s) no tipo penal. Equivale a dizer que, por meio da extinção da punibilidade, desaparece a pretensão punitiva estatal (*jus puniendi*), de forma que, apesar de determinado fato ser típico, ilícito e culpável, o Estado não poderá aplicar a sanção a ele prevista.

A possibilidade de cessar a pretensão punitiva de um crime tributário por meio do pagamento do débito acarretou em uma divisão doutrinária. De forma sucinta, há doutrinadores²⁴⁵ que sustentam que o Direito Penal foi descaracterizado no âmbito tributário, funcionando apenas como uma medida de maior convencimento para que os tributos sejam pagos.

Em que pese o questionamento da legitimidade do uso desse instituto penal como forma de coerção para que os contribuintes cumpram as obrigações tributárias, a partir da previsão acerca da extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, constante na Lei nº 4.357/64, diversos outros diplomas legais que trataram de matéria tributária com incidência no Direito Penal adotaram esse benefício, estabelecendo, por vezes, alguma diferenciação para a sua concessão.

A título de exemplo, em 22 de março de 1965, foi editado o Decreto nº 55.852 que aprovou o regulamento do denominado Imposto do Sêlo (*sic*). Em seu artigo 67, estabelecia a possibilidade de ação penal para as condutas listadas nos respectivos incisos e alíneas²⁴⁶. Da mesma forma, no artigo 80, *caput*, foram descritas condutas que constituem o crime de apropriação indébita²⁴⁷. Na linha da Lei nº 4.357/64, o Decreto

²⁴⁵ A título exemplificativo, cita-se a crítica de Sacha Calmon: “O dirigente de empresa, acuado pelo Direito Penal, muitas vezes acaba por pagar valores indevidos a enfrentar as agruras de uma ação penal totalmente injustificada. Agora mesmo, em Minas Gerais, se quer forçar empresas de outro grupo a pagar dívida de empresa paralisada do filho do empresário, numa tentativa de criar por ficção, na marra, um mesmo ‘grupo econômico’. Está insuportável o rumo que o MP está tomando. Quando se depara com inadimplência, corre-se em cima dos parentes, das empresas dos parentes. É necessário resgatar o elemento essencial do tipo penal tributário, qual seja, o dolo, o que evitaria a instauração de inquéritos e oferecimento de denúncias, que assumem o caráter de cobrança por coação penal, em completo desrespeito às garantias fundamentais. Se a pessoa declara, mas não recolhe, parcela o débito e paga prestações e depois para, há inadimplência, jamais sonegação, que exige o ocultamento do tributo (no caso nada se oculta).” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Cobrança tributária por coação penal viola garantias fundamentais. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-fev-07/sacha-calmon-cobranca-tributaria-coacao-penal-viola-garantias-fundamentais>. Acesso em 15.01.19.

²⁴⁶ Decreto nº 55.852/65: Art. 67. Sem prejuízo da ação penal cabível, ficarão sujeitos: [...]

²⁴⁷ Decreto nº 55.852/65: Art. 80. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, a falta de recolhimento, em qualquer caso dentro de noventa dias do término dos prazos regulamentares, do imposto lançado no Registro do Imposto do Sêlo.

nº 55.852/65 previu causas extintivas da punibilidade²⁴⁸ das condutas configuradoras do crime previsto no artigo 168, do Código Penal. No mesmo sentido da lei retro mencionada, o decreto em questão estabeleceu limite temporal para que a punibilidade pudesse ser extinta. Nos termos no §1º, artigo 11, da Lei nº 4.357/64 e do §1º, artigo 80, do Decreto nº 55.852/65, a decisão administrativa de primeira instância, no respectivo processo fiscal, era o termo final para que o recolhimento do débito pudesse gerar a extinção da punibilidade do contribuinte devedor.

No ano seguinte a extinção da punibilidade nos crimes tributários ganharia novo contorno. Em verdade, as próprias condutas tidas como infrações penais adquiriram novo aspecto, uma vez que a conduta ilícita no âmbito tributário ganhou tipo penal próprio, ao invés de simplesmente enquadrar-se em um tipo já previsto.

Assim, em 14 de julho de 1965, foi promulgada a Lei nº 4.729, conhecida como Lei de Sonegação Fiscal, com o intuito de definir o crime de sonegação fiscal e dar outras providências. Além de definir a mencionada infração penal e a ela cominar pena de detenção cumulada com multa²⁴⁹, ainda estabeleceu causas de aumento de pena²⁵⁰, além de outras determinações. Dentre essas, merece destaque a extinção da

²⁴⁸ Decreto nº 55.852/65: Art. 80. §1º O fato deixará de ser penalmente punível se o responsável recolher o débito antes da decisão administrativa de primeira instância, no respectivo processo fiscal. § 2º Extingue-se a punibilidade pela existência, na data da apuração da falta de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedades de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior ao tributo não recolhido, excetuados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962. §3º A ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinados a comprovar a existência do crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

²⁴⁹ Lei nº 4.729/65: Art 1º. Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

²⁵⁰ Lei nº 4.729/65: Art.1º (...). §1º. Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo. §2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte. §3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

punibilidade, prevista no artigo 2º. Ao contrário dos diplomas anteriormente citados, que aceitavam o pagamento do débito até a decisão de primeira instância no respectivo processo fiscal, a Lei de Sonegação Fiscal exigiu que o agente recolhesse o tributo devido antes do início da ação fiscal própria na esfera administrativa para que se operasse o benefício²⁵¹.

Pouco após a promulgação da Lei de Sonegação Fiscal, em 14 de julho de 1965, foi promulgado o Decreto-Lei nº 94, em 30 de dezembro de 1966, com o objetivo de alterar a legislação do Imposto de Renda e dar outras providências. O mencionado diploma legal, em seu artigo 7º, dispôs sobre a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal em relação à declaração de bens e de rendimentos provenientes do exterior²⁵², determinando que o instituto teria incidência desde que a mencionada declaração fosse feita até 30 de abril de 1967.

Já o Decreto-Lei nº 94/1966, além de criar a citada hipótese específica de extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, criou também outra causa, desta vez, genérica:

Art. 8º Além do caso de que trata o artigo 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos, se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover, até 31 de janeiro de 1967, o recolhimento dos tributos e multas ou, não estando ainda julgado o respectivo processo, depositar na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações do Tesouro, a importância nêle considerada devida.

Como se pode notar, a legislação penal em matéria tributária vem, há muito, oscilando em relação à previsão do pagamento como causa de extinção de punibilidade, alterando, por vezes, o limite temporal para que a mesma se aperfeiçoe. Tal constatação evidencia o uso abusivo do Direito Penal como mero braço da arrecadação, uma vez que as benesses criminais variam não de acordo com o grau de reprobabilidade social das condutas, mas com a conveniência e necessidade do caixa das Fazendas Públicas, notadamente da União Federal.

Nesse sentido, em 1967, a Lei nº 4.729/64 (Lei de Sonegação Fiscal) sofreu nova alteração no que tange à extinção da punibilidade dos crimes nela previstos. O Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, determinou que:

²⁵¹ Lei nº 4.729/65: Art. 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

²⁵² Decreto-Lei nº 94/66.

Art 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, *mesmo iniciada a ação fiscal*, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

Percebe-se que, de fato, há uma tendência de aumentar a possibilidade da configuração da extinção da punibilidade como forma de estimular o pagamento do débito. O Decreto-Lei ora citado é de clareza solar nesse sentido, uma vez que, além da determinação genérica sobre o fim da pretensão punitiva nos Crimes de Sonegação Fiscal, prevista no *caput* do artigo 18, trouxe disposição específica para o contribuinte que requeresse, até 15 de março de 1967, a retificação de sua situação tributária, antes do início da ação penal, indicando as faltas cometidas. Assim, trouxe expressamente que a extinção da punibilidade não prejudicava a obrigação do pagamento dos tributos e multas devidos²⁵³.

O Decreto-Lei nº 157/67 dispôs ainda sobre a extinção da punibilidade nos crimes tributários de forma geral²⁵⁴, compreendidos como aqueles que as legislações da época remetiam ao Código Penal, principalmente como Apropriação Indébita.

Corroborando o uso da extinção da punibilidade como forma de incentivo à diminuição das fraudes fiscais, ainda em 1967 foi editado o Decreto-Lei nº 326 para dispor sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dar outras providências. Em seu artigo 2º, estabeleceu a excludente de punibilidade caso os responsáveis efetuassem o pagamento do débito espontaneamente ou, “quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância²⁵⁵”.

²⁵³ Decreto-Lei nº 157/67: Art. 18. (...) §1º O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos.

²⁵⁴ Decreto-Lei nº 157/67: Art. 18. (...) § 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma deste artigo.

²⁵⁵ Decreto-Lei nº 326/67: Art. 2º. A utilização do produto da cobrança do impôsto sôbre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma salvo se pago o débito espontâneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

Nesse mesmo sentido, em 1968 foi promulgada a Lei nº 5.498, estabelecendo que, na literalidade de seu art. 1º, “extingue-se a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências”. A Lei em questão, em verdade, foi editada apenas para conceder um prazo “bônus” para os contribuintes devedores pagarem seus débitos, conferindo a eles o benefício de não serem responsabilizados no âmbito criminal²⁵⁶.

Em 21 de outubro de 1969, a Lei de Sonegação Fiscal sofreu nova modificação no que tange à extinção da punibilidade dos crimes nela previstos. Na data supra, foi editado o Decreto-Lei nº 1.060, que, de forma interessante, no parágrafo único de seu artigo 5º, previu que a punibilidade não se extinguiria, ainda que houvesse o ressarcimento do dano, caso o contribuinte infrator fosse reincidente²⁵⁷. Determinou-se, ainda, no *caput* do mesmo artigo, que o Crime de Sonegação Fiscal, previsto no artigo 1º da Lei nº 4.729/65, teria a extinção da punibilidade conforme os crimes de apropriação indébita previstos no artigo 11, da Lei nº 4.357, e no artigo 2º, do Decreto-Lei nº 326/67²⁵⁸. Isso equivale a dizer que a incidência do benefício tinha, como limite temporal máximo, a decisão administrativa de primeira instância, quando já instaurado o processo fiscal. Ressalta-se que, originalmente, a previsão constante na Lei de Sonegação Fiscal era que o benefício penal se aperfeiçoaria apenas se o recolhimento do tributo devido ocorresse antes do início da respectiva ação fiscal²⁵⁹.

Após esse período de intensa atividade legislativa relevante na área tributária com incidência do Direito Penal, houve certa estabilização da matéria, no sentido de que não houve sucessivas mudanças como apresentado anteriormente, talvez em virtude do momento político pelo que passava a sociedade brasileira nas décadas de 1970 e 1980, cuja análise reflexiva foge ao escopo do presente trabalho.

²⁵⁶ Lei nº 5498/68: Art. 1º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei número 4.729, de 14 de julho de 1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

²⁵⁷ Decreto-Lei nº 1.060/69: Art.5º, parágrafo único, O ressarcimento do dano não extingue a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando o infrator fôr reincidente, segundo definido na lei tributária.

²⁵⁸ Decreto-Lei nº 1.060/69: Art.5º. Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no artigo 11, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 e no artigo 2º do Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967.

²⁵⁹ Lei nº 4.729/65: Art.2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

No final de 1990, mais precisamente em 27 de dezembro, foi promulgada importantíssima legislação penal tributária: a Lei nº 8.137, que definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, além de dar outras providências.

Os crimes que lesam a ordem tributária, portanto, foram organizados em um diploma legal, caracterizando, sem dúvidas, um subsistema no grande sistema do Direito Penal. Essa espécie de delito tem previsão no Capítulo I da mencionada Lei.

É importante salientar que a Lei nº 8.137/90 não revogou a Lei de Sonegação Fiscal. Contudo, aquela é mais abrangente que essa, uma vez que tipificou novos crimes, o que se mostrava necessário no momento histórico de sua promulgação e dado o incremento dos meios empregados para vilipendiar a ordem tributária. Em razão dessa necessidade de coibir e punir diversas práticas, as penas cominadas na Lei nº 8.137/90 são mais severas do que as constantes na Lei nº 4.729/65.

No tocante à extinção da punibilidade, essa nova legislação, inicialmente, estabeleceu que se operaria caso o agente promovesse o pagamento do débito, incluindo as obrigações acessórias, antes do recebimento da denúncia criminal²⁶⁰. Contudo, após pouco mais de um ano de vigência, esse dispositivo foi revogado mediante a promulgação da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. O artigo 98 da referida Lei revogou não apenas a disposição constante na Lei nº 8.137/90 sobre a extinção da punibilidade, mas todos os dispositivos que tratavam sobre esse instituto nas legislações vigentes à época²⁶¹.

Ao que tudo indica, a Fazenda Pública, de um modo geral, percebeu ter encontrado na extinção da punibilidade um importante aliado na tentativa de evitar danos ao erário em razão de débitos de contribuintes. Dessa forma, em 26 de dezembro de 1995, foi promulgada a Lei nº 9.249, que trouxe novamente ao ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de extinguir a pretensão punitiva estatal, nos crimes contra a ordem tributária, por meio do pagamento do débito:

²⁶⁰ Lei nº 8.137/90: Art.14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórias, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991).

²⁶¹ Lei nº 8.383/91: Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

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

Importante ressaltar que o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 constituiu *novatio legis in mellius*, de forma que, consoante o princípio da retroatividade da lei penal benéfica²⁶², atingiu os crimes contra a ordem tributária praticados durante a vigência da Lei nº 8.383/91²⁶³ (que extinguiu as hipóteses de excludente de punibilidade nessa espécie delitiva), incluindo aqueles que já tenham sido julgados definitivamente – sentença penal condenatória transitada em julgado). Isso significa que, mesmo que já se estivesse executando a pena aplicada na sentença, o condenado poderia promover o pagamento de sua obrigação tributária – principal e acessória – acarretando na extinção de sua punibilidade pelo crime cometido.

Após alguns anos, em 2000, foi editada a Lei nº 9.964, conhecida como Lei do Refis - Programa de Recuperação Fiscal. O Refis é um programa de recuperação fiscal que regula o efeito do parcelamento do débito para as pessoas jurídicas que se encontram em situação irregular perante o Fisco. Essa lei determinou que se opera a *suspensão* da pretensão punitiva do Estado – em relação à pessoa física que atua no nome da pessoa jurídica – nos crimes tributários se a adesão ao parcelamento se der antes do recebimento da denúncia criminal²⁶⁴. Da mesma forma que a Lei nº 9.249/95 adotou o recebimento da denúncia como termo final para a possibilidade do benefício penal, a Lei do Refis também o fez.

Importante ressaltar a inovação consistente na previsão da suspensão da pretensão punitiva decorrente do parcelamento²⁶⁵. Até então, o legislador trabalhava apenas com a extinção da punibilidade, sem prever qualquer causa suspensiva específica. Contudo, em razão da aplicação do parcelamento do débito como medida de incentivo à regularidade da situação das empresas jurídicas perante a Fazenda Nacional, as leis tributárias “importaram” novo instituto penal. Frisa-se que, segundo a letra da lei,

²⁶² CR/88: Art.5º (...). XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

²⁶³ Lei nº 8.383/91: Art.2º, parágrafo único. A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

²⁶⁴ Lei nº 9.964/00: Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

²⁶⁵ ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 124.

“a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva²⁶⁶”.

Não obstante, a Lei nº 9.964/00 previu também a extinção da punibilidade, que ocorreria quando “a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento²⁶⁷”.

Contudo, a Lei nº 9.964/00 não logrou êxito em seu objetivo, permanecendo grande o número de contribuintes em mora. Nesse cenário, em 30 de maio de 2003, foi editada a Lei nº 10.684, conhecida como Refis II ou PAES (Parcelamento Especial), cujo intuito principal foi aumentar o incentivo, principalmente por meio de benefícios penais, à regularização da situação das pessoas jurídicas devedoras perante o Fisco.

Com o advento da Lei do PAES, houve relevante alteração no tratamento das consequências penais dos crimes tributários. Os institutos da suspensão e da extinção da pretensão punitiva foram utilizados de forma ampla, gerando maior facilidade na realização do pagamento dos débitos tributários das pessoas jurídicas que se encontravam em situação irregular.

A mencionada lei trouxe a previsão da suspensão da pretensão punitiva “durante o período em que a pessoa jurídica relacionada ao agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento²⁶⁸”, não exigindo que tivesse ocorrido antes do recebimento da denúncia, como o fez a Lei do Refis. Essa foi uma grande mudança, uma vez que permitiu a suspensão da pretensão punitiva a qualquer momento, desde que a pessoa jurídica à qual o agente é vinculado seja incluída em algum programa de parcelamento. Ressalta-se, entretanto, que a suspensão da pretensão punitiva somente se configura se houver inclusão em regime de parcelamento, ainda que não haja limitação temporal para tanto.

²⁶⁶ Lei nº 9.964/00: Art. 15. (...) § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

²⁶⁷ Lei nº 9.964/00: Art. 15. (...) § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

²⁶⁸ Lei nº 10.684/03: Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento

Por outro lado, a modificação operada quanto ao instituto da extinção da pretensão punitiva foi ainda mais profunda. Ao contrário da Lei nº 9.964/00, a Lei do PAES não exigiu a inclusão em qualquer programa para a possibilidade de configuração desse benefício penal. Nesse mesmo sentido, ao contrário da Lei do Refis³¹ e da Lei nº 9.249/95²⁶⁹, não exigiu que o pagamento integral ou a inclusão em algum programa se desse antes do recebimento da denúncia. Aliás, não foi estabelecido qualquer elemento temporal para a incidência da extinção da pretensão punitiva. Confira-se a Lei nº 10.684/03:

Art. 9º (...). § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

A Lei do Parcelamento Especial trouxe profunda mudança: o pagamento enseja a extinção da punibilidade, que ocorre mediante o cumprimento das obrigações principal e acessória – inclusive nos casos em que não houve parcelamento do débito e a qualquer tempo, conforme consta no artigo transcrito acima.

Os efeitos dessa previsão se operaram de forma retroativa²⁷⁰, uma vez que inquestionavelmente benéfica para aqueles que cometeram crime(s) contra a ordem tributária, previsto(s) no(s) artigo(s) 1º e/ou 2º, da Lei nº 8.137/90²⁷¹. Nesse sentido é o

²⁶⁹ Lei nº 9.249/95: Art.34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

²⁷⁰ CR/88: Art.5º. (...) XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

²⁷⁰ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art.2º, parágrafo único. A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

²⁷¹ Lei nº 8.137/90: Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) 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

entendimento do Supremo Tribunal Federal²⁷². A título exemplificativo, o caráter retroativo da disposição foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.929/RJ, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence:

AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário²⁷³.

Assim, mesmo tendo sido a denúncia já recebida e/ou o parcelamento não efetuado, tornou-se possível a extinção da punibilidade por meio do pagamento integral do débito principal e do acessório. Nesse cenário, o agente pode receber o benefício penal até mesmo se a pena imposta em sentença penal condenatória transitada em julgada já estiver sendo executada.

O tratamento conferido pela Lei nº 10.684/03 aos crimes tributários, especialmente no tocante à suspensão e à extinção da punibilidade, se aplica em todas as infrações penais contra a ordem tributária, e não apenas àquelas tipificadas na Lei nº 8.137/90, em razão da interpretação extensiva.

Dessa forma, de acordo com a legislação vigente, qualquer que seja o crime dessa espécie em que o agente incorreu, é possível a suspensão da pretensão punitiva, desde que haja a inclusão da pessoa jurídica à qual é vinculado em qualquer regime de parcelamento – seja federal, estadual ou municipal²⁷⁴ - a qualquer tempo. A suspensão da pretensão punitiva impede que corra a prescrição criminal²⁷⁵, durante esses fenômenos enquanto perdurar o parcelamento.

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. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

²⁷² STF, Primeira Turma, HC nº 81.929/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ Ac. Cezar Peluso, DJ 27.02.2004; RE nº 339.535/RS, relator min. Sepúlveda Pertence, DJ 24.03.2004; HC nº 83.936/TO, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 25.02.2005.

²⁷³ STF, Primeira Turma, HC nº 81.929/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ Ac. Cezar Peluso, DJ 27.02.2004.

²⁷⁴ STF, Primeira Turma, HC nº 85.452/SP, relator min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ 03.06.2005. HC nº 83.936, Relator Min. Joaquim Barbosa, DJ 25.02.2005.

²⁷⁵ Lei nº 10.684/03: Art.9º. (...) §1º. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva”. Sobre o tema: PRATES, João Gabriel Fassbender Barreto. A extinção da

No tocante à suspensão da pretensão punitiva do Estado, a Lei nº 11.941/09, conhecida como Refis da Crise, limitou o benefício penal aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento²⁷⁶. Ainda que esse já fosse o entendimento lógico, a referida lei o trouxe expressamente.

Por outro lado, a Lei do Refis da Crise, em um primeiro momento, parece ter retrocedido em relação à extinção da pretensão punitiva, ao prever, em seu artigo 69:

Artigo 69, *caput* Lei nº 11.941/09. Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Contudo, a retrocessão é apenas aparente. Isso porque a extinção da punibilidade ocorre quando há o pagamento integral do débito tributário que tiver sido objeto de parcelamento – conforme consta no artigo supra – ou não. Afinal, desde a promulgação da Lei nº 10.684/03, o benefício penal pode ser conferido a qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, e independe de ter ocorrido parcelamento do débito tributário que foi integralmente quitado.

De acordo com todo o histórico legislativo apresentado e com legislações vigentes, é possível concluir que o legislador confere privilégio ao regular pagamento do débito tributário em detrimento da persecução penal. Por essa razão, o instituto da suspensão da pretensão punitiva foi expressamente inserido no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, com o advento da Lei nº 9.964 (Refis) no ano 2000. A extinção da pretensão punitiva, embora mais antiga no campo dos crimes fiscais, sofreu uma quantidade significativa de alterações ao longo da história de aplicação de institutos penais em matéria tributária, evidenciando a importância da incidência do Direito Penal para reforçar o poder do Estado-fiscal, acarretando em consequências mais gravosas ao contribuinte irregular como forma de incentivar o pagamento do débito.

Contudo, cumpre ressaltar que, no cenário brasileiro mais recente, a mescla entre o Direito Penal e as áreas ligadas diretamente ao erário público tem demonstrado

punibilidade na dogmática penal e no direito penal tributário. In: LOPES, Luciano Santos. MARTINS, Amanda Jales. [Orgs.]. Belo Horizonte: Edidota D'Plácido. 2017. p. 340.

²⁷⁶ Lei nº 11.941/09: Art.68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

uma tendência de fortalecer não o Estado-fiscal, mas o Estado que detém a prerrogativa de punir seus cidadãos em razão de violações às normas do ordenamento jurídico.

Recentemente foi promulgada a Lei nº 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção, que constituiu uma grande inovação no esforço de unir diversas áreas para coibir danos à receita estatal. A citada Lei dispõe sobre a responsabilidade administrativa e civil das pessoas *jurídicas* por atos praticados contra a Administração Pública, e representa um marco jurídico, pois, até então, a legislação determinava a punição da pessoa física apenas.

No Capítulo V do referido diploma legal, está previsto o denominado acordo de leniência, que se configura como um inovador e importante instituto jurídico no combate – cível e administrativo – a condutas lesivas ao dinheiro público. Com a mesma finalidade, o instrumento de colaboração também está previsto no Título VI, Capítulo VII, da Lei nº 12.529/11, cujo objetivo principal é “estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispor sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica”.

Pode-se dizer que até o presente momento da história brasileira, o Direito Penal tem servido ao Direito Tributário quase que como um instrumento subsidiário para aumentar o poder de arrecadação, uma vez que sempre se privilegiou a regularização da situação do contribuinte em detrimento da punição criminal. A utilização de tal mecanismo tem trazido insegurança e medo aos contribuintes, que muitas vezes, com o intuito de afastar a persecução criminal, acabam por adimplir créditos tributários muitas vezes cobrados indevidamente, atento a isso, a Suprema Corte do Judiciário Brasileiro vem examinando a matéria e pacificou o entendimento no sentido da necessidade de lançamento tributário definitivo para a tipificação nos crimes contra a ordem tributária. Tal garantia permite que os contribuintes tentem ao menos, em esfera administrativa, os direitos à ampla defesa e ao contraditório que lhes garante o Texto Constitucional. É o que se examinará com maior vagar a seguir.

6.2 O lançamento como pressuposto de tipicidade nos crimes contra a ordem tributária: o entendimento do Supremo Tribunal Federal²⁷⁷

Como visto anteriormente, a obrigação tributária se consolida por meio do lançamento que, nos termos do art. 142 do CTN, é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Há diversas modalidades de lançamento, a depender da espécie tributária e da situação fática, mas cuja análise não é objeto do presente estudo.

Aqui nos interessam as hipóteses em que se verifica a supressão de recolhimento de tributo ou recolhimento a menor, que via de regra culminarão na lavratura de um auto de infração – ou outro documento equivalente, do qual o contribuinte será intimado para, se quiser, apresentar sua defesa, dando início ao processo administrativo tributário. Nesse processo deverão ser resguardados, como já apontado, a ampla defesa e o contraditório e serão analisados os argumentos apresentados que, caso acolhidos pelo órgão administrativo julgador, poderão ensejar a reforma do lançamento com a subsequente redução ou até mesmo a extinção do crédito tributário, mediante decisão administrativa irreformável na forma do art. 156, IX, do CTN²⁷⁸. Também é a decisão administrativa irrecorrível, transitada em julgado, que é capaz de tornar definitivo o lançamento tributário – ou o transcurso do prazo para impugnação sem manifestação do contribuinte regularmente intimado.

No entanto, para além do inadimplemento da obrigação tributária, muitas vezes o objeto do lançamento pode também configurar crime contra a ordem tributária. Assim, diante da tramitação de processos administrativos em que se discutiam créditos tributários, não raras eram as vezes em que, após iniciada a persecução criminal inclusive com o recebimento da denúncia, ou até mesmo com a prolação de decisões condenatórias, verificava-se, na esfera administrativa, a existência de decisões

²⁷⁷ Foram analisadas todas os 59 acórdãos encontrados no sítio eletrônico no Supremo Tribunal Federal com a chave: “Súmula Vinculante 24” SUV-000024 - <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 5 jan. 2019.

²⁷⁸ Lei nº 5.172/66: Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

favoráveis aos contribuintes extinguindo os débitos tributários²⁷⁹. Desse modo, havia a vexatória situação em que a própria administração fazendária, por meio do respectivo órgão julgador, reconhecia a inexistência de qualquer inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória após o contribuinte ter sofrido, injustamente, portanto, o peso da persecução criminal.

O Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão em diversas oportunidades, decidindo em diversos sentidos, até o bojo do HC nº 81.611/DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, no qual foi proferida decisão pelo plenário da Suprema Corte, por maioria de votos, consolidando o entendimento no sentido de que a definitividade do lançamento tributário seria indispensável à configuração da justa causa para propositura da ação penal. Eis a ementa da decisão:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.²⁸⁰

O fundamento da decisão foi, principalmente, como se extrai do exame do inteiro teor, a previsão da possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento integral antes do recebimento da denúncia, de modo que, suspensa a exigibilidade do crédito tributário durante a tramitação do processo administrativo – garantia constitucional conferida ao contribuinte, não poderia ser autorizado o início da ação

²⁷⁹ Luiz Flávio Gomes e Aline Biachini debruçaram sobre a matéria antes da formulação do enunciado da Súmula Vinculante 24, que será apresentado a seguir, apresentando um panorama da época, em que imperava ainda maior insegurança jurídica – o que não deixa de ser ainda uma realidade atual (GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. *Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários*. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 84).

²⁸⁰ STF. Tribunal Pleno. HC nº 81.611, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13.05.2005.

penal sem que ao jurisdicionado fosse garantida a oportunidade de quitar em momento oportuno a dívida e, assim, evitar o início da persecução criminal, ou, ainda, de conseguir suspender punibilidade pela adesão tempestiva ao parcelamento, antes do recebimento da denúncia. Eis trecho elucidativo da confirmação do voto do Relator:

Acontece que o grande problema, posto com uma clareza e uma dramaticidade invejáveis no voto do Ministro Nelson Jobim, é que, mal ou bem, a lei deu ao contribuinte o direito potestativo de impedir a ação penal pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. E suspensão do processo para aguardar a solução, embora no âmbito administrativo - isso não me causa espécie -, de questão prejudicial heterogênea implica suspensão de um processo em curso e, conseqüentemente, requer o prévio recebimento da denúncia. De tal modo que, se ao final dessa prejudicial administrativa heterogênea se concluir que o contribuinte deve um décimo daquilo que, inicialmente, lhe fora lançado, estaria ele impedido de exercer o direito potestativo, que, mal ou bem, lhe deu a lei, de impedir, de extinguir a punibilidade pelo pagamento, antes do processo, isto é, do recebimento da denúncia. De sua vez, o parcelamento tem por suposto a confissão. O pressuposto do parcelamento é a confissão do débito tributário. É exatamente a situação oposta àquela na qual o contribuinte está discutindo a existência ou o montante do seu débito.

Divergiram a Ministra Ellen Gracie, tecendo cuidadosa análise do caso concreto e atenta à possibilidade de prescrição, e o Ministro Joaquim Barbosa votando pela denegação da ordem no *habeas corpus* por entender que o lançamento definitivo não seria requisito legal para apresentação criminal, mas que seria devida a suspensão do processo até decisão definitiva acerca do lançamento tributário. Do voto do ministro, destaca-se o seguinte trecho:

Disso se extrai que o lançamento tem duas faces. Uma declaratória da ocorrência do fato impositivo e outra constitutiva do crédito tributário¹¹. Assim, um determinado comportamento humano, amoldado à hipótese da regra matriz de incidência e do tipo penal, estará subsumido à norma jurídica tributária e à penal, sujeitando o agente às respectivas conseqüências. De forma objetiva, o lançamento definitivo condiciona apenas a ação de execução fiscal, até porque não existe, para esse fim, ação de conhecimento fiscal. À luz desse entendimento, havendo os requisitos para oferecimento da denúncia, o Ministério Público deverá oferecê-la. A seguir, o juiz poderá seguir dois caminhos diferentes, para resolver a questão prejudicial. O primeiro, que me parece metodologicamente desinteressante, seria o da decisão, em caráter incidental (ou seja, na motivação), sobre a ocorrência do fato típico tributário, hipótese em que não haveria coisa julgada material. Já o segundo, mais coerente com tudo aquilo exposto, é o da suspensão do processo penal, cumulada com a suspensão do prazo prescricional, na forma do art. 93 do Código de Processo Penal, para que se aguarde o desfecho acerca do lançamento. Dessa forma, após a decisão administrativa sobre o lançamento definitivo (portanto, sobre a ocorrência ou não ocorrência do fato impositivo, nos termos da lei tributária), ou a ação penal se encerrará sem julgamento do mérito, ou retomará seu curso com a prova da existência do resultado naturalístico exigido pelo art. 1º da Lei 8.137/1990.

Mais interessante ainda é observar o voto extremamente técnico do Ministro Cezar Peluso que, apesar de acompanhar o relator, divergiu da fundamentação, atento às nuances do Direito Tributário:

De modo que, sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido, ou, noutras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende de juízo penal, porque, dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo.

Ora - e aqui me parece o cerne da argumentação do eminente Relator não tenho nenhuma dúvida de que só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dê, conforme diz Sua Excelência, a chamada preclusão administrativa, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento.

