

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
MESTRADO EM DIREITO POLÍTICO E ECONÔMICO

LUCAS MOTTA VINCENSI

ERRO NO CONTEXTO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2017

LUCAS MOTTA VINCENSI

ERRO NO CONTEXTO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico.

**Orientador: Prof. Dr. Eduardo Marcial
Ferreira Jardim**

**Coorientador: Prof. Dr. Marco Aurélio
Pinto Florêncio Filho**

SÃO PAULO

2017

V767e Vincensi, Lucas Motta.

Erro no contexto do direito penal tributário / Lucas Motta Vincensi. – 2017.

64 f.; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017.

Orientador: Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

Referências bibliográficas: f. 60-64.

1. Erro jurídico-penal. 2. Erro de tipo. 3. Erro de proibição. 4. Direito penal tributário. I. Título.

LUCAS MOTTA VINCENSI

ERRO NO CONTEXTO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.

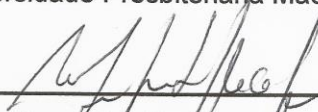
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção de título de Mestre em Direito Político e Econômico.

Aprovada em 22 de 09 de 2017.

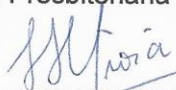
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Eduardo Marcial Ferreira Jardim
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profa^a Dra^a Fulvia Helena de Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Roberto Baungartner

RESUMO

VINCENSI, Lucas Motta. *Erro no contexto do direito penal tributário*. 2017. 64 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM), São Paulo, 2017.

O tema relativo ao erro jurídico-penal vem sendo tratado ao longo de muitos anos pelos estudiosos do direito, sendo objeto de inúmeras pesquisas e trabalhos acadêmicos. Do mesmo modo, uma área da ciência do direito que ganhou muito destaque nos últimos anos, e que vem sendo exaustivamente analisada é a atinente aos crimes tributários. Assim, a presente dissertação tem o objetivo de unir os dois temas, realizando uma pesquisa acerca do estudo do erro jurídico-penal no contexto do direito penal tributário. O trabalho tratará das espécies de erro segundo a dogmática tradicional (teoria causalista), a partir do estudo da dicotomia erro de fato-erro de direito (*error facti-error ius*), passando pela transição à dogmática proposta pelos finalistas – em especial Hans Welzel –, onde será estudada a dicotomia erro de tipo-erro de proibição. Posteriormente, será feita uma investigação mais detalhada sobre o erro de tipo e do erro de proibição no âmbito do direito penal tributário, onde será realizada, também, uma pesquisa jurisprudencial acerca do tema. Dessa forma, a dissertação busca efetuar uma abordagem do instituto do erro sob o prisma do direito penal tributário, investigando suas peculiaridades e desdobramentos.

Palavras-chave: erro jurídico-penal, erro de tipo, erro de proibição, direito penal tributário.

ABSTRACT

VINCENSI, Lucas Motta. *Error in the context of tax criminal law*. 2017. 64 f. Dissertation – Law School, Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM), São Paulo, 2017.

The topic of error in criminal law has been addressed for many years by law scholars, and has been the subject of numerous researches and scholarly works. On the other hand, an area of law that has gained much prominence in recent years, and which has been exhaustively studied, is the one related to tax crimes. In this way, the present dissertation aims to unite the two themes, conducting a research on the study of criminal-legal error in the context of tax criminal law. The work will deal with the species of error according to the traditional dogmatic (causalist theory), from the study of the dichotomy error of fact-error of law (*error facti-error ius*), going through the transition to dogmatics proposed by the finalists, especially Hans Welzel, where will be studied the dichotomy error in type-error in prohibition. Subsequently, a more detailed investigation will be made on the error in type and the error in prohibition in the scope of tax criminal law, where a jurisprudential research will also be carried out on the subject. Thus, the dissertation seeks to approach the institute of error under the prism of tax criminal law, investigating its peculiarities and unfoldings.

Keywords: error in criminal law, error in type, error in prohibition, tax criminal law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1 A DICOTOMIA ERRO DE FATO-ERRO DE DIREITO E A SUBSTITUIÇÃO PELA NOVA CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA EM ERRO DE TIPO-ERRO DE PROIBIÇÃO.....	8
1.1 Apresentação do tema.....	8
1.2 A dogmática tradicional e a dicotomia erro de fato-erro de direito.....	9
1.3 Dogmática finalista e a dicotomia erro de tipo-erro de proibição.....	11
1.3.1 Finalismo como teoria normativa-pura da culpabilidade.....	12
1.3.2 Teorias do dolo e da culpabilidade.....	16
1.4 O erro de direito no Código Penal após a reforma da parte geral trazida pela Lei n. 7.209/84.....	20
2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO – A LEI N. 8.137/90 E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	23
2.1 Considerações iniciais.....	23
2.2 Objeto jurídico.....	25
2.3 O ilícito penal e o ilícito fiscal.....	25
2.4 Obrigação tributária.....	26
2.5 Dos crimes contra a ordem tributária em espécie.....	28
2.5.1 Da supressão ou redução de tributos ou contribuições sociais e de qualquer acessório.....	28
3 ERRO DE TIPO E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	32
3.1 Conceito e considerações iniciais.....	32
3.2 Erro de tipo no crime de supressão ou redução de tributo.....	34
3.3 A imputação objetiva do art. 136 do CTN.....	35

4 ERRO DE PROIBIÇÃO E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	39
4.1 Conceito e considerações iniciais.....	39
4.2 Erro de proibição direto e indireto.....	41
4.3 Erro de proibição escusável e inescusável.....	42
4.4 Ausência de conhecimento da ilicitude e ignorância da lei.....	43
5 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DO INSTITUTO DO ERRO NO CONTEXTO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	46
5.1 Delimitação da pesquisa jurisprudencial.....	46
5.2. Acórdãos que versam sobre o erro de tipo no âmbito do direito penal tributário.....	46
5.3. Acórdãos que versam sobre o erro de proibição no âmbito do direito penal tributário.....	49
5.4 Crítica a decisão do STF no Habeas Corpus nº 76.420/SP.....	52
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem por objeto de investigação o instituto do erro jurídico-penal no contexto do nominado direito penal tributário. Referido objeto mostra-se importantíssimo para a análise da teoria do delito sob a ótica dos crimes tributários, bem como o entendimento de muitos pontos de crucial relevância para a dogmática penal.

O erro, como objeto cognoscível, pode ser classificado de acordo com seus elementos, conforme sua relação com a realidade objetiva, porém, a mais importante classificação para o jurista, por ser efetivamente utilizada na *praxis*, é a que se refere às pessoas (BRANDÃO, 2002, p. 185). Identificada a espécie, classifica-se quanto à relevância, podendo o mesmo ser, de um lado, escusável ou invencível e, de outro lado, inescusável ou vencível. De acordo com as espécies, o erro terá conseqüências jurídicas diversas e nisto, precisamente, consiste sua importância.

Por outro lado, os bens jurídicos tratados pela dogmática tradicional têm fácil determinação, uma vez que aparecem ligados ao sujeito, à pessoa, sendo a ofensa facilmente identificada: a liberdade, o patrimônio, a saúde do indivíduo, a vida, entre outros, posto referirem relações entre os atores sociais.

Entretanto, o desenvolvimento econômico-social, ocorrido na sociedade contemporânea levou à identificação de bens jurídicos indiretamente ligados à pessoa, e diretamente ligados ao funcionamento do sistema, assim, a livre, lícita e ética concorrência, o meio ambiente, a qualidade dos produtos consumidos pelo mercado, a função social da propriedade, a existência digna para os cidadãos, etc. (OLIVEIRA, 1996, p. 67).

O objetivo geral da presente pesquisa é justamente investigar a atual situação do erro na dogmática penal e sua aplicação no contexto do direito penal tributário brasileiro, analisando as suas particularidades frente ao direito penal fundamental.

O método utilizado para a realização do presente trabalho acadêmico foi o hipotético-dedutivo, vez que possui a finalidade de explicar o conteúdo das premissas, partindo da análise do caso geral para se chegar ao caso particular.

A principal técnica utilizada para a realização do presente trabalho foi a pesquisa bibliográfica. Ao passo que, também foi utilizada, como técnica, a pesquisa jurisprudencial, a partir da análise dos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça nos últimos anos, acerca da temática do erro jurídico-penal e sua contextualização no âmbito do direito penal tributário.

Para realização dessa pesquisa jurisprudencial foi utilizado como fonte para análise de dados, os sítios eletrônicos do STF¹ e do STJ.²

Para alcançar os objetivos propostos na presente dissertação, investigou-se o erro sob a ótica das teorias causalista e finalista da ação, para verificar qual se perfila melhor com os postulados do direito penal da culpabilidade, ou seja, de um direito penal moderno, fundamentado na responsabilidade subjetiva do agente.

Na sequência, foi realizada uma análise sob o que seria o nominado direito penal tributário, assim como os elementos que o compõem. Da mesma forma, a Lei n. 8.137/90, no que tange aos “crimes contra a ordem tributária” foi analisada pormenorizadamente.

A partir dessa análise, verificou-se quais as implicações do instituto do erro aplicadas no contexto do direito penal tributário, passando-se pelas questões atinentes ao *erro de tipo* e, na sequência, ao *erro de proibição*.

Destarte, a presente pesquisa não tem por escopo findar a discussão em torno do instituto do erro no âmbito do direito penal tributário. A pretensão do trabalho em atento é bem menor, e encontra-se delimitada pelos objetivos específicos supracitados.

No tocante ao desenvolvimento dos capítulos da presente dissertação, tentou-se alcançar os objetivos da seguinte forma: no primeiro capítulo, foi estudada a dicotomia erro de fato-erro de direito, abordada na dogmática tradicional, e a sua substituição pela nova classificação doutrinária (finalista), em erro de tipo-erro de proibição. Ainda, nesse capítulo foi analisada a adoção da teoria finalista no Código Penal brasileiro, a partir da reforma proposta pela Lei n. 7.209/84.

¹ www.stf.jus.br.

² www.stj.jus.br.

No segundo capítulo, realizou-se uma análise abrangente acerca do direito penal tributário, investigando os delitos contra a ordem tributária no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, previstos na Lei n. 8.137/90.

No terceiro capítulo do trabalho, foi abordada a questão do erro de tipo e a sua contextualização no âmbito do direito penal tributário. No quarto capítulo, foi trabalhado instituto do erro de proibição no direito penal tributário e seus desdobramentos.

Por fim, no quinto capítulo, foi realizada uma pesquisa jurisprudencial acerca do posicionamento doutrinário adotado pelos Tribunais superiores (STF e STJ) em casos que envolvam o instituto do erro jurídico-penal aplicado no contexto da criminalidade tributária, nos últimos anos.

1 A DICOTOMIA ERRO DE FATO-ERRO DE DIREITO E A SUBSTITUIÇÃO PELA NOVA CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA EM ERRO DE TIPO-ERRO DE PROIBIÇÃO

1.1 Apresentação do tema

O erro faz parte do cotidiano do homem e se a ciência jurídica, de modo especial a ciência penal, cuida, sobretudo, dos acontecimentos humanos, é evidente que deve também se ocupar do erro. Nessa perspectiva, sabe-se que, historicamente, o direito penal sempre emprestou valoração jurídica ao erro: ora com maior eficácia escusante, ora com menor eficácia escusante, mas dele sempre cuidou (GOMES, 1994, p. 17).

No direito penal o erro significa tanto uma ausência de conhecimento sobre algum objeto, quanto uma falsa representação do mesmo. Enquanto a ausência de conhecimento corresponde à ignorância, a representação falsa sobre o objeto corresponde ao erro (BRANDÃO, 2002, p. 184).

Conforme aduz COSTA JÚNIOR (2000, p. 87), “ignorar é não saber; errar é saber mal. A ignorância configura um estado negativo: a ausência total de qualquer conhecimento. O erro é um estado positivo: o agente conhece, mas de forma errônea.”

Efetivamente, o erro, quer apresentado como falso conhecimento (erro propriamente dito), quer como ausência de conhecimento (ignorância), anula o elemento intelectual do dolo (previsão ou representação do resultado), ou o elemento normativo (consciência do caráter proibitivo da ação ou da omissão). Por isso, costuma-se dizer que o erro é o avesso do dolo (COSTA JÚNIOR 2000, p. 88).

De outro lado, GARCIA (2008, p. 386) assinala que:

Empregadas, muitas vezes, como equivalentes, as palavras erro e ignorância representam fenômenos psicológicos diversos. A ignorância é a ausência total de noção acerca de determinado objeto, ao passo que o erro é o conhecimento falso do objeto. Um é estado positivo; a outra, negativo. Equiparam-se, porém, quanto às consequências, do ponto de vista do Direito Penal, e é esse motivo pelo qual se

utilizam os dois vocábulos indiferentemente. Torna-se preferível, todavia, recorrer à palavra erro, que é mais usual.

Por sua vez, NORONHA (1989, p. 142) adverte que “[...] distinguem-se erro e ignorância, pois o primeiro é o conhecimento falso acerca de um objeto, ao passo que a ignorância é a ausência total desse conhecimento. Seus efeitos jurídicos são, entretanto, idênticos, pois tratados da mesma forma”.

Nesse passo, cumpre registrar que o estudo do erro jurídico-penal foi inicialmente trabalhado a partir da dicotomia erro de fato-erro de direito, embasado pela dogmática tradicional, e que posteriormente, veio a ser abordado através da dicotomia erro de tipo-erro de proibição, proposta pelos adeptos da teoria finalista da ação (dogmática moderna).

1.2 A dogmática tradicional e a dicotomia erro de fato-erro de direito

A doutrina tradicional, amplamente presente legislações penais passadas, analisava o erro a partir da dicotomia erro de fato-erro de direito. O primeiro é o que recai sobre o fato constitutivo do delito ou sobre um de seus elementos integrantes, ao passo que o outro – erro de direito – incide sobre a proibição jurídica do fato praticado. Atente-se, entretanto, a que os elementos objetivos do crime podem ser de natureza jurídica (NORONHA, 1989, p. 148).

Para GOMES (1994, p. 35): “o erro de fato é o erro do agente que recai sobre as características do fato criminoso ou sobre uma circunstância justificante, conforme doutrina”.

