

O erro de tipo e os delitos contra a ordem tributária

*Franceclaudio Tavares da Silva**

SUMÁRIO - INTRODUÇÃO; 1 Dos crimes contra a ordem tributária; 1.1 Da supressão ou redução de tributos ou contribuições sociais e de qualquer acessório; 1.2 Erro de tipo: definição, caracteres e configuração; 1.2.1 Erro de tipo e erro de fato, uma distinção necessária; 1.2.2 Erro de tipo: definição; 1.2.3 Erro de tipo: caracteres; 1.2.4 Erro de tipo: configuração; 2 Os delitos contra a ordem tributária: a imputação objetiva do art. 136 do CTN; 3 Crítica a decisão do STF no Habeas Corpus nº 76.420/SP; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS; Bibliográficas; Artigos.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versará sobre os delitos contra a ordem tributária previstos no artigo 1º da lei 8.137/90 e 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.

Para uma melhor interpretação dos conceitos e definições dos elementos que compõe tão instigante tema, nos socorremos da opinião de doutrinadores nacionais e de julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

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.

Alertamos o leitor deste, no entanto, que o presente trabalho não esgota, em hipótese alguma, as discussões acerca do tema. Muito ao contrário, pretende que aqueles que com ele

tenham contato, despertem o interesse pela discussão, e que possam aprofundar ainda mais os estudos aqui realizados.

1 Dos crimes contra a ordem tributária

1.1 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 legal¹.

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 acessório².

Gamil Föppel e Rafael Santana³ 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, José Alves Paulino⁴ 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, Rodrigo Sánchez Rios⁵ aduz que para uma ação ou omissão ser enquadrável no art. 1º, e por conseqüência 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

¹ O referido dispositivo 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.

² Vide crítica acerca da locução normativa in **COSTA JUNIOR**, Paulo José da; **DENARI**, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 115.

³ **FÖPPEL**, Gamil; **SANTANA**, Rafael. *Crimes Tributários – Coleção temas de direito penal econômico em homenagem a Raul Chaves*. Salvador: JusPODIVM, 2005. p. 44. I vol.

⁴ **PAULINO**, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. p. 27.

⁵ **RIOS**, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998. p. 71/72.

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”.

Não podemos olvidar a advertência preconizada por Hugo de Brito Machado⁶, 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 específico⁷ para que ocorra o delito contra a ordem tributária do art. 1º da Lei 8.137/90.

Nesta ordem de idéias, ensina Patrícia Schoerpf⁸ assevera:

“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 Monteiro⁹ 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 Paulo Roberto Coimbra Silva¹⁰, 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”.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudo de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 39.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 39

⁸ SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 137.

⁹ MONTEIRO, Samuel. *Dos crimes fazendários*. 2 ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Iglu, 2000. p. 84. Tomo I.

¹⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Sanções tributárias: natureza jurídica e funções*. Belo Horizonte: Forum. ano 3, n17. p. 139, set/out-2005. **Revista Forum de Direito Tributário**. Bimestral. ISSN 1678-8656.

Segundo Samuel Monteiro¹¹, 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”.

Paulo José da Costa Junior e Zelmo Denari¹² 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”.

1.2 Erro de tipo: definição, caracteres e configuração

1.2.1 Erro de tipo e erro de fato, uma distinção necessária

Preliminarmente parece-nos salutar efetuarmos a distinção entre erro de tipo e erro de fato. Valendo-nos da lição de Paulo José da Costa Junior¹³, para quem o erro de tipo recai:

“sobre um dos elementos constitutivos do tipo legal, seja ele descritivo (diretamente constatável pelo exageta, como filho, casado, velho, mãe, mulher etc.), ou normativo (aqueles que pressupõem um juízo de valor como dignidade, ou que se servem de valorações realizadas em outras normas, como coisa alheia)”.

O erro de fato, por sua vez, incide “apenas sobre circunstâncias fáticas do crime (subtrair coisa alheia, imaginando-a própria)”, explica o doutrinador.

Nesta linha, Luiz Regis Prado¹⁴ ensina que no erro de tipo, ou erro sobre os elementos do tipo, “o agente não sabe o que está fazendo; falta-lhe a representação mental exigível para o dolo típico”. Explica o autor, que o erro de tipo “tanto pode decorrer de uma equívoca apreciação de ordem fática, como de errônea compreensão do Direito”.

1.2.2 Erro de tipo: definição

¹¹ MONTEIRO, Samuel. *op. cit.* p. 85.

¹² COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *op. cit.* p. 115.

¹³ COSTA JUNIOR, Paulo José da. *Comentários ao Código Penal*. 6 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 87.

¹⁴ PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 5 ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 454/455.

Eugenio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli¹⁵ definem o erro de tipo como sendo “o fenômeno que determina a ausência de dolo quando, havendo uma tipicidade objetiva, falta ou é falso o conhecimento dos elementos requeridos pelo tipo objetivo”.