Os autores costumam discutir muito a respeito da suposta contradição teórica entre as disposições dos artigos 113, § 1o, e 142, caput, do Código Tributário Nacional, como se se cuidasse de coisas opostas e inconciliáveis. Suponho que se trate, antes, de normas que apreciam aspectos diferenciados do mesmo fenômeno jurídico.

O art. 113, § 1o, quando enuncia que a obrigação principal nasce com o fato gerador, descreve, pura e simplesmente, o fenômeno da incidência normativa (adequação da norma ao fato, ou Subsunção deste a essa), mas que apresenta peculiaridade no campo do Direito Tributário: tal incidência não gera ainda obrigação exigível; gera só obrigação particularizada, conquanto já não mais obrigação geral e abstrata, prevista na *fattispecie* normativa abstrata do Código ou das leis tributárias. E a peculiaridade é que, conforme o art. 142, só com o lançamento se especificam e concretizam alguns elementos essenciais à exigibilidade da obrigação tributária. Ou seja, com a ocorrência do fato gerador (*fattispecie* concreta) e a incidência consequente da norma típica tributária, tem-se já obrigação jurídica, ou, recte, relação jurídico-tributária, da qual se irradia a obrigação, mas esta ainda é inexigível, porque é só com o ato de lançamento que sobrevêm os demais elementos indispensáveis à sua exigibilidade, como se vê claríssimo ao disposto no caput do art. 142, o qual estatui que o lançamento tende:

"[...] a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Sem a atividade completa do lançamento, pois, é inoperante, em termos de exigibilidade da obrigação já delineada, a mera aplicação do art. 113, § 1o. E isso significa e demonstra, a mim me parece que de maneira irresponsável, que o lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: sem o lançamento, não se tem obrigação tributária exigível.

Assim como o Ministro Carlos Velloso:

Esta é uma questão elementar em direito tributário: só há crédito tributário, não obstante a obrigação tributária nascer com a ocorrência do fato imponible, que é a realização, no mundo das coisas, da hipótese de incidência, só há crédito tributário, repito, com a realização do lançamento. Isso é de disposição expressa do Código Tributário Nacional, que é a lei complementar a regular, por força da Constituição, a matéria (art. 146 da Constituição).

Em sentido semelhante, posicionou-se o STF nos autos da ADI nº 1.571/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, cujo objeto era a análise da constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430/1996²⁸¹ que estabelece que a representação fiscal para fins penais “será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”. Por maioria de votos, vencidos os Ministros Carlos Britto e Ellen Gracie, foi julgada improcedente ação de inconstitucionalidade em decisão assim ementada:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.²⁸²

É importante destacar trecho do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes, no sentido de que, em que pese a constitucionalidade do dispositivo, não fica obstada a apuração e demais providências a serem tomadas pelo Ministério Público em relação aos crimes contra a ordem tributária, ficando impedido, tão somente, o envio da *notitia criminis* pelo ente fazendário: “A norma contida no art. 83 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário os agentes administrativos-fiscais, não afetando em nada a atuação do Ministério Público. Independentemente do encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público, poderá o *Parquet* adotar, a qualquer tempo, as medidas necessárias à propositura da ação penal”. Esse entendimento vem se mantendo na atualidade²⁸³,

²⁸¹ Redação original: “art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”

Redação atual: “Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”

²⁸² STF. Tribunal Pleno, ADI nº 1.571, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ 30.04.2004.

²⁸³ “EMENTA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO E CONTRADIÇÃO QUANTO À TESE DE DE VIOLAÇÃO À

apesar de jurisprudência dissonante anterior²⁸⁴, sobretudo pela necessidade de apuração, muitas vezes, de outros delitos além daqueles praticados contra a ordem tributária. Relacionada ao tema, a possibilidade de compartilhamento com o Ministério Público de dados bancários e fiscais do contribuinte, obtidos pela fiscalização tributária, encontra-

SÚMULA VINCULANTE N. 24. QUESTÃO DECIDIDA NO DECISUM RECORRIDO. SIMPLES REITERAÇÃO, NO RECURSO, DOS FUNDAMENTOS DA INICIAL. INVIABILIDADE. 1. Embargos de declaração interpostos contra decisão monocrática do Relator, recebidos como agravo regimental. Precedentes: HC 144.709-ED/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 1.9.2017; RHC 129.772-ED/PE, Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe 9.8.2017; HC 138.443-ED/PB, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, DJe 11.4.2017; e HC 134.222-ED/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, 2ª Turma, DJe 23.8.2016. 2. Não se resumindo a investigação à apuração de crime material contra a ordem tributária - englobando também outros delitos -, não há como acolher a tese de ilegalidade da medida de busca e apreensão, por suposta violação do enunciado da Súmula Vinculante nº 24 (HC 107.362, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, DJe-039 de 2.3.2015 e HC 118.985-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe-128 de 21.6.2016). 3. Juízo de cognição fundado nos elementos trazidos na impetração, sem o revolvimento aprofundado do conteúdo probatório, inviável na via processual estreita do habeas corpus (HC 92.887/GO, Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJe 19.12.2012). 4. Simples reiteração dos argumentos da exordial do habeas corpus em sede recursal atrai a incidência da regra do art. 317, § 1º, do RISTF (A petição conterà, sob pena de rejeição liminar, as razões do pedido de reforma da decisão agravada). 5. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento” (STF. Primeira Turma, HC nº 139.151 ED, Relatora: Min. Rosa Weber, DJe).

No mesmo sentido: “Não há afronta à Súmula Vinculante 24/STF. Embora se exija o lançamento definitivo do crédito tributário para o início da persecução penal nos crimes de sonegação fiscal, o mesmo entendimento não se aplica à mera fase investigatória (HC 106.152, Relatora Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 24/5/2016). Tampouco há nulidade se a medida cautelar teve como finalidade apurar não só a suposta prática do delito de sonegação fiscal, mas também de outros crimes, como formação de quadrilha, lavagem de dinheiro e corrupção. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF. Primeira Turma, HC nº 130.596 AgR, Relator Min. Alexandre de Moraes, DJe 30.08.2018)

²⁸⁴ EMENTA: HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO RESPECTIVO TRIBUTO AINDA NÃO CONSTITUÍDO EM DEFINITIVO. SÚMULA VINCULANTE 24. ORDEM CONCEDIDA. Nos termos da Súmula Vinculante 24, impõe-se o trancamento de inquérito que apura a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137/1990), se o respectivo lançamento tributário ainda não foi definitivamente constituído. Ordem concedida, para o trancamento do inquérito, quanto ao crime descrito no art. 1º da Lei 8.137/1990, até que ocorra o respectivo lançamento definitivo do tributo.” (HC 96832, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 10/08/2010, DJe-168 DIVULG 09-09-2010 PUBLIC 10-09-2010 EMENT VOL-02414-02 PP-00389) “Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90). Delito de natureza material. Impossibilidade de realização de atos persecutórios antes da formação definitiva do crédito tributário. Entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 24. Ordem concedida. 1. Os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são de natureza material, exigindo-se, para a sua tipificação, a constituição definitiva do crédito tributário para o desencadeamento da ação penal. 2. Carece de justa causa qualquer ato investigatório ou persecutório judicial antes do pronunciamento definitivo da administração fazendária no tocante ao débito fiscal de responsabilidade do contribuinte. 3. No caso em exame, é incontroverso que não houve a constituição definitiva do crédito, uma vez que o próprio Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais do Estado de Rondônia/RO reconheceu a inexistência do ilícito tributário apontado pelo fisco. 4. Constrangimento ilegal reconhecido. 5. Ordem concedida.”(STF. Primeira Turma, HC nº 108.159, Relator Min. Dias Toffoli, DJe 19.04.2013)

se pendente de julgamento sob a sistemática da repercussão geral nos autos do RE nº 1.055.941-RG²⁸⁵, sob a Relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Ambas as decisões, tanto a proferida na ADI nº 1.571/DF, quanto principalmente a proferida no bojo do HC nº 81.611/DF nortearam a consolidação da jurisprudência, que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 24, publicada em 19/02/2010, de seguinte teor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”²⁸⁶.

A questão, no entanto, que parecia resolvida, desdobrou-se em outras, a começar pela aplicabilidade do enunciado, que expressamente se limita ao crime previsto no art. 1º da incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990. No entanto, tanto o inciso V do art. 1º, quanto o art. 2º e seus incisos (sobretudo o inciso II, que se refere também a crime de resultado “deixar de recolher...”) também abarcam condutas que violam as normas tributárias que estabelecem obrigações cujo inadimplemento será igualmente objeto de lançamento tributário pela fiscalização tributária. Por essa razão, ainda no bojo do HC nº 81.611/DF, o Ministro Carlos Velloso pontuou a semelhança das condutas previstas nos dois artigos, destacando a necessidade de lançamento definitivo para instauração da ação penal com base em quaisquer de seus incisos:

Sr. Presidente, quando do julgamento da ADI nº 1.571, medida cautelar, sustentei: Sr. Presidente, os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária - reduzir ou suprimir tributo, art. 1o, da Lei 8.137, de 27.12.90 - realizam-se mediante as condutas especificadas nos incisos I a V do mencionado artigo 1o. Os crimes tipificados no artigo 2o da mesma Lei 8.137, de 27/12/90, são da mesma natureza; é dizer, são crimes de sonegação fiscal: art. 2o, incisos I a V. As condutas inscritas nos incisos dos artigos 1o e 2o, adotadas por particulares, têm por escopo sonegar tributo. Ambos os artigos, 1o e 2o, tipificam, portanto, crime de sonegação fiscal. Posta a questão nesses termos, a ação penal, em tais casos, não pode ser instaurada enquanto não existir lançamento fiscal definitivo, dado que não há crédito tributário sem lançamento.

²⁸⁵ CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL PENAL. COMPARTILHAMENTO COM O MINISTÉRIO PÚBLICO, PARA FINS PENAIIS, DOS DADOS BANCÁRIOS E FISCAIS DO CONTRIBUINTE, OBTIDOS PELO FISCO NO LEGÍTIMO EXERCÍCIO DE SEU DEVER DE FISCALIZAR, SEM A INTERMEDIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. TRANSFERÊNCIA DE INFORMAÇÕES EM FACE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA INTIMIDADE E DO SIGILO DE DADOS. ART. 5º, INCISOS X E XII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DO INTERESSE PÚBLICO. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL. (STF. Tribunal Pleno. RE nº 1.055.941 RG, Relator Min. Dias Toffoli, DJe 30.04.2018)

²⁸⁶ STF. Súmula Vinculante nº 24. DJe 11.12.2009.

Além de fundamental para informar os requisitos para apresentação e recebimento da ação penal, a aplicabilidade da súmula aos crimes previstos no inciso V do art. 1º, quanto o art. 2º da Lei nº 8.137/90 tem ligação direta com a prescrição. É que, como se mostrará adiante, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que, em virtude da Súmula Vinculante nº 24, o termo inicial do prazo para apresentação da ação penal é a data da constituição definitiva do crédito tributário. No entanto, caso o enunciado não seja aplicado a essas outras condutas, a existência de lançamento, e, inclusive, de prosseguimento de processo administrativo para análise de defesa apresentada pelo contribuinte, não interfere no transcurso do prazo prescricional.

Outro ponto que foi objeto de discussão perante o STF são os efeitos da decisão que reconhece a inépcia da denúncia. Ao apreciar a questão, a Corte decidiu que, embora a ausência de lançamento definitivo necessariamente implique na interrupção da ação criminal, tal circunstância não inviabiliza o oferecimento de nova denúncia após o exaurimento da via administrativa.²⁸⁷

Todavia um dos pontos mais importantes decorrentes da aprovação do enunciado da Súmula Vinculante nº 24 ainda carece de debates mais profundos no âmbito da Suprema Corte: o termo inicial do prazo prescricional nos crimes contra a ordem tributária, sobretudo daqueles que envolvem o inadimplemento de obrigações tributárias por pessoas jurídicas. Em princípio, não há dúvida: de forma pacífica, o STF consolidou o entendimento no sentido de que o termo inicial para o início do prazo prescricional para apresentação da ação penal, nos casos dos crimes tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90, seria a data da constituição definitiva do crédito tributário²⁸⁸. Tal entendimento foi consolidado nos autos do HC nº 85.051/MG²⁸⁹, julgado pela Segunda Turma do STF, em acórdão assim ementado:

²⁸⁷ Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Matéria criminal. Crime contra a ordem tributária. Ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Trancamento da ação penal por inexistência de justa causa. Súmula Vinculante nº 24. Pretendida absolvição sumária. Impossibilidade. Agravo regimental não provido. 1. A ausência de constituição definitiva do crédito tributário inviabiliza o desenvolvimento válido da persecução criminal, acarretando o trancamento da ação penal por ausência de justa causa, o que não impede o oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o exaurimento da via administrativa, a teor do disposto na Súmula Vinculante nº 24. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF. Segunda Turma. ARE nº 1.047.419 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, DJe 23.04.2018)

²⁸⁸ Há, ainda, outras questões, como a suspensão do prazo prescricional durante o parcelamento. Em que pese a letra da lei, a questão foi levada ao STF no bojo do HC 83.511, analisado por Heloisa Estelitta, segundo a qual o entendimento ali fixado se baseou na decisão proferida no HC 86.611, já mencionada, e devidamente foi estabelecido no sentido da suspensão da prescrição durante o parcelamento, já que “se ainda não há ação penal, esta não poderá ser proposta, atuando o

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Lei 8.137/90, art. 1º. LANÇAMENTO FISCAL: CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL. I. - Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137, de 1990, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento. É dizer, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição. HC 81.611/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003. II. - HC deferido.

No entanto, essa questão está longe de ser simples. É que, como visto, o lançamento é o procedimento pelo qual a fiscalização tributária não só quantifica e constitui a dívida tributária, como também identifica o sujeito passivo. Desse modo, o já apontado problema da não inclusão dos sócios e administradores no auto de infração e, portanto, a ausência de sua intimação para apresentação de defesa no processo administrativo, nesse assunto tem repercussão direta.

Ora, se apenas a pessoa jurídica for intimada a apresentar defesa administrativa, não há como se sustentar a apresentação de defesa exclusivamente em nome dela como fato capaz de interromper a prescrição da pretensão em relação às pessoas físicas dos sócios e administradores, que sequer intimados do processo administrativo foram. Conforme reconhece a jurisprudência pacífica da Suprema Corte, firmada, sobretudo, nos casos envolvendo a aplicação da Súmula Vinculante nº 24, o lançamento tributário tem caráter constitutivo. Sendo assim, a não inclusão das pessoas físicas como responsáveis tributários impediria, em última instância, inclusive, que elas fossem em qualquer medida responsabilizadas pelo crédito tributário.

A teor do que expressamente dispõe o próprio Código Tributário Nacional, no já mencionado art. 142, o ato administrativo do lançamento é vinculado. Desse modo, caso a fiscalização tributária se depare com situação na qual perceba causas que justifiquem a responsabilização tributária pessoal de sócios e administradores ela não “pode” incluí-los e sim deve. Desse modo, realizado o lançamento sem a inclusão devidamente fundamentada dos sujeitos responsáveis pela pessoa jurídica, tratar-se-ia

parcelamento como causa impeditiva do processo crime. De igual forma, a Lei Complementar 104/2001, ao alterar o art. 151 do CTN, incluiu expressamente o parcelamento como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Ou seja, se o crédito não é exigível, não há como falar em ação penal”. (ESTELLITA, Heloísa. Crimes Tributários nos Tribunais Superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais - RBCCrim**, São Paulo, v. 14, n. 58, p. 85-104, jan./fev. 2006, p-58-85).

²⁸⁹ STF. Segunda Turma, HC nº 85051, Relator Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.2005.

de lançamento que verifica a ocorrência de mero inadimplemento de obrigação tributária, de modo que não seria possível a instrução de processo criminal.

No entanto, ainda que se considere que basta que o lançamento constitua definitivamente a dívida, resultado material do delito, fato é que a ausência de inclusão do responsável tributário incriminado impede que o lançamento seja considerado como indício de autoria, de modo que, para recebimento da denúncia, nesses casos, seria necessária a apresentação de elementos de prova específicos que denotassem o dolo. Outra não pode ser a conclusão a partir da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que reconhece que o lançamento se limita atestar a materialidade dos crimes de resultado contra a ordem tributária. A esse respeito, destacam-se trechos dos votos proferidos nos autos do já mencionado HC nº 81.611/DF²⁹⁰:

Pelo Ministro Joaquim Barbosa:

Já na situação oposta, ou seja, quando o Fisco concluir pela existência do débito tributário, não há como se deduzir automaticamente que houve delito da Lei 8.137/1990, porque o lançamento é simplesmente um indicativo da materialidade. Por aproximação, seria algo como um laudo de corpo de delito. No máximo, o que teremos é a comprovação, por um ato administrativo presumidamente legítimo, de que o réu é devedor da Fazenda. E isso significa apenas que houve o resultado naturalístico previsto no tipo incriminador.

E pelo Ministro Carlos Velloso, que tratou especificamente, inclusive, da questão da prescrição:

Desejo dizer mais uma palavra a respeito. Sei que há grande preocupação com a impunidade, ou com a prescrição dos crimes tributários. Ninguém mais do que eu se preocupa com a impunidade no direito penal de modo geral. É que vivemos momentos de violência e alta criminalidade. A Suprema Corte tem que estar atenta a isso. Todavia, no caso, não temos motivo para preocupação. É que a prescrição da pretensão punitiva começa a correr do dia da consumação do crime (Código Penal, art. 111, inciso I). E o crime se diz consumado quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal (Código Penal, art. 14, inciso I).

Ora, o crime de sonegação fiscal — "suprimir ou reduzir tributo" — inscrito no art. 1º da Lei 8.137, de 1990, só se consuma no momento em que a autoridade administrativa, incumbida do lançamento, diz, em definitivo, que houve supressão ou redução de tributo. Isso só ocorre com o lançamento, ou com a constituição definitiva do crédito fiscal. É a partir daí, portanto, que se tem a consumação do crime; é a partir daí que começa a correr a prescrição para o Ministério Público. E mais: há um princípio na teoria geral do direito, mais velho do que a Sé de Braga: a prescrição da ação rege-se pelo princípio da *actio nata*. Se o direito de ação ainda não nasceu, não há falar em prescrição. A ação penal, no caso, somente nasce com a realização do lançamento fiscal, com a constituição definitiva do crédito tributário. Só

²⁹⁰ STF. Tribunal Pleno, HC nº 81.611, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13.05.2005.

assim será possível falar-se na ocorrência da figura típica do crime de sonegação fiscal.

Desse modo, se o lançamento tributário é apenas indicativo de materialidade²⁹¹ que não pode subsidiar, portanto, por si só, a condenação criminal para a qual é imprescindível, também, digressão probatória específica de autoria e, no caso dos crimes contra a ordem tributária, de dolo, não bastando a mera constatação do resultado material de violação ao bem jurídico para tanto, como se verá com maior vagar a seguir.

Por fim, é importante pontuar que, em que pese a natureza vinculante²⁹², o Supremo Tribunal Federal tem permitido a flexibilização da sua aplicação em duas hipóteses. A primeira em casos específicos de sonegação contumaz e ausência de colaboração com a Fazenda Pública²⁹³, de modo “a regra contida na Súmula Vinculante

²⁹¹ Diante da possibilidade (muitas vezes elevada) de superveniência de decisão judicial favorável ao contribuinte, reduzindo ou extinguindo o crédito tributário, fica o desafio de procurar o equilíbrio entre se evitar a impunidade e, ao mesmo tempo, também evitar a persecução criminal injusta por dívida tributária inexistente, lançada à revelia das normas legais ou constitucionais. Para Igor Mauler, o ideal seria que se aguardasse o trânsito em julgado do processo judicial tributário: “Pensamos que o entendimento é correto, pois não se pode falar em sonegação antes de saber-se se há tributo, e, a bem da verdade, tímido. A nosso ver, a denúncia deveria aguardar o trânsito em julgado da ação judicial referente ao débito, pois só aí se terá tido a plena cognição dos fatos (porque os Tribunais administrativo são resistentes a perícias) e do direito (porque não julgam constitucionalidade), e só assim se afastará em definitivo o risco de condenação criminal pela evasão de tributo depois declarado inexistente” (SANTIAGO, Igor Mauler. Os paradoxos do Direito Penal Tributário brasileiro. **Consultor Jurídico**, 3 out. 2012, 7h00. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-out-03/consultor-tributario-paradoxos-direito-penal-tributario-brasileiro>. Acesso em: 15 jan. 2019).

²⁹² Causa preocupação o afastamento pontual do enunciado em casos claros em que deveria ser automática a sua aplicação: “CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – PERSECUÇÃO CRIMINAL – NECESSIDADE. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização. CRIME TRIBUTÁRIO – JUSTA CAUSA. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte” (STF. Primeira Turma, HC nº 108.037, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 01.02.2012). Como ressaltou Kioshi Harada, a decisão acabou, a um só tempo, violando a proibição de representação fiscal para fins penais antes do encerramento da fase administrativa e apropriada Súmula 24, que vincula o órgão fracionário da Suprema Corte, invocada pelo Ministro Dias Toffoli no julgamento em questão para conceder a ordem (HARADA, Kioshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **POLIDO**, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 267). Misabel Derzi e Thomas Bustamante também criticaram a decisão, demonstrando que a decisão gera enorme insegurança jurídica (DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Súmula Vinculante no Direito Penal Tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos. **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 532).

²⁹³ “HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL ANTES DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. POSSIBILIDADE QUANDO SE MOSTRAR IMPRESCINDÍVEL PARA VIABILIZAR A

24 pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal²⁹⁴. E a segunda, em jurisprudência não majoritária²⁹⁵, quando, em que pese a apresentação de denúncia antes do lançamento definitivo, o processo fica suspenso até que se encerre o processo administrativo, de modo que o crédito tributário se encontra devidamente constituído quando da prolação da sentença condenatória²⁹⁶.

FISCALIZAÇÃO. ORDEM DENEGADA. 1. A questão posta no presente writ diz respeito à possibilidade de instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do procedimento administrativo-fiscal. 2. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte, sendo o precedente mais conhecido o HC nº 81.611 (Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 10.12.2003). 3. A orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90, art. 1º). No mesmo sentido do precedente referido: HC 85.051/MG, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.2005, HC 90.957/RJ, rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.10.2007 e HC 84.423/RJ, rel. Min. Carlos Britto, DJ 24.09.2004. 4. Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados. 5. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário. 6. Deste modo, entendo possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização. 7. Ante o exposto, denego a ordem de habeas corpus.” (STF. Segunda Turma, HC nº 95.443, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ 19.02.2010)

²⁹⁴ STF. Primeira Turma, ARE nº 936.653 AgR, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 14.06.2016.

²⁹⁵ “HABEAS CORPUS CONTRA INDEFERIMENTO DE LIMINAR NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. VÍCIO INSANÁVEL. ORDEM CONCEDIDA. 1. A Súmula Vinculante 24 estabelece que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. 2. Instaurada a persecução penal em momento anterior ao lançamento definitivo do débito tributário, não há como deixar de reconhecer a falta de justa causa para a ação penal. 3. Circunstância que a jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal tem como “vício processual que não é passível de convalidação” (HC 100.333, Rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma). Precedentes: HC 97.118, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma; HC 105.197, Rel. Min. Ayres Britto. 4. Superação da Súmula 691/STF. 5. Ordem concedida, ratificada a liminar deferida, para anular o processo-crime instaurado contra o paciente.” (STF. Primeira Turma, HC nº 97.854, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 01.04.2014)

²⁹⁶ “Agravo regimental em reclamação. 2. Crime contra a ordem tributária. Súmula Vinculante n. 24. 3. A denúncia foi recebida antes da constituição definitiva do crédito tributário. Peculiaridade do caso. A ação penal ficou suspensa até a finalização do procedimento administrativo em virtude de concessão de ordem em habeas corpus impetrado pelo reclamante. Sentença penal condenatória proferida após a constituição definitiva do crédito tributário. Condição objetiva de punibilidade atendida. Ausência de violação à autoridade de decisão desta Corte. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF. Tribunal Pleno. Rel nº 10.131 AgR, Relator Min. Gilmar Mendes, DJe 04.08.2014)

6.3 Imputação subjetiva nos crimes contra a ordem tributária

O injusto penal pode ser analisado sob os prismas objetivo, relativo ao conjunto dos caracteres materiais previstos no tipo, e subjetivo, que diz respeito aos aspectos anímicos do delito relativos ao sujeito ativo do crime. É o que, por razões didáticas, convencionou-se denominar de tipo objetivo e de tipo subjetivo²⁹⁷.

O tipo objetivo corresponde ao verbo típico – ação ou omissão²⁹⁸ – e às elementares secundárias ou complementares, como sujeito(s), bem jurídico tutelado, resultado, circunstâncias de tempo, lugar, meio e modo de execução, dentre outras, que serão explicitados com maior vagar a seguir. Por outro lado, sob o prisma subjetivo, o injusto penal pode ser definido de diversas formas, a depender dos parâmetros que se considerarem para a sua conceituação, mas pode ser desde já definido como o conjunto de elementos que devem ser encontrados no agente para que seja possível a caracterização do injusto penal por culpa ou por dolo. Nos crimes contra a ordem tributária interessa, contudo, apenas o tipo subjetivo doloso²⁹⁹, já que são crimes que não são puníveis na modalidade culposa.

No presente trabalho, contudo, o objeto, conforme anteriormente apontado, é a análise dos requisitos para a incriminação de sócios e administradores pelos ilícitos contra a ordem tributária praticados pelas pessoas jurídicas pelas quais são responsáveis. Isso porque, na esteira do que se verá adiante, quando forem abordados os tipos objetivos a respeito dos quais se tem estudado, quem pratica, à primeira vista, as condutas tipificadas é a pessoa jurídica, contribuinte (ou responsável tributária), incumbida pela legislação de realizar o adimplemento de obrigações principais e acessórias. Por essa razão, é preciso, em primeiro lugar, distinguir culpa e dolo, para então delimitar os elementos necessários para sua caracterização de acordo com as principais teorias sobre o tema.

²⁹⁷ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**: parte geral, arts. 1º a 120. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v. 1, p. 332.

²⁹⁸ Heloisa Estellita aborda os requisitos específicos da incriminação de dirigentes de empresas por omissão (ESTELLITA, Heloisa. Responsabilidade penal de dirigentes de empresas por omissão. 1ª. São Paulo: Marcial Pons, 2017).

²⁹⁹ O crimes contra a ordem tributária em alguma medida fazem as vezes de crimes em que a há “lei penal em branco”, uma vez que é a legislação tributária é que vai estabelecer, muitas vezes, como as obrigações tributárias principais e acessórias devem ser cumpridas. Para maior detalhamento do conteúdo do dolo nesses casos: HORTA, Frederico. **Elementos normativos das leis penais e o conteúdo intelectual do dolo**: da natureza do erro sobre o dever extra penal em branco. São Paulo: Marcial Pons, 2016.

Como já assentado, a figura típica em exame admite imputação apenas na modalidade dolosa. À primeira vista, a doutrina brasileira e os Tribunais Superiores parecem estar assentados no sentido de compreender o dolo sob um prisma dualista, uma vez que é composto do elemento cognitivo (saber) e do elemento volitivo (querer, assumir, aceitar ou ser indiferente ao risco de produção do resultado). Dessa forma, entende-se por dolo o conhecimento dos elementos objetivos do tipo penal e a vontade – juridicamente conceituada – de realizá-los. Mas essa afirmação ainda diz pouco, uma vez repleta de conceitos abertos cuja definição é que vai permitir realmente a delimitação da modalidade de imputação subjetiva denominada dolo.

É que, em quase cinquenta anos, pouco se avançou no tema³⁰⁰ para além de Nelson Hungria que, ao comentar a definição legal de dolo inculpada no Código Penal de 1940 (art. 15, I), declarou que “não padece dúvida que o Código adotou a teoria do consentimento”³⁰¹. Desde então o que parece ter havido foram repetições, com palavras diferentes, mas todas partindo do mesmo (e inquestionável) pressuposto. Nesse sentido, posicionou-se Aníbal Bruno³⁰², segundo o qual, “o essencial é que o dolo eventual se integra por estes dois componentes – representação da possibilidade do resultado e anuência a que ele ocorra, assumindo o agente o risco de produzi-lo”.

E muitos outros autores seguiram o mesmo caminho, afirmando que o Código “não olvida a teoria do consentimento”³⁰³; que o autor “pratica a conduta consentindo no resultado”³⁰⁴, ou ainda que assumir o risco, na dicção do Código Penal seria “consentir previamente no resultado, caso este venha efetivamente a ocorrer”³⁰⁵,

³⁰⁰ É o que aponta Luís Grego nas observações introdutórias da tradução da obra “Distinção entre dolo e culpa” da Professora Ingeborg Puppe. (PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luís Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. X).

³⁰¹ Trecho na íntegra: "Assumir o risco é alguma coisa mais que ter consciência de correr o risco: é consentir previamente no resultado, caso venha este, realmente a ocorrer. Pela leitura da Exposição de motivos, não padece dúvida que o Código adotou a teoria do consentimento. Diz o ministro Campos: 'Segundo o preceito do art. 15, nº I, o dolo (que é a mais grave forma de culpabilidade) existe não só quando o agente quer diretamente o resultado (effectus sceleris, sic) como quando assume o risco de produzi-lo. O dolo eventual é, assim, plenamente equiparado ao dolo direto. É inegável que arriscar-se conscientemente a produzir um evento vale tanto quanto querê-lo: ainda que sem interesse nele, o agente o ratifica ex ante, presta anuência ao seu advento". Comentários ao Código Penal, 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1958, vol. I, tomo II (arts. 11 a 27), p. 122.

³⁰² BRUNO, Anibal. **Direito penal**: parte geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967. t. 3.

³⁰³ NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal**. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 1, p. 138.

³⁰⁴ MIRABETE, Julio Frabrini; FABRINI, Renato N. **Manual de Direito Penal**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 127.

³⁰⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Código Penal Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 57.

de modo que a distinção entre culpa consciente e dolo eventual seria “dada pela aceitação ou rejeição da possibilidade de produção do resultado”³⁰⁶.

No entanto, há uma série de elementos a serem considerados quando da aferição do dolo, sobretudo nos crimes contra a ordem tributária. Para uma parte da doutrina, por exemplo, o simples conhecimento das circunstâncias previstas no tipo penal não é suficiente para caracterizar a imputação subjetiva a título de dolo. Seria, portanto, necessário que o desejo, a assunção, a aceitação ou a indiferença por parte de um indivíduo em relação ao dever de respeito ao bem jurídico penalmente protegido seja concretizado no mundo fático. Segundo ensina Eduardo Viana, “o elemento volitivo, portanto, é responsável pela transição entre a realidade psíquica do indivíduo e o mundo jurídico; é o canal que permite o adequado juízo de imputação subjetiva”³⁰⁷.

Infelizmente a análise de tais elementos tem passado ao largo da apreciação das denúncias e do julgamento dos crimes contra a ordem tributária, nos quais, muitas vezes com lançamentos tributários sem qualquer fundamentação que justifique a responsabilização criminal de forma direta do contribuinte pessoa física ou pessoal de sócios ou administradores, dando origem a proferidas decisões de condenação sem qualquer apreciação específica do dolo de cada um dos envolvidos³⁰⁸. É que o lançamento é, apenas, pressuposto de tipicidade³⁰⁹, nos casos de crimes de resultado contra a ordem tributária, não configurando prova de autoria, apenas de materialidade³¹⁰.