Nesse particular, o erro de fato, conforme adverte BRANDÃO (2002, p. 188), “pode ser essencial ou acidental”. Nas palavras do doutrinador:

Essencial é aquele que versa sobre os elementos do fato descrito no tipo que são imprescindíveis para a existência do crime. Já o acidental versa sobre alguma circunstância ou elemento que não elide a subsunção da conduta na norma.

O erro de fato essencial exclui o dolo. Com efeito, o agente não pode ter vontade livre, aliada à previsibilidade, se não representa mentalmente o fato como ele efetivamente o é (BRANDÃO 2002, p. 189). Subsiste,

entretanto, a responsabilidade penal a título de culpa, quando for prevista a modalidade culposa. Por sua vez, o erro de fato acidental deixa a responsabilidade a título de dolo íntegra, podendo o agente se eximir apenas de eventual circunstância agravante.

Nos dizeres de GARCIA (2008, p. 388-389):

O erro de fato pode ser essencial e acidental. É essencial, quando versa sobre elemento constitutivo da infração, de tal forma que o crime não se verifica, se não fora o erro. É acidental, quando incide sobre aspecto acessório, secundário, de modo que o crime se verificaria, mesmo sem o erro, e com ele apenas se modifica na sua concreta manifestação.

De outro lado, o erro de direito é a ignorância da lei ou a sua má compreensão. Com precisão, GOMES (1994, p. 35) aduz que:

Erro de direito, por outro lado, é o erro do agente que recai sobre a obrigação de respeitar a norma por ignorância da antijuridicidade de sua conduta, baseada no desconhecimento da lei penal que proíbe ou que ordena agir, ou sem ignorá-la absolutamente, dela só tem notícia imperfeita que o conduz a uma apreciação falsa.

Constata-se, portanto, nos dizeres de FLORÊNCIO FILHO (2008, p. 42) que:

Percebe-se que o objeto de análise do erro de direito é a lei. O erro de direito volta-se para o desconhecimento ou a má-compreensão da lei. Diferentemente do que ocorre com o erro de fato, o erro de direito não afasta a punibilidade, ou seja, não escusa a responsabilidade criminal do agente.

Destarte, segundo GARCIA (2008, p. 386): “o erro de direito não exclui a delituosidade.

Analisada a dicotomia erro de fato-erro de direito, passamos ao estudo da dicotomia erro de tipo-erro de proibição proposta pela dogmática moderna a partir da teoria finalista da ação.

1.3 Dogmática finalista e a dicotomia *erro de tipo-erro de proibição*

A moderna doutrina penal não mais alude a erro de fato e erro de direito, mais sim a erro de tipo ou erro sobre elementos do tipo (*Tatbestandsirrtum*) e erro de proibição ou sobre a ilicitude do fato (*Verbotsirrtum*) (NORONHA, 1989, p. 147).

No Brasil, desde a reforma da Parte Geral do Código Penal em 1984, não se fala mais em erro de fato e erro de direito, mas, sim, em erro de tipo e erro de proibição. Não se trata de mera substituição terminológica, mas de institutos distintos, com regramentos e consequências diferentes.

A diferença entre ambos foi bem exposta por MAURACH (1962, p. 142): “Erro de tipo é o desconhecimento de circunstâncias do fato pertencentes ao tipo legal, com independência de que os elementos sejam descritivos ou normativos, jurídicos ou fáticos. Erro de proibição é todo erro sobre a antijuridicidade de uma ação conhecida como típica pela autor”.

Assim, foram o erro de fato e o erro de direito, substituídos pelo erro sobre os elementos objetivos da infração penal, vistos em seus dois aspectos, tipo e ilicitude, e, pois, dentro, definitivamente, da teoria do crime.

Com efeito, o erro de tipo e o erro de proibição não representam uma simples renovação de normas, mas uma profunda modificação conceitual. São novas concepções, com novas e maiores abrangências. O erro de tipo abrange situações que, outrora, eram classificadas ora como erro de fato, ora como erro de direito. Por outro lado, o erro de proibição, além de incluir situações novas (como, por exemplo, a existência ou os limites da legítima defesa), antes não consideradas, abrange uma série de hipóteses antes classificadas como erro de direito.

Assim, consoante lição proposta por BITENCOURT (1996, p. 48):

[...] o erro jurídico-penal, independentemente de recair sobre situações fáticas ou jurídicas, quando inevitável, será relevante. Não há, na verdade, coincidência entre os velhos e os novos conceitos. Mudou toda a sistemática. A ultrapassada classificação de erro de direito e erro de fato baseava-se na situação jurídica e na situação fática. A problemática, hoje, é diferente; enfoca-se outra questão: a *tipicidade* e a

antijuridicidade (ilicitude). Ou seja, o erro pode recair sobre a tipicidade ou sobre a injuricidade.

Nesse quadrante, cumpre assinalar que no sistema finalista, o crime é compreendido, tal como acontecia nos demais sistemas causais, analiticamente, como uma ação típica, antijurídica ou ilícita e culpável (TEOTÔNIO, 2002, p. 46).

Especificamente sobre a culpabilidade, faz-se necessário uma investigação mais aprofundada acerca da maneira como ela é abordada pela dogmática penal moderna, notadamente a teoria finalista.

1.3.1 Finalismo como teoria normativa-pura da culpabilidade

Inicialmente, cumpre assinalar que a teoria finalista da ação esvazia a culpabilidade deslocando o dolo para o tipo penal (COSTA JÚNIOR, 2000, p. 87). A potencial consciência da ilicitude permanece na culpabilidade, ao lado da imputabilidade e da exigibilidade da conduta conforme ao dever.

Nessa perspectiva, pode-se afirmar que o dolo representa um elemento constitutivo do fato típico. A vontade criminosa assume relevância não enquanto tal, mas enquanto se traduz em realização. Assim, o conteúdo do dolo determina a direção lesiva da ação, contribuindo para iluminar o perfil da culpabilidade (COSTA JÚNIOR, 2000, p. 87).

Efetivamente, uma das mais importantes contribuições do finalismo foi a extração de todos os elementos subjetivos da culpabilidade, dando origem, dessa forma, a concepção normativa-pura da culpabilidade. Dessa forma, segundo TEOTÔNIO (2002, p. 47):

[...] dolo e culpa são deslocados para o tipo, com o que a finalidade é levada ao centro do injusto. Em consequência, na culpabilidade somente subsistem circunstâncias que condicionam a reprovabilidade da conduta contrária a ordem jurídica.

Toda culpabilidade, na doutrina finalista, é culpabilidade de vontade. Para a teoria finalista, a vontade da ação constrói o tipo, a formação da

vontade da culpabilidade é manifestada no fato antijurídico. Em verdade, a valoração não se faz, propriamente, sobre a vontade, mas sobre o ato volitivo, impulsionado e dirigido por ela.

Ainda, segundo TEOTÔNIO (2002, p. 49), “o pressuposto existencial do juízo de reprovação é a possibilidade de autodeterminação do agente no sentido de poder atender ao dever jurídico imposto pela norma”. Essa possibilidade é representada pela capacidade abstrata de culpabilidade, vale dizer, a imputabilidade, como ainda pela capacidade concreta de estruturação da vontade conforme o direito.

Destarte, o que mais importa, para os finalistas, é, indiscutivelmente, a componente possibilidade de reconhecer o injusto, que constitui o cerne do juízo de reprovação e, portanto, da culpabilidade (TEOTÔNIO, 2002, p. 49).

Dissertando acerca do tema, (FRAGOSO, 2003, p. 252) assinala que:

A consciência da ilicitude é a consciência que o agente deve ter de que atua contrariamente ao direito. Essa consciência, ao menos potencial, é elementar ao juízo de reprovação, ou seja, à culpabilidade. Não pode agir culpavelmente quem supõe, por erro, que atua conforme ao direito. A reprovabilidade não depende apenas de ter o agente capacidade genérica de entendimento do caráter ilícito do fato e de determinar-se conforme esse entendimento. É indispensável que, no caso concreto de que se trata, tenha ele reconhecido, ou pelo menos, tenha podido reconhecer, a ilicitude e seu comportamento. No primeiro caso, o agente põe-se deliberadamente em conflito com as exigências do ordenamento jurídico; no segundo, revela, frente a tais exigências, reprovável indiferença.

Com efeito, a consciência da ilicitude é elemento da reprovabilidade. Portanto, não é algo que ao agente seja reprovado, mas a razão pela qual ao agente se reprova a conduta antijurídica, ou seja, reprova-se ao agente a sua conduta porque podia conhecer a sua ilicitude e porque podia omiti-la (FRAGOSO, 2003, p. 252)

Desse modo, pode-se concluir que a capacidade de culpabilidade apresenta dois momentos específicos: um cognoscitivo ou intelectual, e outro volitivo ou de vontade, isto é, a capacidade de compreensão do injusto e a determinação da vontade conforme essa compreensão, acrescentando que

somente os dois momentos conjuntamente constituem, pois, a capacidade de culpabilidade.

Quando se diz que a culpabilidade incide sobre a formação da vontade, quer afirmar-se, que se reprova o sujeito por não haver reprimido os impulsos adversos e se orientado consoante o sentido (TEOTÔNIO, 2002, p. 53).

De outro vértice, acerca da temática investigada, Roxin sustenta que a dogmática penal somente trata de estabelecer em quais condições e em que medida alguém pode ser considerado responsável por um ato socialmente danoso, de modo a dar lugar a alguma das sanções deste âmbito jurídico.

Abordando o entendimento exposto por Roxin, TEOTÔNIO (2002, p. 58) assinala:

[...] argumenta que é preciso basear-se na teoria da imputação objetiva, pois os cursos causais somente são imputáveis se manifestam como geração de um risco não permitido criado pelo autor. Se não, atribuiremos – nos diz – o resultado à coincidência e exoneraremos o autor da causação.

Para Roxin a culpabilidade no sentido do Direito Penal é a realização do injusto apesar da capacidade de reação normativa e da faculdade de conduzir-se dali derivada.

Assevera que do ponto de vista social-psicológico é certo que a maioria das pessoas tem a sensação, pelo menos como regra, de poder atuar segundo sua livre vontade. [...] Essa concessão recíproca de liberdade de decisão, que domina não somente o ordenamento jurídico, mas também a vida social e privada das pessoas é, na visão do autor, uma regra de jogo social, uma imposição normativa, mas nenhum fato que pode ser demonstrado.

Portanto, na concepção de Roxin, pode-se dizer que, existe uma interação recíproca, tanto na fundamentação, quanto na mensuração da pena entre culpabilidade e prevenção.

Derradeiramente, cumpre analisar a concepção de Munõz Conde, que sem dúvida teve influência de Roxin. Munõz Conde dá um destaque para a importância da prevenção geral positiva e também da especial, como atuação das interações sociais e do homem imerso na sociedade. Nesse sentido, descarta o conceito tradicional de culpabilidade, como produto de uma ideologia individualista predominante (MUÑOZ CONDE, 1993, p.317).

Nessa linha, TEOTÔNIO (2002, p. 61-62) aduz que Munõz Conde:

[...] constrói o conceito dialético de culpabilidade, asseverando que a concepção tradicional é cientificamente insustentável, já que se baseia em argumentos racionalmente não demonstráveis: a capacidade de poder atuar de um modo distinto da como realmente atuou; algo no qual se pode acreditar, mas não há como demonstrar. [...] A capacidade de poder atuar de um modo diferente da como se atuou é, conseqüentemente, impossível de se demonstrar, conclui.

Ensina que não há culpabilidade em si, mas culpabilidade em relação aos demais. A culpabilidade não é um fenômeno individual, mas social. Não é uma qualidade da ação, mas uma característica que se lhe atribui para poder imputá-la a alguém como seu ator e lhe fazer responder por ela. É, portanto, a sociedade ou melhor, seu Estado representante, produto da correlação de forças sociais existentes em um determinado momento histórico, que define os limites do culpável e do não culpável, da liberdade e da não liberdade. Daí se extrai que o conceito de culpabilidade tem um fundamento social, antes que psicológico e que não é uma categoria abstrata ou histórica à margem, ou inclusive, como alguns acreditam, contrária as finalidades preventivas do Direito Penal, mas a culminação de todo um processo de elaboração conceitual destinado a explicar o porquê e para quê, em um determinado momento histórico, se recorre a um meio defensivo da sociedade tão grave como a pena e em que medida deve-se fazer uso desse meio.

No entanto, conforme novamente adverte TEOTÔNIO (2002, p. 63), para Muñoz Conde “há um aspecto material a ser considerado na culpabilidade”. A juízo do autor, é necessário buscar este fundamento material da culpabilidade na função motivadora da norma penal, que junto com a função protetora constitui uma função específica da norma penal.

Nesse sentir, a “motivabilidade”, a capacidade para reagir frente às exigências normativas é, segundo Muñoz Conde, a faculdade humana fundamental que, unida a outras (inteligência, afetividade, etc.), permitindo a atribuição de uma ação a um sujeito e, conseqüentemente, a exigência de responsabilidade pela ação por ele cometida. Conseqüentemente, qualquer alteração importante dessa faculdade, qualquer que seja a origem da mesma, deverá determinar a exclusão ou, se não for tão importante, a atenuação da culpabilidade.

Em remate, conforme ensina TEOTÔNIO (2002, p. 64), deve-se observar como Muñoz Conde parte da premissa de que é a ordem jurídica que

tem determinado certos desenvolvimentos no indivíduo, e sobre essa base é que a norma ordena responder o mesmo, pois está colocando-se dentro o que esta estabelece e não se motivou quando se considerava capaz de fazê-lo.

1.3.2 Teorias do dolo e da culpabilidade

Para uma melhor compreensão da teoria do erro, sempre se faz necessária uma análise, ainda que sucinta, das teorias do dolo e da culpabilidade, cuja classificação tradicionalmente apresentada é a seguinte: teoria extremada ou estrita do dolo, teoria limitada do dolo, teoria extremada ou estrita da culpabilidade e teoria limitada da culpabilidade.

A teoria extremada do dolo, a mais antiga, segundo BITENCOURT (1996, p. 52), “situa o dolo na culpabilidade e a consciência da ilicitude, que deve ser atual, no próprio dolo”. Referida teoria defende a existência de um dolo normativo, constituído de: vontade, previsão e conhecimento da realização de uma conduta proibida (consciência atual da ilicitude). Para esta teoria, o erro jurídico-penal, independentemente de ser erro de tipo ou erro de proibição, exclui sempre o dolo, quando inevitável, por anular o elemento normativo ou o elemento intelectual do dolo. Equipara, assim, as duas espécies de erro quanto aos seus efeitos (MUNÕZ CONDE, p. 150).