Para Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio¹⁶ o erro de tipo consiste na “representação falsa de um ou mais elementos constitutivos de um crime que conduz o agente a sua prática sem consciência de havê-lo realizado”.

Por conseguinte, podemos definir o erro de tipo como sendo o elemento, de cunho subjetivo, capaz e suficiente para excluir a tipicidade da conduta do agente, que inobstante a prática de um fato típico e antijurídico, não pode ser penalizado, ante a inexistência de dolo.

1.2.3 Erro de tipo: caracteres

Consoante a lição de Celso Delmanto¹⁷ o erro de tipo é constituído pelos caracteres “erro” e tipo que consiste na “descrição legal do comportamento proibido, ou seja, a fórmula ou modelo usado pelo legislador para definir a conduta penalmente punível”.

Guilherme de Souza Nucci¹⁸ explica, por sua vez, que o erro consiste “no engano a respeito de um dos elementos que compõem o modelo legal de conduta proibida” e que “sempre exclui o dolo, podendo levar à punição por crime culposos”.

A propósito, reproduzimos ementa, colacionada por Luiz Regis Prado¹⁹, de julgado do STF, cujo Relator, Ministro Oscar Corrêa, assim verbalizou:

“Agente que se apossa de coisa alheia móvel, supondo-a nas circunstâncias, *res derelicta*. Hipótese em que, na doutrina tradicional, se estaria diante de erro de fato extrapenal, equiparável. Caracterização de erro de tipo (erro sobre elemento normativo do tipo) excludente do dolo”.

1.2.4 Erro de tipo: configuração

Configura-se o erro de tipo quando o agente pratica a ação, ou a omissão, imbuído pela “falsa percepção da realidade sobre um elemento do crime. É a ignorância ou a falsa

¹⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: Parte geral*. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 467.

¹⁶ MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. *Legislação penal especial*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 97.

¹⁷ DELMANTO, Celso *et al.* *Código Penal comentado: legislação complementar*. 6 ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 37.

¹⁸ NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 5 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 188/189.

¹⁹ PRADO, Luiz Regis. *Comentários ao Código Penal: Doutrina, jurisprudência selecionada e leitura indicada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 107.

representação de qualquer dos elementos constitutivos do tipo penal”, segundo leciona Cezar Roberto Bitencourt²⁰.

Noutras palavras, há erro sobre o elemento do tipo quando não há no sujeito ativo “a vontade de realizar o tipo objetivo”, como afirmam Eugenio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli²¹, hipótese em que não existe a finalidade típica na conduta do agente. Ademais, acrescentam os doutrinadores que: “não havendo o querer da realização do tipo objetivo, não há dolo e, portanto, a conduta é típica. São casos em que há tipicidade objetiva, mas não há tipicidade subjetiva, porque falta o dolo.”

Hugo de Brito Machado²², lembra-nos que a caracterização do erro de tipo independe se se refere “a elemento fático, ou a elemento jurídico”, segundo afirma, o importante “é saber se o objeto do erro situa-se ou não na definição do crime, vale dizer, no tipo objetivamente considerado”.

2 Os delitos contra a ordem tributária: a imputação objetiva do art. 136 do CTN.

Nos termos do art. 136 do CTN²³, 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. Cria, desta forma, a famigerada responsabilidade objetiva para os contribuintes.

Destaca Wladimir Passos de Freitas²⁴ 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.

²⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Código Penal comentado*. 3 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 73.

²¹ ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *op. cit.* p. 467.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética. n° 125. p. 28. fev/2006. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Mensal. ISSN 1413-7097.

²³ 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.”

²⁴ FREITAS, Wladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 3 ed. rev., atual e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 611.

Não podemos perder de vista a lição de Celso Ribeiro Bastos²⁵, 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, Ricardo Lobo Torres²⁶ 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 Amaro²⁷, 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 Amaro²⁸, 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 Machado²⁹. 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.

²⁵ **BASTOS**, Celso Ribeiro in **MARTINS**, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p 360.

²⁶ **TORRES**, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 268.

²⁷ **AMARO**, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 444/445.

²⁸ **AMARO**, Luciano. *op. cit.* p. 446.

²⁹ **MACHADO**, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 138*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 618. II vol.

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)”³⁰

“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)³¹

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

³⁰ **JURIS SÍNTESE MILLENIUM nº 43.** Legislação, Jurisprudência, Doutrina Prática Processual. Repertório de Jurisprudências autorizado. Porto Alegre: Síntese Publicações, 2003. 1 CD-ROM. Windows-9x.

³¹ *idem, ibidem.*

que determina a aplicação de Lei mais favorável ao acusado. 3. Embargos acolhidos.”³²

(TRF 1ª R. – EEIREO 01182063 – DF – 2ª S. – Rel. Des. Fed. Carlos Olavo – DJU 06.09.2002 – p. 48)

Depreende-se dos arestos supra transcritos que 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.

3 Crítica a decisão do STF no *Habeas Corpus* nº 76.420/SP

O Supremo Tribunal Federal, não levando em consideração elementos acima expostos e discutidos, 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.