Do ponto de vista da imputação subjetiva, é importante sempre observar que, no caso de supressão de tributos devidos por pessoa jurídica, somente podem ser incriminados sócios e administradores caso se comprovem condutas dolosas comissivas

³⁰⁶ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 57 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. XI.

³⁰⁷ VIANA, Eduardo. Dolo como compromisso cognitivo. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 63.

³⁰⁸ E existência de erro de tipo ou de proibição não será objeto específico do presente estudo, mas foi abordado com vagar por Alécio Lovatto, que destaca as inúmeras hipóteses em que ocorrem de fato essas causas de exclusão de tipicidade ou culpabilidade (LOVATTO, Alécio Adão. **O princípio da igualdade e o erro penal tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008).

³⁰⁹ De acordo com a Súmula do STF nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” Deste modo, embora não previsto expressamente no enunciado, ele se aplica também ao crime previsto no art. 2, II, justamente por se tratar também de crime que pressupõe um resultado específico de supressão de recolhimento de tributo, que só restará configurada com o lançamento.

³¹⁰ E se trata de prova de materialidade que pode ser elidida, diante dos argumentos que ensejam, por exemplo, a inexistência da dívida tributária, seja pela não configuração da hipótese de incidência do tributo, seja pela existência de quaisquer causas de extinção do crédito tributário.

ou omissivas específicas praticadas por eles diretamente relacionadas à prática dos delitos. Via de regra, no entanto, não há qualquer juízo probatório a respeito do dolo desses agentes e sim pressuposição de dolo, no mínimo, por omissão, o que não poderia ser tolerado dentro do Direito Penal que é o braço mais forte da intervenção estatal na esfera jurídica dos cidadãos.

6.3.1 A distinção entre dolo e culpa

O instituto jurídico do dolo originou-se na Idade Antiga, assim entendida como o período a partir da invenção da escrita (entre 4.000 e 3.500 a.C) até a queda do Império Romano do Ocidente (476 d.C), quando apenas a Grécia e Roma contribuíram efetivamente para sua conceituação em matéria penal³¹¹. Na Grécia, iniciou-se a possibilidade de responsabilizar um indivíduo, de forma institucional, pelos males causados à coletividade, não havendo distinção, contudo, entre causação e autoria, sendo por muitas vezes desconsiderada a vinculação subjetiva entre o fato e a pessoa.

Foi apenas no direito romano que se chegou propriamente a um conceito de dolo, não havendo, no entanto, uma teoria do dolo propriamente dita na Roma Antiga, uma vez que dolo e negligência não estavam delimitados na lei, mas foram formulados pelos pretores, de modo que não há uma unidade conceitual em todo o período de aproximadamente treze séculos e segue até os dias atuais, sendo objeto de profundos debates.

Dessa forma, o comportamento doloso é aquele que, consubstanciado em uma ação ou em uma omissão, indica a relação que o agente estabelece com o resultado previsto no tipo incriminador a partir do conhecimento que aquele tem desse. Sobre componentes volitivo e cognitivo do dolo:

*É relevante ressaltar que a vontade também tem o seu objeto de referência, mas não é necessário que essa tenha como objeto todos os elementos do tipo penal objetivo, como se exige do elemento cognitivo, mas sim, única e tão somente, o resultado típico. Isso é bastante evidente porquanto há elementos do tipo (e até mesmo circunstância) que não podem ser queridos, pois eles concretizam objetos pré-dados pelo legislador. É o que ocorre, por exemplo, com a idade da vítima nos crimes de estupro de vulnerável [...]*³¹²

³¹¹ COSTA, Pedro Jorge. O dolo no direito romano: conceito, prova e suas influências posteriores. **Revista Brasileira de Ciências Criminas – RBCCRIM**, v. 124, out./dez. 2016.

³¹² VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 63-64.

Considerando-se a relação existente entre a vontade, o conhecimento e as elementares do injusto penal, classifica-se o dolo em duas espécies distintas, admitindo-se subespécies.

A primeira espécie é o dolo direto, subdividido em dolo direto imediato e o dolo direto mediato. Mais conhecido como dolo de primeiro grau, o dolo direto imediato está presente quando o agente age buscando a prática do delito. O sujeito ativo deseja o resultado criminoso e direciona a sua vontade com intenção de aperfeiçoar o tipo penal. Por isso, é denominado também como dolo de intenção. Tem-se a prevalência do elemento volitivo³¹³.

Por outro lado, o dolo direto mediato ou dolo de segundo grau ocorre quando o sujeito ativo busca determinado fim que tem, como meio, a conduta prevista no tipo incriminador. Nesse caso, o agente ativo crê que a produção do resultado típico está necessariamente vinculada à consecução do fim almejado. Nesses termos, a realização do tipo penal ocorre como uma consequência do resultado pretendido pelo agente ativo. Não obstante a conduta do autor não objetive a ocorrência de efeitos secundários – previstos em norma(s) penal(is) incriminadora(s) –, esses se mostram consequências indispensáveis para a consecução do fim desejado. Por isso, essa subespécie de dolo também é denominada dolo de consequências necessárias ou secundárias. Tem-se a prevalência do elemento cognitivo.

A segunda espécie é o controverso dolo eventual, que se configura quando o agente, ainda que não tenha como propósito a produção do resultado, prevê a sua realização e, ainda assim, continua a agir ou a se omitir, assumindo o risco de sua concretização. Conforme Regis Prado: “o agente consente ou se conforma, se resigna ou simplesmente assume a realização do tipo penal”³¹⁴.

³¹³ Apesar de a maioria doutrinária entender o dolo direto como a expressão do elemento volitivo em sentido psicológico, Luis Greco sustenta que: “[...] nos chamados casos de dolo direto de primeiro grau, tem que existir um conhecimento tal que confira ao autor o domínio sobre aquilo que ele está a ponto de realizar. A mera vontade não pode transformar em dolosa uma realização de tipo objetivo que o autor não domina”. (GRECO, Luis. Dolo sem vontade. *In*: ALVES, João Lopes et al (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009, p. 895. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário).

³¹⁴ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**: parte geral, arts. 1º a 120. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v. 1, p. 340.

O Código Penal Brasileiro, quanto à teoria do dolo, adotou as Teorias da Vontade e a do Consentimento. Em seu artigo 18, trata sem muitos detalhes sobre o dolo:

Art. 18, Código Penal.
Diz-se o crime:
Crime doloso
I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

Embora a previsão do Código Penal seja um tanto simples, cumpre ressaltar a disposição sobre o tema no Código Penal Português, que prevê, expressamente, o dolo direto de primeiro grau ou de intenção, o dolo direto de segundo grau ou de consequências necessárias e o dolo eventual, respectivamente³¹⁵:

Art.14, Código Penal Português.
Dolo
1 – Age com dolo quem, representando um facto que preenche um tipo de crime, actuar (*sic*) com intenção de o realizar.
2 – Age ainda com dolo quem representar a realização de um facto que preenche um tipo de crime como consequência necessária da sua conduta.
3 – Quando a realização de um facto que preenche um tipo de crime for representada como consequência possível da conduta, há dolo se o agente actuar (*sic*) conformando-se com aquela realização.

Nos termos estabelecidos anteriormente, o presente tópico se destina a elucidar, ainda que sucintamente, os aspectos que perpassam a distinção entre dolo e culpa para uma melhor compreensão do tipo subjetivo dos crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, notadamente em seus artigos 1º e 2º³¹⁶. Feitas as considerações preliminares sobre o dolo, cumpre discorrer sobre a culpa.

³¹⁵ Em sua obra *Dolo sem vontade*, Luis Greco chama a atenção para a completude da previsão legislativa portuguesa: “O Código Penal Português, diversamente do de outros países, como a Alemanha, a Espanha e a Argentina, mas similar ao do Brasil, define de modo expresso o conceito de dolo. A lei portuguesa chega ao ponto de determinar o conteúdo das três reconhecidas formas de dolo [...]”[GRECO, Luis. *Dolo sem vontade*. In: ALVES, João Lopes et al (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009, p. 885. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário].

³¹⁶ 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 a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2

Ao passo que, no crime doloso, a punição recai sobre uma conduta – omissiva ou comissiva – que, ao menos, foi indiferente à produção de um resultado antijurídico, no delito culposo a reprimenda diz respeito a um comportamento que, embora dirigido a um fim juridicamente irrelevante ou lícito, ocorre de forma imprudente, negligente ou eivado de imperícia.

Portanto, nessa espécie delitiva, pune-se a conduta não em razão da sua finalidade, mas por ter sido realizada de forma descuidada. O desvalor da ação nos delitos culposos se dá pela violação do dever objetivo de cuidado. Desse modo, a valoração negativa da conduta tipificada na modalidade culposa ocorre em razão da contradição entre esta e uma norma objetiva de cuidado”. Por constituir infração a um comando dessa espécie, o doutrinador sustenta que a culpa diz respeito a elementos objetivos, razão pela qual não há que se falar em tipo subjetivo nos crimes culposos³¹⁷.

Importante ressaltar que não basta que haja a violação a um dever de cuidado, é preciso que o agente preveja – ou, ao menos, que lhe seja possível prever – que seu descuido pode gerar o resultado penalmente relevante. Por não se confundir com o dolo eventual, no instituto jurídico da culpa, ainda que o sujeito ativo vislumbre a possibilidade de aperfeiçoamento do tipo penal, não aceita a sua realização. Ao contrário, acredita sinceramente que o resultado lesivo não ocorrerá. Segundo conceito ofertado por Juarez Tavares entende-se por culpa:

[...] uma forma de conduta humana que se caracteriza pela realização do tipo de uma lei penal através da lesão a um dever de cuidado, objetivamente necessário para proteger o bem jurídico e onde a culpabilidade do agente se assenta no fato de não haver ele evitado a realização do tipo, apesar de capaz e em condição de fazê-lo³¹⁸.

(dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) 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. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

³¹⁷ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p 55.

³¹⁸ TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Paraná, v.14, p. 107-119, 1971.

Para uma compreensão mais ampla do instituto jurídico ora tratado, vale apresentar alguns esclarecimentos sobre o elemento dever objetivo de cuidado, imprescindível para o conceito de culpa. Esse elemento pode ser entendido como o cuidado padrão, objetivamente devido por todo e qualquer indivíduo ao praticar determinada atividade em sociedade. Normalmente, o cuidado a ser objetivamente observado está previsto em normas administrativas ou disciplinares. A título exemplificativo, a doutrina frequentemente cita o Código de Trânsito Brasileiro.

O exemplo das normas de trânsito é a ilustração perfeita, uma vez que nessa situação cotidiana percebe-se, com clareza solar, o princípio da confiança, que se liga umbilicalmente ao dever objetivo de cuidado e à teoria dos riscos permitidos ou tolerados. De acordo com a definição de Juarez Tavares³¹⁹, o mencionado princípio estabelece que “todo aquele que atende adequadamente ao cuidado objetivamente exigido pode confiar que os demais coparticipantes da mesma atividade também operem cuidadosamente”. Por conseguinte, o dever objetivo de cuidado recai sobre a própria conduta, confiando-se que os demais também agirão cuidadosamente para que não excedam aos riscos permitidos que sejam inerentes a determinadas interações sociais necessárias ao bem comum.

A conduta culposa pode ocorrer por meio de imprudência, negligência ou imperícia. A imprudência configura-se por meio de um agir – conduta positiva – sem cautela, desatencioso e descuidado. Normalmente, há precipitação na ação, não havendo consideração de todos os efeitos que podem advir. Aquele que age de forma perigosa, impulsiva ou com riscos em excesso, comporta-se de modo imprudente.

Por sua vez, a negligência consubstancia-se em uma não atividade, ou seja, trata-se de uma omissão, uma inércia que acaba por causar ou não evitar – quando é possível ao agente – o resultado previsto no tipo penal. Por outro lado, a imperícia é a inaptidão técnica, a carência de competência suficiente para o exercício de determinada atividade laborativa.

De forma semelhante ao que ocorre com o dolo, há espécies de culpa. Nesse caso, se diferenciam pelo fato de o agente ter, efetivamente, previsto ou não a

³¹⁹ TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Paraná, v.14, p. 107-119, 1971.

probabilidade de ocorrência do resultado lesivo previsto no tipo penal³²⁰. Na denominada culpa consciente, há a previsão do provável aperfeiçoamento da infração criminal, mas o sujeito ativo, além de não aceitar a produção do resultado, confia verdadeiramente que ele não ocorrerá, “seja por desconsiderar o grau de perigo, seja por superestimar seu próprio poder, seja por confiar indevidamente em sua sorte”³²¹.

Em contrapartida, na culpa inconsciente, apesar de ser possível ao agente prever a probabilidade de o resultado sobrevir, a previsão não ocorre. O sujeito ativo viola o seu dever de cuidado sem ter o conhecimento de que está agindo dessa forma.

Puppe, ao discorrer sobre o conteúdo da vontade, e sua relação com o comportamento do autor nas espécies de dolo e de culpa, leciona:

Na vontade em sentido natural, ou seja, no propósito (dolo direto de primeiro grau) a relação está no fato de que o autor dirige seu comportamento ao objetivo da realização do tipo. No dolo direto de segundo grau, a relação psíquica entre a representação do resultado e o comportamento do autor é só negativa. Ela consiste no fato de que a consciência de que a obtenção de seu fim causará certamente o resultado não o faz desistir de seu projeto de ação. Essa relação “negativa” entre representação do resultado e comportamento existe, também, de certa forma, também na culpa consciente e inconsciente. Pois, também nelas, o autor ignora o apelo no sentido de que evite o resultado, apelo esse que decorre dos fatos por ele já conhecidos. O dolo direto de segundo grau distingue-se da culpa, assim, não por uma diversa relação psíquica do autor com o perigo por ele conhecido e criado, mas unicamente pela própria qualidade desse perigo³²².

A imputação subjetiva culposa³²³ independe de o indivíduo ter visualizado ou não o provável aperfeiçoamento do tipo penal, bastando que haja previsão de que determinado crime seja sancionado a título de culpa³²⁴. Da mesma forma, pune-se o

³²⁰ Nesse mesmo sentido é o entendimento de Welzel: “Nos delitos culposos, deve-se observar se o autor tinha previsto a possibilidade de lesão ou o perigo, típicos, para o bem jurídico (culpa consciente), ou tinha podido prevê-la (culpa inconsciente)”. (WELZEL, Hans. **O novo Sistema Jurídico-Penal: uma introdução à doutrina da ação finalista**. Tradução, prefácio e notas Luiz Regis Prado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.111.).

³²¹ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: parte geral**, arts. 1º a 120. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v. 1, p. 348.

³²² PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 42.

³²³ Sobre o assunto, Welzel esclarece: “a) Na culpa consciente, a reprovabilidade da culpabilidade baseia-se no fato de que o autor confiou em que não se produziria o resultado, que considerava possível, não devendo ter confiado nele, dadas as circunstâncias do caso que eram conhecidas. b) Na culpa inconsciente, a reprovabilidade da culpabilidade baseia-se no fato de que o autor, ao empreender sua ação, não previu a possibilidade da produção do resultado típico tendo podido prevê-la.” (WELZEL, Hans. **O novo Sistema Jurídico-Penal: uma introdução à doutrina da ação finalista**. Tradução, prefácio e notas: Luiz Regis Prado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.111-112).

³²⁴ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 18. Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

crime doloso, sem distinção quanto à espécie de dolo. Cumpre ressaltar que a conduta dolosa, em razão do mais elevado grau de reprovação dos elementos cognitivo e volitivo, é mais socialmente perigosa do que a conduta culposa, razão pela qual é punida de forma mais severa³²⁵. Na culpa, “em razão da ausência da adesão interna do indivíduo em relação à lesão do bem jurídico, recai um juízo menos grave de desaprovação social”³²⁶. De outra forma não poderia ser, pois a recusa consciente e desejada à pretensão de respeito ao bem jurídico penalmente tutelado³²⁷ importa em mais grave desvalor da conduta³²⁸, expressando maior magnitude de injusto e culpabilidade no dolo quando comparado à culpa³²⁹.

Em apertada síntese, pode-se afirmar que a principal divergência diz respeito à natureza da diferenciação entre esses institutos, se seria de ordem volitiva ou cognitiva. O mencionado debate acadêmico é fruto das diversas construções teóricas acerca do conceito de dolo – e sua distinção da culpa – que serão apresentadas de forma mais minuciosa a seguir.

6.3.2 Principais teorias do dolo sob as perspectivas da vontade e do conhecimento

Conforme já apontado, a concepção atual de dolo é dualista, envolvendo um elemento cognitivo e um volitivo³³⁰. Pode-se dizer que a generalidade dos juristas

³²⁵ Sobre o tema, Luis Greco assevera que a existência de conhecimento naquele que age dolosamente faz surgir uma razão que atende às exigências de fundamentação idônea a legitimar que o agente que atua com dolo seja punido de forma mais severa do que aquele que age com culpa. Em seus dizeres: “Essa razão deriva do fato de que o conhecimento é o fator subjetivo fundamental para que se possa considerar que o autor agiu com domínio ou controle sobre aquilo que estava em vias de realizar”. (GRECO, Luis. Dolo sem vontade. In: ALVES, João Lopes *et al* (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009, p. 891. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário).

³²⁶ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 83.

³²⁷ Brammsen fundamenta a maior severidade na punição de crimes dolosos em relação aos culposos na premissa de que aquele que age com vontade exprime um maior desprezo pelo bem jurídico tutelado, o que gera um abalo mais intenso na confiança que a sociedade possui no ordenamento jurídico. (BRAMMSEN, Joerg. Inhalt und Elemente des Eventualvorsatzes. **JZ**, 1989, p. 71 *et seq.*).

³²⁸ Concepção adotada também por Dias. (DIAS, Figueiredo. **O problema da consciência da ilicitude em Direito Penal**. 4. ed., Coimbra, 1995, p. 374).

³²⁹ Nesse sentido: RAGUÉS VALLÈS, Ramon. **El dolo y su prueba en el proceso penal**. Barcelona: J. M. Bosch Editor, 1999.

³³⁰ A esse respeito, Luis Greco leciona: “A primeira delas [elemento cognitivo] significa que a cabeça do autor conteria algo como uma fotografia interna da realidade, uma espécie de imagem de como o mundo se encontra no momento da ação e de como ele se encontrará depois dela. Além dessa componente cognitiva, dolo pressuporia vontade em sentido psicológico, uma tomada de posição do autor diante dessa fotografia interna ou dessa imagem mental. O autor poderia ‘ser-lhe indiferente’,

entende que o dolo pode ser conceituado como “conhecimento e vontade de realizar o tipo penal objetivo”.

Contudo, a compreensão desse elemento não é tão simples. Diversas teorias foram formuladas para tentar explicar o dolo, principalmente o dolo direto de segundo grau e o dolo eventual, e diferenciá-lo da culpa. Notadamente, a dificuldade mais marcante consiste em diferenciar os caracteres que se situam entre o extremo do dolo direto e o da culpa inconsciente. Em outros dizeres, o maior desafio teórico é distinguir o dolo eventual da culpa consciente.

As teorias do dolo podem ser divididas em três grandes grupos: teorias volitivas, teorias cognitivas e teorias de perigo. Nesta dissertação, uma vez que o dolo apenas permeia o tema central, serão apresentadas apenas as principais formulações teóricas da concepção do dolo como vontade e como conhecimento, que são as que mais relação guardam com os debates (que deveriam ser travados) na esfera dos crimes contra a ordem tributária.

a) O dolo de acordo com uma concepção volitiva: teorias da disposição de ânimo do agente

O maior número de teorias foram formuladas a partir da concepção de que o dolo se liga intrinsecamente à vontade do agente³³¹. Pode-se dizer que essa é a ideia tradicional na doutrina e na jurisprudência, tanto internas, quanto internacionais.

A primeira teoria relevante que se opôs às Teorias do *dolus directo* e do *dolus generalis*³³² para transcender o dolo do entendimento de dirigir a conduta para um resultado almejado foi a teoria do *dolus indirecto*, que teve como principal defensor, na

‘aprová-la’, ‘consentir nela’, ‘não confiar’ na sua ocorrência, ‘levá-la a sério’, ‘decidir-se contra o bem jurídico’, ‘apropriar-se das condições constitutivas do injusto’, a depender da teoria que se defenda, e somente quando comprovada a existência empírica dessas duas componentes psíquicas estaria justificado o reproche por dolo.” (GRECO, Luis. Dolo sem vontade. In: ALVES, João Lopes et al (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009, p. 888-889. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário).

³³¹ Jakobs sustenta que, sob o prisma metodológico, é inadequado considerar que consequências jurídicas derivam de meros dados psicológicos. Por isso, propõe uma concepção puramente normativista do dolo, dentro da qual conceituou a famosa “cegueira diante dos fatos”. (JAKOBS, Günther. Studien zum fahrlässigen Erfolgsdelikt, Berlin/New York, 1972, p. 105 *apud*. VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 85).

³³² Teoria proposta pelo canonista italiano Giovanni d’Andrea.

Alemanha, o doutrinador Benedikt Carpzov³³³. Essa teoria surgiu com o intuito de abarcar no dolo do agente aqueles resultados que, embora não constituíssem o seu propósito primeiro, eram penalmente relevantes.

Entre os diversos argumentos para a formulação da teoria do *dolus indirecto*, está a utilização do princípio *versari in re illicita*³³⁴ que induz à ideia de responsabilidade objetiva dolosa, de forma que a todo aquele que incorrer em um fato ilícito serão imputadas todas as consequências – de forma dolosa -, mesmo aquelas que são provenientes de fatores do acaso ou que o agente sequer previra. Contudo, em que pese o mencionado princípio ter sido invocado pela teoria em questão, essa interpretação é equivocada, pois a teoria do *dolus indirecto*³³⁵ almeja distinguir as consequências diretas desejadas pelo agente daquelas que, embora secundárias, decorrem de forma imediata da lesão efetivamente pretendida.

Feuerbach³³⁶ se opôs duramente à teoria do *dolus indirecto*. Em suma, criticava que a teoria considerava a culpa consciente como dolo indireto, o que é incorreto, uma vez que não se pode afirmar que uma consequência prevista pelo agente foi também desejada. Ao contrário, nesses casos, o propósito do sujeito ativo não foi direcionado ao resultado que acabou por sobrevir. As críticas proferidas pelo alemão

³³³ CARPZOV, Benedikt. *Practica Nova Imperialis SAaxonica Rerum Criminalium*. Wittebergae: Augsburg, Staats-und Stadtbibliothek, 1635 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004.

³³⁴ Nelson Hungria atribui a formulação desse princípio ao canonista italiano Bernardus Papiensis. (HUNGRIA, Nelson. Primeira parte. *In*: HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, v. I, t. II.)

³³⁵ Na sua obra denominada *Practica nova imperialis Saxonica rerum criminalium*, datada de 1635, Carpzov afirma que o dolo direto equilibra à *voluntas perfecta*, o que significa que está presente quando há a intenção de que o resultado penalmente relevante ocorra. Para fundamentar essa premissa, o autor volta à Roma antiga e recorre à *Lex Cornelia de sicariis et veneficis*. Assim, lecionada que o *dolus indirectus* corresponde à *voluntas indirecta*, abrangendo, portanto, as consequências habituais da ação.

³³⁶ FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter von. *Revision der Grundsätze und Grundbegriffe des positiven peinlichen Rechts*. Erfurt, 1800 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Trad: Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004.

encontraram forte eco entre os juristas³³⁷, causando o abandono da teoria do *dolus indirecto*³³⁸.

Em que pese o fato de que as oposições poderiam ter sido utilizadas para a melhoria da formulação teórica, não se pode negar a importância histórica da resistência oposta pelo mencionado jurista alemão à teoria do *dolus indirecto*. Isso porque, a partir das objeções do jurista, os doutrinadores empreenderam esforços na busca da vontade como um fenômeno que tem como principais características ser psíquico, descritível e verificável.

Na tentativa de incluir no conceito de dolo tanto o resultado desejado quanto o não desejado (perceba que “vontade” ainda era tratada conforme acepção psicológica), Feuerbach³³⁹ propôs o instituto da culpa *dolo determinata* que corresponde ao que denominamos atualmente por crime preterdoloso, em que o agente possui dolo na conduta, mas culpa no resultado. Essa posição foi rechaçada, sendo reconhecida parcialmente apenas nas mencionadas infrações penais qualificadas pelo resultado.

Diversas teorias foram formuladas com o intuito de explicar o dolo sem vontade e diferenciá-lo da culpa. Nesse sentido, Mittermaier formulou a teoria do dolo alternativo, na qual defendia que, nos casos em que o sujeito ativo reconhecia que outro resultado penalmente relevante poderia se vincular à conduta que seria realizada, o agente desejava o outro resultado, se eventualmente ocorresse, de modo alternativo.³⁴⁰ A teoria em análise não encontrou êxito³⁴¹, pois, uma vez que a vontade era entendida como inerente ao dolo, não se podia afirmar que um fim almejado para o qual o agente dirige a sua vontade no intuito de concretizá-lo seja uma alternativa.

³³⁷ Puppe opõe diversas críticas à Teoria do Dolo Indireto. Dentre elas, assevera que: “É verdade que a doutrina do dolo indireto não desenvolveu de modo claro o suficiente esse aspecto normativo [vontade] e tampouco o conseguiu distinguir de especulações psicológicas e regras processuais de prova [...]” (PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p 27).

³³⁸ Vale ressaltar que Ramon Ragués Vallès afirma que a Teoria do *dolus indirecto* subsiste na prática criminal quando da prova do dolo (RAGUÉS VALLÈS, Ramon. Consideraciones sobre la prueba del dolo. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 15, n. 69, p. 129-155, nov./dez. 2007).

³³⁹ FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter von. Tratado de derecho penal. Tradução: Eugenio Raúl Zaffaroni e Irmã Hagemer. Buenos Aires: Hammurabi, 1989 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004.

³⁴⁰ MITTERMAIER, Carl Joseph Anton. **Tratado de la Prueba em Materia Criminal**. 10 ed. Madrid: Reus, 1979.

³⁴¹ Contudo, cumpre asseverar que mais de um séculos após o surgimento da Teoria de Mittermaier, o BGH a aplicou no julgamento do famoso da cinta de couro, conforme informa Puppe. (PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 30).

Dos termos apresentados até o presente momento, é possível depreender que um conceito que fosse majoritariamente aceito para o que constitui a vontade sempre foi o problema a ser resolvido pelas diversas teorias volitivas do dolo. Um dos entraves para o sucesso das formulações foi a concepção da vontade de forma puramente psicológica. Ainda que alguns doutrinadores tentassem afastar a vontade como fenômeno unicamente psicológico, acabavam por falhar ou extrapolavam a própria lógica estabelecida na tentativa de afastar essa ideia, como ocorreu na teoria do dolo alternativo.

Em razão desse entrave, algumas teorias volitivas tentaram, em algum nível, objetivar o dolo. Nesse sentido, foi formulada a teoria do levar a sério o perigo de realização do tipo objetivo. Para os adeptos, a distinção entre o dolo e a culpa encontra-se na disposição interna do autor sobre reconhecer (levar a sério)³⁴² ou não o resultado que conhece (visualiza como possível). Aquele que reprime psiquicamente a ocorrência do resultado age com culpa, ao contrário, aquele que anui com a possibilidade ou com a probabilidade de concretização do resultado lesivo age com dolo eventual.

Percebe-se que ainda que o elemento volitivo seja o primordial para a definição do dolo, essa teoria estabelece um critério de distinção entre o dolo e a culpa diverso do tradicional nas teorias do ânimo do agente. Isso porque o marco diferencial não se liga com o sentimento do sujeito ativo referente ao resultado em si, mas sim com a atitude que o indivíduo toma em relação ao risco de ocorrência do resultado: se o reconhece ou se, apesar de o conhecer, o reprime fortemente. Conforme salientado por Eduardo Viana:

[...] para a imputação a título de dolo o essencial não é mais o enlace psíquico que se forma entre a representação do autor e o resultado, mas sim o enlace psíquico que se forma entre o autor consciencioso e o perigo concreto de realização do tipo.³⁴³

A principal crítica que se faz à teoria do levar a sério o perigo de realização do tipo objetivo é imprecisão conceitual do principal elemento dessa teoria: o levar a sério.

³⁴² Herzberg sustenta que não importa se o agente ativo levou ou não a sério um perigo concreto, basta que ele conheça determinado perigo que deveria ser levado a sério. (HERZBERG, Rolf D. Die Abgrenzung von Vorsatz und bewußter Fahrlässigkeit - ein Problem des objektiven Tatbestandes. *JuS*, 1986, p. 262 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 35).

³⁴³ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p.111.

No mesmo sentido de tentar objetivar o dolo para distinguir o dolo eventual da culpa consciente, foi formulada, por Karl Engisch³⁴⁴, a teoria da indiferença. Engisch afastou a configuração do dolo eventual por assunção do risco, conforme defende a teoria do consentimento, que será exposta em momento oportuno. Ainda segundo Eduardo Viana, o argumento do teórico pode ser traduzido da seguinte forma:

Dolo é a forma mais grave da culpabilidade. Essa não pode ser afirmada em casos de simples assunção do risco, mas apenas com a indiferença desrespeitosa frente à possibilidade de ocorrência do resultado; apenas tal desvalor da atitude interna justifica a mais intensa forma de culpabilidade³⁴⁵.

Muitas críticas foram feitas a essa teoria no sentido de que a culpabilidade se daria pelo caráter do agente ativo. Engisch se defendeu dessas acusações sustentando que indiferença, em sua teoria, equivale a um “dado psíquico concreto”. Contudo, Puppe assevera que, em verdade, a Teoria em comento acarreta em um direito penal de ânimo, uma vez que, conforme a jurista, o teórico não caracterizou a relação existente entre o comportamento do agente e o “dado psíquico concreto” que configura a indiferença³⁴⁶.

Embora essa teoria não tenha muitos adeptos, não se nega a importante contribuição de objetivação do dolo no bojo da teoria do dolo em si, especialmente dentro das teorias ligadas à disposição de ânimo do agente.

A teoria da vontade de evitação não atuada, assim como a teoria do levar a sério o perigo de realização do tipo objetivo e a teoria da indiferença, tentou superar o problema de definição da vontade com a inserção de critérios objetivos para verificar se o sujeito agiu com dolo eventual ou com culpa consciente.

Kaufmann³⁴⁷ foi o principal defensor dessa ideia que, baseada na teoria finalista da ação, entende que o dolo é a vontade final de realização do tipo penal. Essa vontade final diz respeito não apenas ao resultado final em si, mas também aos meios utilizados para a sua consecução e as consequências – ainda que colaterais – da conduta empregada para alcançar o fim pretendido. Uma vez que a vontade do agente inclui

³⁴⁴ ENGLISH, Karl. *Untersuchungen über Vorsatz und Fahrlässigkeit im Strafrecht*. Neudruck der Ausg. Berlin: 1930 *apud* VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 121.

³⁴⁵ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 117

³⁴⁶ PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 63.

³⁴⁷ KAUFMANN, Armin. Der dolus eventualis im Deliktsaufbau, *ZStW*, v. 70, 1958, p. 64 *apud*. VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 123.

todas as consequências de sua conduta, é possível afirmar que, para que não tenha agido com dolo eventual, o sujeito precisa agir para buscar impedir que a consequência acessória venha a ser realizada.

O jurista alemão invocou um princípio lógico para sustentar a sua teoria: aquele que age para evitar o aperfeiçoamento do tipo penal (consequências colaterais da conduta que almeja) não deseja, simultaneamente, realizá-lo. Segundo o teórico, a vontade de evitação do agente elimina a possibilidade de que ele tenha aceitado a produção do resultado lesivo.