De outra parte, acerca da teoria limitada do dolo, BITENCOURT (1996, p. 53) assinala que:

A *teoria limitada do dolo* foi apresentada como um aperfeiçoamento da extremada e, procurando evitar as lacunas de punibilidade que esta possibilitava, equiparou ao “conhecimento atual da ilicitude, a “cegueira jurídica” ou “inimizade ao direito”. Segundo WELZEL, o aperfeiçoamento da teoria estrita do dolo foi buscado, sem sucesso, de duas formas: criando, de um lado, um tipo auxiliar de “culpa jurídica”, pela relevância da “cegueira jurídica” ou “inimizade ao direito”, adotadas pelo Projeto de Código Penal de 1936. Para Mezger, há casos em que o autor do crime (normalmente, um delinquente habitual) demonstra desprezo ou indiferença tais para com os valores do ordenamento jurídico que, mesmo não se podendo provar o conhecimento da antijuridicidade, deve ser castigado por crime doloso. De certa maneira, ainda que por via transversa, com essa “equiparação” ou “ficção”, Mezger,

substituiu, na teoria limitada do dolo, o conhecimento atual da ilicitude pelo conhecimento presumido, pelo menos nesses casos. Assim, Mezger, seu grande idealizador, introduziu, finalmente, o polêmico elemento denominado culpabilidade pela condução de vida, criando, dessa forma, a possibilidade de condenação do agente não por aquilo que ele faz, mas por aquilo que ele é, dando origem ao combatido Direito Penal do Autor.

No entanto, essa proposição de Mezger, de presumir-se o dolo quando a ignorância da ilicitude decorresse de “cegueira jurídica” ou de “animosidade com o direito”, isto é, de condutas incompatíveis com uma razoável concepção de direito ou de justo, não foi aceita, diante da incerteza de tais conceitos.

Entretanto, com a reforma penal na Alemanha, esta metade do século, que aderiu aos princípios fundamentais das teorias da culpabilidade, perderam importância as teorias do dolo, extremada e limitada, que são lembradas exclusivamente por seu valor histórico (BITENCOURT, 1996, p. 54).

A teoria extremada da culpabilidade parte da reelaboração dos conceitos de dolo e de culpabilidade, empreendida pela doutrina finalista, com a qual surgiu, cujos representantes maiores foram Welzel, Maurach e Kaufmann. Esta teoria separa o dolo da consciência da ilicitude. Assim, o dolo, no seu aspecto puramente psicológico – dolo natural – é transferido para o injusto, passando a fazer parte do tipo penal. A consciência da ilicitude e a exigibilidade de outra conduta passam a fazer parte da culpabilidade, num puro juízo de valor. A culpabilidade passa a ser um pressuposto básico do juízo de censura (BITENCOURT, 1996, p. 54).

Acerca da teoria extremada da culpabilidade, GOMES (1994, p. 81-82), citando Munhoz Netto, aduz que:

Como se vê, assinalava Munhoz Netto, a teoria extremada “evita desigualdade no tratamento de situações análogas (ignorância da antijuridicidade por erro vencível de fato). Em qualquer dos casos, o decisivo é a possibilidade ou não de ser o autor censurado pela ignorância do injusto. Inexistindo censura, não há culpabilidade nem pena. Ocorrendo esta, o respectivo grau é levado em conta, para o efeito de sua facultativa atenuação, pois a ignorância é, então, imputável à negligência”.

A teoria extremada, conclui Munhoz Netto, “leva às últimas conseqüências a colocação da consciência da antijuridicidade, não da estrutura do dolo, mas entre os fatores do juízo de reprovação. A grande vantagem desta teoria é a de

impedir espaços vazios ou brechas no sistema dos fatos puníveis, inevitáveis ante a teoria normativa do dolo (teoria extrema), em caso de ignorância vencível da antijuridicidade, em crime não punido na forma culposa”.

Ademais, no entendimento de BITENCOURT (1996, p. 54):

Esta nova concepção, que altera profundamente a estrutura do crime, traz consigo, importantes conseqüências nos efeitos jurídicos das duas novas formas de erro:

a) no erro de tipo, o erro vicia o elemento intelectual do dolo – a previsão – impedindo que o dolo atinja corretamente todos os elementos essenciais do tipo. Daí porque essa forma de erro exclui sempre o dolo, que agora está no tipo, e não na culpabilidade. Porém, a exclusão do dolo, que é elemento estrutural da ação típica, deixa intacta a culpabilidade, permitindo a configuração do crime culposos, se houver previsão legal;

b) no erro de proibição, a consequência é outra. Ele anula a consciência da ilicitude, que agora está na culpabilidade. Logo, o erro de proibição, quando inevitável, exclui a culpabilidade. E como não há crime sem culpabilidade, o erro de proibição, inevitável, impede a condenação, a qualquer título. Se o erro de proibição for evitável, atenua a pena, mas a condenação se impõe, por crime doloso, por não ser admissível uma ação dolosa-culposa ao mesmo tempo.

Por fim, cabe tratar da teoria limitada da culpabilidade. A teoria limitada da culpabilidade tem muitos pontos em comum com a teoria extremada da culpabilidade. Ambas situam o dolo no tipo e a consciência da ilicitude na culpabilidade; adotam o erro de tipo como excludente do dolo, e admitem, quando for o caso, o crime culposos; defendem o erro de proibição inevitável como causa de exclusão da culpabilidade, sem possibilidade de punição a qualquer título (dolo ou culpa).

Apresentam, contudo, segundo (BITENCOURT, 1996, p. 55) profundas divergências quando o erro recai sobre as chamadas causas de justificação. Para a teoria extremada todo e qualquer erro recai sobre uma causa de justificação é erro de proibição, com as conseqüências próprias desse tipo de erro. Para a teoria limitada há distinção entre duas espécies de erro: uma, a que recai sobre os pressupostos fáticos de uma causa de justificação, a que considera tratar-se de erro de tipo permissivo; outra, a que recai sobre a existência ou a abrangência da causa de justificação, a que

considera o erro de proibição. Para a teoria limitada, que entende que o erro sobre os pressupostos fáticos constitui um erro de tipo permissivo, tem o mesmo efeito do erro de tipo: exclui o dolo, mas permite a punição como crime culposos, se houver previsão legal da modalidade culposa. No caso, porém, de o erro incidir sobre a existência ou os limites de uma causa de justificação, configura o erro de proibição, cujas conseqüências são as já examinadas: exclui a culpabilidade, se inevitável, ou atenua a pena, se evitável (MUÑOZ CONDE, 1989, p. 38).

Ao adotar-se a teoria limitada da culpabilidade, assinala BITENCOURT (1996, p. 56), com o erro sobre os pressupostos fáticos das causas de justificação, excluindo o dolo, deve estar consciente das suas conseqüências:

a) um fato praticado, com erro invencível, afasta o injusto típico, não podendo ser considerado como um fato antijurídico. Nessas circunstâncias, a vítima do erro terá que suportá-lo como se se tratasse de um fato lícito, sendo inadmissível a legítima defesa;

b) não seria punível a participação de alguém que, mesmo sabendo que o autor principal incorre em erro sobre os pressupostos fáticos de uma causa de justificação, contribui de alguma forma na sua execução. A punibilidade da participação, que exige que a ação principal seja típica (afastada pela eliminação do dolo) e antijurídica;

c) a tentativa não seria punível, nesses casos, pois sua configuração exige a presença de dolo. Mesmo que o erro fosse vencível, o fato ficaria impune, pois os crimes culposos não admitem tentativa.

Porém, se o erro sobre os pressupostos fáticos das causas de justificação for considerado erro de proibição, permanecerá intacto o dolo, não alterando a natureza do delito em questão. Em outros termos, permitirá a vítima do erro reagir em legítima defesa, possibilitará a punibilidade do partícipe, na medida em que a ação continua típica e ilícita, ainda que o autor não seja culpável, além da possibilidade da punibilidade da tentativa, quando o erro for vencível.

Em remate, pode-se dizer que o grande mérito das teorias do dolo foi, sem dúvida, ter destacado a necessidade do conhecimento da ilicitude como pressuposto da punibilidade (MUÑOZ CONDE, 1989, p. 26), enquanto

que às teorias da culpabilidade credita-se o mérito indiscutível de propor um tratamento penal diferenciado ao erro que incide sobre um elemento do tipo daquele que incide sobre a ilicitude. As objeções que se fazem a uma ou outra teorias deverão, ao longo do tempo, receber o polimento natural das reflexões jurídico-dogmáticas de nossos estudiosos (BITENCOURT, 1996, p. 57).

1.4 O instituto do erro no Código Penal após a reforma da parte geral trazida pela Lei n. 7.209/84

Com a entrada em vigência da Lei n. 7.209/84, a nova Parte Geral do Código Penal brasileiro foi modificada, passando-se a adotar a teoria normativa-pura da culpabilidade (TEOTÔNIO, 2002, p. 78). Essa importante e necessária reforma abrigou, sobretudo com relação à matéria do erro jurídico-penal, a moderna dogmática alemã, notadamente, a teoria finalista.

Nessa mesma linha de pensamento, DOTTI (2001, p. 346) aduz que:

[...] um acurado exame da Lei 7.209/84, deixa a nu algumas pistas através das quais se chega à conclusão de que o conceito que melhor representa o seu pensamento é, sem dúvida, o da teoria normativa pura.

Assim, no que tange à culpabilidade, a reforma legislativa apresentada pela Lei n. 7.209/84, deixou claro que o dolo e a culpa não participam mais do âmbito do conceito e que a culpabilidade é, substancialmente, normativa (TEOTÔNIO, 2002, p. 78).

A partir dessa nova perspectiva, embasando-se no entendimento exposto por GOMES (1994, p. 19), pode-se dizer que o erro do agente recai ou: a) sobre os elementos constitutivos do tipo legal de crime (erro de tipo incriminador ou, simplesmente, erro de tipo – art. 20, *caput*, do Código Penal); ou: b) sobre a consciência da ilicitude do fato (erro de proibição – art. 21, *caput*, do Código Penal); ou, por fim: c) sobre os pressupostos fáticos de uma causa de justificação ou de exclusão da ilicitude (erro de tipo permissivo – art. 20, § 1º, do Código Penal).

Essas três modalidades de erro vêm sendo tratadas modernamente, já que, conforme demonstrado, está ultrapassada a velha dicotomia romana erro de fato-erro de direito, como erro de tipo ou como erro de proibição.

Nos dizeres de GOMES (1994, p. 19):

Comparando-se o atual binômio erro de tipo-erro de proibição com o antigo erro de fato-erro de direito, verifica-se o abandono da oposição que era feita entre o “fático” e o “jurídico”. Francisco Toledo acentua: “no lugar dessa falsa oposição, coloca-se a distinção, já bem elaborada doutrinariamente, entre *tipo* e *antijuridicidade* (ou ilicitude). Feito isso, percebe-se, sem qualquer dificuldade, que o erro jurídico-penal relevante ora recai sobre elementos ou circunstâncias integrantes do tipo legal de crime (fáticos ou jurídico-normativos), ora recai sobre a antijuridicidade (ou ilicitude) da ação. Na primeira hipótese tem-se um erro sobre elementos ou circunstâncias integrantes do tipo ou, abreviadamente, ‘erro de tipo’ (*Tatbestandirrtum*). Na segunda hipótese, tem-se um ‘erro sobre a ilicitude do fato real’ ou, abreviadamente, ‘erro de proibição’ (*Verbotsirrtum*). Conexiona-se, dessa forma, a *distinção* entre erro de tipo e erro de proibição. Como ambas essas formas de erro são igualmente relevantes para o Direito Penal, a antiga antinomia que se criara entre elas cede lugar a uma *distinção* puramente conceitual, da qual não se podem extrair efeitos jurídicos opostos – a escusabilidade de uma e a inescusabilidade de outra. O certo será dizer-se que ambas podem, ou não, ser escusáveis, dentro de certos critérios.

Assim, observa-se, no que tange à culpabilidade, que na teoria adotada pela nova Parte Geral do Código Penal brasileiro, o dolo e a culpa não participam mais do âmbito do conceito e que a culpabilidade é, essencialmente, normativa. Isso é confirmado pela própria análise da redação do texto legal, referente ao erro de tipo (art. 20, *caput*,³ do CP), deixando consignado que “o erro sobre elemento constitutivo do tipo legal exclui o dolo”, num reconhecimento claro de que o dolo faz parte da composição típica e não da culpabilidade.

Da mesma forma, constata-se que o deslocamento do dolo (e também da culpa em sentido estrito) para o campo da tipicidade, de forma a constituir o tipo subjetivo paralelo ao tipo objetivo, atende a um postulado básico da teoria finalista.

³ Art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposos, se previsto em lei.

Por outro lado, evidencia-se, na disciplina do erro sobre a ilicitude do fato (art. 21, *caput*,⁴ do CP), o caráter nuclear da consciência da ilicitude na formação do juízo de culpabilidade, que passou a ter um significado puramente normativo (TEOTÔNIO, 2002, p. 79).

⁴ Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.

2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO – A LEI N. 8.137/90 E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1 Considerações iniciais

Como o presente trabalho tem o intuito de investigar o instituto do erro jurídico-penal no contexto do denominado direito penal tributário,⁵ necessária se faz uma análise da Lei n. 8.137/90, assim como dos delitos contra a ordem tributária lá albergados.

Primeiramente, insta verificar se após o advento da Lei n. 8.137/90, a Lei n. 4.729/65, que define os crimes de sonegação fiscal, continua ou não em vigor.

Para COSTA JÚNIOR (1996, p. 102), a Lei n. 4.729/65 foi revogada pela Lei n. 8.137/90, consoante observa-se:

[...]

Leitura atenta dos dispositivos da Lei n. 4.729/65 – principalmente dos incisos I a V do art. 1º comparados com os mesmos incisos e artigo da Lei n. 8.137/90 – revela que ali estão previstas, substancialmente, as mesmas condutas delitivas. Não obstante diversa a maneira de matizar aquela realidade, resta inalterada e é praticamente idêntica a substância das condutas contempladas.

De resto, a Lei n. 8.137/90 regulou integralmente a matéria dos “crimes contra a ordem jurídica tributária”, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei n. 8.137, de 1990, estando revogada a Lei n. 4.729/65.