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”³³

³² *idem, ibidem.*

³³ 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. Paciente: Roberto Fortunato; Coator: Tribunal de Justiça de São Paulo. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>. Acessado em 03/02/06. A ementa foi assim redigida, *verbis*: EMENTA: 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),

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. 01927-01, 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 STF, 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 CTN, 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 Guilherme de Souza Nucci³⁴, 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 idéia, Luiz Regis Prado³⁵ 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”.

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.”

³⁴ **NUCCI**, Guilherme de Souza. *op. cit.* p. 137.

³⁵ **PRADO**, Luiz Regis. *op. cit.* p. 76.

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

CONCLUSÃO

Diante do exposto concluímos pela impossibilidade da aplicação da responsabilidade objetiva nos crimes contra a ordem tributária, pelos fatos e fundamentos a seguir delineados.

Determina o art. 1º da Lei 8.137/90 que os crimes contra a ordem tributária se resumem a redução ou supressão de tributos, bem como qualquer acessório, adotando-se para tanto uma das condutas estabelecidas nos seus incisos.

Requer, portanto, que o sujeito ativo do delito, o contribuinte, que pode ser o de fato ou de direito, 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.

Inadmite-se, todavia que o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo do nosso judiciário venha mantendo uma decisão que não se coaduna com o princípio fundamental da presunção de inocência do contribuinte, aplicando uma teoria ultrapassada, que cercea 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. É de se admirar que crimes dolosos contra a vida, como o homicídio, o infanticídio e a instigação ou auxílio ao suicídio, antes de serem aplicados ao caso concreto, requerem toda uma análise em torno da culpabilidade do agente, para se apurar subjetivamente a sua conduta.

Não defendemos a banalização dos delitos contra a ordem tributária, longe disto. Entendemos que a supressão ou redução de tributos ao atingir os cofres públicos, interfere diretamente nos programas sociais e de infra-estrutura, de fomento a atividade produtiva, na segurança pública, na saúde e na educação, atingido toda a coletividade. Apenas o que defendemos, que a exemplo do que ocorre em outros delitos, nos crimes tributários se apure o elemento volitivo que conduziu o agente-contribuinte 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

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. 512 p.

BASTOS, Celso Ribeiro in **MARTINS**, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 822 p.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Código Penal comentado*. 3 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2005. 1.288 p.

COSTA JUNIOR, Paulo José da. *Comentários ao Código Penal*. 6 ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2000. 1.186 p.

COSTA JUNIOR, Paulo José da; **DENARI**, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. 167 p.

DELMANTO, Celso *et al.* *Código Penal comentado: legislação complementar*. 6 ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. 1.106 p.

FÖPPEL, Gamil; **SANTANA**, Rafael. *Crimes Tributários – Coleção temas de direito penal econômico em homenagem a Raul Chaves*. Salvador: JusPODIVM, 2005. 95 p. I vol.

FREITAS, Wladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 3 ed. rev., atual e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. 896 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 138*. São Paulo: Atlas, 2004. 688 p. II vol.

_____. *Estudo de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. 258 p.

MONTEIRO, Samuel. *Dos crimes fazendários*. 2 ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Iglu, 2000. 380 p. Tomo I.

MORAES, Alexandre de; **SMANIO**, Gianpaolo Poggio. *Legislação penal especial*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 354 p.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 5 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. 1.180 p.

PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. 271 p.

PRADO, Luiz Regis. *Comentários ao Código Penal: Doutrina, jurisprudência selecionada e leitura indicada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 1.150 p.

_____. *Curso de direito penal brasileiro – Parte geral – arts. 1º a 120*. 5 ed. Ver. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 859 p. vol. 1.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998. 127 p.

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. Curitiba: Juruá, 2004. 239 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 470 p.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; **PIERANGELI**, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: Parte geral*. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 847 p.

Artigos

MACHADO, Hugo de Brito. *Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética. nº 125. p. 23-32. fev/2006. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Mensal. ISSN 1413-7097.

JURIS SÍNTESE MILLENIUM nº 43. Legislação, Jurisprudência, Doutrina Prática Processual. Repertório de Jurisprudências autorizado. Porto Alegre: Síntese Publicações, 2003. 1 CD-ROM. Windows-9x.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Sanções tributárias: natureza jurídica e funções*. Belo Horizonte: Forum. ano 3, nº 17. p. 133-149, set/out-2005. **Revista Forum de Direito Tributário**. Bimestral. ISSN 1678-8656.

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. Paciente: Roberto Fortunato; Coator: Tribunal de Justiça de São Paulo. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>. Acessado em: 03/02/06.

*Advogado, Especializando em Direito Administrativo, Constitucional e Tributário pela Faculdade Maurício de Nassau / ESMAPE.

SILVA, Franceclaudio Tavares. **O erro de tipo e os delitos contra a ordem tributária**. Disponível desde 17 de julho de 2006.