O viés objetivo nessa teoria consubstancia-se no fato de que a diferença entre o dolo eventual e a culpa consciente não recai sob a vontade ou não de aperfeiçoar o descrito no tipo penal, mas sim na inexistência de condutas materiais do agente ativo para evitar as consequências colaterais da ação ou omissão que deseja. Essa vontade de evitação, segundo Kaufmann, deve ser uma vontade poderosa, o que é verificável por meio das ações que o sujeito ativo tenha perpetrado para impedir que as consequências acessórias – previstas no tipo incriminador - sejam produzidas. Nesse tocante, não importa se o resultado lesivo tenha ou não ocorrido, mas sim que tenham sido realizadas ações – denominadas contrafactores - idôneas para tentar evitar o aperfeiçoamento das consequências proibidas.

Viana expõe de modo claro a maior assertividade dessa teoria em relação às anteriormente citadas:

Como é possível intuir, não se trata de perquirir o que o autor não quer que se produza, não interessa a sua postura psíquica, isto é, se está de acordo com o possível dano ou se para ele é indiferente que tal dano sobrevenha. O que verdadeiramente importa[...] [é se] se dirige ou não a sua ação a evitação do dano representado como possível. Daí porque, como será ressaltado adiante, para eliminação do dolo, não importa que a ação efetivamente impeça as consequências colaterais representadas como possíveis, mas sim que os contrafactores sejam levados a cabo. [...]. Com efeito, o que determinará o nível da imputação será o cenário exterior: o mundo sensível informará o dado psíquico do autor³⁴⁸.

Puppe critica duramente a teoria da vontade de evitação não atuada, pois entende que a necessidade de o agente ativo atuar para evitar a realização do tipo não é suficiente para afastar o dolo, uma vez que inexistente especificação acerca das exigências mínimas quanto à eficácia da(s) medida(s) que o sujeito ativo deve tomar para evitar o aperfeiçoamento do tipo penal. Sustenta, ainda, que uma precaução mesquinha com a

³⁴⁸ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 127

qual o indivíduo não espera diminuição substancial do perigo não deixa de ser um propósito de evitação, embora irracional, que possa afastar a imputação subjetiva dolosa nessa hipótese. Em outras palavras:

[...] nem toda atuação de um propósito de evitação merece ser isenta do reproche pelo fato doloso. Uma tal isenção é também injustificada em relação ao autor que desde o início cria um perigo reduzido, em vez de primeiro criar um perigo intenso para depois reduzi-lo, atuando seu propósito de evitação³⁴⁹.

Ainda que muitos teóricos – mesmo adeptos do viés anímico do dolo – tenham vislumbrado uma possível necessidade de objetivar instituto para conseguir, de forma satisfatória, estabelecer a distinção entre dolo eventual e culpa consciente, encontravam dificuldades de romper com a tradição. Tradicionalmente, as teorias do dolo como disposição de ânimo partem do pressuposto de que o instituto – entendido como a intenção do agente – é intrínseco à vontade vulgarmente compreendida. O obstáculo à plena aceitação dessas teorias sempre foi – definindo de modo superficial – que a adoção de uma perspectiva puramente psicológica põe em cheque a validade – ou ao menos a completude – dessas teses.

Isso porque a compreensão de dolo como intenção sem que haja vínculo com uma concepção descritiva e normativa do significado de vontade acarreta em um entendimento incompleto, uma vez que se considera apenas a significação cotidiana de “querer”. Como resultado, explica-se apenas o dolo direto de primeiro grau, deixando à margem de uma efetiva teorização o dolo destituído de vontade no sentido vulgar da palavra. A ausência de compreensão mais ampla do que seria o almejado pelo agente ativo sempre agiu como limitadora das teorias que baseiam o dolo na disposição de ânimo.

Nesse cenário, para tentar explicar o dolo direto de segundo grau e o dolo eventual, os autores volitivos se viram obrigados a ampliar o conceito que tradicionalmente adotaram de vontade, surgindo a teoria do consentimento ou da Assunção Aprovadora do Risco: a principal teoria do dolo como disposição de ânimo do agente. A partir da extensão conceitual, no dolo direto de segundo grau e no dolo eventual, abandona-se a vontade como um desejo e adota-se a ideia de que o agente está

³⁴⁹ PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p.49.

de acordo com o advento do resultado lesivo, ocorre a assunção do risco, que é acolhido na vontade do sujeito ativo³⁵⁰.

A partir dessa nova interpretação, a teoria do consentimento distinguiu dolo e culpa, notadamente o dolo eventual da culpa consciente, tendo em consideração a postura psíquica do agente em relação ao resultado lesivo previsto na norma penal incriminadora. Essa postura é o querer – agora com concepção mais ampla do que a tradicionalmente adotada – a concretização da lesão ao bem jurídico penalmente protegido³⁵¹.

Puppe³⁵² sustenta que a teoria do consentimento erra ao buscar a extensão do que seria vontade apenas em como o agente ativo se porta, intimamente, em face de a possibilidade do resultado lesivo se concretizar. Isso porque, segundo a jurista, a insistência em uma concepção unicamente psicológica de vontade não consegue verdadeiramente explicar as mencionadas espécies de dolo, uma vez que consequências não visadas pelo agente não podem ser enquadradas no seu querer analisado pelo prisma meramente interno, sob uma postura psíquica do autor em relação ao resultado.

Segundo o entendimento da jurista, a assunção do risco pelo agente passivo ou o seu consentimento (aprovação) analisados sob o prisma de uma disposição exclusivamente interna significam que o resultado lesivo previsto no tipo penal é indiferente ou almejado pelo agente. Pondera, contudo, que no dolo direto de segundo grau é perfeitamente possível que o resultado seja indesejado pelo indivíduo, ou seja, que não haja assunção do risco (indiferença) nem consentimento (aprovação).

Nesse cenário, tal espécie de dolo estaria abrangida apenas mediante uma compreensão normativa de indiferença e uma compreensão jurídica de aceitação. Isso porque, o significado meramente psicológico de indiferença é incompatível com indesejado. Da mesma forma, aprovação, num sentido meramente interno, pressupõe um juízo de valor positivo, o que, manifestamente, não acontece quanto a um resultado indesejado pelo agente.

Em suma, Puppe leciona que apenas mediante uma significação normativa do que a teoria denomina como consentimento e assunção aprovadora do risco como

³⁵⁰ PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 34-37.

³⁵¹ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 92

³⁵² PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 38.

substitutos da vontade é que se pode imputar ao agente um resultado por ele indesejado ao agir com dolo direto de segundo grau, justamente pelo fato de que, apesar de tal disposição íntima, o indivíduo não logrou ao se abster de seu projeto de ação.

Sobre as concepções que defendem como necessárias ao êxito da teoria em comento³⁵³, a jurista leciona:

Em sentido descritivo-psicológico, a expressão “autor quis o resultado” significa que o autor o almejou, isto é, que tal resultado era a finalidade de seu agir. Tal não só é o caso, quando o autor o almejou porque o resultado lhe era em si desejável, como também quando o resultado lhe serve de meio para outros objetivos desejados. No último caso, o resultado era querido ao menos como meio para outros objetivos, tendo sido, como tal, valorado positivamente pelo autor. [...] Em sentido atributivo, normativo, o enunciado “o autor quis o resultado” significa que ele não poderá isentar-se de responsabilidade, alegando que não o quis em sentido psicológico, que não almejou³⁵⁴.

Nota-se, na crítica de Puppe, a real dificuldade de se conceituar o dolo, aliando-o a uma concepção de vontade mais ou menos ampla. Nessa passagem específica de sua obra, ao conceituar os sentidos que devem ser adotados pela teoria do consentimento, Puppe acabou por abarcar apenas o dolo direto de primeiro grau e o dolo direito de segundo grau, deixando o dolo eventual à margem.

Não há dúvida de que as críticas de Puppe à teoria do consentimento são pertinentes³⁵⁵. Os próprios adeptos dessa teoria ainda vacilam em como distinguir o

³⁵³ A respeito dos mencionados ensinamentos de Puppe, Luis Greco esclarece: “Como demonstrou Puppe [...] na discussão sobre o dolo, o termo vontade é empregado em dois sentidos um tanto diversos [...]. Por vezes, designa-se vontade por um estado mental, algo que ocorre literalmente na cabeça do autor, uma entidade empírica que pertence ao universo psíquico de alguém. A proposição ‘a vontade do autor estava dirigida a X’ teria, segundo esse primeiro sentido do termo vontade, conteúdo empírico, seria uma questão de fato, referida a um estado de coisas que está no mundo. Aqui ‘vontade’ é entendida como conceito psicológico-descritivo. É possível usar o termo vontade também num segundo sentido, não mais psicológico-descritivo, e sim atributivo-normativo. Aqui, vontade não é mais uma entidade interna à psique de alguém, mas uma atribuição, isto é, uma forma de interpretar um comportamento, com ampla independência da situação psíquica do autor. Dizer “a vontade do autor estava dirigida a X” significa, com base neste segundo entendimento [...] que a melhor maneira de compreender o comportamento do autor é aquela que, de alguma forma, o aproxima daquilo que ele veio a realizar e o considera plenamente responsável por isso”. (GRECO, Luis. *Dolo sem vontade*. In: ALVES, João Lopes *et al* (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009, p. 886-887. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário).

³⁵⁴ PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 31, 32.

³⁵⁵ Schmidhäuser critica a teoria em questão sustentando que a concepção oferecida acerca do que seria a assunção aprovadora do risco é, em verdade, um “vazio deserto conceitual”. (SCHMIDHÄUSER, Eberhard. *Die Grenze zwischen vorsätzlicher und fahrlässiger Straftat* (“dolos eventualis” und “bewußte Fahrlässigkeit”). JuS, 1980, p. 242 *apud* VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 94).

dolo eventual da culpa consciente. Leciona-se, inclusive que houve a teoria do consentimento de primeira geração e a de segunda geração. Conforme aponta Viana³⁵⁶ de primeira geração corresponde àquela que adotou como critério de distinção entre esses institutos a possibilidade de se afirmar, no caso concreto, se o autor aprovou internamente ou não o resultado. Em caso positivo, teria agido com dolo eventual, por outro lado, em hipótese negativa, incorreu em culpa consciente. Nessa perspectiva, percebe-se a forte tendência de analisar o querer como uma categoria meramente psicológica.

A perspectiva do querer como atitude psíquica causa diversos problemas de ordem prática, uma vez que aquilo que se encontra no campo puramente psicológico do agente é insondável a terceiros, o que resulta em diversas indagações acerca do meio probatório idôneo para comprovar se o sujeito teria ou não aceitado o resultado. Para solucionar esse problema, a teoria do consentimento propôs duas fórmulas: a teoria hipotética do consentimento e a teoria do consentimento hipotético derivado das circunstâncias de fato.

Num primeiro momento, entendeu-se que o consentimento estaria ligado diretamente à desistência da conduta se o agente pudesse ter certeza que o resultado lesivo sobreviria. Dessa forma, se na análise do caso concreto fosse possível auferir que o agente continuaria a agir ou a se omitir, mesmo diante da certeza do resultado, haveria a configuração do dolo eventual. Em caso contrário, estar-se-ia diante de culpa consciente. Contudo:

Percebe-se que a fórmula exige do terceiro uma representação do mundo emocional do autor que nem mesmo esse (=o autor) teve: o julgador precisa deduzir qual o hipotético impacto que a hipotética representação do autor poderia surtir em seu mundo psíquico³⁵⁷.

Tendo em vista a falha da fórmula acima, passa-se a entender que o dolo eventual está presente quando o autor teve a representação mental do resultado e decidiu realizar a conduta. Segundo lecionado por Reinhard Frank³⁵⁸, essa espécie de dolo se configura quando o agente ativo trava o seguinte diálogo mental: “seja como for, dê no que der, em qualquer caso não deixo de agir”. O que a teoria de Frank buscou afirmar que somente haveria o consentimento idôneo a configurar o dolo eventual na hipótese em que o agente, tendo previsto a realização do resultado antijurídico – seja como uma possibilidade, seja como inerente à sua ação ou omissão - mantém a sua conduta.

³⁵⁶ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 94.

³⁵⁷ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 96.

³⁵⁸ FRANK, Reinhard Von. *Das strafgesetzbuch für das deutsche reich*, Kommentar, 1931 *apud* VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 98.

A partir desse entendimento, sustentou que o magistrado concluiria pela existência ou não do mencionado pensamento a partir da situação fática em que o crime ocorreu. Se o agente tinha algo a perder com a concretização do resultado lesivo, prova-se a inexistência de decisão de agir “em qualquer caso”, existindo, portanto, apenas culpa consciente.

Em verdade, embora se tenha afirmado a análise do consentimento mediante critérios objetivos (circunstâncias fáticas), ainda há forte viés subjetivo na determinação do dolo eventual e da culpa consciente, uma vez que o consentimento tem forte caráter intrínseco ao indivíduo.

Durante a segunda metade do século XX, a jurisprudência alemã aplicou o que ficou conhecido como teoria do consentimento de segunda geração. A perspectiva adotada sinalizou para uma normatização do querer, uma vez que se entendeu que para que haja a configuração do dolo eventual é suficiente que o agente, em razão da persecução ao objetivo almejado, resigne-se com a ocorrência do resultado criminoso, ainda que este não seja desejado. A afirmação de que um resultado penalmente relevante que não foi desejado por seu agente causador pode ser punido a título doloso constituiu uma normatização do instituto, pois o desassociou da tradicional concepção meramente psicológica do querer.

O Bundesgerichtshof (BGH - Tribunal alemão equivalente ao nosso Superior Tribunal de Justiça), ao aplicar a teoria mencionada, “argumentou que o termo aprovar não deveria ser interpretado como uma manifestação da postura psíquica do autor em relação ao resultado, senão como um termo com estrito significado jurídico”³⁵⁹.

Contudo, em que pese o avanço de entender o dolo como para além da vontade psíquica, esse posicionamento não encontrou eco na doutrina e na jurisprudência, tendo sido aplicada isoladamente pelo Tribunal alemão no famoso caso do cinto de couro³⁶⁰. De qualquer forma, cumpre salientar que os adeptos da teoria do

³⁵⁹ VIANA, Eduardo. Dolo como compromisso cognitivo. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 100.

³⁶⁰ “O caso-paradigma da jurisprudência alemã sobre dolo eventual e imprudência consciente é o famoso Lederriemenfall, de 1955 (BGHSt 7/365), cuja discussão permite concretizar o significado daqueles conceitos: X e Y decidem praticar roubo contra Z, apertando um cinto de couro no pescoço da vítima para fazê-la desmaiar e cessar a resistência, mas a representação da possível morte de Z com o emprego desse meio leva à substituição do cinto de couro por um pequeno saco de areia, em tecido de pano e forma cilíndrica, com que pretendem golpear a cabeça de Z, com o mesmo objetivo. Na execução do plano alternativo rompe-se o saco de areia e, por isso, os autores retomam o plano original (o cinto de couro), fazendo cessar a resistência da vítima e subtraindo os valores. Então,

consentimento – mesma daquela denominada de primeira geração - entendem que as circunstâncias objetivas do caso concreto devem ser analisadas e consideradas para se formar juízo de valor acerca da disposição volitiva do agente em relação à assunção de aprovação do resultado penalmente relevante.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou a teoria da vontade vulgarmente compreendida (conduta dirigida a um fim almejado, desejado), juntamente com o adicional teórico promovido pela teoria do consentimento³⁶¹. Sobre a flexibilização necessária no bojo da tradicional teoria da vontade para sanar suas importantes lacunas, que culminou na teoria do consentimento, assevera:

A questão que se põe imediatamente é: quando será possível afirmar que um resultado representado pelo autor foi querido? Para responder tal indagação, os autores que atribuem o dolo a determinada posição volitiva interna do autor em relação ao resultado precisam recorrer a alguns *substantivos linguísticos* para reconduzir a imputação à vontade, isso porque [...] não há no dolo eventual genuína vontade, o propósito de realização do tipo. Contudo, mesmo diante da ausência de propósito, a conduta continua a ser considerada dolosa. [...] A cruzada em busca de um substantivo (ideal) para a vontade começa com a seguinte questão: como se sente o autor diante da produção do resultado? [...] estar de acordo [...] assunção aprovadora do risco [...] aprovar o resultado em sentido jurídico [...] não ter vontade de evitação [...] decisão pela possível lesão ao bem jurídico [...]³⁶²

Conforme exposto, de fato as teorias volitivas fazem jus à oposição que sofrem, uma vez que há manifesta lacuna explicativa sobre a existência do dolo direto de segundo grau e do dolo eventual, uma vez que constituem espécies dolosas ainda que destituídas de vontade direcionada à realização do resultado proibido (entendimento íntimo, psíquico de querer).

O relevante número de teorias que tentam conceituar o dolo como intenção do autor mostra que os próprios adeptos dessa concepção possuem dificuldade de

desafivelam o cinto do pescoço da vítima e tentam reanimá-la, sem êxito: como previsto, a vítima está morta. Do ponto de vista intelectual, X e Y levam a sério a possível produção do resultado típico e, inicialmente, no nível emocional (pela alteração da forma concreta da ação), confiam na evitação do resultado representado como possível, o que exclui conformação com (ou aceitação de) sua eventual produção; mas, o retorno ao plano original indica mudança dessa atitude emocional, mostrando conformação com o (ou aceitação do) resultado típico previsto como possível (ainda que indesejável ou desagradável, como revela o esforço da reanimação da vítima), com lógica exclusão da atitude primitiva de confiança na evitação do resultado: se os autores executam o plano, apesar de levarem a sério a possibilidade do resultado típico, então conformam-se com (ou aceitam) sua eventual produção, decidindo-se pela possível lesão do bem jurídico que marca dolo eventual” (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal**: parte geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 143).

³⁶¹ Art. 18, Código Penal. Diz-se o crime: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

³⁶² VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 89

estabelecer uma teoria que seja satisfatória. Por esse motivo, no final do século XIX, começou-se a indagar se realmente era possível sustentar a existência de um querer quanto ao resultado³⁶³. A partir de reflexões nesse sentido, a teoria do dolo sofreu profunda mudança, uma vez que se alterou o objeto de referência na definição do dolo: o instituto jurídico passou a ser compreendido apenas como conhecimento e este conhecimento não diz respeito ao resultado. Dentro dessa perspectiva, surgiram as teorias da representação do dolo.

b) O dolo de acordo com uma concepção cognitiva: teorias da representação

Uma vez que o dolo passou de elemento exclusivamente volitivo para incluir um elemento cognitivo, era necessário estabelecer o que o agente ativo precisasse ter em seu campo de conhecimento para que fosse possível imputar-lhe um crime dolosamente.

Viana³⁶⁴ apresenta precisa síntese do pensamento de Frank³⁶⁵, autor considerado o pai das teorias da representação do dolo. Segundo o doutrinador brasileiro, o jurista alemão partiu da seguinte premissa:

[...] o dolo é essencialmente previsão do resultado de uma ação. Isso significa que o caminho adequado para a delimitação entre o dolo e a culpa não deve ser percorrido levando-se em consideração a vontade (ou intenção do autor); [...] mas sim, *quando será possível afirmar que o autor teve representação da realização do tipo suficiente para a imputação dolosa*³⁶⁶.

Nessa perspectiva, para que não haja confusão entre o dolo e a culpa, a representação do autor acerca do risco de aperfeiçoamento do tipo incriminador deve

³⁶³ Luis Greco critica severamente as teorias do dolo baseadas no animus do agente. Segundo o autor, há diversos problemas nessa concepção. Uma vez que a presente dissertação tratou com maior profundidade da dificuldade de conceituação/definição de “vontade”, cumpre apresentar relevante crítica que o mencionado doutrinador faz a essas teorias sob o aspecto da dificuldade probatória: “[...] o problema de prova diz respeito ao fato de que, qualquer que seja o elemento volitivo que se considere correto, nunca é realmente possível provar a sua existência de maneira compatível com as exigências da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*. Por causa do chamado acesso privilegiado que tem o autor em relação aos seus estados mentais, a rigor sempre lhe será possível negar ter agido com o estado mental a que a teoria volitiva proferida se refere, sem que o juiz tenha como atestar o autor mentindo.” (GRECO, Luis. Dolo sem vontade. *In*: ALVES, João Lopes et al (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009, p. 897. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário).

³⁶⁴ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 194.

³⁶⁵ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 196.

³⁶⁶ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 196.

possuir certa intensidade. Nota-se que o elemento volitivo é completamente estranho à imputação subjetiva. O que importa é se o agente, conhecendo em determinada intensidade o grau do perigo, age de maneira a evidenciar que ele está de acordo com a realização do tipo penal. Segundo as teorias da representação, o dolo ocorre quando o autor representou o resultado como certo, possível ou provável, a depender se o dolo é direto de primeiro grau ou, nas outras hipóteses, a depender de qual teoria da representação se adota: a da possibilidade ou a da probabilidade. Em qualquer desses níveis de representação, o dolo é compreendido como a consciência do agente ativo em ocasiões concretas penalmente relevantes.

Dentre as teorias da representação, trataremos, primeiramente, da teoria da possibilidade. A tese defendida é a de que a imputação subjetiva será dolosa quando for possível ao agente ativo reconhecer que seu comportamento acarreta na possibilidade da produção do resultado previsto no tipo penal. Do contrário, haverá apenas culpa, conforme sintetiza Eduardo Viana:

Isso significa que o elemento intelectual é suficiente para traçar a fronteira entre o dolo eventual e a culpa consciente, a qual deverá ser realizada nos seguintes moldes: o indivíduo que age conhecendo a *concreta possibilidade* de realização do tipo agirá dolosamente; ao passo que, ao indivíduo que crê que tudo sairá bem, faltará não apenas o querer, mas a própria representação da concreta possibilidade de causação do resultado e, por conseguinte, o dolo.³⁶⁷

Conclui-se que, de acordo com a teoria em questão, basta que haja a representação do agente de que seu comportamento tem o condão real de possibilitar a lesão ao bem jurídico penalmente protegido. Nesse sentido, qualquer perquirição de ordem volitiva se mostra impertinente.

A teoria da possibilidade tem dois grandes expoentes que merecem ser mencionados: Horst Schröder e Eberhard Schmidhäuser. Em 1949, Schröder publicou um artigo denominado *Estrutura e Fronteiras do Conceito de Dolo*, no qual se dedicou a esmiuçar o limite fronteiro entre o dolo e a culpa³⁶⁸. Para o teórico, o ponto de delineamento entre os mencionados institutos está na análise do porquê de o sujeito ativo, ao vislumbrar a representação da produção do tipo penal, não reagir para afastá-la. Ao levar em consideração a razão da conduta do agente, pode-se crer em um viés volitivo na teoria de Schröder. Nesse tocante, Viana adverte:

³⁶⁷ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 198.

³⁶⁸ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 198.

Essas afirmações poderiam causar alguma desconfiança, pois, partidário de uma teoria cognitiva, SCHRÖDER refere-se à vontade do autor. Mas, para que fique logo claro, o *ato de vontade manifestado*, e não apenas a representação do autor, era o fundamento de reproche da culpabilidade: o *querer apesar da representação*. E é justamente aqui, em que pese ser possível identificar traços de uma teoria da disposição de ânimo, que a concepção cognitiva em SCHRÖDER mostra a sua potência: o ponto decisivo reside no fato de que o dolo não está guiado por uma vontade [...] será necessário investigar porque o autor converteu em motivo de sua ação representações distintas daquelas acomodadas na substância das normas³⁶⁹.

Por meio dos esclarecimentos prestados, percebe-se que, para o teórico alemão, a reprovação do dolo deriva da personalidade do agente, uma vez que, embora ele tenha tido consciência de que sua conduta era contrária à ordem jurídica, não deixou de atuar de modo violador ao Direito. É por isso que Schröder considera a vontade do sujeito. Contudo, o dolo não pode ser corretamente definido apenas como vontade, tampouco apenas como representação. Ao contrário, o dolo é a vontade unida a determinadas representações; aperfeiçoa-se por meio da conduta perpetrada (vontade) mesmo sabendo-se das circunstâncias que a tornam proibida (representações).

A personalidade do agente não se manifesta de forma contrária ao ordenamento jurídico quando ele age ou se omite com confiança de que a sua conduta não resultará na efetivação da possibilidade de ocorrência do tipo penal. Nas hipóteses, nas quais o sujeito ativo confiou na não realização do tipo, considera-se que ele não conhecia verdadeiramente essa possibilidade, de forma que a imputação subjetiva só pode ser a título de culpa. De outra forma não poderia ser, uma vez que nesses casos falta o critério que define o dolo: a decisão de agir ou se omitir mesmo conhecendo o caráter violador da norma jurídica. Ao considerar a confiança na não ocorrência do resultado como não conhecimento real dessa possibilidade, Schröder sustenta que a culpa é sempre inconsciente.

Por outro lado, ao contrário de Schröder, Eberhard Schmidhäuser³⁷⁰ – outro importante teórico da teoria da possibilidade – afasta-se de vez de considerações de ordem volitiva.

Schmidhäuser entendia que era necessário formular um novo conceito realmente capaz de distinguir dolo e culpa com precisão e base teórica irrefutável. Para

³⁶⁹ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 199.

³⁷⁰ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017. p. 202.

tanto, acreditava ser preciso identificar um método idôneo para determinar o dolo. Como consequência, formulou a sua vertente da teoria da possibilidade.

Em contraposição às teorias que antecederam à sua, o mencionado teórico defendia ser um equívoco tentar conceituar isoladamente o dolo e, após, quase por exclusão, a culpa. Uma vez que ambos os institutos jurídicos situam-se no mesmo elemento do crime (culpabilidade), devem ser analisados concomitantemente.

Segundo a vertente de Schmidhäuser, a distinção primordial entre o dolo e a culpa está na pena, de forma que determinação da imputação subjetiva deve ser orientada – de forma teleológica – quanto a esse fato. Ou seja, deve investigar a razão pela qual os crimes dolosos merecem reprimenda mais severa. Assim, cabe ressaltar o que diz Eduardo Viana:

[...] a ideia diretriz é que *o dolo e a culpa precisam ser simultaneamente analisados à luz da entidade do castigo imposto a cada um*. E, se o ponto de referência está no castigo, o próximo passo precisa identificar qual elemento justifica essa diferença na resposta punitiva³⁷¹.

Desse modo, uma vez que, tanto na conduta dolosa quanto na culposa, houve um comportamento antijurídico, o tratamento desigual na pena abstratamente prevista para os crimes dolosos e para os culposos somente justifica-se a partir da análise do conhecimento ou desconhecimento que o sujeito ativo possuía das circunstâncias do tipo legal.

Esse conhecimento se expressa por meio do que o teórico denominou atual consciência das circunstâncias. Ao contrário do que uma interpretação literal do termo pode sugerir, essa consciência diz respeito não apenas ao presente, mas também ao futuro. Dessa forma, conhecer abrange a previsão de circunstâncias vindouras. As condutas dolosa e culposa se diferenciam por meio da consciência atual acerca das circunstâncias do ato e do efeito dessa consciência.

Percebe-se que não há qualquer consideração acerca da vontade para distinguir dolo e culpa. Para tal, leva-se somente em consideração se houve ou não conhecimento, por parte do agente, da ilicitude de seu comportamento: o dolo possui caráter tão somente cognitivo. Destarte, o dolo se configura quando o agente, de forma consciente, decide se comportar de forma ilícita. Por consequência, quando o sujeito

³⁷¹ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017. p. 204.

ativo carece de conhecimento acerca da ilicitude de sua ação ou omissão, não há que se falar em dolo.

Ressalta-se que Schmidhäuser não fundamenta a sua teoria na relação existente entre agente e fato, mas tão somente entre sujeito ativo e norma jurídica. Nota-se, ainda, que o elemento cognitivo é o norte para a diferença quantitativa da reprimenda penal existente entre as diferentes espécies de imputação subjetiva, não havendo questionamento sobre eventual vontade ou não do autor de infringir o direito.

Não se ignora que o conhecimento pode ser seguro – o sujeito está seguro quanto às circunstâncias – ou incerto. Acerca de como valorar uma situação em que o sujeito possui conhecimento incerto, agrega-se à teoria a ideia de perigo, convertendo aquilo que tinha sido denominado “verdadeira representação” em “conhecimento da possibilidade concreta de um perigo”. Nos dizeres de Eduardo Viana:

Para Schmidhäuser [...] “com a culpa consciente o autor conhece o perigo abstrato de sua conduta”, mas esse, seja por considerações irracionais, seja por brevíssima reflexão mental, não acredita, no caso concreto, na possibilidade do resultado. Essa hipótese expressa, em verdade, comportamento culposo inconsciente (ou, na sua terminologia, *culpa consciente aparente*): ao passo que há *dolosidade* no comportamento quando o indivíduo representa a realização das circunstâncias do tipo como *concretamente possível* e isso não é suficiente para fazê-lo renunciar à ação. Isso significa que “a ação com o *desconhecimento do perigo concreto* é o momento fundamental da culpa”, de onde deriva-se que a ação com o conhecimento da concreta possibilidade de um perigo é o momento fundamental do dolo.³⁷²

Embora a concepção de dolo como um elemento cognitivo represente uma ruptura com as teorias tradicionais e possibilidade de uma melhor definição do instituto penal – uma vez que, enquanto elemento cognitivo, não é necessário juízo de “adivinhação” do campo íntimo do sujeito ativo –, nota-se que a teoria da possibilidade carece de definições precisas para que o dolo possa ser definido. Segundo Eduardo Viana³⁷³, carecem de precisão, por exemplo, os critérios necessários para qualificar a noção de perigo no caso em que o conhecimento do sujeito é incerto.

A representação do dolo também foi levada a termo por meio da teoria da probabilidade. Assim como os adeptos da teoria da possibilidade, os defensores da teoria ora tratada entendem que o dolo não pode ser vontade, uma vez que o resultado não era necessariamente almejado pelo autor. Compartilham do entendimento de que o

³⁷² VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 206.

³⁷³ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 208.

dolo é simplesmente uma forma mais grave de culpabilidade; sendo a gradação da culpabilidade – a ser verificada no caso concreto – o que distingue dolo e culpa³⁷⁴. Contudo, a teoria da probabilidade exige o elemento cognitivo de forma mais intensa, pois não basta que o agente ativo tenha representado a realização do tipo penal apenas como possível, é necessário que ele a tenha considerado como provável.

De acordo com a teoria em tela, em razão de ser impossível ao magistrado observar o íntimo do sujeito, é necessário que se possa deduzir, do cenário fático, os elementos subjetivos que compõem o dolo. Partindo dessa premissa, o dolo é entendido como a vontade consciente de realizar o tipo penal. Frisa-se, que nos termos da teoria em comento, essa vontade consciente em nada se liga com o “querer”. Pelo contrário, trata-se de uma vontade normatizada que se traduz em uma ação da consciência. Por isso, fala-se que o dolo se traduz no completo domínio da vontade (“ação consciente”) sobre o fato. Dessa forma, a diferença entre o dolo e a culpa tem caráter quantitativo, uma vez que diz respeito ao nível de domínio da vontade que o agente tem sobre o fato.

Para que se possa averiguar o nível de consciência, de domínio da vontade sobre o fato, a teoria da probabilidade propõe “um modelo de dolo quantitativo baseado no nível da valoração da probabilidade de realização do tipo”.³⁷⁵ O fato de se exigir uma valoração demonstra que a vontade consciente deve ser entendida como um *suficiente* domínio da vontade para que se possa afirmar que houve dolo em uma determinada conduta.