No mesmo sentido, é o posicionamento doutrinário adotado por FERREIRA (1996, p. 46):

⁵ Acerca do conceito de direito penal tributário, VILLEGAS (1974, p. 30) doutrina que: “[...] conforme este critério, do qual compartilha Sainz de Bujanda e que, de certa forma, afina-se com as teorias de Jarach, as conclusões podem sistematizar-se da seguinte forma: 1) a denominação ‘direito penal tributário’ alude a todas as normas que reprimem fatos ilícitos relacionados de alguma maneira com a atividade tributária do Estado, com total independência do texto no qual se incluem; [...]”.

A Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, segundo sua ementa, “Define crimes contra a ordem tributária, economia e contra as relações de consumo, e dá outras providências”. [...]

Referida Lei, nos dispositivos que versam sobre os crimes contra a ordem tributária, derogou a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, que tratava e definia os crimes de sonegação fiscal, basicamente mantendo a mesma técnica legislativa da lei revogada, contendo tipos assemelhados às figuras típicas comuns contidas no Código Penal.

Em sentido oposto, CORRÊA (1996, p. 73) assevera que o legislador adotou técnica legislativa diferente, conforme depreende-se de seu entendimento acerca do tema:

A lei atual, de n. 8.137 adotou técnica legislativa diferente. Tanto assim que considera delitos contra a ordem tributária duas situações fáticas: a primeira “suprimir tributo ou contribuição ou acessório” mediante as condutas que consigna como a “supressão” ou a “redução”. Depois é que estabelece as subcondutas que podem levar à sonegação, estas constantes de *numerus clausus*.

Abrange o novo diploma não só os casos de “supressão” que envolve manifestação de intenção ou ação de não pagar qualquer importância devida ao Poder Público caracterizado por “tributo”, “contribuição social” ou “acessório”, como também os de “redução” das mesmas obrigações.

Com efeito, o direito penal, ao sancionar condutas determinadas por lesivas ou perigosas à ordem tributária, o faz, também, a fim de garantir e proteger os valores elementares da vida em comunidade. Nesse norte, FERREIRA (1996, p. 16) adverte que:

[...] o legislador, ao cunhar os tipos contidos na Lei n. 8.137/90, pretendeu garantir e defender a integridade e eficácia da ordem jurídica tributária (correspondente a um determinado sistema de organização, estabelecido por razões de interesse geral, vinculativa e obrigatória a todos os cidadãos, na condição de sujeitos passivos de obrigação tributária), traduzindo, enfim, o interesse do estado e da sociedade no normal funcionamento do sistema. Interesse este de caráter difuso.

Em suma, pode-se dizer que o núcleo característico de incriminação no direito penal tributário centra-se na questão dos “crimes contra a ordem tributária”, com as substituições promovidas com o advento da Lei n. 8.137/90 (SILVA, 1998, p. 180).

2.2 Objeto jurídico

Na caracterização e identificação do objeto jurídico dos crimes contra a ordem tributária, impõe-se o reconhecimento da tutela penal sobre interesses difusos e coletivos, a exemplo do que ocorre com os crimes perpetrados contra as relações de consumo (FERREIRA, 1996, p. 19).

Conforme adverte FARIA JÚNIOR (1994, p. 70), citando o doutrinador chileno Juan Ramirez:

[...] esses bens jurídicos não estão ligados à pessoa e sim ao funcionamento do sistema, por conseguinte, têm caráter macrossocial, ao contrário dos bens jurídicos próprios à dogmática tradicional, que têm caráter microssocial, pois se referem às relações de uma pessoa com outra e daí, são de tão fácil e elementar delimitação. A gravidade da ofensa aos bens jurídicos referentes à coletividade está em relação direta à maior danosidade social que possam ter.

De fato, os tipos penais descritos na Lei n. 8.137/90, assim, longe de constituírem meras sonegações fiscais, representam uma violação à garantia da ordem tributária com nítidos reflexos em toda a coletividade, dada a natureza do interesse juridicamente tutelado. Por conseguinte, a prática de qualquer ação típica e ilícita contra a ordem tributária provoca um dano ou lesão, que se difunde por toda a sociedade e de difícil quantificação.

De tal sorte, nos crimes contra a ordem tributária, a coletividade aparece como sujeito passivo principal, podendo o particular e o Estado, figurarem, eventualmente, como sujeitos passivos secundários (FERREIRA, 1996, p. 20).

2.3 O ilícito penal e o ilícito fiscal

Efetivamente, ante a violação de uma norma tributária, podem nascer ilícitos meramente fiscais e/ou penais. Ambos os ilícitos deverão ser sancionados nos respectivos campos, de acordo com as disposições legais próprias e peculiaridades de cada ramo do direito envolvido. Assim, um mesmo

ilícito tributário pode sofrer sanções no campo fiscal/tributário, sem prejuízo de sanções penais, expressamente cominadas em lei (princípio da tipicidade). Em outras palavras, uma determinada conduta humana pode constituir violação à norma tributária e sofrer sanções previstas nas diversas leis da mesma natureza, como também pode subsumir-se a um tipo penal contido na Lei n. 8.137/90 e, então, ser passível de sofrer as penas cominadas (FERREIRA, 1996, p. 16).

Nessa perspectiva, importante transcrever a doutrina oferecida por PIMENTEL (p. 18):

O ilícito penal tributário não se confunde com o ilícito simplesmente tributário. Assim, é que uma conduta pode ferir direito do Estado (por exemplo, a falta culposa de fornecimento de nota fiscal de venda), sem incorrer na incriminação penal propriamente dita. Em outros casos a sonegação fraudulenta do tributo não ficará sujeita apenas à sanção fiscal, mas incorrerá nos dispositivos sancionados com a pena penal propriamente dita, passando a ser considerada crime de sonegação fiscal.

Destarte, o fenômeno da violação da norma tributária pode ser estudado tanto em um capítulo do direito tributário quanto pelo direito penal, sem que se possa falar em disciplina autônoma. Assim, utilizamos a denominação direito penal tributário, apenas e tão somente, afim de individualizarmos referido corpo de normas e inseri-lo no chamado direito penal econômico sem, contudo, esquecermos dos preceitos de direito penal fundamental, inscritos na parte geral do Código Penal, aplicáveis aos crimes tratados na Lei n. 8.137/90 (FERREIRA, 1996, p. 30).

2.4 Obrigação tributária

Tendo em vista de que a compreensão dos crimes contra a ordem tributária requer uma penetração no campo do direito tributário, necessário se faz realizar algumas observações acerca da obrigação tributária, cujo respectivo entendimento afigura-se importante para o estudo dos crimes ora tratados.

O estudo da obrigação tributária, e de seu respectivo nascimento, vêm provocando intensos debates na doutrina. Sem pretender abordá-lo em profundidade, o que por certo transporia os modestos limites deste trabalho, faremos uma pequena e breve incursão em tão palpitante tema, somente até o indispensável à compreensão dos crimes contra a ordem tributária (FERREIRA, 1996, p. 37).

Assim, a partir da conceituação de tributo, prevista no art. 3^o do Código Tributário Nacional, é possível extrair-se elementos valiosos à compreensão da obrigação tributária e dos crimes ora estudados. Como já ressaltado linhas acima, a norma jurídica contém em si uma descrição abstrata de um fato ou conjunto de fatos, a que atribui uma certa valoração jurídica contém em si uma descrição abstrata de um fato ou conjunto de fatos, a que atribui uma certa valoração jurídica, em determinado tempo e lugar. Quando ocorre o fato ou o conjunto de fatos descritos pela norma, esta passa a incidir e, em consequência, gerar efeitos jurídicos por ela atribuídos (FERREIRA, 1996, p. 38).

Na norma tributária não é diferente. “Acontecendo o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, tonar-se atuante e incide. Ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em direito tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica” (COELHO, 1996, p. 25). A descrição abstrata dos fatos jurígenos constitui a chamada hipótese de incidência ou fato gerador *in abstracto* ou, ainda, suporte fático da norma, enquanto a realização concreta dos contidos na respectiva hipótese de incidência, constitui o fato imponível ou fato gerador *in concreto*. A hipótese de incidência “é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato” (ATALIBA, 1973, p. 53).

A obrigação tributária, contudo, surge da realização concreta da hipótese de incidência, com a ocorrência do fato imponível. Conforme doutrina

⁶ Art. 3^o Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

DENARI (1991, p. 219), a “obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação pecuniária (objeto), nas condições previstas em lei (causa)”. Trata-se de obrigação pecuniária decorrente de lei independente da vontade do sujeito passivo.

Assim, com o nascimento da obrigação tributária, então, surge para o Estado o poder-dever de cobrar o tributo, pois, com a ocorrência do fato impositivo, passa o poder público a ser titular de certa soma em dinheiro em poder do sujeito passivo. Ademais, de acordo com (TORRES, 1993, p.186),

[...] a relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados

De conseguinte, o sujeito passivo somente libera-se da obrigação tributária com o efetivo recolhimento do dinheiro aos cofres públicos, adimplindo a respectiva prestação (FERREIRA, 1996, p. 39).

2.5 Dos crimes contra a ordem tributária em espécie

2.5.1 Da supressão ou redução de tributos ou contribuições sociais e de qualquer acessório

De acordo com o art. 1º da lei 8.137/90, o delito contra a ordem tributária consiste na supressão ou redução de tributo ou de contribuição social, bem como de seus acessórios, surge com a prática de uma das condutas enumeradas nos incisos I a V do referido dispositivo legal, que possui a seguinte redação:

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.

Exsurge do texto normativo que tais infrações se materializam mediante o concurso de uma das ações previstas nos incisos I a V com a concomitante supressão ou redução das exações ou de seus acessórios. Ou seja, para que se configure o delito sob comento, mister que o agente, mediante uma das condutas previstas nos incisos I a V, do art. 1º da Lei 8.137/90, obtenha a redução ou supressão de tributos ou de qualquer acessório (COSTA JÚNIOR e DENARI, 1996, p. 115).

GAMIL FÖPPEL e RAFAEL SANTANA (2005. p. 44) lecionam que:

“Tem-se na expressão supressão ou redução de tributo o resultado do delito, que se alcança com a prática de qualquer das ações especificadas nos incisos I a V, as quais encerram meios de ocultação fraudulenta do fato gerador da obrigação tributária”.

Corroborando com esta assertiva, PAULINO (1999, p. 27) acrescenta que: “O crime de sonegação fiscal é crime de resultado, não bastando para sua concretização a simples conduta descrita, há a necessidade de coexistirem a ação, o resultado e o fim”.

Neste desiderato, RIOS (1998, p. 71-72) aduz que para uma ação ou omissão ser enquadrável no art. 1º, e por consequência no art. 2º, ambos da lei 8.137/90, mister se faz que além da supressão ou redução do *quantum*

debeatur ocorra um nexo de causalidade entre a ação ou omissão do agente, consistente em uma das condutas de seus incisos. Assevera o referido autor:

Para um fato ser possível de enquadramento no art. 1º, será imprescindível que haja a supressão ou a redução de valor a ser pago ao Fisco, bem como que um destes acontecimentos seja resultante da prática de, ao menos, das diversas condutas elencadas nos cinco incisos (RIOS, 1998, p. 71-72).

Não podemos olvidar a advertência preconizada por MACHADO (2002, p. 39) nos seguintes termos:

Não configura crime de supressão, ou redução de tributo, qualquer das condutas descritas nos vários incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, da qual não decorra efetiva supressão ou redução de tributo, porque o crime de que se cuida, como tem sido admitido pela doutrina mais autorizada, é um crime de resultado.

Há, portanto, a necessidade da existência do dolo específico para que ocorra o delito contra a ordem tributária do art. 1º da Lei 8.137/90.

Nesta ordem de ideias, ensina SCHOERPF (2004, p. 137):

O dolo específico consiste na vontade livre e consciente de praticar (ou realizar) os verbos nucleares do tipo: supressão ou redução de tributos ou contribuição social e qualquer acessório (art. 1º, *caput*).

SAMUEL MONTEIRO (2000, p. 84) explica que por se tratar de “matéria fiscal o dolo específico ou próprio é o elemento subjetivo necessário à configuração do delito, que somente pode ocorrer com o elemento subjetivo, isto é, na modalidade dolosa específica”.

Portanto, o contribuinte, de fato ou de direito, sujeito ativo da supressão ou redução da exação tributária, age de forma voluntária e consciente, praticando a ação, ou omitindo-se, mas sempre desejando o resultado.

Há quem entende que os delitos fiscais não possuem a natureza penal, mas administrativa. Esta é a posição adotada por SILVA (2005, p. 139), mesmo reconhecendo que não é pacífica a natureza das penas tributárias,

conclui que: “entretanto, não pode olvidar que a natureza da sanção decorre da natureza do ilícito a ela pressuposto. Assim sendo, a sanção cominada a um ilícito estritamente tributário, não tipificado penalmente, terá, indubiosamente, natureza tributária”.

Segundo SAMUEL MONTEIRO (2000, p. 85), há um elemento em comum com “a falsidade ideológica, com a falsificação material, com a sonegação fiscal, com a apropriação indébita, com o conluio”. Em todos estes casos, continua o referido autor, “É a vontade consciente dos agentes, agindo para auferir vantagem ilícita, para beneficiar terceiro, sendo o lesado comum a Fazenda Pública”.

Nesse sentido, COSTA JÚNIOR e DENARI (1996, p. 115) explicam que suprimir é o mesmo que “eliminar, cancelar, extinguir, impedir que apareça”, enquanto que reduzir consiste em “diminuir, restringir as parcelas do tributo a ser pago”, acrescentado que, por se tratar de crime de natureza material, admite a configuração da tentativa, desde “que a conduta não seja omissiva”.

3 ERRO DE TIPO E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

3.1 Conceito e considerações iniciais

O erro de tipo é aquele que incide sobre os elementos descritos no tipo legal, quer sejam eles fáticos ou normativos. Diferencia-se assim, do antigo erro de fato, pois, enquanto este versava apenas sobre as circunstâncias de fato e do tipo legal, o erro de tipo incide sobre qualquer circunstância do mesmo, quer seja fática, quer seja normativa (ASÚA, 1962, p.541). Deste modo, o erro de tipo, por versar também sobre circunstâncias normativas, abrange casos que já foram tratados como erro de direito (BRANDÃO, 2002, p. 195-196).