O juízo de valor realizado para que o domínio seja considerado suficiente é que o autor tenha representado o fato em grau de probabilidade, que se mostra mais intenso que mera possibilidade.

A probabilidade deve ser analisada no caso concreto. Ressalta-se que não se trata de uma probabilidade objetiva, no sentido de uma estatística acerca da ocorrência do resultado criminoso, mas sim de uma probabilidade subjetiva no sentido de que, se dentro da zona do cognoscível do sujeito ativo, ele considerou, no caso concreto, que a realização do tipo penal era mais do que simplesmente possível. Essa análise é feita mediante a valoração das circunstâncias que se apresentam no caso concreto.

³⁷⁴ PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 65.

³⁷⁵ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 215.

Puppe critica duramente a teoria da probabilidade. Em seus dizeres, a teoria “[...] é refutada *ad absurdum* por duas perguntas: a primeira, a partir de que cociente de probabilidade o dolo começa e a culpa termina; e a segunda, como o autor deve obter conhecimento de tais cocientes de probabilidade.”³⁷⁶

Conforme exposto, a distinção entre dolo e culpa – e, por consequência, o próprio conceito de dolo – é muito mais complexa do que se apresenta na jurisprudência brasileira. Em que pese a profundidade do assunto, não haverá prejuízo para a compreensão da imputação subjetiva dos crimes contra a ordem tributária o entendimento do dolo conforme a teoria da vontade e a teoria do consentimento, adotadas no artigo 18 do Código Penal Brasileiro³⁷⁷.

6.4 Imputação objetiva: crimes contra a ordem tributária em espécie

Antes de adentrar no tipo objetivo de cada um dos crimes contra a ordem tributária praticados por particular, previstos na Lei nº 8.137/90, notadamente nos artigos 1º e 2º³⁷⁸, é necessário tecer breves considerações iniciais. Os tipos penais

³⁷⁶ PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004, p.69.

³⁷⁷ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 18. Diz-se o crime: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

³⁷⁸ Lei nº 8.137/90: 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 a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. 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. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

comportam diversas classificações. Em relação ao número de condutas previstas, podem ser divididos entre simples e mistos. O tipo penal simples possui unidade de conduta, enquanto o tipo penal misto, pluralidade. Em outras palavras, o tipo penal simples prevê apenas uma conduta penalmente punível, enquanto o tipo penal misto prevê duas ou mais condutas.

No tipo penal misto, o crime pode se aperfeiçoar mediante qualquer uma das diferentes condutas previstas. Há hipóteses nas quais, se o agente praticar mais de uma das condutas previstas, praticará um único crime. Por outro lado, em alguns casos praticará quantos crimes forem as suas condutas. Essa distinção ocorre em razão dos denominados tipo misto alternativo e tipo misto cumulativo, respectivamente.

Uma vez que os crimes tributários aludidos nesse tópico são tipos mistos, com exceção da infração prevista no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, é importante ressaltar a diferença conceitual entre os tipos mistos cumulativo e alternativo, bem como distinguir as consequências jurídicas de ambos.

O tipo penal é misto alternativo quando prevê diversos núcleos, ou seja, diversos verbos típicos. Caso as diferentes condutas – expressas por meio dos verbos nucleares – sejam praticadas em um mesmo contexto fático, o agente terá cometido apenas um delito, não importa quantas condutas previstas no tipo penal ele tenha perpetrado. Por isso, fala-se que nos tipos mistos alternativos, as condutas são fungíveis, pois não importa se o agente cometeu uma, outra, várias ou todas, haverá apenas um único delito: o crime se aperfeiçoa apenas uma vez.

Por outro lado, o tipo penal será misto cumulativo quando, previstas as diversas condutas nucleares, haverá concurso material de crimes se o agente cometer duas ou mais, ainda que no mesmo contexto fático³⁷⁹. Nesse caso, as diversas condutas foram previstas em um único tipo penal em razão de critério legislativo, embora pudessem estar em tipos penais distintos, pois são infungíveis. Como consequência, cada conduta praticada importará em uma incriminação, configurando o concurso material homogêneo de crimes, caso mais de um dos verbos nucleares seja realizado. Os crimes contra a ordem tributária de que trata o presente trabalho são tipos mistos

³⁷⁹ CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal**: parte geral (arts. 1º ao 120). 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador. Editora Juspodivm, 2018, p. 207.

alternativos³⁸⁰, o que equivale a dizer que, não importa quantos verbos nucleares sejam praticados pelo agente ativo no mesmo contexto fático, haverá apenas uma imputação.

A partir de tais considerações, serão examinados os diferentes tipos penais previstos na Lei nº 8.137/90, em seus arts. 1º e 2º, de modo a elucidar o bem jurídico tutelado e os diferentes meios de execução, de modo a esclarecer os requisitos de tipificação objetiva de cada um deles. Ressalta-se que além de dois subcapítulos para cada um dos artigos, há um terceiro, atinente à apropriação indébita tributária, que merece tratamento em apartado apesar de ser figura prevista em um dos incisos do art. 2º.

6.4.1 Supressão ou redução de tributo

O objeto da tutela, especialmente conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, é o resguardo da legítima expectativa estatal de ingressos no Tesouro Público, sem o qual não seria possível constituir o patrimônio público *stricto sensu* e, por meio dele, realizar as prestações necessárias às políticas públicas, sobretudo aquelas voltadas à garantia dos direitos fundamentais. Eis o teor do aludido dispositivo:

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 a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
 Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
 Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Trata-se de crime material³⁸¹, de resultado (suprimir ou reduzir tributo), cujo bem jurídico tutelado, assim como os meios de execução, serão detalhados a seguir.

³⁸⁰ STJ. Quinta Turma, REsp 730658 SP, Relator Min Arnaldo Esteves Lima, DJ 14/11/2005.

³⁸¹ À exceção da conduta prevista no inciso V.

6.4.1.1 Bem jurídico tutelado

A tipificação dos crimes em análise tem como principal objetivo a proteção subsidiária da ordem tributária, isto porque ela já possui regramento próprio em um ramo específico, o Direito Tributário, ao qual compete, em primeiro lugar, tutelar os direitos e interesses da atividade arrecadatória do Estado, personificada na Fazenda Pública de cada um dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Trata-se, portanto, de bem jurídico supraindividual³⁸², que se encontra, dada à sua grande importância, sistematizado detalhadamente na Constituição da República de 1988, em seus arts. 145 a 169.

O bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, possui como objeto de proteção específico o patrimônio administrado pela Fazenda Pública, na sua faceta de ingressos de receitas para alocação em determinados gastos públicos. Não se trata, portanto, de proteção propriamente do erário público, enquanto patrimônio administrado pelo Estado, já formado, tampouco resguarda a boa alocação dos recursos públicos. O objeto da tutela, especialmente conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, é o resguardo da legítima expectativa estatal de ingressos no Tesouro Público, sem o qual não seria possível constituir o patrimônio público *stricto sensu* e, por meio dele, realizar as prestações necessárias à realização das políticas públicas, sobretudo aquelas voltadas à garantia dos direitos fundamentais.

Desse modo, a tutela penal conferida nesse art. 1º recai sobre condutas que, em que pese não violem diretamente o patrimônio público já formado, prejudicam o ingresso de receitas a partir da supressão do recolhimento de tributos. A proteção aqui estabelecida tem como objeto específico, portanto, não um bem estatal, mas sim o direito de instituir e cobrar tributos, respeitados os requisitos constitucionais e legais, mediante o qual é exigido dos contribuintes o recolhimento de certas parcelas pecuniárias.

Por essa razão, foram incriminadas condutas, nos incisos I a V, que representam o não cumprimento de deveres tributários cuja previsão tem como finalidade permitir que a Fazenda Pública se certifique da existência de fato que se

³⁸² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 113.

enquadre como hipótese de incidência de determinada exação tributária, facilitando a fiscalização da observância do dever de recolher tributos e permitindo, assim, o controle da arrecadação.

Com efeito, as condutas que serão detalhadas a seguir têm um potencial ofensivo na medida em que podem figurar como instrumentos para dificultar ou impedir a atividade fiscalizadora da Fazenda Pública, mas somente serão penalmente relevantes para efeito de subsunção ao tipo penal quando implicarem em efetiva supressão ou redução fraudulenta de tributo.

A análise da adequação típica do crime em questão exige, sob o aspecto objetivo, a exposição de cada um dos meios de execução previstos na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária. Contudo, primeiramente, tratar-se-á dos aspectos gerais do crime em comento.

6.4.1.2 Verbos nucleares, objeto jurídico, consumação e elemento subjetivo

Para a correta compreensão do crime de supressão ou redução de tributo ou de qualquer acessório é necessária a explanação de cada uma de suas elementares.

O primeiro verbo nuclear, “suprimir”, significa a abolir, extinguir, eliminar ou impedir que o tributo ou qualquer acessório conste no sistema tributário nacional”. Por outro lado, “reduzir” equivale a abater ou restringir o objeto material sobre o qual recai a conduta delitiva³⁸³. A supressão ocorre quando há a evasão total do tributo ou de acessórios, ao passo que a redução se aperfeiçoa quando não se recolhe a totalidade do que é devido ao erário público.

O legislador penal utilizou, portanto, elementos normativos (“tributo” e “acessório”) ao prever o objeto material sobre os quais as condutas nucleares recaem, tornando, dessa forma, essencial o conhecimento acerca de conceitos oriundos do Direito Tributário. Portanto, acertadamente, afirma-se que os crimes contra a ordem tributária constituem norma penal em branco homogênea heterovitelina³⁸⁴.

Como já mencionado, tributo é gênero que comporta diversas espécies, estando todas abarcadas no tipo penal, ainda que não estejam expressamente citadas,

³⁸³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 105-106.

³⁸⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 107.

como a contribuição social. Cumpre salientar que a supressão ou redução de tributo importa no inadimplemento da obrigação principal de pagá-lo, de forma que o tipo penal exige que haja a obrigação tributária, não se podendo falar no crime em questão se inexistente prévia relação jurídico tributária entre os sujeitos ativo e passivo³⁸⁵.

O outro elemento normativo presente no *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 é “qualquer acessório”. A exata compreensão do termo não diz respeito às obrigações tributárias acessórias em si, mas à multa decorrente de seu não adimplemento. Isso porque o dispositivo acima citado, enquanto norma penal em branco, obriga o intérprete a se socorrer do teor do §3º, do artigo 113, do CTN para lograr a definição normativa do elemento utilizado pelo legislador. O Código Tributário Nacional, no artigo mencionado, preceitua que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Dessa forma, conforme afirmado, o objeto jurídico do crime em comento, no tocante ao elemento “qualquer acessório”, diz respeito à supressão ou à redução da penalidade pecuniária aplicada em razão do inadimplemento da obrigação tributária acessória³⁸⁶.

Pelo exposto, conclui-se que, seja por meio da prática de qualquer dos verbos nucleares previstos no *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.317/90, o objeto do crime será, necessariamente, uma prestação pecuniária. Em decorrência, a conduta típica objetiva será o não pagamento, total ou parcial, do débito existente perante a Fazenda Pública – fruto de relação jurídico-tributária previamente existente entre os sujeitos do crime, materializada em uma dívida tributária. Nos dizeres de Bitencourt:

Nessa linha de raciocínio, é possível deduzir que os questionamentos que versem sobre a existência da *relação jurídico-tributária*, e a consequente existência de dívida, *condicionam a tipicidade* do comportamento na seara penal, pois *sem a existência de uma obrigação principal de pagar e o seu inadimplemento*, não há que se falar na infração penal tipificada no art. 1º, ante a falta de seu pressuposto fático e normativo³⁸⁷.

Ao prever diversos meios de execução do delito, o legislador entendeu que as condutas descritas nos incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 são aptas a gerar um

³⁸⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 107.

³⁸⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 107

³⁸⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 108.

resultado material no mundo fático: a supressão ou redução já exposta. Destarte, para que o crime se consuma é necessário que, em razão da prática de uma daquelas condutas perpetrada pelo agente, tenha ocorrido efetiva redução ou supressão dos objetos jurídicos da infração em comento.

Sendo um delito de resultado, é importante tecer algumas considerações sobre os meios de execução que traduzem uma omissão do agente. Segundo o artigo 13, §2º³⁸⁸, do Código Penal, a omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. É o que se denomina como crimes comissivos por omissão ou omissivos impróprios. Nessa espécie delitiva, o resultado material é atribuído ao agente em razão de ter se omitido de agir conforme podia e deveria. Estabelece-se, portanto, uma relação jurídica de imputação entre o descumprimento por omissão do dever de agir e o resultado advindo desse inadimplemento³⁸⁹.

O dever de agir do sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária considerados comissivos por omissão advém da existência de uma obrigação tributária principal que pode decorrer tanto de um fato gerador quanto da imposição de multa pelo inadimplemento de uma obrigação acessória. Contudo, não basta a omissão para que se estabeleça, na seara criminal, a relação jurídica de imputação entre o inadimplemento da obrigação e o resultado de supressão ou redução de tributo ou qualquer acessório.

Na verdade, exige-se que a conduta omissiva expresse intenção de ocultar fatos tributariamente relevantes, ou seja, é imprescindível que o agente tenha se omitido com o dolo de realizar uma manobra fraudulenta para induzir a erro a Fazenda Pública, ou permitir que terceiro o faça. Entendimento diverso não se mostra possível, sob pena de todo devedor do fisco ser considerado criminoso³⁹⁰.

Portanto, sobre o elemento subjetivo, afirma-se, sem qualquer margem de equívoco, que não basta que o agente aja com dolo de praticar as condutas descritas nos

³⁸⁸ Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

Relevância da omissão

§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado.

O dever de agir incumbe a quem:

- a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;
- b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado;
- c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado.

³⁸⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 111.

³⁹⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112-113.

incisos do artigo 1º. É imprescindível que o comportamento se dê com o intuito de fraudar o fisco, suprimindo ou reduzindo tributo ou qualquer acessório.

6.4.1.3 *Sujeitos do crime*

No subtópico anterior, afirmou-se que o crime em tela tem como pressuposto a existência prévia de uma relação jurídico-tributário entre os sujeitos do delito. Cumpre, nesse momento, aclarar quem são esses.

O sujeito ativo do crime em comento é, em regra, o devedor inadimplente do crédito tributário. Necessário, portanto, recorrer ao que dispõe o Código Tributário Nacional sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, como já esclarecido anteriormente, que, em seu art. 121 estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser tanto o contribuinte quanto o responsável tributário.

Nos termos do dispositivo da lei penal em exame, o delito em tela é classificado como crime próprio, uma vez que exige que o sujeito ativo possua determinada condição especial ou qualidade: ser obrigado ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (multa) aplicada em razão do descumprimento de obrigação tributária acessória³⁹¹.

Combinando as duas normas legais supra, o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser tanto o contribuinte quanto o responsável tributário. Contudo, é necessário considerar, ainda, a possibilidade de o indivíduo, formalmente obrigado perante a Fazenda Pública, firmar acordo particular delegando a um terceiro a responsabilidade – na realidade fática – de recolher e/ou pagar os tributos e acessórios. Nesse contexto, uma vez que não se admite no Direito Penal a responsabilidade objetiva, se o terceiro for quem praticar uma das condutas previstas nos incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 com o intuito de ludibriar o fisco, logrando a supressão ou redução de que trata o crime em questão, será ele o sujeito ativo³⁹².

Ressalta-se que, embora um acordo particular dessa espécie não possa ser alegado perante a Fazenda Pública para afastar a responsabilidade pelo pagamento tributário, uma vez que convenção privada não se sobrepõe à determinação legal de

³⁹¹ Para a acertada definição do sujeito ativo, é imprescindível a consideração, ainda, do teor do artigo 128 e seguintes do CTN, conforme anteriormente demonstrado.

³⁹² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 116.

quem é o devedor da obrigação tributária na seara penal, em razão do princípio da culpabilidade, exige-se o dolo, somente sendo possível conferir responsabilidade penal ao indivíduo que perpetrar a conduta penalmente reprovada e possuiu vínculo subjetivo com a mesma.

Cumprido ressaltar que esse terceiro ostenta a qualidade de ser obrigado ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, conforme exigido pelo tipo penal especial em questão. Isso porque, como já apontado, os artigos 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade de terceiros, estabelecendo que aquele que age com excesso de poderes ou infringindo a lei, contrato social ou estatutos, é considerado pessoalmente responsável pelos créditos tributários resultantes da prática de seus atos³⁹³.

Concluiu-se, portanto, que não basta identificar o sujeito passivo da obrigação tributária para estabelecer o sujeito ativo do crime de supressão ou redução de tributo ou de qualquer acessório: é preciso averiguar quem praticou a conduta incriminada e se houve o dolo específico de fraudar a Fazenda Pública. Quanto ao sujeito ativo, há mais uma peculiaridade advinda da previsão constante no inciso IV do artigo 1º³⁹⁴ que será, contudo, tratada em momento oportuno.

Por fim, o sujeito passivo do crime em questão é o ente federativo competente para instituir os tributos suprimidos ou reduzidos, assim como para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Desse modo, será o Município, Estado, Distrito Federal ou a União, a depender da natureza do tributo.

Passaremos à análise de cada um dos meios de execução que o legislador previu para a prática do crime de supressão ou redução de tributos ou de qualquer

³⁹³ Art. 134, CTN. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

³⁹⁴ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...] IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

acessório. Nas oportunidades em que algum inciso e/ou artigo for mencionado sem constar a referência legislativa na qual estão inseridos, trata-se da Lei nº 8.137/90 – notadamente seu artigo 1º – também denominada Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária.

6.4.1.4 Meios de execução

Conforme afirmado anteriormente, o crime em comento é de execução vinculada. As condutas mediante as quais o crime pode ser cometido estão previstas nos incisos do artigo 1º, da Lei nº 8.137/90³⁹⁵. Uma vez que são meios de execução³⁹⁶, não exprimem comportamentos incriminados, o que equivale a dizer que não constituem crimes autônomos em relação à conduta prevista no *caput*; essa sim um só delito. São apenas os modos pelos quais o tributo, ou qualquer acessório, é reduzido ou suprimido.

A partir de tal constatação, cabe ressaltar que o crime em comento exige, de forma inafastável, que o agente pratique a conduta consubstanciada nos meios de execução com o dolo de alcançar o resultado previsto no *caput*³⁹⁷. Ausente esse intuito, o crime não se configura, exatamente porque o meio de execução não é o delito. Dessarte, a prática de qualquer comportamento previsto como modo de execução, desassociada da finalidade de suprimir ou reduzir tributo ou qualquer acessório, configura mera infração tributária.

Feita a advertência acerca do elemento subjetivo inerente a toda e qualquer conduta prevista nos incisos do artigo 1º (que seja perpetrada com o fim de lograr o

³⁹⁵ 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 a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

³⁹⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

³⁹⁷ Lei nº 8.137/90: Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]

resultado lesivo à ordem tributária prevista no *caput*), passa-se para a exposição de cada uma delas, com ênfase no aspecto objetivo.

a) Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias (art. 1º, I, Lei nº 8.137/90)

No inciso I, o Legislador descreveu duas formas distintas pelas quais o agente suprime ou reduz tributos, uma por omissão e a outra por comissão, que serão tratadas em apartado a fim de que seja possível examiná-las com o vagar necessário.

a) *Omitir informação*, nesse caso, é deixar de fornecer informação verdadeira ao Fisco. Na lição de Bitencourt³⁹⁸, nesse caso, “estamos diante de um crime omissivo, que se caracteriza quando o agente não faz o que pode e deve fazer, que lhe é juridicamente determinado”. Nessa esteira, como asseveram Mercedes García Arán e Francisco Muñoz Conde³⁹⁹, o crime omissivo consiste sempre na omissão de uma determinada ação que o sujeito tinha obrigação de realizar e que podia fazer. Isso significa que, para a verificação do tipo objetivo no delito omissivo, há sempre um pressuposto normativo que é o estabelecimento de um dever de agir, que é descumprido pelo agente. No caso dos crimes contra a ordem tributária, esses deveres são estabelecidos pela lei tributária e consistem em obrigações acessórias que, diante da sua relevância em todas as hipóteses, serão tratadas com maior vagar em tópico em apartado.

É importante lembrar que os crimes omissivos se dividem em dois grandes grupos: crimes omissivos próprios e omissivo impróprios. Os primeiros são crimes chamados de “mera conduta”, uma vez que prescindem de resultado material para sua caracterização, sendo suficiente a verificação da abstenção do agente diante de uma situação em que ele deveria agir (como na omissão de socorro). Os segundos são crimes de resultado, caracterizados como comissivos por omissão, nos quais se enquadram a presente modalidade típica.

³⁹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 121.

³⁹⁹ CONDE, Francisco Muñoz; ARÁN, Mercedes García. *Derecho Penal: parte general*. 3. ed. Valencia: Triant lo Blanch, 1996. p. 253 *apud* BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 121.

Nessa esteira, a omissão de informação se enquadra na conduta típica a partir da confluência de três elementos: (i) existência de um dever prévio de fornecimento de informações ao Fisco (ii) descumprido pelo agente e cuja inobservância (iii) repercute diretamente na supressão de recolhimento de tributo⁴⁰⁰. Desse modo, é fundamental que supressão da informação seja instrumento idôneo capaz de levar a autoridade fazendária a erro, dificultando ou impedindo a fiscalização tributária, ou seja, que se trate de ocultação intencional de fatos realmente relevantes que fundamentem a existência da obrigação tributária ou repercutam sobre o *quantum* do débito tributário, reduzindo-o.

Em que pese a literalidade do caput do art. 1º da Lei nº 8.137/90, quando diz “*suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório*”, é preciso salientar que os acessórios aos quais a lei se refere são os acessórios que acompanham o principal (tributo) quando do lançamento, de modo que não se caracteriza o tipo objetivo “*omitir informações*” quando se tratar de mero inadimplemento de obrigação acessória, devendo o resultado material necessário à caracterização do tipo comissivo por omissão ter sempre como resultado a supressão de recolhimento propriamente tributo, ou seja, inadimplemento de obrigação tributária de caráter principal.

b) Prestar declaração falsa, tida como aquela que não condiz com a realidade dos fatos que deveria apresentar, sendo inverídica (quando não há correspondência autêntica, ex: declaração de valor de operação inferior ao real) ou fictícia (quando tem como objeto elementos inventados, ex.: declarações falsas de contratos de mútuo, emissão de notas fiscais “frias”, sem respaldo em qualquer operação real). Também nessa hipótese é necessário que o agente do delito tenha o dever de prestar informação relevante à administração tributária, cuja alteração constitua meio idôneo para impedir ou dificultar a fiscalização tributária e, portanto, permita supressão ou redução do tributo.

É importante destacar que aqui se trata da falsidade ideológica do documento, e não à falsidade material, que afeta a autenticidade extrínseca do

⁴⁰⁰ Bitencourt aponta que “a relevância penal da omissão, para efeito de caracterização do crime, depende da existência do prévio dever de prestar informação de natureza fiscal às autoridades fazendárias, e que esta repercussão repercute diretamente no pagamento do tributo ou acessório (penalidade pecuniária decorrente da infração de obrigação acessória)” (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 121). No entanto, não se enquadra no dispositivo o mero inadimplemento de obrigação tributária acessória, como apontado acima.

documento, por uma mácula de forma, e o conteúdo intrínseco. No caso em exame no presente ponto, a falsidade atinge apenas a ideação, no conteúdo extraído dos elementos consignados no documento adulterado, que se perfaz como idôneo para enganar as autoridades fazendárias, assemelhando-se ao crime de falsidade ideológica previsto no art. 299 do Código Penal, o que poderia inclusive suscitar dúvidas quanto à possibilidade de punição desse crime em apartado. No entanto, quando a falsidade tem como objeto informações tributárias, é afastado o tipo geral pelo critério da especialidade e da consunção, como se verá com maior vagar a seguir.

Com efeito, uma falsificação grosseira, incapaz de enganar quem quer que seja, que certamente seria enquadrada no âmbito do falso impunível, a prestação de informação à fiscalização tributária cuja artificialidade seja evidente a todos, ou que não tenha como objeto dados substanciais relativos à obrigação tributária, não será passível de tipificação nesta conduta prevista no dispositivo legal.

Também nesse caso é imprescindível que à conduta típica esteja conectada, como resultado, “a concreção do risco juridicamente desaprovado que implica o engano realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária”⁴⁰¹. Assim, o desvalor da conduta recai no impedimento de que a Administração Fazendária tenha conhecimento do verdadeiro conteúdo dos fatos sobre os quais incidirá a obrigação tributária principal, decorrente de atuação intencional do agente. Desse modo, para a tipificação subjetiva da conduta *sub exame* é preciso que (i) exista um dever prévio de fornecimento de informações ao Fisco (ii) prestadas em desacordo com a realidade dos fatos, (iii) de modo a constituir meio idôneo de dissuasão da fiscalização tributária e que implique (iv) na supressão ou redução do recolhimento de tributo.

Cumpra ressaltar que é imprescindível a demonstração do artil do sujeito ativo para suprimir ou reduzir tributo ou qualquer acessório, uma vez que o crime contra a ordem tributária só se configura quando o agente agiu conscientemente, dirigindo a sua vontade para ocasionar prejuízo ao erário público. Dessa forma, sob pena de haver apenas inadimplemento de obrigação fiscal, deve ser provado o comportamento

⁴⁰¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 123.

direcionado, de forma inequívoca, a ludibriar o fisco, causando lesão ao bem jurídico penalmente protegido⁴⁰².

b) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art. 1º, II, Lei nº 8.137/90)

No caso desse meio de execução, a fraude ou a omissão ocorrem durante o período em que a Fazenda Pública de cada um dos entes federativos realiza a fiscalização tributária, ou seja, no momento em que se concretizam os procedimentos para verificar a regularidade fiscal do sujeito passivo da obrigação tributária. A proteção penal, nesse caso, relaciona-se com as atividades fiscalizatórias. Para a melhor compreensão do momento em que a conduta executória em análise é realizada, deve-se recorrer à Portaria RFB nº 6.478/17, notadamente em seu artigo 3º, I:

Art. 3º, Portaria RFB nº 6.478/17. Para fins do disposto nesta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB e a aplicação da legislação do comércio exterior, e que possam resultar em redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e em constituição de crédito tributário, este último inclusive quando decorrente de glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais. [...]

Nessa seara, o objeto da tutela penal recai sobre a obrigação que o contribuinte possui de registrar determinadas atividades e transações econômicas para permitir o controle e o correto lançamento do tributo. A lei penal pretende, portanto, proteger a lisura dos registros contábeis⁴⁰³.

Esse meio de execução diz respeito à fraude. Por meio dessa conduta, o agente objetiva confundir, enganar e trapacear o erário público. Para tanto, se vale de artifícios, ardis e/ou demais meios afins⁴⁰⁴. A conduta fraudulenta consubstancia-se na

⁴⁰² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 124.

⁴⁰³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 125

⁴⁰⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 125.

inserção de elementos inexatos ou na omissão de qualquer natureza. Ambos os comportamentos fraudulentos têm, como objeto material, documento ou livro exigido pela legislação.

Nesses termos, a fraude pode ser comissiva – quando ocorre a inserção de dados inverídicos sobre operação tributável – ou omissiva, quando há ocultação de informações relevantes para efeitos fiscais.

Conforme exposto, a fraude comissiva se aperfeiçoa quando elementos inexatos são lançados, introduzidos ou registrados em documentos ou livros exigidos pela lei. Nesse caso, a fraude é, portanto, ideológica, pois recai sobre o conteúdo de seu objeto material, e não sobre a forma do mesmo.

Por outro lado, a fraude omissiva se configura quando o agente deixa de registrar, inserir ou declarar operação tributária relevante que, por exigência legal, deve constar no documento ou no livro objeto material da conduta. Dessa forma, na conduta omissiva, o sujeito deixa de cumprir uma norma imperativa.

Em qualquer uma das modalidades – por ação ou por omissão – a fraude contra a ordem tributária ocorre de forma vinculada, pois o modo de execução em análise exige que a conduta fraudulenta seja realizada por meio da inserção de elementos inexatos ou da omissão de operação de qualquer natureza.

Adverte-se que a inexatidão e a omissão devem ser relevantes, ou seja, é necessário que repercutam de maneira significativa na obrigação de pagar o tributo ou a multa imposta pela Fazenda Pública pelo descumprimento de obrigação tributária acessória. Destarte, exige-se que a fraude recaia sobre elemento substancial da obrigação tributária.

Além de relevância, demanda-se a idoneidade. Nesses termos, a inexatidão e/ou a omissão devem ser aptas a enganar o Fisco, o que, por interpretação contrária, equivale a dizer que a falsificação grosseira não configura o crime em análise, por absoluta inidoneidade do meio (crime impossível).

Por fim, conforme ressaltado anteriormente, não basta o dolo quanto à fraude. O aspecto subjetivo do modo de execução em comento exige que a fraude tenha sido praticada para lograr o resultado previsto no *caput* do artigo 1º: a supressão ou a redução de tributo ou qualquer acessório.

c) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, o qualquer outro documento relativo à operação tributável (art. 1º, III, Lei nº 8.137/90)

No meio de execução ora em análise, as formas estabelecidas para suprimir ou reduzir tributo ou penalidade pecuniária são falsificar ou alterar documento relativo a operação tributável. Falsificar significa fazer passar por autêntico documento destituído de tal qualidade, em verdadeira simulação. Reproduz-se, de maneira fraudulenta, o documento objeto da falsificação.

Em verdade, ainda que o legislador tenha previsto dois verbos executórios do crime em questão, pode-se afirmar que “alterar” está contido em “falsificar”. Isso porque a falsificação pode ocorrer por meio da fabricação de um documento que se pretende passar como verídico, como também por meio da alteração no conteúdo essencial de documento autêntico já existente.

Ressalta-se que, na alteração, não é necessário que todo o conteúdo seja transformado, basta que haja alteração em ponto relevante que acabe por desfigurar o conteúdo do documento para fins fiscais.

A falsificação e a alteração devem ser idôneas a suprimir ou reduzir o tributo ou qualquer acessório. Em outros dizeres, devem ser aptas a iludir terceiros e enganar os servidores da Fazenda Pública. Caso a falsificação seja grosseira ou a alteração não modifique a essência do documento, não haverá o crime em questão, por absoluta incapacidade do meio para gerar o resultado previsto no *caput* do artigo 1º. Frisa-se, novamente, que o bem penalmente protegido não é a fé pública, mas a ordem tributária, notadamente a arrecadação dos tributos e acessórios devidos. A conduta poderá, no entanto, configurar outro delito – como o de falsidade ideológica⁴⁰⁵ - ou mera infração tributária⁴⁰⁶.

O objeto material sobre o qual recai a conduta de falsificar (ou alterar, nos termos da legislação) é o documento relativo à operação tributária. O legislador

⁴⁰⁵ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 299. Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, de quinhentos mil réis a cinco contos de réis, se o documento é particular. [...]

⁴⁰⁶ Ou seja, não seria crime e sim mero inadimplemento.

apresentou um rol exemplificativo, impondo a interpretação analógica⁴⁰⁷. Em que pese estar previsto “ou *qualquer* outro documento”, trata-se de documento essencial à operação tributável⁴⁰⁸. O alcance do meio de execução em comento pode ser exemplificado com as “manobras de subfaturamento por meio de nota de calçada”, prática na qual consta na nota fiscal entregue ao adquirente do produto ou ao tomador do serviço o valor correto, ao passo que na via do alienante consta preço inferior para que se logre a redução do tributo devido⁴⁰⁹.

No tocante ao elemento subjetivo, o sujeito ativo deve atuar de modo a dirigir a sua vontade para, por meio da falsidade ou da alteração, atingir o resultado criminoso, consubstanciado na redução ou na supressão de tributo ou de acessório.

d) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba falso ou deva saber falso ou inexato (art. 1º, IV, Lei nº 8.137/90)

A previsão desse modo de execução é extremamente interessante, pois permite que o indivíduo que elabora, distribui, fornece ou emite documento falso ou inexato, causando a supressão ou a redução de tributo ou de qualquer acessório, seja penalmente responsabilizado pelo crime na qualidade de autor, assim como quem o utiliza.

Uma vez que quem pratica a conduta em questão normalmente o faz para que o sujeito passivo da obrigação tributária utilize o documento para reduzir ou suprimir tributo, se não fosse essa previsão expressa do legislador, a conduta configuraria apenas participação⁴¹⁰. Nota-se que, nesse caso, não é necessariamente o contribuinte, o responsável tributário ou o terceiro citado no subtópico denominado “sujeitos do crime” quem reduz ou suprime o tributo ou a penalidade pecuniária.

⁴⁰⁷ Lei nº 8.137/90: Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

⁴⁰⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 132.

⁴⁰⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 133.

⁴¹⁰ Decreto-Lei nº 2.848/40: Art. 29. Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade. §1º - Se a participação for de menor importância, a pena pode ser diminuída de um sexto a um terço. §2º - Se algum dos concorrentes quis participar de crime menos grave, ser-lhe-á aplicada a pena deste; essa pena será aumentada até metade, na hipótese de ter sido previsível o resultado mais grave.

No tocante aos verbos típicos, elaborar e emitir dizem respeito à ação de contrafação do documento que é posto em circulação. Por outro lado, os verbos distribuir e fornecer exprimem a forma pela qual ocorre a circulação do mesmo. Utilizar, ao contrário dos demais verbos, refere-se à conduta praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Traduz a ação desse sujeito de empregar o documento falso ou inexato para lograr a supressão ou redução do tributo ou multa devidos.

O objeto material nesse meio de execução é o documento falso ou inexato. O documento falso deve ser entendido como materialmente falso, ou seja, aquele que carece de veracidade em sua forma. Ao passo que o documento inexato é ideologicamente falso, o que equivale a dizer que a falta de autenticidade está presente no conteúdo do mesmo. Não se exige que o documento seja público ou particular, apenas que se relacione com a obrigação tributária.

O modo de execução em questão é peculiar não apenas por tornar o partícipe autor, mas também por prever expressamente que o crime de supressão ou redução de tributo ou de qualquer acessório é punido quando praticado com dolo eventual⁴¹¹.

e) 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. 1º, V, Lei nº 8.137/90)

O meio de execução ora em análise abrange a recusa da entrega, o não fornecimento e o fornecimento em desacordo com a legislação de documento relativo à operação tributável – em regra, venda de mercadoria ou prestação de serviço.

Dessarte, o crime pode ser praticado mediante conduta comissiva ou comissiva por omissão. O tipo se aperfeiçoa na modalidade comissiva quando o agente fornece o documento em desacordo com as normas jurídicas pertinentes. Por outro lado, a configuração do delito opera-se mediante omissão imprópria quando o sujeito ativo nega ou deixa de fornecer o documento que está legalmente obrigado a apresentar.

⁴¹¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 139.

Independentemente de se traduzir em ação ou omissão, exige-se que o comportamento do agente acarrete na ocultação do verdadeiro fato gerador, produzindo reflexos na constituição do crédito tributário efetivamente devido. Dessa forma, a conduta deve ocorrer de forma direcionada a ludibriar a Administração, fazendo-a incorrer em erro sobre o nascimento da obrigação tributária ou sobre a correta constituição do crédito tributário⁴¹².

Quanto ao verbo nuclear “negar”, é preciso fazer uma ressalva: a existência do princípio *nemo tenetur de detegere*. Dentre os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal está o “direito ao silêncio”⁴¹³, entendido como o direito de não auto incriminação, que postula que ninguém está obrigado a produzir prova contra si mesmo. Nesse sentido, caso a recusa do sujeito passivo de determinada obrigação tributária recaia sobre documento que possa incriminá-lo, não há que se falar na prática de crime, mas em exercício regular de direito.

As possibilidades de atuação previstas no inciso V possuem, como objeto material, nota fiscal ou documento equivalente no tocante a venda de mercadoria ou prestação de serviço. Esse documento, obviamente, deve ser idôneo a aperfeiçoar o resultado lesivo previsto no *caput*: a supressão ou a redução de tributo ou de qualquer acessório, sob pena de crime impossível.

O legislador utilizou-se de elementos normativos cujos conceitos estão nas normas tributárias estaduais e municipais, como as que regulam o ICMS e o ISSQN, assim como na legislação federal, que regulamenta, por exemplo, o IRPJ ou IPI (uma vez que a arrecadação desses tributos pode sofrer reflexos quando há venda de mercadoria ou prestação de serviço sem o devido fornecimento de nota fiscal)⁴¹⁴.

O elemento subjetivo, conforme salientado em diversas oportunidades, exige que o agente atue de forma consciente a dirigir a sua vontade para, mediante as condutas descritas no inciso V, lograr a redução ou supressão de tributo ou qualquer acessório. É imprescindível de que o comportamento previsto no inciso em tela (e em todos os demais) objetive o advento do resultado previsto no *caput*, pois, do contrário,

⁴¹² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 140.

⁴¹³ Art.5º, LXIII, CF/88. O preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado.

⁴¹⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 141.

ocorrerá apenas infração administrativa, afastado o crime contra a ordem tributária por ausência de dolo⁴¹⁵.

f) Criminalização do desatendimento de exigência da autoridade fiscal: considerações críticas.

Importante destacar, desde já, que parcela da doutrina sustenta a inconstitucionalidade do dispositivo em comento. O argumento é no sentido de que há violação ao princípio constitucional da reserva legal. Sustenta-se que o legislador, ao prever no parágrafo único, do artigo 1º, da Lei nº 8.137/90 que o prazo “poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência” teria delegado à autoridade administrativa a competência para definir, no caso, elementar para a definição de crime (o prazo que enseja a incidência do Direito Penal).

Em que pese tal posicionamento, há entendimento divergente⁴¹⁶ no sentido de que o sujeito ativo, ao deixar de fornecer a nota fiscal ou documento equivalente, ou fornecê-la em desconformidade com o exigido pela lei, depois de ter sido notificado pela autoridade fiscal para que o fizesse no prazo de 10 dias ou em período inferior, incorre, igualmente, no modo de execução do crime de supressão ou redução de imposto ou outro acessório previsto no inciso V⁴¹⁷.

Sobre a redução do prazo, essa parcela doutrinária esclarece que a diminuição do lapso temporal por parte da autoridade fazendária não pode ocorrer de forma arbitrária, ao contrário, deve ser embasada na legislação fiscal e estar em consonância com o princípio da razoabilidade.

⁴¹⁵ É que há hipóteses nas quais o comportamento do agente não interferiria no recolhimento dos tributos, como no caso de antecipação do recolhimento de ICMS, na substituição tributária progressiva. Assim, o substituído muitas vezes ainda que empregue a conduta prevista como meio de execução não tem a capacidade de interferir no recolhimento, uma vez já realizado na etapa anterior pelo substituído (trata-se de apenas um exemplo teórico, já que atualmente vigora o entendimento do STF pela possibilidade restituição do tributo pago maior – RE 593.849) (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 143).

⁴¹⁶ SILVA, Juari C. Elementos de Direito Penal Tributário, p. 216 *apud* BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 139.

⁴¹⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 144.

Assevera-se, ainda, que o delito está previsto no *caput*, tratando o parágrafo único de mero meio de execução, resultando disso que, de forma alguma, há definição de crime pela autoridade administrativa ao estabelecer o prazo em que a exigência deve ser cumprida. O disposto em comento apresenta-se apenas como norma explicativa do alcance da previsão contida no inciso V⁴¹⁸.

Portanto, segundo esse posicionamento, inexistente, no parágrafo único, “conceito aberto” para a definição de crime, conforme sustenta a doutrina contrária. Exatamente por não constituir infração penal autônoma, a prática da conduta descrita no parágrafo único, se fora de contexto doloso para supressão ou redução de tributo ou qualquer acessório, constituiria mera desobediência de obrigação de natureza fiscal.

6.4.2 Crimes de mesma natureza

A técnica utilizada pelo legislador no artigo 2º da Lei nº 8.137/90 foi diversa daquela utilizada no artigo imediatamente anterior⁴¹⁹. Isso porque não houve previsão, no *caput*, da conduta criminosa e, nos incisos, dos meios de execução. Ao contrário, no *caput* do artigo 2º, o legislador se limitou a estabelecer que os crimes previstos nos incisos são “de mesma natureza”, ou seja, violam, igualmente, a ordem tributária. Destarte, os incisos do artigo 2º trazem crimes autônomos, embora punidos com a mesma sanção e violadores do mesmo bem jurídico⁴²⁰. Eis a literalidade do dispositivo:

⁴¹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 144.

⁴¹⁹ 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 a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

⁴²⁰ Como se verá a seguir, a apropriação indébita tributária envolve um recorte teórico específico no que se refere ao bem jurídico tutelado.

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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Quanto ao bem tutelado, todas as considerações feitas anteriormente quando da apreciação do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 são pertinentes. Contudo, assevera-se a proteção presente no artigo 2º é mais ampla pelo fato de, nesse dispositivo, os crimes não serem de resultado, mas de mera conduta. Isso acarreta numa maior possibilidade de incidência do Direito Penal na tutela da ordem tributária, uma vez que não é necessário provar a idoneidade da conduta para gerar um resultado lesivo – como a supressão ou redução de tributo e qualquer acessório exigidas artigo 1º – , basta que se demonstre que o comportamento possui aptidão para gerar potencial lesão à ordem tributária.

Em acréscimo, também se pode afirmar que o artigo 2º confere maior amplitude de proteção ao bem jurídico por tutelar não apenas a expectativa legítima de ingressos na receita do Estado, mas também a boa gestão dos gastos públicos⁴²¹.

Salienta-se que a punição conferida às infrações previstas neste artigo é mais branda do que a cominada no dispositivo anterior, uma vez que a penalidade é proporcional à lesão. Nos crimes de resultado tipificados no artigo 1º, há um prejuízo efetivo aos cofres públicos em razão da supressão ou redução de tributos ou qualquer acessório. Por outro lado, nos delitos de mera conduta previstos no artigo em comento, há um perigo de lesão que autoriza, desde já, a incidência do Direito Penal para evitar que o bem jurídico protegido seja exposto a perigo concreto ou efetivamente lesionado. Os crimes de mera conduta, portanto, possuem potencial lesivo menor se comparado aos delitos de resultado, justificando a reprimenda menos severa.

⁴²¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 159-161.

No tocante aos sujeitos dos crimes previstos no artigo em tela, eles são de extrema similitude com os do delito previsto no artigo 1º, razão pela qual as exposições anteriores sobre o tema são válidas neste momento. Nas hipóteses em que o crime apresentar alguma peculiaridade sobre os agentes, essa será objeto de exposição.

Feitos os presentes apontamentos, passa-se a análise de cada um dos meios de execução previstos nos incisos do artigo 2º da Lei nº 8.137/90, à exceção da apropriação indébita, prevista no inciso II, que será objeto de análise em apartado.

a) 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 (art. 2º, I, Lei nº 8.137/90)

O tipo penal em análise apresenta três verbos nucleares: *fazer* declaração falsa, *omitir* declaração e *empregar* outra fraude. As três condutas previstas devem ser praticadas pelo agente ativo com o intuito de se eximir de pagar, parcial ou totalmente, tributo.

O primeiro núcleo (fazer declaração falsa sobre rendas, bens ou fatos) exprime uma conduta ativa que consiste na prestação de informações inverídicas sobre fatos geradores de obrigação tributária ou que repercutem sobre o valor do débito.

Por outro lado, “omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos” traduz um comportamento omissivo do agente ativo. A omissão, nesse caso, é penalmente relevante em razão da existência prévia do dever de prestar informações de cunho fiscal às autoridades da Fazenda Pública. Essas informações, logicamente, devem se relacionar com determinado fato jurídico que enseja o nascimento de obrigação tributária ou que incida sobre a apuração do *quantum* devido. Da mesma forma, exige-se que possuam o condão de causar potencial lesão à ordem tributária⁴²².

A terceira hipótese de aperfeiçoamento do crime em análise ocorre quando o sujeito ativo “emprega outra fraude”. O legislador previu expressão de cunho genérico, autorizando interpretação analógica para abarcar, no tipo em comento outras espécies de fraudes que sejam idôneas a ludibriar o Fisco. Contudo, a amplitude dessa fórmula

⁴²² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 164-165.

genérica encontra limitações, sob pena de violar a tipicidade escrita por meio de arbitrariedades judiciais.

Dessarte, “outra fraude” deve ser interpretada como o ardil, o artifício, a dissimulação praticada com o objetivo de ludibriar as autoridades fazendárias e burlar o sistema jurídico vigente. Adverte-se que a conduta fraudulenta abarcada pela expressão genérica em comento deve estar, necessariamente, relacionada aos outros comportamentos previstos no tipo penal. Equivale dizer que deve guardar semelhança com a realização de declaração falsa ou omissão de declaração sobre dados relevantes do ponto de vista fiscal, sempre com o intuito de eximir o sujeito ativo do pagamento de tributos.

Ressalta-se que a fraude – assim como a declaração falsa ou a omissão de declaração – deve ser idônea para induzir as autoridades fazendárias a erro, sob pena de crime impossível por absoluta ineficácia do meio.

No tocante ao objeto material do crime, tanto fazer declaração falsa quanto omitir declaração incidem sobre rendas, bens ou fatos, ao passo que a “outra fraude” comporta diversas condutas fraudulentas que acarretem lesão à arrecadação da Fazenda Pública, não se exigindo um objeto específico⁴²³.

Ao estabelecer tais objetos materiais, o legislador se valeu de elementos normativos que, para o completo entendimento do tipo penal, devem ser aclarados. Primeiramente, é mister esclarecer que “declaração” é qualquer comunicação ou informação que seja exigida, por lei tributária, do sujeito ativo do crime em comento. No tipo em análise, a declaração falsa ou a omissão de declaração recai, conforme afirmado anteriormente, sobre rendas, bens ou fatos. O aperfeiçoamento do delito em questão, em razão da previsão da elementar “renda”, deve ser extensivamente interpretado para considerar também o conceito de “proventos de qualquer natureza”.⁴²⁴

Para efeitos do crime em comento, “bens” devem ser conceituados como “tudo que seja útil para a satisfação de necessidades humanas e que possa integrar o

⁴²³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 166-168.

⁴²⁴ Como de praxe, para elucidar os aspectos técnicos dos tipos penais em análise é preciso recorrer à legislação tributária. Os incisos I e II, do artigo 43 do Código Tributário Nacional conceituam renda e proventos: “Art. 43. CTN. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

patrimônio de determinada pessoa, sendo possível de valoração econômica para efeito de tributação”⁴²⁵.

No tocante à elementar “fato”, esta não deve ser interpretada como qualquer fato, mas apenas aqueles que são fatos geradores de obrigações tributárias ou que possuem repercussão no crédito tributário.

O elemento subjetivo do delito em questão inclui não apenas a vontade e a consciência de praticar os verbos nucleares previstos, mas também a finalidade especial de que a mencionada prática ocorra para que o agente ativo se exima, total ou parcialmente, do pagamento de tributo. Dessa forma, a omissão do cumprimento da obrigação de prestar informações, assim como o simples erro – ainda que vencível – no fornecimento desses dados, se desacompanhados de conduta que vise enganar o fisco, não constituem o crime em comento, por ausência de dolo. Podem configurar, contudo, infração administrativa.

b) Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (art. 2º, II, Lei nº 8.137/90)

Diante da especificidade desse item, que se refere à chamada apropriação indébita tributária, ele será tratado em tópico apartado específico subsequente à análise dos demais meios de execução previstos no art. 2º da Lei nº 8.137/90.

c) Exigir, pagar ou receber, para si ou para contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal (art. 2º, III, Lei nº 8.137/90)

Nesse meio de execução do tipo penal em análise, a lisura do sistema de concessão de incentivos fiscais ganha relevância, uma vez que é punida a conduta daquele que gera um entorpecimento do procedimento desse sistema ao exigir vantagem econômica.

⁴²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 169.

Antes de adentrar no tipo objetivo do delito, é preciso tecer algumas considerações sobre os sujeitos do crime, uma vez que a técnica legislativa utilizada pode ensejar dúvidas. Para tanto, deve ser, primeiramente, esclarecido que incentivos fiscais são uma espécie de subsídio concedido pelo ente federativo para beneficiar o contribuinte. Em contrapartida, esse deve empregar o valor referente ao incentivo fiscal no desenvolvimento de algum setor de interesse do Estado.

A proteção à lisura do procedimento de concessão de incentivo fiscal visa, portanto, a negociação feita entre o servidor público competente para a mencionada concessão e aquele que pleiteia tal benefício.

Partindo desse pressuposto, o sujeito ativo dos verbos nucleares “exigir” e “receber” é a pessoa que realiza a negociação da concessão de benefício fiscal com a Administração Pública. Dessa forma, pode ser tanto o contribuinte – se negocia pessoalmente – ou um terceiro intermediador.

Por outro lado, é o agente do verbo “pagar” o terceiro intermediador que efetua o pagamento de determinada percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida a título de incentivo fiscal em nome do contribuinte ou no interesse desse. Frisa-se que, embora a redação do tipo penal utilize a expressão “para si ou para o contribuinte beneficiário”, no caso do verbo “pagar”, “para si” não se aplica, pois pagar a si mesmo é conduta que carece de lógica. Nesse caso, apenas é possível pagar “para o contribuinte beneficiário”, o que deve ser compreendido como em nome ou em representação dos interesses dele. Conclui-se, dessa forma, que o sujeito ativo – na conduta consubstanciada pelo verbo “pagar” - não pode ser o contribuinte, mas apenas um terceiro intermediador.

Esclarece que o funcionário público que atua na mencionada negociação não pode ser sujeito ativo das condutas de “exigir” e “receber”, pois, nesse caso, há norma especial⁴²⁶.

No tocante ao sujeito passivo, à semelhança dos demais crimes contra a ordem tributária, é o ente federativo competente para instituir e conceder o incentivo

⁴²⁶ Lei nº 8.137/90. Art. 3º. Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

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. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

fiscal. Todavia, no crime em tela, o sujeito passivo pode ser o contribuinte, caso ele seja vítima da intermediação de caráter extorsivo⁴²⁷.

Analisa-se, a partir desse momento, as elementares da conduta incriminada. Na qualidade de tipo misto alternativo, há a previsão de múltiplos verbos nucleares. “Exigir” equivale a impor, ordenar, reivindicar. “Pagar” significa dar quantia em dinheiro, retribuir em dinheiro, remunerar por algo. Por fim, “receber”, no delito em tela, é o mesmo que aceitar pagamento de determinada quantia, ganhar algo em contrapartida ou recepcionar.

O objeto material sobre o qual recaem as ações acima pode ser um percentual já subtraído do valor concedido a título de incentivo fiscal (parcela deduzida) como a ser subtraído futuramente (parcela dedutível). Dessa forma, basta que haja a negociação do percentual para que o crime se consume. Conforme afirmado anteriormente, o legislador penal puniu a intermediação ou negociação - de caráter extorsivo – de benefício fiscal⁴²⁸.

d) Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento (art. 2º, IV, Lei nº 8.137/90)

A conduta incriminada é a do contribuinte que age com desvio de finalidade, não aplicando, ou aplicando sem conformidade ao estabelecido, o incentivo fiscal a ele concedido. Nota-se que o bem jurídico tutelado, em consonância com os demais crimes contra a ordem tributária, é o patrimônio administrado pela Fazenda Pública de cada um dos entes federativos. No delito em questão, a tutela desse patrimônio se dá por meio da incriminação de condutas que violam a correta aplicação dos gastos públicos relacionados aos benefícios fiscais.

Em regra, conforme afirmado anteriormente, o benefício é conferido a pessoas jurídicas (contribuintes ou responsáveis tributária) para que possam utilizar o valor do benefício para fomentar, desenvolver uma atividade de interesse estatal.

⁴²⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 188-190.

⁴²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 191-192.

Destarte, o beneficiário assume compromissos em contrapartida ao incentivo recebido. O descumprimento intencional dessas obrigações aperfeiçoa o crime em comento.

Imprescindível que se esclareça que, embora o benefício seja concedido a uma pessoa jurídica, essa não é passível de ser penalmente responsabilizada, uma vez que crime tributário é de inerência pessoal. O *caput* do artigo 11 da Lei nº 8.137/90 é de clareza solar no sentido de que o responsável criminal é a pessoa física que age em nome da empresa⁴²⁹. Desse fato deriva a conclusão de que a sanção penal somente poderá ser aplicada quando for possível identificar e individualizar os sujeitos físicos que, agindo em nome da empresa, não empregaram o incentivo fiscal ou as parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento ou o fizeram em desacordo com os compromissos assumidos.

O crime em análise admite conduta omissiva e comissiva. A omissão ocorre quando o agente ativo se apropria do valor do benefício, não diligenciando pela sua aplicação no prazo instituído. Contudo, não basta a simples omissão, em razão do elemento subjetivo. Destarte, é imprescindível que o contribuinte beneficiário tenha quedado inerte, no tocante à devida destinação do incentivo logrado, com o intuito de se enriquecer ao não realizar a contraprestação assumida.

Por outro lado, na prática comissiva, a visualização do crime possui maior facilidade, pois o desvio de finalidade é tangível, uma vez que houve aplicação do incentivo fiscal, mas não da forma estatuída.

No tocante ao objeto material do delito, atenta-se para o fato de que o incentivo fiscal deve já ter sido concedido e as parcelas de imposto liberadas. Não se aperfeiçoa o crime caso os valores sejam, ainda, apenas dedutíveis.

- e) 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 (art. 2º, V, Lei nº 8.137/90)**

A tipificação do crime previsto no inciso V está de acordo com os avanços tecnológicos que permitiram que a intermediação da relação estabelecida entre o

⁴²⁹ Lei nº 8.137/90: Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

contribuinte ou responsável tributário e a Fazenda Pública seja por meio de programas informatizados de transmissão de informação essenciais.

O intuito desses programas de processamento de dados é aperfeiçoar, tornar mais célere e eficiente o serviço prestado, notadamente, a arrecadação de tributos. Para o alcance desse objetivo, é imprescindível que o contribuinte ou responsável tributário faça uso adequado do programa, inserindo as informações contábeis e os dados fiscais corretamente.

O crime em questão visa, exatamente, evitar que o sujeito ativo do delito faça mau uso dessa tecnologia, por meio da ocultação de fatos que tenham reflexos no nascimento da obrigação tributária ou na apuração do *quantum* devido ao Fisco.

Alguns esclarecimentos acerca do agente do crime são necessários. Conforme pôde ser notado, o contribuinte ou responsável tributário pode praticar o crime em questão, notadamente por meio da prática do verbo nuclear “utilizar”. Contudo, o programador ou qualquer um que promova a utilização de programa de processamento de dados com o fim de permitir que o sujeito passivo da obrigação tributária possua informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública também pode ser sujeito ativo do delito em questão, em razão da previsão do verbo nuclear “divulgar”. Adverte-se que se exige esse especial fim de agir para que o crime se aperfeiçoe.

Por ser crime de mera conduta, basta que o contribuinte ou responsável tributário utilize o programa que permita a fraude e que ele seja idôneo a enganar o Fisco, sob pena de crime impossível. Se do uso do programa de processamento de dados previsto no tipo penal advém efetiva redução ou supressão de tributo, o crime será o do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, em razão do princípio da consunção. Nesse caso, aquele que divulgou o programa só deixa de responder pelo crime ora em comento para incorrer nas iras do artigo 1º na qualidade de partícipe se, além de ter promovido a divulgação, tiver prestado verdadeira assistência material no sentido de ter fornecido instruções específicas para possibilitar a fraude por meio do uso do programa⁴³⁰.

⁴³⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 201-205.

6.4.3 Apropriação indébita tributária

O crime previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 é tido como espécie de apropriação indébita e está estritamente relacionada à substituição tributária⁴³¹, sendo configurada quando o substituto, responsável pelo pagamento de tributo por fato gerador praticado pelo contribuinte⁴³², deixa de realizar o recolhimento, violando dever específico que a lei lhe determina ao deixar de repassar o valor aos cofres públicos. No entanto, como se verá com maior vagar a seguir, nos casos em que o responsável tributário é a pessoa jurídica, é ela que, em primeiro lugar, viola o dever de repassar o valor correspondente aos cofres públicos. Desse modo, não é, e não poderia ser imediata a inclusão de sócios ou administradores como responsáveis pelo recolhimento, tampouco a sua responsabilização criminal por tal conduta, a não ser que fiquem devidamente demonstrados todos os requisitos específicos.

Desse modo, partindo da elucidação do bem jurídico tutelado, será preciso delimitar as elementares objetivas e subjetivas do tipo penal, que deveriam nortear, e muitas vezes são deixadas de lado, a apuração da responsabilidade criminal de sócios e administradores por eventual supressão de recolhimento de tributos, sobretudo no que tange ao tipo penal específico em análise.

6.4.3.1 Bem jurídico tutelado

As digressões a respeito do bem jurídico tutelado no caso dos demais crimes contra a ordem tributária se aplicam à apropriação indébita, que também é tipificada com a finalidade de resguardar o patrimônio administrado pela Fazenda Pública, na sua faceta de ingressos de receitas para alocação em determinados gastos públicos. Como visto, o objeto da tutela, especialmente conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, é o

⁴³¹ PAULSEN, Leandro. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 365.

⁴³² Essa distinção segue a linha adotado no Código Tributário Nacional, que distingue contribuinte e responsável no art. 121:

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

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

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

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

resguardo da legítima expectativa estatal de ingressos no Tesouro Público, sem o qual não seria possível constituir o patrimônio público *stricto sensu*.

De seu turno, a proteção presente no artigo 2º é mais ampla, não sendo crimes de resultado, à exceção do inciso específico em análise, o II, que também envolve resultado material atinente à supressão de recolhimento de valores de tributos na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária por fato gerador praticado por terceiro. Desse modo, para além da ordem tributária como um todo e a legítima expectativa de ingressos no erário, esse tipo penal também tutela a esfera jurídica do próprio substituído que, nos casos de responsabilidade solidária, ficaria exposto à cobrança, pela Fazenda Pública, dos valores inadimplidos.

6.4.3.2 Meio de execução: deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (art.2º, II, Lei nº 8.137/90)

O delito ora em análise é omissivo próprio, já que se consuma com o não recolhimento do tributo cobrado ou descontado pelo responsável tributário de terceiro contribuinte de direito do tributo⁴³³, que é aquele que efetivamente pratica o fato previsto como hipótese de incidência da exação tributária. Aqui não cabe cogitar, portanto, de qualquer questão relacionada ao chamado contribuinte de fato, que não integra a relação jurídico-tributária, arcando apenas com o ônus econômico do tributo, como ensina André Mendes Moreira⁴³⁴:

A distinção apregoada amparou o surgimento dos institutos do contribuinte *de jure* e do contribuinte *de facto*, que perduram até os dias atuais. O primeiro é aquele situado no polo passivo da norma jurídico-tributária, a qual grava um fato ou ato por ele praticado, obrigando-o a fazer a recolha do numerário à burra estatal. Já o de facto não está diretamente envolvido na relação obrigacional tributária. O contribuinte de fato, por adquirir bens ou serviços do contribuinte de direito, permite que este lhe repasse o ônus financeiro da exação. Com isso, assume o primeiro a tarefa de suportar o peso fiscal, sem todavia, caracterizar-se como sujeito passivo da norma exacional.

⁴³³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 175.

⁴³⁴ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2009, p. 11.

O crime previsto no inciso II, do artigo 2º é alvo de algumas divergências doutrinárias. Primeiramente, discute-se se o crime em questão seria realmente uma apropriação indébita tributária. Perlingeiro⁴³⁵ afasta essa tese sob o argumento de que não é possível apropriação indébita de coisa fungível. Assevera que “qualquer negócio jurídico que transfira, provisoriamente, a posse de bens fungíveis não obriga a devolução do mesmo bem, mas sim de outro equivalente em espécie, qualidade e quantidade”. Como exemplo a sustentar sua posição, cita o contrato de mútuo.

Bitencourt se opõe ao autor citado, asseverando que, de fato, o dinheiro objeto do mútuo não é suscetível de apropriação indébita. Contudo, essa impossibilidade não deriva da qualidade de coisa infungível do bem, mas sim do fato de que no mútuo há a transferência do domínio do bem. Destarte, uma vez que o mutuário se torna proprietário do dinheiro, não há que se falar em posse lícita de coisa alheia.

O doutrinador completa a sua oposição sustentando que na retenção de valores, ao contrário do afirmado por Perlingeiro, em momento algum, o valor ingressou no domínio daquele que o reteve, uma vez que o fez em nome de terceiro.

Percebe-se que, no entendimento de Bitencourt, o cerne de se classificar ou não o crime em questão como espécie de apropriação indébita não está na natureza fungível de seu objeto material, mas sim “na natureza do título que acompanha a posse de tais valores”, o que equivale a dizer que deve ser analisada a “relação jurídica existente entre o sujeito obrigado a recolher o tributo e o dinheiro”⁴³⁶. Essa relação, no entanto, só existe entre responsável tributário e contribuinte do tributo, nunca entre o responsável pelo recolhimento de tributo próprio – ou seja, pelo qual é, a um só tempo, responsável e contribuinte – e o consumidor, chamado de contribuinte de fato⁴³⁷.

⁴³⁵ “[...] a retenção de valores devidos ao Fisco consiste apenas no inadimplemento de obrigação tributária, ainda que o contribuinte seja legalmente considerado depositário já que a propriedade do dinheiro – bem eminentemente fungível – permanece no seu patrimônio até que haja o efetivo pagamento” (PERLINGEIRO, Ricardo. *Apropriação indébita tributária?* In: MARTINEZ, Wladimir Novaes (org.). **Temas atuais de previdência social**. São Paulo: LTr, 1998, p. 213).

⁴³⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 179.

⁴³⁷ Como conclui Heloisa Estelitta: “[...] ou a parcela que representa o custo do tributo e que é dada pelo consumidor em pagamento pelo bem não pertence ao vendedor, mas ao comprador, caso em que a vítima da apropriação indébita seria o consumidor e não o Fisco; ou a quantia é devida pelo consumidor ao Fisco e sua entrega ao vendedor é feita apenas para que a transmita a terceiro (o Fisco) por ordem do consumidor (dominus), caso em que seria necessário não só apontar que tributo é este devido pelo consumidor pela compra de mercadorias, como, ainda, superar o óbice acima exposto de que a ocorrência do fato gerador cria uma obrigação de dar dinheiro, não a perda de parcela do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco.” (ESTELLITA, Heloísa. **Inadimplência tributária**

Outra relevante discussão sobre o delito ora tratado é acerca da possibilidade ou não de que se aperfeiçoe a tipificação do crime mediante conduta meramente omissiva (deixar de recolher). Alguns autores⁴³⁸ sustentam que a apropriação indébita é infração penal exclusivamente comissiva. Essa doutrina, contudo, é minoritária. A corrente majoritária⁴³⁹, no entanto, adota o entendimento de que a apropriação indébita pode se configurar por meio da vontade consciente de não restituir a coisa alheia móvel, manifestada por meio do não cumprimento voluntário da obrigação de devolver o bem alheio que está na posse ou detenção do sujeito ativo.