Na mesma linha, BITENCOURT (1996, p.59) assevera que o “erro de tipo é o que recai sobre circunstância que constitui elemento essencial do tipo. É a falsa percepção da realidade sobre um elemento do crime. É a ignorância ou a falsa representação de qualquer dos elementos constitutivos do tipo legal. É indiferente que o objeto do erro se localize no mundo dos fatos, dos conceitos ou das normas jurídicas.

Logo, conforme pontua FLORÊNCIO FILHO (2008, p. 67):

[...] pode-se inferir que o erro de tipo é uma causa excludente de tipicidade, por falar ao agente o dolo de infringir um tipo penal.

Segundo a concepção finalista da ação, o dolo encontra-se alocado na tipicidade. O dolo é a consciência e a vontade para realização dos elementos descritivos no tipo penal.

Nessa toada, verifica-se no dolo um elemento intelectual (consciência) e um elemento volitivo (vontade). Para que se configure, então, o dolo, devem estar presentes os elementos intelectual e volitivo, pois ninguém pode ter vontade de realizar algo, se não o conhece.

Destarte, o erro de tipo pode fundamentar-se tanto em uma representação falsa do objeto, quanto numa falsa representação do objeto (FLORÊNCIO FILHO, 2008, p. 67).

Assinale-se que no âmbito dos crimes contra a ordem tributária pode-se dizer que o erro de tipo é situado nas questões de direito tributário

como as de saber se determinado tributo deve ser calculado desta ou daquela forma, com esta ou aquela base de cálculo ou alíquota, de saber se numa venda ao consumidor é obrigatória uma nota fiscal ou se outra simplificada.

Assim, há erro de tipo se o agente sem ter noção ou saber o que faz pratica conduta ilícita. Nessa hipótese, vale destacar, o erro sobre um elemento do tipo exclui o dolo e, portanto, o próprio fato típico (LOVATTO, 2000, p. 60).

Colocado em termos o assunto, o erro residente nas questões de saber se determinados “fatos” são, ou não, relevantes do ponto de vista tributário e qual o significado deles na relação de tributação, é para o direito penal um erro de tipo. Incide nos elementos complementares do tipo penal, pois trata-se de norma penal em branco. Nessa espécie de erro não importa a distinção entre questões de fato e questões de direito, ou entre erro de fato e erro de direito. Havendo erro, seja de fato ou de direito, o tipo penal não se configura, à míngua do elemento subjetivo da culpabilidade.

As normas definidoras do tipo supressão ou redução de tributo, albergadas pelo art. 1º e seus incisos da Lei n. 8.137/90, agasalham elementos normativos vários que exigem a integração (complementação) por outras normas extrapenais (no caso o art. 43 do CTN), entre as quais a mais importante é o elemento *tributo* (art. 3º do CTN). Um erro a respeito de qualquer desses elementos é um erro de tipo, que impede a configuração do crime de supressão ou redução do tributo.

Destarte, pode-se dizer que o erro de tipo nada mais é que um “erro” acerca de qualquer elemento de um determinado tipo penal, o que faz com que o “delito tributário” não se configure por faltar o elemento subjetivo, qual seja, a intenção dolosa do agente de suprimir ou reduzir tributo, da mesma forma que há ausência do elemento fraude na conduta, tornando-a atípica.

Desse modo, se o agente pratica uma conduta supondo que é lícita do ponto de vista tributário, porque não implica a supressão ou a redução de um tributo devido (pois recolhe os tributos sobre o valor auferido: lucro) e, eventualmente, está equivocado, o erro reside em saber se aquela conduta compõe, ou não, o tipo penal. Não se pode afirmar existente o *dolo*, porque o eventual “sujeito passivo da obrigação tributária” não objetivou realizar os elementos estruturais da norma penal incriminadora.

Nesse passo, a lição oferecida por MACHADO (2009, p. 277) é esclarecedora:

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que a conduta de quem, sem fraude, adota interpretação da lei capaz de reduzir sua carga tributária, não se confunde com a conduta criminosa de quem suprime ou reduz um tributo. Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal decidiu que se o contribuinte presta informação precisa ao fisco, com todos os fatos efetivamente ocorridos, embora atribua a estes significados jurídico tributário diverso daquele que a autoridade administrativa considera correto, não se pode cogitar de fraude, e em consequência não se pode cogitar do crime de supressão ou redução de tributo.

O erro de tipo corresponde, nessa quadra, a todo o possível erro do agente que incida sobre os elementos constitutivos e essenciais ao modelo incriminador, sendo irrelevante que tais elementos sejam puramente fáticos ou possuam carga normativa (tributária), ou mesmo conotação subjetiva. Além disso, o erro de tipo tanto pode decorrer de uma equivocada apreciação dos fatos, como de errônea compreensão do direito.

Destarte, quando o sujeito supõe que está agindo corretamente no âmbito fiscal, por óbvio, que ausente o elemento ou circunstância da figura típica que, conforme a redação do art. 20 do Código Penal, é motivo de exclusão do dolo, assim, como se sabe, os crimes contra a ordem tributária não aceitam a modalidade culposa, tornando o fato não punível.

3.2 Erro de tipo no crime de supressão ou redução de tributo

No crime de supressão ou redução de tributo (sonegação fiscal), previsto na Lei n. 8.137/90, o dolo específico é essencial. O tipo penal em questão não se aperfeiçoa sem vontade de suprimir ou de reduzir um tributo devido.

Destarte, se o agente pratica a conduta de suprimir, ou reduzir o tributo, na suposição de que não está cometendo um crime, tem-se um erro residente na própria relação do direito penal, a proibição que se expressa pela cominação de pena, da conduta de suprimir, ou de reduzir o tributo. O

elemento subjetivo, neste caso, conforme aduz MACHADO (2002, p. 58), “está presente em relação à conduta, que foi desejada pelo agente, exatamente como descrita na norma penal. O agente quis a conduta. Configura-se, portanto, o dolo. Pouco importa que se tenha equivocado na questão de saber se tal conduta é ou não penalmente reprovada”.

Se, porém, o agente pratica uma conduta supondo que a mesma é lícita do ponto de vista tributário, porque não implica a supressão, ou a redução de um tributo devido, e está equivocado, o erro reside em saber se aquela conduta compõe, ou não, o tipo penal. Não se pode afirmar existente o dolo, porque o agente não quis realizar o tipo.

3.3 A imputação objetiva do art. 136 do CTN

A responsabilidade objetiva estabelecida no artigo 136 do Código tributário Nacional, que imputa, numa interpretação literal, a responsabilidade objetiva, banida do direito penal e transportada para o direito tributário de forma abrupta e sem levar em consideração os elementos subjetivos da conduta do contribuinte, que reduza ou suprima tributos ou quaisquer de seus acessórios.

Observaremos, ao longo do trabalho, que a tese da responsabilidade objetiva não encontra suporte teórico para ser aplicado no direito tributário pátrio, tendo em vista, notadamente, que os crimes contra a ordem tributária, requerem para a sua configuração, prática ou consumação, o dolo específico, consistente em suprimir ou reduzir tributos, corroboradas com uma das condutas previstas nos incisos I a V, do referido artigo 1º.

Ocorre que, nos termos do art. 136 do CTN,⁷ salvo disposição legal em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Consubstancia-se, dessa forma, a responsabilidade objetiva para os contribuintes (SILVA, 2006, p. 6)

⁷ O referido dispositivo possui a seguinte redação: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Nessa perspectiva, FREITAS (2005, p. 611) destaca que a norma sob comento traz para o direito tributário regra oposta à adotada no direito penal. Segundo afirma o referido doutrinador “é o inverso do que ocorre no direito penal, onde a imputabilidade está sempre a depender da subjetividade”, tendo em vista que, salvo disposição legal em contrário, tais ações ou omissões no cumprimento do comando legal-tributário independe da intenção do contribuinte, de fato ou de direito.

Não podemos perder de vista a lição de BASTOS (2000, p. 360), que de forma pedagógica, diz: “os denominados ilícitos fiscais são infrações à legislação tributária e produzem sanções administrativas; são ilícitos administrativos. E, por outro lado, os ilícitos penais tributários constituem crimes e regem-se pelo Direito Penal.”

Defendendo a aplicação da responsabilidade objetiva mitigada, TORRES (2005, p. 268) informa que o CTN aderiu, ao menos em princípio, à teoria objetiva do delito tributário. Para o referido autor “Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato”, sendo, inclusive, irrelevante se houve ou não o dano ao erário público. Ainda segundo seu magistério, atualmente esta tese “admite temperamentos” notadamente diante da boa-fé do contribuinte em face do disposto no art. 112 do próprio CTN.

Em sentido oposto, negando a existência da responsabilidade objetiva temos, v. g., Luciano Amaro (AMARO, 2003, p. 444-445), para quem não se deve dizer que haja, no CTN, a responsabilidade objetiva. Assevera o doutrinador que a correta exegese do art. 136, do CTN, é de que não se admite a alegação, pelo contribuinte, de que não cumpriu a obrigação por desconhecimento de que estaria lesionando o fisco, ou seja que agiu de boa fé.

Ao concluir, Luciano Amaro (AMARO, 2003, p. 446), assevera que :

[...] parece-nos que não se pode afirmar ser objetiva a responsabilidade tributária (em matéria de infrações administrativas) e, por isso, ser inadmissível todo tipo de defesa do acusado com base na ausência de culpa. O que, em regra, não cabe é a alegação de ausência de dolo para eximir-se da sanção por infração que não requer intencionalidade.

Neste diapasão e, de forma, mais incisiva é a doutrina de Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2004, p. 618). Explica este autor que a correta

interpretação do art. 136, do CTN, não pode ser a de que culmina com a adoção da teoria da responsabilidade objetiva, mas ao contrário: “seria um verdadeiro absurdo admitir a responsabilidade inteiramente objetiva no campo das relações tributárias, negando qualquer relevância ao elemento subjetivo do comportamento humano”.

Para o referido autor a responsabilidade objetiva, inserta no art. 136 do CTN, está restrita ao campo da obrigação de se submeter à execução compulsória da obrigação principal, que não é de caráter pessoal.

O Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que o art. 136 do CTN não pode ser aplicado ao caso concreto sem que antes se faça uma interpretação extensiva e integrada com os demais ditames do CTN e do próprio sistema jurídico-legal, privilegiando a boa-fé do contribuinte, como podemos constatar nos seguintes arestos, verbis:

“RECURSO ESPECIAL – ISS – NÃO-RECOLHIMENTO – BOA-FÉ – AFASTAMENTO DA MULTA – ARTIGO 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – MATÉRIA DE FATO – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA – O egrégio Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, afastou a multa punitiva, quando demonstrada a boa-fé do contribuinte, ao fundamento de que “o judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração, e com a importância desta para os interesses da arrecadação” (RE nº 61.160/SP, Rel. Min. Evandro Lins e Silva, 19.03.1968). Verificada a possibilidade de redução ou exclusão da punição diante da boa-fé do contribuinte, não é possível a esta Corte rever a posição do Tribunal de origem a esse respeito, visto que adotada com base no exame dos autos. Trata-se de questão probatória, cujo exame é vedado em Recurso Especial, nos termos da Súmula nº 7, deste Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial não conhecido. (STJ – RESP 184576 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Franciulli Netto – DJU 31.03.2003)”

“ICMS – ADULTERAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO PELOS VENDEDORES – IMPUTAÇÃO DE FRAUDE AOS COMPRADORES A PRETEXTO DE APLICAÇÃO DA REGRA OBJETIVA DO ART. 136, DO CTN – INAPLICABILIDADE – 1. Tratando-se de ilícito praticado por terceiro, sem o concilium fraudis do adquirente, contribuinte, impõe-se eximí-lo dos consectários da infração à luz do art. 137 c/c art. 112, do CTN. 2. Deveras, exigindo a Lei elemento subjetivo consistente no “dolo específico”, o adquirente que, mercê de contribuinte, recolhe com base em guias falsificadas por terceiro, não pode

ser apenado tributariamente, devido adimplir a obrigação a qual deve ser acrescida, apenas, de juros de mora e correção monetária. 3. É da tradição positiva brasileira, alimentada pelas fontes romanas, a interpretação mais favorável ao sujeito passivo tributário. Aplicação do art. 112, do CTN (benigna amplianda). 4. Recurso Especial conhecido, porém, improvido”. (STJ – RESP 457745 – RS – 1ª T. – Rel. Min. Luiz Fux – DJU 15.09.2003 – p. 00239)

Neste sentido já se posicionou o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em julgado, cuja ementa a seguir se reproduz, litteris: “PROCESSO CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO – OCORRÊNCIA – ARTIGO 136 DO CTN – 1. Existe omissão no acórdão embargado se a questão fez parte da controvérsia e é necessária para o deslinde da causa. 2. O artigo 136 do CTN deve ser interpretado em harmonia com o artigo 112 que determina a aplicação de Lei mais favorável ao acusado. 3. Embargos acolhidos.” (TRF 1ª R. – EEIREO 01182063 – DF – 2ª S. – Rel. Des. Fed. Carlos Olavo – DJU 06.09.2002 – p. 48)

Notadamente, observa-se que tanto o entendimento doutrinário, quanto o entendimento jurisprudencial pátrio, acenam no sentido de que a regra encartada no art. 136 do CTN, deve, quando de sua aplicação, ser interpretada em consonância com os princípios da boa-fé, e não deve subtrair da análise do caso concreto o elemento subjetivo específico dos delitos tributários, previstos na lei 8.137/90, qual seja o dolo específico, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo.

4 ERRO DE PROIBIÇÃO E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

4.1 Conceito e considerações iniciais

O erro sobre a ilicitude (antijuridicidade) denomina-se erro de proibição. Há erro de proibição quando o agente supõe, por erro, ser lícito o seu comportamento. Nesses casos, o dolo subsiste, pois o erro, em tal caso, não recai sobre elementos do tipo, seja qual for a sua natureza (FRAGOSO, 2003, p. 253).

Assim, o agente supõe, por erro, ser lícita a sua conduta. O objeto do erro não é, pois, nem a lei, nem o fato, mas a ilicitude, isto é, a contrariedade do fato em relação à lei. O agente supõe permitida uma conduta proibida. O agente faz um juízo equivocado daquilo que lhe é permitido fazer em sociedade (BITENCOURT, 1996, p 60).

A falta de consciência da antijuridicidade é denominada de erro de proibição. Há quem pretenda que a denominação erro de proibição seja mais ampla que a falta de consciência de antijuridicidade, porque abrangeria também o erro de direito. Entretanto, é necessário diferenciar a antijuridicidade, que dá ao fato o caráter proibido, da lei. O erro de proibição é o erro quanto ao caráter proibido do fato, portanto, é o erro sobre a antijuridicidade do comportamento (BRANDÃO, 2002, p. 198).

Ademais, a consciência da antijuridicidade é tomada na sua acepção material, que nada tem a ver com o desconhecimento da lei. É, portanto, uma imprecisão querer abranger o desconhecimento da lei no erro de proibição.

Nas palavras de NORONHA (1989, p. 150):

O erro de proibição pode ser traduzido como aquele no qual incide o agente que, por falso conhecimento ou desconhecimento, não tem possibilidade de verificar que o comportamento é ilícito, sendo inevitável tal situação. Portanto exige dois elementos: a inevitabilidade e a impossibilidade do conhecimento sobre a ilicitude do fato. Trata-se, portanto, de um erro sobre a ilicitude do fato, através do qual o agente supõe lícita a ação cometida.

De outra banda, na lição de COSTA JÚNIOR (2000, p. 88-89), “o erro que recai sobre a consciência da ilicitude do fato (ou do injusto) chama-se erro de proibição, afetando apenas a culpabilidade (e não o dolo, como o erro de tipo)”. Prossegue o autor:

Aquele que conduz convencido de não estar agindo contra o direito, se estiver cometendo algo de injusto, erra sobre a ilicitude do fato. O erro recai sobre aquilo que imagina não estar proibido. Daí chamar-se erro de proibição.

A consciência da ilicitude não precisa ser formal ou técnica, isto é, não será mister que o agente saiba que sua conduta se subsume em certo artigo do Código. Basta que seu comportamento contraste com as exigências da ordem comunitária, estando consequentemente proibido.

Com efeito, o erro de proibição não diz respeito à tipicidade, ao tipo penal, mas à sua antijuridicidade (LOVATTO, 2000, p. 60). Por isso, não existe, na hipótese de erro de proibição, a consciência da ilicitude (atual ou parcial) do fato, que é um pressuposto ou elemento da culpabilidade.

Desde que inevitável o erro, o agente não pode merecer censura pelo fato que praticou ignorando sua ilicitude. O erro de proibição, portanto, não elimina o dolo; o agente não pode merecer censura pelo fato que praticou ignorando sua ilicitude.

Portanto, o erro de proibição, não elimina o dolo. O agente pratica um fato típico, mas fica excluída a reprovabilidade da conduta. Se isto se apresenta para o direito penal em geral, com maior razão para o direito penal tributário, onde não basta o dever de informar-se, mas necessário é, para haver culpabilidade, que haja possibilidade de conhecimento da antijuridicidade do fato.

LOVATTO (2000, p. 60), dissertando sobre o tema, assinala que:

O juízo equivocado que o agente faz nos crimes contra a ordem tributária, não se fundamenta em desconhecimento da lei, para o qual existe o princípio *ignorantia legis neminem excusat*. A velha desculpa: *mas eu não sabia*, não é suficiente, nem pode ser alegada. O erro deve ser sobre a ilicitude do fato conforme o art. 21 do Código Penal, sendo que, no caso de ser ele evitável, é causa de diminuição da pena, e, sendo inevitável, isenta de pena. Se o erro é escusável, afastada fica a culpabilidade quando diz ele respeito à ilicitude do fato. Daí

que, não há culpabilidade quando o agente supõe, por erro inevitável, que sua conduta, ainda que típica, não é contrária à lei por estar amparada em uma causa excludente de antijuridicidade.

Assim, tem-se que, nos delitos tributários, ocorrerá o fenômeno do erro de proibição, quando, o agente, ao praticar determinada ação, embora pressuponha estar em situação que a legitime, não se encontra na verdade.

Nos delitos fiscais, portanto, existe a possibilidade de ocorrerem duas hipóteses de discriminantes putativas: o agente imagina-se em pressuposto estado de necessidade ou em pressuposto exercício regular de um direito (LOVATTO, 2000, p. 63). Aquele pode ocorrer especialmente na arrecadação de contribuição social, e este, na matéria de aproveitamento de créditos, quando, pelas circunstâncias, era impossível atingir a consciência da ilicitude.

4.2 Erro de proibição direto e indireto

O erro de proibição poderá ser direto, incidindo sobre a norma proibitiva, ou indireto, quando é denominado erro de permissão.

No erro de proibição direto o agente atua convencido de não estar contrariando a norma jurídica (COSTA JÚNIOR, 2000, p. 89). Assim, o erro de proibição direto, que tem por objeto a lei penal.

No erro de proibição indireto, o erro recai sobre a intervenção de uma norma permissiva (o agente aplica uma injeção letal no cônjuge enfermo, que o solicita, acreditando na licitude do ato). Por conseguinte, conforme doutrina SANTOS (2008, p. 315):

[...] o erro de **proibição indireto** (ou **erro de permissão**), que tem por objeto a existência de justificação existente, *excluem* ou *reduzem* a reprovação de culpabilidade, porque o comportamento real do autor é orientado por critérios *desiguais* aos do legislador: o erro *inevitável* exclui e o erro *evitável* reduz a reprovação de culpabilidade (neste caso, *possibilidade* significa *obrigatoriedade* de redução, segundo o *princípio da culpabilidade*).

Se o erro de proibição (direto ou indireto) for inevitável (invencível, escusável), a conduta não será objeto de reprovação, ficando o agente isento de pena (art. 21, *caput*). Se se tratar de erro de proibição evitável (vencível, inescusável), o agente será punido com a pena reduzida de um sexto a um terço (art. 21, *caput*, última parte).

Por sua vez, BRANDÃO (2002, p. 204), destaca que o erro de proibição direto ocorre quando o agente atua sem saber que sua conduta é ilícita, por não compreender o conteúdo da proibição da norma ou compreendê-la mal. Dessa forma, o erro direto de proibição afeta a compreensão da norma proibitiva, quer seja com relação à sua existência, à sua validade ou ao seu alcance.

Deu outro vértice, segundo o mesmo autor, diz-se erro de proibição indireto quando o agente conhece o conteúdo da proibição da norma, porém pensa que sua conduta está acobertada por uma causa de exclusão de antijuridicidade (BRANDÃO, 2002, p. 205).

4.3 Erro de proibição escusável e inescusável

O erro de proibição pode ser representado de duas formas diferentes: escusável ou inevitável e inescusável ou evitável.

É escusável ou inevitável quando inafastável em relação ao homem médio, isto é, ao prudente, e com discernimento (NORONHA, 1989, p. 150). É o que se deflui da redação do próprio art. 21, parágrafo único, do Código Penal. O erro de proibição inevitável exclui a reprovação de culpabilidade no erro de proibição direto e no erro de permissão, e exclui o dolo e a imprudência no erro de tipo permissivo, porque se não existe possibilidade de conhecer o injusto do fato, mediante reflexão ou informação, então o autor não é alcançável pela determinação da norma e, conseqüentemente, não seria capaz de dirigibilidade normativa (SANTOS, 2008, p. 317).

É inescusável ou evitável quando o agente é a ele levado por imprudência, descuido, desídia, isto é, quando lhe era possível nas circunstâncias em que se encontrava ter um correto conhecimento. O erro de

proibição evitável reduz a reprovação de culpabilidade no erro de proibição direto e no erro de permissão, e pode conduzir à punição por imprudência no erro de tipo permissivo, porque se existe possibilidade de conhecer o injusto do fato, mediante reflexão ou informação, então o autor é alcançável pela determinação da norma e, conseqüentemente, seria capaz de dirigibilidade normativa (SANTOS, 2008, p. 316).

O erro de proibição atinge a punibilidade: exclui a pena quando escusável, mitiga a reprimenda (de um sexto a um terço) quando inescusável (NORONHA, 1989, p. 150-151).

Cumpra assinalar, ainda, que TOLEDO (1985, p. 258), ao sistematizar a matéria, salientou que contém maior carga de escusabilidade o erro de proibição sobre normas proibitivas, preceptivas e permissivas (erro de proibição direto e indireto) e, de outro lado, apresentam menor carga de escusabilidade o erro sobre a vigência da lei, erro sobre sua eficácia, erro sobre a punibilidade e erro sobre a subsunção do fato à lei.

4.4 Ausência de conhecimento da ilicitude e ignorância da lei

Inicialmente, cumpre assinalar que o desconhecimento da ilicitude de um comportamento e o desconhecimento de uma norma legal são coisas completamente distintas (BITENCOURT, 1996, p. 48). A ignorância da lei não pode confundir-se com o desconhecimento do injusto (ilicitude), até porque, nas palavras de TOLEDO (1985, p.66), “a ilicitude de um fato não está no fato em si, nem nas leis vigentes, mas entre ambos, isto é, na relação de contrariedade que se estabelece entre o fato e o ordenamento jurídico”.

Ademais, MUNHOZ NETTO (1978, p. 10), em trabalho sobre o tema, tratando sobre a distinção entre a ignorância da antijuridicidade e a ignorância da lei, afirma que:

[...] a diferença reside em que a ignorância da lei é o desconhecimento dos dispositivos legislados, ao passo que a ignorância da antijuridicidade é o desconhecimento de que a ação é contrária ao direito. Por ignorar a lei, pode o autor desconhecer a classificação jurídica, a quantidade da pena, ou

as condições de sua aplicabilidade, possuindo, contudo, representação da ilicitude do comportamento. Por ignorar a antijuridicidade, falta-lhe tal representação. As situações são, destarte, distintas, como distinto é o conhecimento da lei e o conhecimento do injusto.

Nessa perspectiva, o erro de proibição, adotado pela reforma penal de 1984, não tem o condão de ab-rogar a lei penal, em concreto, nem a isso se propõe, até porque geraria a insegurança jurídica e a instabilidade social. A lei continuará a ter validade para todos, quer a conheçam ou não (BITENCOURT, 1996, p. 49). Apenas, o erro poderá, em determinadas circunstâncias, ter reflexos na culpabilidade, como já os tem em alguns casos. Conforme adverte BITENCOURT (2000, p. 395), “uma coisa é a presunção *iuris tantum* do conhecimento das leis, abstratamente consideradas; outra, é a aceitação do chamado erro de proibição (falta de consciência do injusto) e sua escusabilidade, em certos casos. Assim, o erro de proibição cuida é da concreta ausência no agente, no momento da ação, da consciência da ilicitude de uma determinada conduta”.

Destarte, WELZEL veio a reelaborar o conceito de consciência da ilicitude, introduzindo-lhe um novo elemento – o dever de informar-se. Assim, a culpabilidade penal exige, não apenas a consciência da ilicitude, mas a potencial consciência dessa ilicitude. Em outros termos, não basta, simplesmente, não ter consciência do injusto para inocentar-se. É preciso indagar se havia possibilidade de adquirir tal consciência e, em havendo essa possibilidade, se ocorreu negligência em não adquiri-la ou falta ao dever concreto de procurar esclarecer-se sobre a ilicitude da conduta praticada (BITENCOURT, 1996, p. 51).

Sendo a culpabilidade, normativa, estará presente sempre um juízo de valor sobre a ação humana e, assim, o erro só será justificável, e portanto, inevitável, se não decorrer de censurável desatenção ou falta de um dever cívico de informar-se que, nas circunstâncias, se impõe.

O legislador brasileiro não descurou desse novo elemento fundamental do novo conceito de consciência da ilicitude, introduzido por Welzel – o dever de informar-se –, estabelecendo no parágrafo único do art. 21: “Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a

consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência” (BITENCOURT, 2000, p. 398).

Tem-se aí o pressuposto básico para que o erro de proibição seja considerado relevante, justificável: a impossibilidade de o agente alcançar o entendimento da ilicitude de seu comportamento.

5 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DO INSTITUTO DO ERRO NO CONTEXTO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

5.1 Delimitação da pesquisa jurisprudencial

A pesquisa jurisprudencial realizada teve como desiderato apreciar os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça nos últimos anos, que tiveram como objeto de análise o erro de tipo ou o erro de proibição aplicados a casos que envolvessem crimes tributários, ou seja, abrangidos pelo de direito penal tributário.

Vale destacar, ainda, que foram analisadas apenas decisões colegiadas proferidas pelos Ministros dos Tribunais Superiores, pois as decisões monocráticas, por estarem sujeitas a reformas pelas respectivas Turmas, não necessariamente retratam o entendimento das Cortes Superiores.

Para se proceder com a pesquisa foram lançados os seguintes verbetes: “crime contra a ordem tributária” e “erro de tipo”, para se identificar os acórdãos que tratam da análise de erro de tipo e, “crime contra a ordem tributária” e “erro de proibição”, para os acórdãos que apreciaram o erro de proibição.

5.2. Acórdãos que versam sobre o erro de tipo no âmbito do direito penal tributário

Versando acerca dos julgados que tratam acerca do erro de tipo nos crimes tributários, assinale-se que foram encontradas três ementas relevantes sobre o tema.

Primeiramente, temos a seguinte caso:

HABEAS CORPUS – ERRO DE INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA – AUSÊNCIA DE FRAUDE – A errônea exegese da lei tributária quanto ao cálculo correto do ICMS no lançamento de crédito, em face da diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem, ausente o

elemento fraude, não confira a infração tipificada no art. 1º, incisos I e II da Lei n. 8.137/90. (STJ – 6ª T. –RHC 7.798 – Rel. Fernando Gonçalves – j. 25.05.1999 – RSTJ 124/501).

Da análise da decisão supra, constata-se que o entendimento adotado pela 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça vai no sentido de que a interpretação equivocada da lei tributária quanto ao cálculo correto do tributo devido no lançamento de crédito, em face da diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem, não confira a infração prevista no art. 1º, incs. I e II da Lei n. 8.137/90, desde que esteja ausente o elemento subjetivo, ou seja, o dolo consistente na vontade livre de reduzir ou suprimir tributo ou acessório.

Efetivamente, a Lei n. 8,137/90 não prevê a modalidade culposa dos crimes nela abarcados, portanto, uma pessoa somente poderá ser condenada pela redução ou supressão de tributo caso aja de maneira dolosa, elemento subjetivo específico, da mesma forma que empregando o elemento fraude na sua conduta.