Nesse sentido, a tese de que o crime em comento é uma espécie de apropriação indébita ganha força, quando é comparado com as modalidades do delito de apropriação indébita previdenciária. Isso porque, na redação desse crime, o legislador previu núcleos que exprimem omissão, como “deixar de recolher” e “deixar de passar”⁴⁴⁰. Trata-se, portanto, de espécie *sui generis* de apropriação indébita.

Além disso, não basta a omissão violadora do dever de agir. Exige-se que o sujeito ativo possa agir. Sem essa possibilidade, não há como afirmar que ele não agiu

é crime. Valor Econômico, 29 ago. 2018, 5h00. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5781237/inadimplencia-tributaria-e-crime> ou as ferramentas oferecidas na página. Acesso em: 17 nov. 2018).

⁴³⁸ MONTEIRO, Antônio Lopes. **Crimes contra a previdência social**. São Paulo: Saraiva, 2000.

⁴³⁹ COSTA Jr., Paulo José da. **Direito Penal**: curso completo. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 351; COSTA Jr., Paulo José da.; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.136-137; FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.79; PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 293.

⁴⁴⁰ Código Penal: Art. 168-A. Apropriação indébita previdenciária. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. §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. §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. §3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. § 4º A faculdade prevista no § 3o deste artigo não se aplica aos casos de parcelamento de contribuições cujo valor, inclusive dos acessórios, seja superior àquele estabelecido, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

voluntariamente. Em consequência, a inexistência de condições financeiras que viabilizem o repassar aos cofres públicos dos tributos e das contribuições sociais inviabiliza o aperfeiçoamento do crime, por falta de um requisito de toda conduta humana: o poder agir.

No entanto, a principal controvérsia envolvendo o tipo penal em comento se refere ao objeto do HC nº 399.109/SC julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual foi mantida decisão que declarou a tipicidade de conduta de sócio pelo mero inadimplemento de obrigação de recolhimento de ICMS por empresa varejista. Do ponto de vista da adequação típica objetiva, contudo, o posicionamento doutrinário entre criminalistas e tributaristas sempre foi pacífico no sentido de que se trata de conduta praticada pelo substituto tributário, deixando de recolher tributo retido do contribuinte que efetivamente praticou o fato gerador.

Nesse sentido é a lição de Bitencourt⁴⁴¹:

A conduta típica consiste no comportamento omissivo de 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. Deixar de recolher implica a omissão do dever ativo de providenciar o recolhimento ao erário do valor em dinheiro relativo ao tributo retido ou cobrado de terceiro.

E de Roque Carraza⁴⁴²:

De qualquer modo, o problema não se coloca sequer, porquanto, como procuramos demonstrar, quem deixa de recolher o ICMS, mesmo tendo repassado a carga econômica do tributo a terceiro (o consumidor final), é apenas contribuinte inadimplente.

Em remate, o débito de ICMS declarado e não pago é mera inadimplência, não configurando o crime contra a ordem tributária capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Portanto, do ponto de vista objetivo, como ensina Leandro Paulsen⁴⁴³, a norma alcança qualquer espécie de tributo “para a qual a lei preveja a sistemática da substituição tributária”, ou seja, do ponto de vista objetivo, o sujeito “retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação

⁴⁴¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 180.

⁴⁴² CARRAZA, Roque Antônio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminas - RBCCrim**, São Paulo, n. 8, p. 103-110, out./dez. 1994.

⁴⁴³ PAUSEN, Leandro. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 365.

legal” ou, ainda, quando a legislação determina que “o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse”.

O caso merece análise pormenorizada, portanto, porque denota a necessidade de apreciação de dois pontos específicos atinentes à imputação subjetiva no crime de apropriação indébita tributária previsto no 2º, II, da Lei nº 8.137/90: (a) requisitos para caracterização do sujeito ativo do crime, que deve ser sempre substituto tributário que deixa de recolher tributo que repassado ou quer deveria ser exigido do efetivo contribuinte de direito, que praticou o fato gerador e (b) requisitos para responsabilização pessoal de sócios e administradores pelo inadimplemento de obrigações tributárias de pessoa jurídica.

É que, como visto, no caso dos crimes contra a ordem tributária, a lei penal não incide diretamente sobre os fatos, mas sobre comportamentos e fatos previamente regulados pelo Direito Tributário. Desse modo, para que seja possível a persecução criminal, é preciso que se dê a violação de um dever jurídico de adimplir obrigações tributárias (ou de zelar pelo cumprimento de tais obrigações) previsto na legislação tributária, é o que ensina a Professora Misabel Derzi, sobretudo ao tratar da unidade do injusto⁴⁴⁴.

Em relação ao primeiro ponto, debruçou-se especificamente Roque Antônio Carraza⁴⁴⁵, que chama atenção para a necessidade de se verificar se, de fato, o tributo suprimido foi cobrado ou descontado do contribuinte. No caso do ICMS, o professor esclarece que o consumidor final não é sujeito passivo ou contribuinte do imposto⁴⁴⁶. O contribuinte, nesse caso, é diretamente o comerciante, que pratica o fato gerador de circulação jurídica de mercadoria, que repassa, na verdade, do ponto de vista econômico, toda a carga tributária, de tributos diretos e indiretos, incidente sobre suas operações:

⁴⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminas - RBCCrim**, São Paulo, n. 31, p. 201-216, jul./set. 2000.

⁴⁴⁵ CARRAZA, Roque Antônio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminas - RBCCrim**, São Paulo, n. 8, p. 103-110, out./dez. 1994.

⁴⁴⁶ Sacha Calmon esclarece que o substituído tributário é sempre aquele que figura como contribuinte na relação jurídico-tributária (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Inadequação das infrações fiscais (art. 337-A do CP) ao crime de sonegação fiscal. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Crime de sonegação previdenciária: aspectos polêmicos**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 155).

O consumidor final é, apenas, o destinatário da carga tributária econômica do ICMS. E ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a economia rotula de contribuinte de fato, que não tem nada a ver com o contribuinte de direito, isto é, com a pessoa figura no polo negativo da obrigação tributária.

[...]

Isto, porém, não significa que, apenas no ICMS ocorre este repasse de carga econômica do tributo. Pelo contrário, podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa ao preço final de suas mercadorias os tributos (inclusive contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar.

Desse modo, o comerciante que deixa de recolher ICMS próprio dentro dos prazos legais não comete qualquer crime, muito menos o tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, já que não se trata de tributo retido ou cobrado de terceiro, mas de obrigação cujo adimplemento é devido por ele mesmo. O que há, nessa hipótese, é o mero inadimplemento, que não autoriza a responsabilização criminal de quem quer que seja.

Não basta, portanto, que se verifique a existência de alguma ilegalidade. Faz-se mister demonstrar a existência de uma ilegalidade dolosamente relacionada ao inadimplemento da obrigação tributária principal. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidado inclusive, em julgamento realizado sob a sistemática os recursos repetitivos, sob a relatoria do saudoso Ministro Teori Zavascki, no sentido de que é “pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005)”⁴⁴⁷.

Diante da relevância da matéria, vale examinar pormenorizadamente o caso retromencionado, julgado pelo STJ, qual seja, o HC nº 399.109. Na origem, tratou-se de denúncia criminal apresentada em face dos pacientes, com fulcro nas Notificações Fiscais nºs 106030117599 e 96030015507, lavradas pela Fazenda Estadual de Santa Catarina, nas quais constava a seguinte infração: "Deixar de efetuar, total ou parcialmente, o recolhimento do ICMS relativo às operações/prestações tributáveis, escrituradas pelo próprio contribuinte no Livro de Registro de Apuração do ICMS e declarado na Guia de Informação e Apuração do ICMS e/ou MIME - Declaração do

⁴⁴⁷ STJ, Primeira Seção, REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009.

ICMS e do Movimento Econômico"⁴⁴⁸. O fundamento legal apontado pelo Ministério Público quando da apresentação da denúncia foi o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ora em análise.

A empresa, da qual eram sócios os denunciados, aderiu ao parcelamento e foi excluída simplesmente por não ter efetuado os pagamentos regulares do valor total atualizado (à época da denúncia, março de 2015) de R\$ 30.463,05. Portanto, não se tratou sequer de hipótese de mera supressão de recolhimento, mas de interrupção de pagamento de parcelas de modalidade de extinção progressiva do crédito tributário acordada junto à Fazenda Estadual.

É importante destacar que as notificações fiscais supramencionadas não incluíram os sócios como responsáveis no polo passivo do lançamento tributário, de modo que houve apenas constituição definitiva do crédito tributário em face da empresa que praticou os fatos geradores de circulação de mercadoria, sem que tenham sido detectados pela Fiscalização Estadual quaisquer indícios de práticas que constituíssem abuso de poder, infração à lei ou ao contrato social.

Acolhendo a defesa apresentada pela Defensoria Pública de Santa Catarina em nome dos réus, sustentando que a conduta descrita não se enquadrava em qualquer tipo penal previsto na legislação pátria, o Magistrado da Vara Criminal de Brusque/SC houve por bem proferir sentença de absolvição sumária, nos seguintes termos:

Importa registrar que a adequação típica da conduta de *deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS devidamente declarado* pelo contribuinte de direito, nos termos da legislação tributária, é tema polêmico na doutrina e na jurisprudência.

Isso porque o caráter indireto do tributo, cujo ônus financeiro do encargo repercute na cadeia de consumo, gera o debate se o valor do imposto é *cobrado/descontado* ou não do consumidor, *de modo a delimitar se o contribuinte de direito (o empresário) dele se apropria ou não em detrimento do fisco.*

Neste particular, este magistrado não desconhece a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina no sentido de que, dada a repercussão econômica do encargo, o consumidor é contribuinte de fato e, portanto, restaria caracterizada a conduta típica porque o valor dele "cobrado" não seria recolhido no prazo legal pelo empresário, dit "responsável tributário". (...)

Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na *qualidade de contribuinte* (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei nº 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei nº 10.297/1996). Ademais, deixando de lado o argumento

⁴⁴⁸ TJSC. Vara Criminal de Brusque. Processo nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Sentença proferida em 28.07.16.

subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido ("por dentro"), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria.

[...]

Portanto, nos termos da fundamentação vertida acima, referida conduta é formalmente atípica, pelo que a absolvição dos acusados é medida impositiva.

Ante o exposto, absolvo sumariamente o acusado (...) e (...) da imputação da prática do tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, c/c artigo 11, *caput*, ambos da Lei n. 8.137/1990, na forma continuada (art. 71 do CP), o que faço com fulcro no artigo 397, inciso III, do Código de Processo Penal.⁴⁴⁹

Irretocável a decisão proferida pelo Juízo da Vara Criminal de Brusque/SC, já que a conduta dos acusados não preencheu os pressupostos de tipicidade, já explicitados ao longo do presente estudo. Afinal, do ponto de vista objetivo não houve supressão de recolhimento de tributo descontado ou cobrado de terceiro juridicamente, tal como exige a dicção do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, uma vez que qualquer tributo acaba sendo transferido financeiramente ao destinatário final da operação de venda de mercadoria ou prestação de serviço, razão pela qual não faria qualquer sentido uma menção do dispositivo a um repasse meramente econômico. Por outro lado, na perspectiva subjetiva dos delitos contra a ordem tributária, que exigem a presença do dolo, não foi apresentado qualquer indício de autoria, uma vez que não há no lançamento qualquer apontamento relativo à responsabilidade pessoal dos sócios da empresa. Assim, uma vez ausentes sequer quaisquer indícios de autoria, sobressai a inexistência de qualquer digressão probatória voltada à constatação do dolo, que não pode ser meramente presumido.

Mesmo diante de tais constatações, o Ministério Público interpôs apelação sustentando a tipicidade da conduta, à qual o Tribunal de Justiça de Santa Catarina surpreendentemente deu provimento, determinando o prosseguimento da persecução criminal⁴⁵⁰.

⁴⁴⁹ TJSC. Vara Criminal de Brusque. Processo nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Sentença proferida em 28.07.16.

⁴⁵⁰ “Enfim, ‘a jurisprudência dessa corte, de forma pacífica, entende como criminosa a conduta de não repassar o ICMS cobrado do consumidor final aos cofres públicos, hipótese que supera a mera inadimplência fiscal’. Ante o exposto, vota-se pelo conhecimento e provimento do recurso, afim de afastar a tese de atipicidade da conduta e determinar que o processo siga até seus termos finais.” (TJSC. Segunda Câmara Criminal. Apelação Criminal nº 2012.090122-8, Relatora Desa. Salete Silva Sommariva, DJ 20.05.14).

Foi, então, apresentado o HC nº 399.109 pela Defensoria Pública de Santa Catarina em favor dos pacientes, perante o Superior Tribunal de Justiça. A Procuradoria Geral da República apresentou parecer um tanto contraditório, no qual reconheceu que o consumidor não pode ser juridicamente cobrado pelo inadimplemento do ICMS, mas pugnou pela manutenção da decisão do TJSC. Confira-se:

Em casos como o dos autos, em que o ICMS é repassado ao consumidor final da mercadoria, ainda que este (consumidor) não possa ser judicialmente cobrado pelo pagamento do tributo, é ele (consumidor) quem, de fato, arca com essa despesa. Ou seja, o ICMS é cobrado do consumidor final, de modo que a elementar do tipo “descontado ou cobrado” está preenchida.

[...]

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do AgRg no AREsp n.º

310.207 perante à Primeira Turma desse Tribunal Superior, em 17/11/2016, assim definiu o tributo em tela: “O ICMS é um imposto indireto, ou seja, a pessoa jurídica realiza, apenas e tão somente, o mero repasse do seu valor aos cofres dos Entes Estatais que são os seus titulares, no caso, os Estados ou o Distrito Federal, em virtude de predestinação legal incontornável.

Assim, tal contribuinte se qualifica apenas como contribuinte de direito, porquanto o verdadeiro contribuinte (contribuinte de fato) é o consumidor final do produto” (grifo nosso). Ou seja, o comerciante é apenas um intermediário do tributo, sendo que é o consumidor quem realmente arca com valor do imposto.

Sendo assim, não se pode afastar a tipicidade penal do art. 2º, II, da Lei n.º 8137/90, na medida em que se deixou de recolher tributo efetivamente cobrado do consumidor.

Ora, tal constatação consignada no bojo do parecer da Procuradoria-Geral da República evidencia de forma inquestionável a atipicidade da conduta, já que o tipo penal de cuja prática foram acusados os pacientes não se refere à mera supressão de tributo próprio, mas sim à conduta omissiva em relação ao recolhimento de tributo descontado ou cobrado juridicamente de outro sujeito: o contribuinte⁴⁵¹. Desse modo, o reconhecimento da impossibilidade de cobrança jurídica do tributo suprimido em relação ao suposto terceiro (no caso em tela, o consumidor final), denota a

⁴⁵¹ Nesse sentido também foi a conclusão de Ricardo Lodi Ribeiro ao analisar o caso: “Como se depreende do exame do tipo penal, o crime se configura com o não pagamento de tributo descontado ou cobrado de terceiro, na qualidade de sujeito passivo de obrigação. Nestes termos, o dispositivo legal não se dirige àquele que é o sujeito passivo da obrigação principal, mas ao que tem a qualidade de sujeito passivo de obrigação de descontar ou cobrar o tributo de terceiros. Assim, não se dirige aos casos de sujeição passiva direta, na qual o contribuinte não tem o dever de descontar ou cobrar o que quer que seja de terceiros, mas de recolher tributo cujo fato gerador foi por ele praticado. Logo, o dispositivo se dirige aos casos de retenção de tributo cujo fato gerador é praticado por terceiro na fonte,⁴⁷ mas não pode ser aplicado às situações de repercussão econômica, ainda que o Direito Tributário empreste alguma relevância jurídica ao fenômeno” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A criminalização do inadimplemento do tributo indireto. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 16, n. 95, p. 9-28, set./out. 2018).

impossibilidade de subsunção da conduta dos pacientes à previsão do art. 2º da Lei nº 8.137/90.

No entanto, ao apreciar o HC nº 399.109 a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Min. Rogério Schiecci Cruz, houve por bem negar a ordem pleiteada no HC, afirmando que o “fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade”⁴⁵². Eis a ementa da decisão:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n.

8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

⁴⁵² STJ. Terceira Seção, HC nº 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, DJe 31.08.2018.

Habeas corpus denegado.⁴⁵³

Os Srs. Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antônio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Félix Fischer votaram com o Sr. Ministro Relator.

Cabe destacar, contudo, que votaram vencidos a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e os Senhores Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior. Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Nefi Cordeiro. Destes, destaca-se o voto da Ministra Maria Thereza⁴⁵⁴:

De todo o exposto resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS. Demais disso, tampouco incorre em sonegação fiscal o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas em DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias.

[...]

De todo o exposto resulta que a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal.

Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida.

A Defensoria Pública de Santa Catarina apresentou Recurso Ordinário em Habeas Corpus com pedido de liminar, que foi encaminhado ao STF, repisando os argumentos apresentados, sustentando a atipicidade da conduta. O processo foi distribuído sob o nº RHC nº 163.334 à relatoria do Ministro Roberto Barroso, que proferiu decisão monocrática indeferindo a liminar, ao argumento de que “as peças que instruem o processo não evidenciam nenhum risco iminente à liberdade de locomoção dos recorrentes”⁴⁵⁵. Portanto, até o presente momento, permanecem os contribuintes submetidos à angústia de ainda se manter vigente precedente tão questionável, que já começou a ser reproduzido nos demais Tribunais.

Além dos apontamentos técnicos relativos aos pressupostos de tipicidade do delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, é importante lembrar que, em se tratando de mero inadimplemento, deve prevalecer a garantia pétrea consubstanciada no

⁴⁵³ STJ. Terceira Seção, HC nº 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, DJe 31.08.2018.

⁴⁵⁴ STJ. Terceira Seção, HC nº 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, DJe 31.08.2018.

⁴⁵⁵ STF. Decisão Monocrática. RHC nº 163.334, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 26.11.2018.

art. 5º, LXVII, da Constituição da República de 1988⁴⁵⁶, que veda a prisão por dívidas. Cabe, ainda, destacar que o Brasil se tornou, em 1992, signatário do Pacto de San José da Costa Rica que, versando sobre direitos humanos, restringe o emprego da prisão civil ao devedor de obrigação alimentar. Desse modo, essa é a única hipótese de prisão por dívida ainda vigente no ordenamento jurídico pátrio, o que reforça a impossibilidade de persecução criminal por mero inadimplemento de dívida tributária.

Por essa razão é que a Excelsa Corte tem firmado o entendimento de que “as condutas tipificadas na Lei nº 8.137/1990 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco”⁴⁵⁷. E é essa a compreensão da matéria que se espera que seja conferida ao caso, já que, como demonstrado, a conduta dos pacientes limitou-se à mera supressão de tributo próprio, que jamais poderia ser enquadrada como apropriação indébita tributária.

Afinal, como visto, o delito de apropriação indébita tributária insculpido no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 possui requisitos para a imputação típica tanto do ponto de vista objetivo, quanto subjetivo, que denotam claramente a impossibilidade de subsunção a tal previsão normativa das condutas consistentes no mero inadimplemento de obrigação de recolher tributo próprio, ainda que se trate de imposto classificado como indireto, tal qual o caso do ICMS. Esse delito exige não só a existência de tributo cobrado ou descontado juridicamente, pelo responsável tributário, de terceiro, praticante do fato gerador – o contribuinte, como também a devida comprovação do dolo das pessoas físicas relacionadas à empresa.

Assim, o caso levado a julgamento perante o Superior Tribunal de Justiça no bojo do HC 399.109 envolve gritante injustiça e ilegalidade atinentes ao enquadramento como crime de apropriação indébita tributária de conduta absolutamente atípica, seja do ponto de vista objetivo, seja do ponto de vista subjetivo. Não só ali houve apenas a supressão parcial de recolhimento, pela empresa, de tributo próprio⁴⁵⁸, jamais

⁴⁵⁶ “LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;”

⁴⁵⁷ STF. Tribunal Pleno. ARE nº 999.425 RG, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, DJe 16.03.2017.

⁴⁵⁸ “Quanto ao não recolhimento do ICMS por operação própria entendemos haver apenas infração de natureza tributária. Tese em sentido contrário não leva em conta o fato de que todo tributo indireto

descontado ou cobrado juridicamente de terceiro⁴⁵⁹, como não houve responsabilização pessoal dos sócios no bojo do lançamento tributário e, conseqüentemente, qualquer comprovação de dolo por parte dos sócios.

6.5 Causa de exclusão de tipicidade: a insignificância aplicada aos crimes contra a ordem tributária

Como já apontado, não basta para a incidência do Direito Penal que determinada conduta atente para um bem jurídico penalmente relevante. Isso porque, dentre os princípios fundamentais dessa área do Direito, está o da intervenção mínima – também conhecido como subsidiariedade ou *ultima ratio*. De acordo com esse princípio, a intervenção estatal, com base no Direito Penal, somente ocorre quando os demais ramos jurídicos não forem capazes de, por seus próprios mecanismos de repressão, conferir a devida proteção aos bens jurídicos considerados penalmente relevantes. Esse princípio tem como fundamento o fato da sanção imposta no âmbito criminal se revestir de especial gravidade, uma vez que impõe a mais séria limitação ao cidadão: a mitigação de sua liberdade. Em consequência, a incidência do Direito Penal só é legítima quando a proteção dos bens jurídicos essenciais à coexistência pacífica em sociedade não puder ser realizada, de forma eficaz, pelos demais ramos jurídicos⁴⁶⁰.

repercuta na política de formação do preço de mercadorias ou serviços. O destaque do ICMS na nota fiscal, por exemplo, não significa recebimento pelo vendedor do imposto destacado para o fim de assegurar o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. [...] A tese de apropriação indébita só seria viável no sistema de tributação por fora, como acontece nos Estados Unidos e no Japão, por exemplo, onde os tributos são recolhidos pelo comerciante ou tomador de serviços separadamente, sem integrar o valor do preço do produto ou serviço." (HARADA, Kioshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 250).

⁴⁵⁹ Vale trazer à baila a consideração de Igor Mauler Santiago e Piepaolo Bottini: “Por essas e outras, se o não pagamento do ICMS próprio vier acompanhado de fraude, sonegação, dissimulação ou omissão dolosa de obrigações acessórias, haverá crime. Ao contrário, se o contribuinte reconhece a dívida às claras, mas deixa de pagá-la, há apenas inadimplência. Nesse caso, por mais importante que seja a arrecadação tributária para a consecução dos mais aclamados fins, o instrumento para forçar o contribuinte é a execução fiscal, não a execução penal. Recorrer à prisão por dívida de tributos, transformando o Direito Penal em instrumento de política fiscal, é prática vedada pela Constituição (artigo 5º, LXVII) e por diversos tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, caso da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (artigo 7º, item 7)”. (SANTIAGO, Igor Mauler; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. **Consultor Jurídico**, 12 dez. 2018, 8h00. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-violou-constituicao>. Acesso em: 31 dez. 2018).

⁴⁶⁰ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**: parte geral, arts. 1º a 120. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v. 1, p. 148.

O princípio da *ultima ratio* evidencia que o ordenamento jurídico como um todo – valendo-se dos diversos ramos jurídicos – institui diversos instrumentos de proteção a bens jurídicos valiosos. Exatamente por isso que apenas as condutas mais graves, consideradas socialmente intoleráveis, podem ser criminalizadas⁴⁶¹.

Como meio de efetivação da intervenção mínima, surge o princípio da insignificância⁴⁶², que se relaciona com o axioma *minima non curat praetor* que, em tradução, significa que o pretor não cuida de coisas pequenas. Esse axioma é utilizado quando se quer dizer que pessoas de determinadas categorias elevadas não se prestam a preocupar-se com pequenos detalhes. Na analogia, o Direito Penal seria a “pessoa de certa categoria”, enquanto lesões ou perigo de lesões que não justificam tão grave reprimenda seriam os “pequenos detalhes”.

Sob essa perspectiva, a tipicidade é composta da tipicidade formal, que se consubstancia na subsunção de determinado fato à conduta – omissiva ou comissiva – abstratamente prevista no tipo penal, e tipicidade material, que exige que o comportamento do agente cause um dano ou um perigo de dano materialmente relevante e insuportável ao bem jurídico penalmente protegido. Exige-se, portanto, real lesividade.

Dessa forma, ainda que a tipicidade formal se aperfeiçoe, caso a tipicidade material não se configure, a conduta não será crime, o que equivale a dizer que o comportamento será atípico. Afasta-se, desde já, a tipicidade, pois, em verdade, não houve ameaça ou violação substancial ao bem jurídico tutelado⁴⁶³.

Nos crimes contra a ordem tributária, as principais excludentes de tipicidade são as decisões administrativas ou judiciais que declaram a inexistência do crédito tributário, constituído a partir do suposto inadimplemento de obrigações tributárias principais ou acessórias. No entanto, no caso de tais decisões declararem extintos os créditos tributários pelo pagamento, estar-se-ia diante de hipótese de exclusão de punibilidade, tal como mencionado acima. É curioso notar, contudo, que há casos ainda

⁴⁶¹ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**: parte geral, arts. 1º a 120. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v. 1, p. 148.

⁴⁶² BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: parte geral. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1, p. 60.

⁴⁶³ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: parte geral. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1, p. 60.

duvidosos, sobretudo os que se referem a decisões que declaram a extinção do crédito tributário por prescrição ou decadência⁴⁶⁴.

Outra causa de excludente de tipicidade é a inexistência de constituição definitiva do crédito tributário, como na hipótese de existência de processo administrativo tributário ainda em curso, como já abordado em tópico anterior. Nessa linha, inexistente o lançamento tributário da dívida, pressuposto de tipicidade, sobretudo nos crimes previstos no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90, de que trata a Súmula Vinculante nº 24, não resta configurada a tipicidade dos crimes contra a ordem tributária.

Há, ainda, a insignificância, ou bagatela, que se caracteriza, para o Supremo Tribunal Federal, com o consequente afastamento da tipicidade da conduta, quando o comportamento do agente se constitua em ofensividade mínima ao bem jurídico tutelado, reduzido grau de reprovabilidade, inexpressividade da lesão e nenhuma periculosidade social⁴⁶⁵.

O STJ, nesse mesmo sentido, entende que “a aplicação do princípio da insignificância reflete o entendimento de que o Direito Penal deve intervir somente nos casos em que a conduta ocasionar lesão jurídica de certa gravidade, devendo ser reconhecida a atipicidade material de perturbações jurídicas mínimas ou leves, estas consideradas não só no seu sentido econômico, mas também em função do grau de afetação da ordem social que ocasionem”⁴⁶⁶. Em acréscimo ao entendimento jurisprudencial, a doutrina assevera:

[...] a irrelevância ou insignificância de determinada conduta deve ser aferida não apenas em relação à importância do bem juridicamente atingido, mas especialmente em relação ao grau de sua intensidade, isto é, pela extensão da lesão produzida⁴⁶⁷.

Contudo, ainda que os Tribunais Superiores e os doutrinadores discorram sobre os fatores que devem ser considerados, a aplicação da bagatela se mostra

⁴⁶⁴ O pagamento extingue a punibilidade a qualquer tempo justamente por ser uma das causas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN. Constatada, no entanto, a prescrição ou decadência, não só estaria extinto o crédito tributário, como o contribuinte passaria a não mais conseguir realizar o pagamento, que se concretiza como adimplemento de obrigação existente, mais uma razão pela qual deve ser reconhecida a impossibilidade de persecução criminal, seja pela ausência de tipicidade, seja pela prevalência de causa excludente de culpabilidade.

⁴⁶⁵ STF. Segunda Turma. HC nº 122.418/DF. Relator Min. Teori Zavascki, DJe 16.10.2014.

⁴⁶⁶ STJ. Quinta Turma. HC nº 289.869/RJ, Relator Min. Jorge Mussi, DJe 31.10.2014.

⁴⁶⁷ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: parte geral. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1, p. 61.

subjetiva, pois depende das circunstâncias do caso concreto e a forma com que são interpretadas pelo magistrado. Por isso, há certa dificuldade – senão impossibilidade – de objetivar o *quantum* da insignificância.

Curiosamente, a bagatela nos delitos contra a ordem tributária parece ser exceção a essa regra. Nessa espécie delitativa, busca-se a adoção de um valor objetivo para a aplicação do princípio da insignificância. Contudo, isso não significa que a incidência da bagatela nesse campo se dê mais facilmente. Pelo contrário, o parâmetro de determinação da insignificância nos crimes contra a ordem tributária sempre foi objeto de questionamentos, dissensos jurisprudenciais e modificações de entendimento.

Por muito tempo, os Tribunais Superiores utilizaram o valor previsto no §1º, do artigo 18, da Lei nº 10.522/02, que “dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências”:

Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

Entendia-se que, uma vez que a própria legislação determina o cancelamento da inscrição dos débitos de valor igual ou inferior a R\$ 100, 00 (cem reais) como dívida ativa da União, esse valor é considerado insignificante.

Contudo, em 21 de dezembro de 2004, foi promulgada a Lei nº 11.003, que conferiu nova redação ao artigo 20, da Lei nº 10.522/02. O mencionado artigo passou a vigorar com o seguinte teor:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

A lógica dessa determinação é que, financeiramente, não compensa levar adiante a execução fiscal, pois esse procedimento será mais oneroso do que o valor que se pretende arrecadar. Isso não equivale a dizer que um débito de R\$ 10.000,00 seja insignificante, apenas que a sua execução não compensa financeiramente para o ente federativo.

Contudo, em acórdão publicado no DJe em 13 de outubro de 2009, referente ao julgamento do REsp 1.112.748/TO (representativo de controvérsia), a Terceira Seção do STJ firmou a tese – seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal – de que o princípio da insignificância incide nos débitos tributários que não ultrapassem o limite

de R\$ 10.000, 00, conforme disposto no *caput*, do art. 20, da Lei nº 10.522/02. Alinhou-se a jurisprudência do STJ ao entendimento firmado pelo STF.

A pacificação jurisprudencial sobre o tema durou poucos anos. Isso porque, em 22 de março de 2012, entrou em vigor a Portaria nº 75, do Ministério da Fazenda, que “dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional”⁴⁶⁸. O artigo 1º, II, da Portaria em questão possui a seguinte redação:

Art. 1º Determinar:

[...]

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Com a inovação legislativa, questionou-se se o parâmetro de insignificância deveria ser o valor constante no artigo supra. Por muito tempo, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal divergiram quanto à aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a Ordem Tributária. O STJ, em que pese a disposição do artigo 1º, II, da Portaria 75/12, do Ministério da Saúde, continuou utilizando o parâmetro de R\$10.000,00 – previsto no *caput* do art. 20, da Lei nº 10.522/02- para determinação da insignificância, conforme entendimento que fora assentado pela Terceira Seção em 2009⁴⁶⁹.

Por outro lado, o STF, entendendo que o patamar presente na Portaria 75/12 é mais benéfico ao réu, apresentou diversos precedentes adotando o valor de até R\$ 20.000, 00 para a incidência da bagatela, conforme consta no inciso II, do artigo 1º, da Portaria mencionada⁴⁷⁰

⁴⁶⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012.