Outrossim, acerca da indispensável presença do dolo para a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei n. 8.137/90, é o teor da segunda ementa encontrada, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, conforme observa-se:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – ICMS – ALÍQUOTA DIFERENCIADA – CREDITAMENTO – FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificado no inciso II, do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.⁸

Realmente, se o erro na interpretação das normas tributárias não fosse capaz de elidir a configuração do crime fiscal, a relação de tributação

⁸ HC nº 72.584-8, Rel. Min. Marco Aurélio, informativo STF nº 29, 8.5.96.

deixaria de ser uma relação jurídica, para voltar a ser como foi sua forma primitiva, uma relação simplesmente de poder.

Como mencionado, o erro de tipo sempre exclui o dolo, permitindo, quando for o caso, a punição pelo crime culposo, posto que a culpabilidade permaneça intacta. O erro de tipo exclui, assim, a tipicidade, não por falta do tipo objetivo, mas por carência do elemento subjetivo do tipo.

A respeito do tema, merece transcrição a doutrina de WELLSSELS (1976, p. 56):

Se o autor desconhece no cometimento do fato uma circunstância pertencente ao tipo legal, não atua dolosamente. O *erro de tipo* exclui o dolo sem consideração acerca de se era evitável ou inevitável e se resultou de um simples 'não conhecer' ou de uma falsa representação concreta fática ou jurídica.

Advirta-se, ainda, que o dolo e a culpa pertencem à tipicidade, assim, é neste setor que se deve situar o erro de fato sobre as circunstâncias constitutivas do delito tributário.

A respeito de acusação deduzida em tais circunstâncias, merece atentar-se para a terceira lição jurisprudencial angariada, oriunda do Superior Tribunal de Justiça:

101000296625 - *HABEAS CORPUS* - SONEGAÇÃO FISCAL - FRAUDE - ELEMENTO DO TIPO - INEXISTÊNCIA - MODALIDADE CULPOSA - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - ATIPICIDADE DA CONDUTA - ORDEM CONCEDIDA - 1- O legislador ordinário, ao descrever abstratamente o crime de sonegação fiscal, não previu a possibilidade de sua punição pela forma culposa, restringindo-o à regra prevista no artigo 18, parágrafo único, do Código Penal, segundo o qual "salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente". 2- Para que o delito em comento se caracterize, não basta que o agente obtenha a redução ou supressão do tributo, mas que tal desiderato tenha sido alcançado mediante a utilização de um artifício fraudulento, seja por meio da omissão de um dever de informação que lhe é imposto, ou pela declaração de informações falsas à autoridade fazendária. 3- Sem que seja necessário o revolvimento do conjunto probatório, constata-se que, assim como reconhecido pelo próprio Conselho de Contribuintes, a conduta do paciente, embora tenha importado na supressão ou redução de tributo devido, não foi praticada

com o dolo necessário para a caracterização do ilícito em tela, já que atuou mediante um conceito equivocado sobre o fato gerador da exação devida, e não se negou em prestar as informações necessárias para a correta quantificação do tributo. 4- Ordem concedida para reconhecer a atipicidade penal da conduta atribuída ao paciente, determinando-se o trancamento da ação penal deflagrada. (STJ - HC 135.426 - (2009/0084541-1) - 5ª T. - Relª Minª Laurita Vaz - DJe 18.04.2013 - p. 887)

Assim, observa-se que a incidência em erro (erro de tipo) sobre os elementos integrantes do tipo penal previsto no art. 1º, inc. I da Lei n. 8.137/90, afasta o dolo da conduta do agente.

A ausência de previsão da modalidade culposa no crime de supressão ou redução de tributo enseja a atipicidade da conduta, vez que essa somente se consumará quanto praticada de maneira dolosa, sendo esse o entendimento uníssono dos Tribunais Superiores brasileiros.

Portanto, para a consumação do delito previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90, o agente deve agir de maneira dolosa, com o emprego de meio fraudulento, ou seja, deverá ser verificado de forma cabal o elemento subjetivo na conduta perpetrada.

5.3 Acórdãos que versam sobre o erro de proibição no âmbito do direito penal tributário

Em seguimento à análise proposta, cumpre registrar, no que tange a decisões de Tribunais Superiores que abordem a temática do erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária, que também foram localizados apenas três julgados, entretanto, nenhum deles entra no mérito das questões atinentes ao erro de proibição.

As decisões foram assim ementadas:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 1- FUNDAMENTOS INSUFICIENTES PARA REFORMAR A DECISÃO AGRAVADA - 2- CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS INCOMPATÍVEIS COM A DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE

RECEITAS - 3- ORIGEM DOS VALORES NÃO COMPROVADA - CARACTERIZAÇÃO DO DELITO PREVISTO NO ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90 - 4- VIOLAÇÃO AO ART. 59 DO CP - DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO DO RECURSO ESPECIAL - INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO 284/STF - CORREÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL - IMPOSSIBILIDADE - 5- PLEITOS SUBSIDIÁRIOS - RECONHECIMENTO DE ERRO DE PROIBIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - ENUNCIADO Nº 7/STJ - 6- EXCLUSÃO DA CAUSA DE AUMENTO DE PENA DO ART. 12 DA LEI Nº 8.137/90 - IMPROCEDÊNCIA - RELEVANTE VALOR SONEGADO E GRAVE DANO À COLETIVIDADE - FUNDAMENTAÇÃO IDÔNEA - 7- ILICITUDE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS - MATÉRIA ALEGADA APENAS NO REGIMENTAL - INOVAÇÃO RECURSAL - NÃO CONHECIMENTO - 8- AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO -

1- O agravante não apresentou argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada, razão que enseja a negativa de provimento ao agravo regimental. 2- A incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual e os valores efetivamente movimentados no ano-calendário caracteriza a presunção relativa de omissão de receita. 3- No caso, fixada a presunção da omissão de receita e consignada a inércia do agravante em comprovar a origem dos depósitos lançados em sua conta, mesmo após a sua intimação para tanto, impossível acolher a tese defensiva de ausência de dolo, pois este foi materializado no momento da apresentação da declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física, sem a devida indicação das movimentações financeiras realizadas nos anos-calendários de 1997 a 2001. 4- A insurgência do agravante quanto à dosimetria da pena não foi apresentada de forma clara e precisa, circunstância que atrai a incidência do verbete sumular nº 284 da Suprema Corte. Na via do agravo regimental, não é possível suprir a deficiência de fundamentação constatada no recurso especial. 5- Impossível acolher a tese de erro de proibição, pois, para afastar a premissa de que o agravante tinha consciência da necessidade de informar, na sua declaração de imposto de renda, que circularam em sua conta-corrente mais de vinte milhões de reais, seria necessário reexaminar o contexto fático-probatório, providência incabível em recurso especial, a teor do óbice contido no verbete sumular nº 7 deste Superior Tribunal de Justiça. 6- Nos termos da jurisprudência consolidada deste Tribunal Superior, o grave dano imposto à coletividade decorrente do expressivo valor do tributo sonegado é considerado fundamento idôneo para amparar a majoração da pena prevista no art.12 da Lei nº 8.137/90. 7- A suposta ilicitude dos extratos bancários, alegada exclusivamente na interposição do agravo regimental, não merece conhecimento por caracterizar inovação recursal. 8- Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg-REsp 1.169.589 - (2009/0226938-3) - 5ª T. - Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze - DJe 07.02.2014 - p. 550)

PENAL E PROCESSUAL - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - INÉPCIA DA DENÚNCIA - INOCORRÊNCIA - ART. 41 DO CPP - ABSOLVIÇÃO POR FALTA DE PROVAS - ART. 386 DO CPP - ERRO DE PROIBIÇÃO - ART. 21 DO CP - REEXAME DA PROVA - APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 7/STJ - 1- Consoante entendimento desta Corte, preenche os requisitos do art. 41 do Código de Processo Penal a peça acusatória que expõe, ainda que de forma concisa, as circunstâncias do crime, a qualificação do acusado e a tipificação da conduta. 2- O acolhimento da inépcia da denúncia está sujeita à demonstração inequívoca de insuficiência de elementos, de maneira a obstar o exercício do direito de defesa, o que, no caso, não ocorreu. 3- Se o Tribunal de origem entendeu pela inexistência de elementos probatórios mínimos capazes de confirmar a tese de absolvição e de erro sobre a ilicitude do fato, inviável a desconstituição do acórdão em sede de recurso especial, diante da necessidade de exame aprofundado do conteúdo fático-probatório. Aplicação da Súmula nº 7/STJ . 4- Agravo desprovido. (STJ - AgRg-AGREsp. 214.256 - (2012/0166597-1) - 5ª T. - Rel. Min. Gurgel de Faria - DJe 12.11.2014 - p. 331)

1163952067 - HABEAS CORPUS - CRIME SOCIETÁRIO - DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI 8.137/90) - ATIPICIDADE DA CONDUTA - AUSÊNCIA DE DOLO - ERRO DE PROIBIÇÃO - NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA - IMPOSSIBILIDADE - INÉPCIA DA INICIAL CONFIGURADA - RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA - ORDEM CONCEDIDA - 1- Inviável se mostra a análise das alegações de ausência de dolo e ocorrência de erro de proibição, visto que o habeas corpus é marcado por cognição sumária e rito célere, motivo pelo qual não comporta o exame de questões que demandem aprofundado exame do conjunto fático-probatório dos autos. 2- O trancamento de ação penal, pela via estreita do habeas corpus, somente é possível quando, pela mera exposição dos fatos narrados na peça acusatória, verifica-se que há imputação de fato penalmente atípico ou que não existe nenhum elemento indiciário demonstrativo da autoria do delito imputado ao paciente ou, ainda, quando extinta encontra-se a punibilidade. 3- Nos crimes societários, embora não se exija a descrição minuciosa da conduta do acusado, é necessário que haja a narrativa dos fatos delituosos, de sua suposta autoria, do vínculo de causalidade (teorias causalista e finalista) e do nexo de imputação (teorias funcionalista e constitucionalista), de maneira a permitir o exercício da ampla defesa. 4- Não há confundir narrativa perfunctória da conduta com imputação de responsabilidade penal objetiva. Cabe ao órgão acusador, em sua peça inicial, a demonstração do vínculo, ainda que mínimo, entre o risco causado ao objeto penalmente tutelado e a conduta efetiva do denunciado na condição de sócio da empresa para que se possa dar início à ação penal com o recebimento da denúncia. 5- Ordem concedida para anular a ação penal em relação ao

paciente, desde o recebimento da denúncia, inclusive, sem prejuízo de que outra seja oferecida, uma vez sanados os vícios. (STJ - HC 69.999 - (2006/0247052-0) - 5ª T - Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima - DJe 31.08.2009 - p. 954)

Destarte, fica prejudica uma investigação mais profunda no que tange as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, atinentes a ocorrência do instituto do erro de proibição no contexto da prática de algum delito tributário.

5.4 Crítica a decisão do STF no Habeas Corpus nº 76.420/SP

O Supremo Tribunal Federal, não levando em consideração elementos expostos no presente trabalho, como, por exemplo, a necessidade de dolo específico para a caracterização do crime contra a ordem tributária, denegou, por maioria, *habeas corpus*, cuja ementa abaixo se reproduz, por entender que o contribuinte, ao não consultar o fisco ou o judiciário, cometeu o delito de exercício arbitrário das próprias razões, aplicando-lhe a malsinada responsabilidade objetiva prevista no art. 136, do CTN:

HABEAS-CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: FRAUDAR A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO EXIGIDO PELA LEI FISCAL. NULIDADES ALEGADAS: INVERSÃO PROCESSUAL MEDIANTE ABERTURA DE NOVA VISTA À ACUSAÇÃO APÓS AS ALEGAÇÕES FINAIS DA DEFESA; NÃO REALIZAÇÃO DO OBRIGATÓRIO EXAME DE CORPO DE DELITO; FALTA DE EXAME INTEGRAL, NA SENTENÇA E NO ACÓRDÃO, DAS TESES DA DEFESA, FICANDO À MARGEM DE FUNDAMENTAÇÃO NA SENTENÇA CONDENATÓRIA DUAS DAS TRÊS CONDUTAS IMPUTADAS, QUE ESTARIAM AUTORIZADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. A inversão processual, falando antes a defesa e depois a acusação nas alegações finais (CPP, art. 500, I e III), implica em nulidade tanto quanto no caso da sustentação oral (RECrIm nº 91.661- MG, *in* RTJ 92/448), por ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório. Entretanto, quando a defesa argúi questão preliminar nas alegações finais, é legítima a abertura de vista e a manifestação do Ministério Público, ambos com respaldo legal na aplicação analógica do art. 327,

primeira parte, do Código de Processo Civil, como previsto no art. 3º do Código de Processo Penal, pois em tal caso é de rigor que a outra parte se manifeste, em homenagem ao princípio do contraditório, cujo exercício não é monopólio da defesa. 2. A quem acusa cabe o ônus da prova (CPP, art. 156), devendo o Ministério Público requerer o exame de corpo de delito quando se tratar de infração que deixa vestígios, o qual não pode ser suprido, sequer, pela confissão (CPP, art. 158), sob pena de nulidade (CPP, art. 564, III, b). Esta norma tem por escopo trazer aos autos prova incontroversa da existência material do delito, providência que, entretanto, é supérflua quando, como no caso, o próprio corpus delicti veio aos autos. Precedentes. 3. Alegação de omissão na decisão condenatória por não ter examinado integralmente as teses da defesa, com fundamento em que duas das três condutas imputadas ao paciente poderiam ter amparo na legislação tributária. Prima facie a alegação naufraga em paralogismo, pois se há três condutas autônomas que tipificam um mesmo delito, da exclusão de duas delas remanesce uma, que é suficiente para embasar a condenação à pena mínima aplicada ao paciente. As teses defendidas pelos impetrantes para justificar as condutas típicas deveriam ter sido submetidas ao contencioso administrativo ou judicial, e não exercidas mediante alguma coisa parecida com o exercício arbitrário das próprias razões porque, quando em detrimento do fisco, configuram crime contra a ordem tributária, por expressa manifestação de vontade do legislador. De resto, quando a decisão acolhe fundamentadamente uma tese, afasta implicitamente as que com ela são incompatíveis, não sendo necessário o exame exaustivo de cada uma das que não foram acolhidas. 4. Habeas-corpus conhecido, mas indeferido.” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – 2ª Turma. Processo: HC 76420/SP. Rel. Min. Maurício Corrêa. J. 16/06/1998. DJ de 14/08/1998, pp. 00004, EMENT. VOL. 01918-02, pp 00263)

Extrai-se da ementa do referido aresto, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, que:

As teses defendidas pelos impetrantes para justificar as condutas típicas deveriam ter sido submetidas ao contencioso administrativo ou judicial, e não exercidas mediante alguma coisa parecida com o exercício arbitrário das próprias razões porque, quando em detrimento do fisco, configuram crime contra a ordem tributária, por expressa manifestação de vontade do legislador.

Vale ressaltar que este não é o primeiro caso, deste jaez, julgado pelo Pretório Excelso. O sodalício, no Habeas Corpus nº 77185/SP, DJ de

16.10.1998, pp. 00008, ementário vol. 0192701, pp. 00180, decidiu de forma semelhante.

O Supremo Tribunal Federal, órgão superior do judiciário brasileiro, não pode de forma alguma se filiar à tese da responsabilidade objetiva, fazendo uma interpretação, exclusivamente, literal do art. 136 do CTN. Não podemos admitir que a modalidade de interpretação normativa menos adotada no direito, desde a edição do vetusto código napoleônico, venha sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que ao efetuar seus julgados sobre o tema, o faz sem levar em consideração os elementos subjetivos do sujeito. Ressaltando que tais elementos constituem marca fundamental do direito penal, que fora transportado para o direito tributário de forma abrupta pelo legislador, ávido por evitar a evasão de divisas, não agiu cautelosamente ao instituir a redação do artigo 136 do Código Tributário Nacional, cabendo o judiciário uma interpretação extensiva e integrativa com os ditamos do Estado Democrático de Direito, que privilegia a dignidade da pessoa humana, assegura a presunção de inocência e rege-se internacionalmente pela prevalência dos direitos do homem, admitir, internamente, a supressão do direito de ir vir do cidadão de forma objetiva.

Em síntese, podemos afirmar que a teoria da responsabilidade objetiva não pode ser admitida, como ocorre com a imputação ao contribuinte inadimplente de uma sanção penal, tendo em vista que o crime é um fato típico e antijurídico e, ao menos, culpável.

Afinal, como bem disse NUCCI (2015, p. 137), ao analisar a teoria da imputação objetiva, a sua aplicação consiste num “juízo de tipicidade desvinculado do elemento subjetivo”, culminando com a descaracterização da teoria finalista, adotado pelo Código Penal brasileiro.

Comungando da mesma ideia, PRADO (2002, p. 76) assevera que “a imputação objetiva, dessa forma, acaba por atribuir ao sujeito perigos juridicamente desaprovados (...), através de um tipo objetivo absolutamente desvinculado do tipo subjetivo”.

Da culpa à responsabilidade objetiva – A julgar por esses comentários, a determinação dos critérios de imputação da responsabilidade para os que violam a norma jurídica tributária é função do legislador e pode

passar pela seguinte gradação: do critério menos rigoroso da culpa passa pela presunção de culpa, até alcançar o estágio mais avançado da *responsabilidade objetiva* (DENARI, 1996, p. 62).

De fato, a teoria geral do direito nos ensina que a *culpa* outra coisa não significa senão a imputação da responsabilidade de um evento danoso ou criminoso a uma pessoa, em razão de sua participação volitiva. Nesse caso o ônus da prova da culpa pertence a quem alega a ocorrência do fato danoso ou promove a apuração do crime.

Por sua vez, a *presunção de culpa* também significa a imputação da responsabilidade de um evento danoso ou criminoso a uma pessoa, mas através do mecanismo de presunção da sua participação volitiva. Nesta hipótese, por consenso unânime, a presunção é *juris tantum*, circunstância esta que implica a inversão do ônus da prova, incumbindo ao infrator provar que não quis o resultado, nem assumiu o risco de produzi-lo.

Enquanto nas hipóteses de imputação ou de presunção de culpa é necessário que subsista entre o agente e a infração tributária um nexo psicológico que deve ser provado, quando não presumido, nos casos de responsabilidade objetiva a lei atribui ao agente determinado evento, como consequência de sua ação ou omissão, sem qualquer investigação relacionada com sua participação volitiva (ZENARI, 1996, p. 68).

É por esta, e por outras razões que a linha de pensar dos Ministros do Supremo Tribunal Federal devem prestigiar os princípios constitucionalmente assegurados ao contribuinte, passível de uma sanção penal-tributária.

CONCLUSÃO

1. No direito penal o erro pode significar tanto a ausência de conhecimento sobre algum objeto quanto uma falsa representação do mesmo. Enquanto a ausência de conhecimento corresponde à ignorância, a representação falsa sobre o objeto corresponde ao erro.
2. Identificada a espécie, classifica-se quanto à relevância, podendo o erro ser escusável ou invencível e, por outro lado, inescusável ou vencível.
3. O estudo acerca do erro jurídico-penal, pode ser realizado tanto sob o prisma da dogmática tradicional (teoria causalista), quanto do ponto de vista finalista.
4. A dogmática tradicional, é alicerçada pela teoria causalista, trata o tema do erro a partir da dicotomia erro de fato-erro de direito, ao passo que a dogmática finalista, adota a dicotomia erro de tipo-erro de proibição.
5. Pela perspectiva causalista, *erro de fato* é aquele que não permite ao sujeito atingir a representação real do fato. Por outro lado, o *erro de direito*, diferentemente do erro de fato, não faz com que o indivíduo represente de forma equivocada a real situação dos fatos, mas concretiza-se exatamente quando o agente desconhece a norma jurídica aplicável na prática.
6. O erro de fato pode ser essencial ou acidental. Essencial é aquele que versa sobre os elementos do fato descrito no tipo que são imprescindíveis para a consumação do delito, por sua vez, o acidental versa sobre alguma circunstância ou elemento que não elide a subsunção da conduta à norma.
7. O objeto de análise do erro de direito é a lei. O erro de direito volta-se para o desconhecimento ou a má-compreensão da lei. Diferentemente do que ocorre com o erro de fato, o erro de direito não afasta a punibilidade, ou seja, não escusa a responsabilidade criminal do agente.
8. A doutrina moderna (finalista), sustenta que o erro jurídico-penal relevante ora recai sobre elementos ou circunstâncias integrantes do tipo legal e ora recai sobre a antijuridicidade (ou ilicitude) da ação. Na primeira hipótese tem-se um erro sobre elementos ou circunstâncias integrantes do tipo ou, abreviadamente, *erro de tipo*. Na segunda hipótese, tem-se um “erro sobre a ilicitude do fato real” ou, abreviadamente, *erro de proibição*.

9. O erro de tipo abrange situações que, outrora, eram classificadas ora como erro de fato, ora como erro de direito. Por outro lado, o erro de proibição, além de incluir situações novas, antes não consideradas, abrange uma série de hipóteses antes classificadas como erro de direito.

10. Toda culpabilidade, na doutrina finalista, é culpabilidade de vontade, assim, uma conduta somente pode ser considerada culpável quando o agente realizar algo voluntariamente.

11. Na teoria da culpabilidade adotada pela nova Parte Geral do Código Penal brasileiro, o dolo e a culpa não participam mais do âmbito do conceito da culpabilidade, mas sim que eles são elementos do tipo.

12. Os “crimes contra a ordem tributária”, prescritos na Lei n. 8.137/90, são o objeto central de estudo do nominado direito penal tributário.

13. No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, o erro de tipo é situado nas questões de direito tributário como as de saber se determinado tributo deve ser calculado desta ou daquela forma, com esta ou aquela base de cálculo ou alíquota, de saber se numa venda ao consumidor é obrigatória uma nota fiscal ou se outra simplificada. Assim, há erro de tipo se o agente sem ter noção ou saber o que faz pratica conduta ilícita, devendo ser excluído o dolo.

14. Pode-se dizer que o erro de tipo nada mais é que um “erro” acerca de qualquer elemento de um determinado tipo penal, o que faz com que o “delito tributário” não se configure por faltar o elemento subjetivo, qual seja, a intenção dolosa do agente de suprimir ou reduzir tributo, da mesma forma que há ausência do elemento fraude na conduta, tornando-a atípica.

15. O artigo 136 do Código tributário Nacional prevê o instituto da responsabilidade objetiva, no entanto, esse tipo de responsabilização não encontra suporte teórico para ser aplicado no direito penal tributário, tendo em vista, notadamente, que os crimes contra a ordem tributária, requerem para a sua configuração, prática ou consumação, o dolo específico, consistente em suprimir ou reduzir tributos, corroboradas com uma das condutas previstas nos incisos I a V, do referido artigo 1º.

17. A regra inserta no art. 136 do CTN, deve, quando de sua aplicação, ser interpretado em consonância com os princípios da boa-fé, e não deve subtrair da análise do caso concreto o elemento subjetivo específico dos delitos

tributários, previstos na lei 8.137/90, qual seja o dolo específico, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo

18. O erro de proibição é o que incide sobre a ilicitude de um comportamento. O agente supõe, por erro, ser lícita a sua conduta. O objeto do erro não é, pois, nem a lei, nem o fato, mas a ilicitude, isto é, a contrariedade do fato em relação à lei.

19. Erro de proibição, em suma, é o erro do agente que recai sobre a ilicitude do fato (art. 21 do CP), isto é, o agente supõe que sua conduta é permitida pelo direito quando, na verdade, é proibida.

20. A ausência de previsão da modalidade culposa no crime de supressão ou redução de tributo enseja a atipicidade da conduta, vez que essa somente se consumará quanto praticada de maneira dolosa.

21. Para a consumação do delito previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90, o agente deve agir de maneira dolosa, com o emprego de meio fraudulento, ou seja, deverá ser demonstrado de forma clara o elemento subjetivo na conduta.

22. Os Tribunais superiores brasileiros não possuem o entendimento assentado acerca da aplicação ou não da responsabilidade objetiva nos crimes contra a ordem tributária.

23. Exige-se que o sujeito ativo do delito, o contribuinte aja dolosamente, não se admitindo nem sequer a conduta culposa, por expressa ausência de previsão legal. Todas as hipóteses de conduta estabelecidas nos incisos do art. 1º da lei 8.137/90, requerem uma conduta dirigida a um fim específico, qual seja a supressão ou redução de tributos ou de seus acessórios.

24. O Supremo Tribunal Federal, em alguns julgados, venha mantendo uma decisão que não se coaduna com o princípio fundamental da presunção de inocência do contribuinte, aplicando uma teoria ultrapassada, que cerceia a liberdade do indivíduo, sem se aferir corretamente à culpabilidade do contribuinte, imputando-lhe objetivamente uma responsabilidade, sem sopesar o elemento volitivo de sua conduta.

25. Todavia, assinale-se que, a exemplo do que ocorre em outros delitos, nos crimes contra a ordem tributária deve-se apurar o elemento volitivo que conduziu determinado agente a prática da redução ou supressão de tributos, consagrando, desta forma, o princípio da presunção de inocência e do devido

processo legal, constitucionalmente assegurado na nossa Carta Constitucional de 1988.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 1973.

BASTOS, Celso Ribeiro *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Manual de direito penal: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Erro jurídico-penal: culpabilidade, erro de tipo, erro de proibição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

BITENCOURT, Cezar Roberto e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria geral do delito. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRANDÃO, Cláudio. Teoria jurídica do crime. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. Introdução ao direito penal. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. A moderna teoria do fato punível. Curitiba: Editora Fórum, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. São Paulo: Forense, 1996.

CORRÊA, Antônio. Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à lei n. 8.137, de 27-12-1990. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. Comentários ao código penal. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Direito penal: curso completo. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. São Paulo: Saraiva, 1996.

DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Forense, 1991.

DOTTI, René Ariel. Curso de Direito Penal – Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FARIA JÚNIOR, César de. Crimes contra a ordem tributária, Revista Brasileira de Ciências Criminais, Editora Revista dos Tribunais, vol. 5, 1994.

FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

FLORÊNCIO FILHO, Erro no direito penal: análise da relevância da volição e da consciência na construção conceitual da dogmática penal. Dissertação de mestrado. Recife: 2008.

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael. Crimes Tributários – Coleção temas de direito penal econômico em homenagem a Raul Chaves. Vol. I. Salvador: JusPODIVM, 2005.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de direito penal: parte geral. – ed. rev. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

GARCIA, Basileu. Instituições de Direito Penal, v. 1, Tomo I. São Paulo: Saraiva, 2008.

GOMES, Luiz Flávio. Erro de tipo e erro de proibição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2009.

MARQUES, José Frederico. Tratado de direito penal. v. 2. Campinas: Bookseller, 1997.

MAURACH, Reinhardt. Tratado de derecho penal. Barcelona: Ediciones Ariel, 1962.

MONTEIRO, Samuel. Dos crimes fazendários. 2 ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Iglu, 2000. Tomo I.

MUNHOZ NETTO, Alcides. A ignorância da antijuridicidade em matéria penal. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

NORONHA, Edgard Magalhães. Direito penal. São Paulo: Saraiva, 1989.

NUCCI, Guilherme de Souza. Código penal comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. Leis penais e processuais penais comentadas. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006.

OLIVEIRA, Frederico Abrahão de. Direito penal econômico brasileiro. Porto Alegre: Sagra – D.C. Luzzatto, 1996.

PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

RIOS, Rodrigo Sánchez. O crime fiscal. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998.

ROXIN, Claus. Estudos de direito penal. Rio de Janeiro: 2006.

SANTOS, Juarez Cirino dos. A moderna teoria do fato punível. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2005.

_____. Direito Penal: parte geral. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2008.

SILVA, Juary C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1988.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanções tributárias: natureza jurídica e funções. Belo Horizonte: Forum. ano 3, n17., set/out-2005. Revista Fórum de Direito Tributário. Bimestral.

SCHOERPF, Patrícia. Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais. Curitiba: Juruá, 2004.

TEOTÔNIO, Luís Augusto Freire. Culpabilidade: concepções e modernas tendências internacionais e nacionais. Campinas: Editora Minelli, 2002.

TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. São Paulo: Saraiva, 1985.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Renovar, 1993.

WESSELS, Johannes. Direito Penal: parte geral. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1976.

WELZEL, Hans. Direito penal; tradução Afonso Celso Rezende. Campinas: Romana, 2003.