⁴⁶⁹ Em sede de crime de descaminho, em que o bem jurídico tutelado é a ordem tributária, a irrisória lesão ao Fisco conduz à própria atipicidade material da conduta. 3. Definindo o parâmetro de quantia irrisória para fins de aplicação do princípio da insignificância em sede de descaminho, a Terceira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.112.748/TO, pacificou o entendimento no sentido de que o valor do tributo elidido a ser considerado é aquele de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) previsto no artigo 20 da Lei nº 10.522 /02. 4. Tal parâmetro não está necessariamente atrelado aos critérios fixados nas normas tributárias para o ajuizamento da execução fiscal, regida pelos critérios de eficiência, economicidade e praticidade e não sujeita a um patamar legal absoluto, mas decorre de construção jurisprudencial erigida a partir de medida de política criminal em face do grau de lesão à ordem tributária que atribua relevância penal à conduta, dada a natureza fragmentária do direito penal. 5. Agravo regimental improvido (STJ. Sexta Turma. AREsp nº 298673/PR, Relatora Min. Maria Thereza de Assis Moura. Dje 18.02.2014)

⁴⁷⁰ Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda, que, por se tratarem de

A divergência jurisprudencial sobre o tema ganhou novo contorno em dezembro de 2017, quando a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça conferiu afetação ao Recurso Especial nº 1.688.878/SP para fins de revisão da tese firmada anteriormente pelo Superior Tribunal de Justiça. No mencionado Recurso Especial, o Ministério Público impugnou a aplicação do princípio da insignificância em uma dívida tributária de valor superior a R\$ 10.000, mas inferior a R\$ 20.000,00. Na decisão atacada, o Tribunal Regional da 3ª Região absolveu o réu, por falta de tipicidade material da conduta, levando em consideração o parâmetro da Portaria nº 75/12, do Ministério da Fazenda, quanto à bagatela nos crimes contra a Ordem Tributária. Ressalta-se que o Recurso Especial nº 1.709.029/MG também foi representativo da controvérsia.

Em que pese o fato de que atos administrativos, como portarias, não possuem o condão de modificar disposição de Lei Federal, como é o caso da Lei nº 10.522/02, foi publicado em 04 de abril de 2018, o acórdão dos Recursos Especiais supra, no qual o STJ modificou o entendimento anterior, firmando a tese de que incide o princípio da bagatela nos crimes federais contra a Ordem Tributária quando o débito não for superior a R\$ 20.000,00, conforme posicionamento já consagrado pelo STF:

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00, a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda” (STJ. Tema 157 dos Recursos Repetitivos).

De qualquer forma, cumpre ressaltar que, independentemente do parâmetro que os Tribunais adotem ou tenham adotado no passado, é pacífico a não aplicação da bagatela quando a prática criminosa ocorre de forma reincidente, sempre em valor um pouco abaixo do considerado parâmetro para a aplicação do princípio da insignificância, sob pena de banalizar a tipificação dos crimes contra a Ordem Tributária.

Nesse sentido, cita-se a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (RHC) nº 31.612/PB, de relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz:

normas mais benéficas ao réu, devem ser imediatamente aplicadas, consoante o disposto no art. 5º, XL, da Carta Magna. IV – Habeas corpus não conhecido. V – Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau, que reconheceu a incidência do princípio da insignificância e absolveu sumariamente os ora pacientes, com fundamento no art. 397, III, do Código de Processo Penal. (STF. Segunda Turma. HC nº 123.032/PR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe 26.08.2014)

[...] não se pode considerar despida de lesividade a conduta de quem, reiteradamente, omite o pagamento de tributos sempre em valor abaixo da tolerância estatal, amparando-se na expectativa sincera de inserir-se nessa hipótese de exclusão da tipicidade. 4. O alto desvalor da conduta rompe o equilíbrio necessário para a perfeita adequação do princípio bagatelar, principalmente se considerada a possibilidade de que a aplicação desse instituto, em casos de reiteração na omissão do pagamento de tributos, serve, ao fim e ao cabo, como verdadeiro incentivo à prática do descaminho [...]⁴⁷¹.

O entendimento pacificado entre os Tribunais Superiores vem, aparentemente, sofrendo nova revisão. Em 10 de abril de 2018, ao julgar o HC nº 128.063⁴⁷², a Primeira Turma do STF entendeu que norma acerca da ação fiscal não incide sobre a atuação ministerial na seara criminal. Nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio:

Há de se observar o princípio da legalidade estrita. Lei versando sobre executivo fiscal não repercute no campo penal, devendo-se adotar o mesmo entendimento, com maior razão, relativamente à portaria do Ministério da Fazenda. Consoante disposto no artigo 935 do Código Civil, as responsabilidades civil e penal são independentes. Somente ocorre repercussão considerada decisão em processo-crime em que declarada a inexistência do fato ou da autoria⁴⁷³.

Tendo como base essa premissa, o relator Min. Marco Aurélio negou a ordem do HC, vencida a Min. Rosa Weber. O relator ainda destacou que o entendimento jurisprudencial não pode acabar por fomentar a sonegação fiscal:

Afasto a possibilidade de cogitar de atipicidade da conduta ante a insignificância do valor devido. Tenha-se presente que envolveu tributo não recolhido no importe de R\$ 14.364,51. Mais do que isso, está-se diante da proteção do erário público, não se podendo adotar postura conducente a levar à sonegação fiscal⁴⁷⁴.

Aparentemente, o entendimento que a aplicação do princípio da insignificância nos crimes que geram prejuízo ao erário em valor inferior a R\$ 20.000,00 tem servido como legitimação desses crimes está ganhando força no STF. No julgamento do HC supra, o Ministro Alexandre de Moraes reafirmou a posição do

⁴⁷¹ STJ. Sexta Turma, RHC nº 31.612/PB, Relator. Min. Rogério Schietti Cruz, Dje 29/05/2014.

⁴⁷² HABEAS CORPUS – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ÓBICE – INEXISTÊNCIA. Descabe apontar que, em tese, o ato atacado mediante o habeas seria na via do extraordinário, para assentar, com isso, inadequada a impetração. DESCAMINHO – TRIBUTO – VALOR – INSIGNIFICÂNCIA – ALCANCE. Descabe, em Direito, confundir institutos, vocábulos e expressões. O que previsto na Lei nº 10.522/2002 e em portaria do Ministério da Fazenda não alcança a persecução criminal a cargo do Ministério Público. (STF. Primeira Turma, HC nº 128.063, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 01.06.2018)

⁴⁷³ STF. Primeira Turma. HC nº 128.063, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 01.06.2018.

⁴⁷⁴ STF. Primeira Turma. HC nº 128.063, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 01.06.2018.

relator, expondo que o elevado número de casos de importações regulares coloca em evidência a inadequação dessa aplicação.

Em 16 de outubro de 2018, o STF, ao apreciar o tema novamente no julgamento do HC nº 149.114/PR, seguiu o mesmo entendimento. Novamente, o Min. Alexandre de Moraes se posicionou levando à tona a necessidade de coibir a prática de crime que sempre gera lesão ao erário em valor inferior a R\$ 20.000,00, na certeza da impunidade criminal.

Em que pese a ausência de entendimento pacificado, diante do posicionamento sobretudo do STF sobre a matéria, a aplicação da insignificância como uma das excludentes⁴⁷⁵, nesse caso, de tipicidade dos crimes contra a ordem tributária, encontra-se em linha com o sustentado no presente trabalho. É que, na medida em que devem ser observadas a unidade do injusto e a subsidiariedade, conforme já exposto, não é possível sustentar a possibilidade de persecução criminal por condutas contra as quais a ordem jurídica já não mais dispõe de procedimento – ou seja, para as quais a *actio* não opera efeitos – no âmbito próprio do direito que as regulamenta em primeiro lugar: o Direito Tributário.

Tal constatação, no entanto, evidencia a utilização arbitrária do Direito Penal tributário como mecanismo de cobrança, já que interessam, cada vez mais, apenas as condutas de quem, na hipótese de ser objeto de persecução criminal, tenha condições de promover o adimplemento das dívidas tributárias lançadas – ainda que à revelia das disposições legais e constitucionais – que sejam relevantes do ponto de vista do montante envolvido. Assim, quanto mais a persecução criminal pelo Estado de Direito se imiscui com os anseios arrecadatários da Fazenda Pública, mais o Direito Penal

⁴⁷⁵ No exame de qualquer figura delitiva é fundamental o exame das excludentes que afastam a possibilidade de tipificação da conduta como crime. Na lição de Assis Toledo, o crime é “a ação típica, ilícita e culpável”. Para o autor a punibilidade não é elemento do crime, uma vez que “a penal criminal, como sanção específica do direito penal, ou a possibilidade sua aplicação, não pode ser elemento constitutivo, isto é, estar dentro do conceito de crime” (TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 80).

Na linha do que foi sustentado na primeira parte, entendemos que a coerção, ou seja, a consequência de um ato de força como sanção que deve ser aplicada por meio do aparato estatal na hipótese de descumprimento da obrigação legal, não é, de fato, elemento essencial do direito, mas é importante sempre lembrar que é elemento fundamental da existência do dever jurídico. Desse modo, tudo aquilo que interfira na punibilidade atinge a própria existência efetiva do dever jurídico previsto na norma.

Tributário se afasta da racionalidade imanente do fenômeno jurídico⁴⁷⁶, servindo a fins poéticos⁴⁷⁷ e não éticos.

⁴⁷⁶ Como destaca José Luiz Borges Horta, com base em Joaquim Carlos Salgado: “A ênfase na poiese implica em tornar secundária a ratio ética do Estado de Direito” (HORTA, José Luiz Borges. *Hegel e o Estado de Direito*. In: SALGADO, Joaquim Carlos; HORTA, José Luiz Borges (coord.). **Hegel, liberdade e Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 260).

⁴⁷⁷ O termo poiético é utilizado por Salgado (SALGADO, Joaquim Carlos. Estado ético e estado poiético. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 27, n. 2, p. 37-68, abr./jun. 1998).

7 CONCLUSÃO

Na primeira parte do presente trabalho, foram analisados os elementos que perpassam a existência do dever jurídico, notadamente a coerção, que permitem que as disposições normativas previstas na Lei, de forma genérica, enquanto ideia, tornem-se realidade. Mas não basta que as normas existam apenas na perspectiva formal, é preciso que elas sejam justas, como resultado da processualidade histórica da razão, de modo a resguardar os direitos fundamentais. Por isso, foi examinado o modo como a sanção se relaciona, enquanto negação, dialeticamente com a ideia de direito contida nas normas de caráter hipotético e os motivos pelos quais o direito positivo deve ser compreendido como manifestação da racionalidade imanente do Direito e, assim, esteio de segurança jurídica.

Essas são as bases teóricas que permitem compreender que a aplicação das normas penais que punem violações a deveres tributários não pode se dar de forma estanque. Ao contrário, a devida compreensão e aplicação do Direito Penal Tributário demanda que, em primeiro lugar, sejam observadas as normas de Direito Tributário, tanto as que regulamentam a incidência dos tributos e estabelecem obrigações acessórias, quanto as que se referem aos critérios para a sujeição passiva de contribuintes e responsáveis, inclusive as de caráter procedimental.

Por essa razão, foi analisada a estrutura da norma tributária, incluindo os aspectos da hipótese de incidência e do conseqüente normativo, para então elucidar alguns pontos relevantes, para a seara penal, relativos à responsabilização de pessoas físicas, como contribuintes ou responsáveis. O Direito Tributário tem critérios claros para a inclusão de pessoas físicas no polo passivo das obrigações que, caso não sejam adimplidos, desautorizam a responsabilização tributária e, por conseqüência, a responsabilização criminal.

Partindo de tais pressupostos, foi realizado um levantamento da legislação penal brasileira que tratou especificamente da criminalização de condutas contra a Ordem Tributária e que culminou na legislação atual sobre o tema, passando por diversos momentos de maior rigidez ou não, sobretudo em relação à consideração do pagamento como causa de extinção da punibilidade, conforme era maior o menor a necessidade imediata de arrecadação. Assim, foi possível notar na própria legislação

que a persecução criminal tem sido utilizada como expediente para coagir os contribuintes a realizar o recolhimento de valores aos cofres públicos.

Um dos instrumentos pelos quais se buscou evitar que a persecução criminal em matéria tributária se desse de forma abusiva foi a exigência da constituição definitiva do crédito tributário para tipificação dos crimes, incluindo o trânsito em julgado do processo administrativo que julga a defesa apresentada pelo contribuinte ou pelo responsável, resguardando-se a ampla defesa e o contraditório. Esse foi o entendimento que levou à edição da Súmula Vinculante nº 24, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja relevância para o presente trabalho justificou a análise realizada em tópico próprio.

Esses foram os pressupostos que permitiram o estudo dos Crimes Contra a Ordem Tributária, previstos nos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Desse modo, foram analisados os elementos que perpassam as condutas previstas no mencionado diploma normativo desde o bem jurídico tutelado, até os meios de execução, incluindo a insignificância como causa de excludente de tipicidade, partir do que foi possível tecerem-se as presentes conclusões.

Os critérios da imputação criminal e da cobrança tributária são de origens distintas que se locupletam na busca do atingimento de objetivos também distintos e que não podem se confundir. Enquanto a ordem tributária busca defender os interesses do Fisco que arrecada, o aparato estatal, em âmbito penal, quer discernir a existência de dolo ou culpa, na conduta de pessoas físicas, nem sempre responsáveis pelo ato infracional cometido pelas pessoas jurídicas.

Em ambos os ramos do Direito, assim como nos demais, a impositividade do dever jurídico está relacionada à previsão de um ato de força como sanção à sua violação e não propriamente o efetivo exercício da força como decorrência de uma previsão normativa. Desse modo, somente é possível a existência de dever jurídico vinculado à coerção que, agindo dialeticamente sobre a negação do dever-ser, o injusto, o ilícito, compõe o próprio dever-ser, sendo negação da negação, afirmando, portanto, o conteúdo previsto na norma como hipótese e transfigurando-o em episódio da realidade.

Decorrência lógica de tais considerações é a necessidade de que a punição que se prevê como consequência à violação do dever jurídico seja justa, proporcional, de modo a consolidar a existência do dever, sem violar de forma arbitrária a esfera jurídica do jurisdicionado.

Por essa razão, ao Direito Penal deve caber apenas à punição das condutas mais graves violadoras dos bens jurídicos tutelados, no caso do objeto do presente estudo, a ordem tributária. Desse modo, cabe ao Direito Tributário, por meio dos instrumentos que lhes são próprios, realizar a cobrança dos valores inadimplidos por meio, inclusive, da responsabilização pessoal de sócios e administradores dentro dos requisitos legais, notadamente previstos no Código Tributário Nacional. Para que isso seja possível, é imprescindível, por força do que determina a legalidade, corolário constitucional, que se verifique e se comprove, por meio do processo administrativo tributário, o descumprimento de deveres legais específicos de cuidado relacionados ao adimplemento das obrigações tributárias.

Somente a partir de tais digressões jurídicas, com esteio probatório, é que será possível buscar aferir se houve dolo por parte dos sujeitos responsáveis pelas pessoas jurídicas no que se refere à violação dos deveres tributários. É imprescindível, portanto, que sejam observados os seguintes requisitos para a responsabilização criminal pelo inadimplemento de obrigações tributárias de contribuintes ou de sócios e administradores, sobretudo em relação aos chamados crimes de resultado previstos nos arts. 1º, I a IV, e 2º, II, da Lei nº 8.137/90: (i) existência de lançamento definitivo que ateste a materialidade da conduta e, assim, os pressupostos específicos de imputação objetiva; (ii) preenchimento dos requisitos de imputação subjetiva, notadamente a existência do dolo, que somente pode ser inferido caso presentes os pressupostos que autorizam a responsabilização pessoal na esfera tributária, o que deve ser objeto do lançamento tributário, ou de digressão investigatória própria, não havendo que se falar em qualquer possibilidade de presunção de dolo diante do mero resultado material.

Além disso, a persecução criminal não pode servir como mero instrumento coercitivo do pagamento correspondente à extinção do crédito tributário, lançado, muitas vezes, à revelia do que estabelece a legislação aplicável ou, até mesmo, as normas constitucionais, hipótese na qual será cancelado caso se oportunize análise atenta pelo Poder Judiciário. Nesse caso, portanto, não haveria crédito tributário, tampouco crime, e a persecução criminal, muitas vezes, acaba compelindo os contribuintes ao recolhimento de valores que, por convicção jurídica, consideram indevidos, caracterizando-se como verdadeiro abuso de poder voltado à da ampla defesa e do contraditório.

Isso se torna mais evidente com a previsão da possibilidade de extinção da punibilidade a qualquer tempo que, tomada do ponto de vista dialético que a sanção guarda em relação ao próprio dever jurídico, como condição de existência, denota que existe precipuamente a obrigação de recolher os valores considerados devidos aos cofres públicos, não o de respeito ao bem jurídico tutelado – Ordem Tributária, que pode ser violado em qualquer medida enquanto se aguarda o sucesso ou não da fiscalização tributária. Uma vez descoberto o inadimplemento, garante-se ao infrator mais que o direito à plena liberdade, garante-se o direito à impunidade, de modo que passa a inexistir qualquer dever jurídico em primeiro plano.

Assim, resguarda-se àquele que pretende inadimplir seus deveres tributários como contribuinte o direito de fazê-lo, desde que com sucesso econômico que lhe permita possuir liquidez para quitar os valores e, desse modo, evitar, a qualquer tempo, a incômoda persecução criminal. A aplicação da sanção apenas nos casos de inadimplência definitiva, quase sempre ultimada pela indisponibilidade financeira, faz concluir que, na verdade, o crime, como negação do dever-ser, é, não o descumprimento das obrigações e violação ao bem jurídico Ordem Tributária, mas a própria insolvência, que impede o recolhimento dos valores, almejados como fim em si mesmo.

Portanto, como forma de garantir a segurança jurídica e resguardar a legalidade, não há outra alternativa que não a fiel e rigorosa observância do direito posto, ainda que falho e eivado de defeitos, que podem e devem ser objeto de atividade legislativa para melhoria, resultado da racionalidade, que afasta o arbítrio e a injustiça, por meio da lei e da jurisdição públicas.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Melhoramentos, 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 464, p. 55- 67, jun. 1974.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noesis, 2018.
- BERNARDES, Flavio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2006.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Código Penal Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 17. ed. rev., aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Denise Agostinetti. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRAMMSEN, Joerg. Inhalt und Elemente des Eventualvorsatzes. **JZ**, 1989.

BROCHADO, Mariá. O direito como mínimo e como maximum ético. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 52, p. 237-260, jan./jun. 2008.

BRUNO, Anibal. **Direito penal**: parte geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967. t. 3.

CARPZOV, Benedikt. Practica Nova Imperialis SAaxonica Rerum Criminalium. Wittebergae: Augsburg, Staats-und Stadtbibliothek, 1635 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminas - RBCCrim**, São Paulo, n. 8, p. 103-110, out./dez. 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Cobrança tributária por coação penal viola garantias fundamentais**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-fev-07/sacha-calmon-cobranca-tributaria-coacao-penal-viola-garantias-fundamentais>. Acesso em 15 jan. 19.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Inadequação das infrações fiscais (art. 337-A do CP) ao crime de sonegação fiscal. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Crime de sonegação previdenciária**: aspectos polêmicos. São Paulo: Malheiros, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**: (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – impossibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 119-138, jul. 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário atual**: pareceres. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.

CONDE, Francisco Muñoz; ARÁN, Mercedes García. Derecho Penal: parte general. 3. ed. Valencia: Triant lo Blanch, 1996, p. 253 *apud* BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 121.

COSSIO, Carlos. **La teoría egologica dei Derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 1964.

COSTA Jr., Paulo José da. **Direito Penal**: curso completo. São Paulo: Saraiva. 1999.

COSTA Jr., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, Pedro Jorge. O dolo no direito romano: conceito, prova e suas influências posteriores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais - RBCCrim**, São Paulo, n. 124, out./dez. 2016.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal**: parte geral (arts. 1º ao 120). 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador. Editora Juspodivm, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais - RBCCrim**, São Paulo, n. 31, p. 201-216, jul./set. 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Súmula Vinculante no Direito Penal Tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. *In*: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**: diálogos contemporâneos. Salvador: Juspodivm, 2013. p. 512-534.

DIAS, Figueiredo. **O problema da consciência da ilicitude em Direito Penal**. 4. ed., Coimbra, 1995.

ENGLISH, Karl. Untersuchungen über Vorsatz und Fahrlässigkeit im Strafrecht. Neudruck der Ausg. Berlin: 1930 *apud* VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

ESTELLITA, Heloisa **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

ESTELLITA, Heloísa. Crimes Tributários nos Tribunais Superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais - RBCCrim**, São Paulo, v. 14, n. 58, p. 85-104, jan./fev. 2006.

ESTELLITA, Heloísa. Inadimplência tributária é crime. **Valor Econômico**, 29 ago. 2018, 5h00. Disponível em:

<https://www.valor.com.br/legislacao/5781237/inadimplencia-tributaria-e-crime>. Acesso em: 17 nov. 2018.

ESTELLITA, Heloisa. **Responsabilidade penal de dirigentes de empresas por omissão**. 1ª. São Paulo: Marcial Pons, 2017. (Coleção Direito Penal & Criminologia).

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2. ed. Anotações de atualização Prof. Geraldo Ataliba. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter Von. **Tratado de derecho penal**. Tradução Eugenio Raúl Zaffaroni e Irmã Hagemer. Buenos Aires: Hammurabi, 1989.

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FRANK, Reinhard Von. Das strafgesetzbuch für das deutsche reich, Kommentar, 1931 *apud* VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito: Kant e Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da ofensividade no Direito Penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *In*: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 83-126.

GRECO, Luis. Dolo sem vontade. *In*: ALVES, João Lopes et al (org.). **Liber amicorum de José de Sousa e Brito: estudos de direito e filosofia**. Coimbra: Almedina, 2009. (Estudos de homenagem). Comemoração do 70º aniversário.

GRECO, Luís. Notas introdutórias. *In*: PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução, introdução e notas Luís Greco. Barueri-SP: Manole, 2004.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HEGEL, G. W. F. **Fenomenologia do Espírito**. Tradução Paulo Meneses. Petrópolis, RJ: Vozes, 2007.

HEGEL, G. W. F. **Filosofia da História**. Brasília: Editora UNB, 1999.

HERZBERG, Rolf D. Die Abgrenzung von Vorsatz und bewußter Fahrlässigkeit - ein Problem des objektiven Tatbestandes. **JuS**, 1986, p. 262 *apud* PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004.

HORTA, Frederico. **Elementos normativos das leis penais e o conteúdo intelectual do dolo**: da natureza do erro sobre o dever extrapenal em branco. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2016.

HORTA, José Luiz Borges. Hegel e o Estado de Direito. *In*: SALGADO, Joaquim Carlos; HORTA, José Luiz Borges (coord.). **Hegel, liberdade e Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

HUNGRIA, Nelson. Primeira parte. *In*: HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

HUNGRIA, Nélon; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal**: arts. 11 ao 27. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 1, t. 2.

JAKOBS, Günther. Studien zum fahrlässigen Erfolgsdelikt, Berlin/New York, 1972.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**: Teoria Geral del Derecho Tributario Substantivo. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

JELLINEK, Georg. **Teoría General del Estado**. Traducción de la segunda edición alemana y prólogo Fernando de los Ríos. Buenos Aires: Editorial Albatros, 1954.

KANT, Emanuel. **Crítica da razão prática**. Tradução e prefácio Afonso Bertagnoli. Rio de Janeiro: Ediouro, [s. d.].

KANT, Emanuel. **Crítica da razão pura**. Tradução e introdução de Afonso Bertagnoli. Rio de Janeiro: Ediouro, [s. d.].

KANT, Emanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 1995.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAFER, Celso. Direito e poder na reflexão de Miguel Reale. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 76, p. 203-221, jan./dez. 1981.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA VAZ, H. C. Moral, sociedade e nação. **Revista Paz e Terra**, ano 1, n. 1, p. 96- , jul. 1966.

LIMA VAZ, Henrique Cláudio de. **Ética e Direito**. Introdução e organização Cláudia Toledo; Luiz Moreira. São Paulo: Loyola & Landy, 2002.

LOPES, Luciano Santos; BARBOSA, Leonardo de Carvalho. O contraditório judicial na formação da prova da materialidade do crime tributário. *In*: LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales. (org). **Direito Penal Econômico - Tendências e perspectivas**. Belo Horizonte: Edidora D'Plácido. 2017.

LOVATTO, Alécio Adão. **O princípio da igualdade e o erro penal tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

MATA-MACHADO, Edgard de Godói. **Direito e Coerção**. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

MATA-MACHADO, Edgard de Godói. **Elementos de teoria geral do direito: introdução ao direito**. 6. ed. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1995.

MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Filosofia do Direito e Justiça na obra de Hans Kelsen**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.

METZGER, Gesellschaf. Recha und Staat in der Ethik der Deutschen Idealismus, p. 103 *apud*. SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na igualdade e na liberdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 197.

MIRABETE, Julio Frabrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de Direito Penal**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA AFONSO, Elza Maria. **O positivismo na epistemologia jurídica de Hans Kelsen**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 1984.

MIRANDA, F. Pontes de. **Democracia, liberdade, igualdade: os três caminhos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

MONTEIRO, Antônio Lopes. **Crimes contra a previdência social**. São Paulo: Saraiva, 2000.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2009.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal**. 38. ed São Paulo: Saraiva, 2004. v. 1

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao Direito Civil**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v. 1.

PERLINGEIRO, Ricardo. Apropriação indébita tributária? *In*: MARTINEZ, Wladimir Novaes (org.). **Temas atuais de previdência social**. São Paulo: LTr, 1998.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: parte geral, arts. 1º a 120**. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v. 1

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado**. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PRATES, João Gabriel Fassbender Barreto. A extinção da punibilidade na dogmática penal e no direito penal tributário. *In*: LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales (org.). **Direito penal econômico: pendências e perspectivas**. Belo Horizonte: Edidota D Plácido. 2017. p. 325-340.

PUPPE, Ingeborg. **A distinção entre dolo e culpa**. Tradução Luis Greco. Barueri, SP: Manole, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Comentários*. Fazenda começa a cobrar tributo atrasado com ameaça de mandar notificação para Ministério Público. **UOL JC Negócios**, 9 nov. 2018, 15h 55. Disponível em: <https://jc.ne10.uol.com.br/blogs/jcnegocios/2018/11/09/fazenda-comeca-a-cobrar-tributo-atrasado-com-ameaca-de-mandar-notificacao-para-ministerio-publico>. Acesso em: 11 dez. 2018

RAGUÉS VALLÈS, Ramon. Consideraciones sobre la prueba del dolo. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 15, n. 69, p. 129-155, nov./dez. 2007.

RAGUÉS VALLÈS, Ramon. **El dolo y su prueba en el proceso penal**. Barcelona: J. M. Bosch Editor, 1999.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A criminalização do inadimplemento do tributo indireta. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 16, n. 95, p. 9-28, set./out. 2018.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e na igualdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

SALGADO, Joaquim Carlos. O Estado Ético e o Estado Poiético. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 27, n. 2, p. 37-68, abr./jun. 1998.

SALGADO, Joaquim Carlos; HORTA, José Luiz Borges (coord.). **Hegel, liberdade e Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

SANTIAGO, Igor Mauler. Os paradoxos do Direito Penal Tributário brasileiro. **Consultor Jurídico**, 3 out. 2012, 7h00. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-out-03/consultor-tributario-paradoxos-direito-penal-tributario-brasileiro>. Acesso em 15 jan. 2019.

SANTIAGO, Igor Mauler; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. **Consultor Jurídico**, 12 dez. 2018, 8h00. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 31 dez. 2018.

SANTOS, Edelvio dos. Uso de algemas: o direito brasileiro e o uso de algemas. **Revista da Faculdade de Direito de Varginha – FADIVA**, 2017.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal**: parte geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SCHMIDHÄUSER, Eberhard. Die Grenze zwischen vorsätzlicher und fahrlässiger Straftat ("dolus eventualis" und "bewußte Fahrlässigkeit"). JuS, 1980, p. 242 *apud* VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

SILVA, Juari C. Elementos de Direito Penal Tributário, p. 216 *apud* BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 139.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latim, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Paraná, v.14, p. 107-119, 1971.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

ULHOA CANTO, Gilberto. **Codificação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1955.

VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

WELZEL, Hans. **O novo Sistema Jurídico-Penal**: uma introdução à doutrina da ação finalista. Tradução, prefácio e notas Luiz Regis Prado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2002.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro**: parte geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
zum fahrlässigen Erfolgsdelikt, Berlin/New York, 1972.

Legislação e jurisprudência

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, em 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Decreto nº 55.852 de 22 de março de 1965. Diário Oficial da União, Brasília, em 29 de março de 1965.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Diário Oficial da União, Brasília, em 31 de outubro de 1940.

BRASIL. Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, em 30 de dezembro de 1966.

BRASIL. Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, em 13 de fevereiro de 1967.

BRASIL. Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962. . Diário Oficial da União, Brasília, em 27 de setembro de 1962.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, em 17 de julho de 1964.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Diário Oficial da União, Brasília, em 19 de julho de 1965.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, em 27 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União, Brasília, em 28 de dezembro de 1990.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Diário Oficial da União, Brasília, em 27 de dezembro de 1995.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Diário Oficial da União, Brasília, em 30 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, em 17 de julho de 2000.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, em 11 de abril de 2000.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em 22 de julho de 2002.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Diário Oficial da União, Brasília, em 31 de maio de 2003.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Diário Oficial da União, Brasília, em 28 de maio de 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012.

BRASIL. STJ. Primeira Seção, REsp nº 1.101.728/SP, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJe 23.03.2009.

BRASIL. STJ. Quinta Turma, HC nº 289.869/RJ, Relator Min. Jorge Mussi, DJe 31.10.2014.

BRASIL. STJ. Sexta Turma, RHC nº 31.612/PB, Relator. Min. Rogério Schietti Cruz, Dje 29/05/2014.

BRASIL. STJ. Sexta Turma. AREsp nº 298.673/PR, Relatora Min. Maria Thereza de Assis Moura. Dje 18.02.2014.

BRASIL. STJ. Súmula nº 430. DJe 13.05.2010. Relator Min. Rogerio Schietti Cruz, DJe 31.08.2018.

BRASIL. STF. Decisão Monocrática. RHC nº 163.334, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 26.11.2018.

BRASIL. STF. Primeira Turma. HC nº 81.929/RJ, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ Ac. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJ 27.02.2004.

BRASIL. STF. Segunda Turma. HC nº 123.032/PR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe 26.08.2014.

BRASIL. STF. Primeira Turma. HC nº 128.063, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 01.06.2018.

BRASIL. STF. Segunda Turma. HC nº 85.051, Relator Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.2005.

BRASIL. STF. Segunda Turma. HC nº 122.418/DF. Relator Min. Teori Zavascki, DJe 16.10.2014.

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 1.571, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ 30.04.2004.

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. HC nº 81.611, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13.05.2005.

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ARE nº 999.425 RG, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe 16.03.2017.

BRASIL. STF. Súmula Vinculante nº 24. DJe 11.12.2009.

BRASIL. TJSC. Segunda Câmara Criminal. Apelação Criminal nº 2012.090122-8, Relatora Desa. Salete Silva Sommariva, DJ 20.05.14.

BRASIL. TJSC. Vara Criminal de Brusque. Processo nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Sentença proferida em 28.07.16.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 48, de 15 de março de 1995. Lisboa, Diário da República nº 63/1995.