

Hugo de Brito Machado

A FRAUDE COMO ELEMENTO  
ESSENCIAL DO TIPO NO CRIME DE SUPRESSÃO  
OU REDUÇÃO DE TRIBUTO

SEPARATA

REVISTA FORENSE volume 353

# A fraude como elemento essencial do tipo no crime de supressão ou redução de tributo

HUGO DE BRITO MACHADO

Professor Titular de Direito Tributário da UFC.  
Presidente do Instituto Cearense de Estudos  
Tributários. Juiz aposentado do Tribunal Regional  
Federal da 5ª Região

SUMÁRIO: 1. O tipo do art. 1º da Lei nº 8.137/90 e a manifestação do STF. 2. Os precedentes do STF quanto à distinção entre erro de direito e fraude. 3. O entendimento do Chefe do Ministério Público Federal. 4. O fato e seu significado jurídico. 4.1. Fato e ato jurídico. 4.2. O significado jurídico do fato. 4.3. Fato, incidência da norma e fato jurídico. 4.4. Questão de fato e questão de direito. 4.5. Questão de fato e conceitos jurídicos. 4.6. Importância da distinção no tipo supressão ou redução de tributo. 5. O tipo penal no crime de supressão ou redução de tributo. 5.1. O texto legal. 5.2. O crime de resultado. O dolo como elemento do tipo. 5.3. Expressões ligadas a simples fatos. 5.3.1. Omitir informações ou prestar declaração falsa. 5.3.2. Elementos inexatos. 5.3.3. Falsificar e usar documento falso. 5.3.4. Em desacordo com a legislação. 6. Por que não importa o sentido jurídico dos fatos. 6.1. Os elementos literal, contextual e finalístico. 6.2. As garantias constitucionais. 7. Relevância do erro no Direito Penal. 7.1. As doutrinas antiga e moderna. 7.2. As normas definidoras da supressão ou redução de tributo. 7.3. Conseqüências do erro de tipo. 8. O suposto exercício das próprias razões. 8.1. Analogia incabível. 8.2. O exercício arbitrário das próprias razões. 8.3. O lançamento tributário. 9. O direito e seu exercício. 9.1. Sutileza a ser esclarecida. 9.2. Direito a uma prestação e direito potestativo. 10. Conclusões.

## 1. O TIPO DO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90 E A MANIFESTAÇÃO DO STF

Nos termos do art. 1º, da Lei nº 8.137, de 27.11.1990, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas que indica em seus cinco incisos. Em todos estes são usadas expressões como *falso* ou *falsificar*, *inexato*, (incisos I a IV) e *em desacordo com a legislação* (inciso V).

A questão de saber o significado de tais expressões ganha especial importância

diante de manifestação do Supremo Tribunal Federal, denegando *habeas corpus* impetrado em favor de acusados do cometimento de crime contra a ordem tributária, na modalidade materializada pela conduta de *fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operações de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal*. É que na ementa do acórdão respectivo está dito 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.<sup>1</sup>

Ressalvada a possibilidade de, no contexto dos autos do processo respectivo, ter sentido diverso do que transmite a quem ler apenas a ementa do acórdão, e ainda a hipótese, que também não se pode descartar, de representar apenas o pensamento pessoal do eminente Ministro Relator, a tese em referência é deveras preocupante, pois se vier a prevalecer, poder-se-á estar implantando no país um autêntico terrorismo fiscal.

Realmente, a tese consubstanciada no julgado em tela, com as ressalvas já apontadas, diz que:

a) o contribuinte tem o dever de adotar, em suas relações com o fisco, o entendimento da legislação por este preconizado;

b) não existindo, ainda, manifestação do fisco sobre o assunto, deve esta ser provocada;

c) discordando o contribuinte do entendimento do fisco, deve tomar a iniciativa de submeter o seu entendimento ao contencioso administrativo ou judicial, e não simplesmente comportar-se nos termos de seu entendimento, porque isto configura exercício arbitrário de suas próprias razões;

d) o exercício de conduta segundo o seu próprio entendimento, pelo contribuinte em detrimento do fisco, configura crime contra a ordem tributária.

Não se harmoniza, portanto, data máxima vênia, com precedentes do próprio Supremo Tribunal Federal, nos quais tem sido admitida a distinção entre erro de direito tributário, ou erro na interpretação da lei tributária, e fraude, como elemento indispensável na configuração do crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90.

## 2. OS PRECEDENTES DO STF QUANTO À DISTINÇÃO ENTRE ERRO DE DIREITO E FRAUDE

Realmente, 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 que se cuida, e por isto mesmo assim decidiu:

“Crime contra a ordem tributária – ICMS – Alíquotas diferenciadas – Crédito – Fraude. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificá-la no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27.12.90, 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.”<sup>2</sup>

Assaz esclarecedora do sentido dessa decisão é a manifestação do Ministro Marco Aurélio, relator do caso, asseverando que, “conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o crédito resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento, claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.”<sup>3</sup>

Também no Supremo Tribunal Federal foi arquivado, a pedido do Procurador Geral da República, inquérito instaurado para apuração de crime contra a ordem tributária, em face de fato assim descrito pela Promotoria de Justiça do Distrito Federal,

1 STF HC nº 76.420-SP, rel. Ministro Maurício Corrêa, DJU, de 14.9.98 – (clipping colhido pela Internet).

2 HC nº 72.584-8, Rel. p/acórdão: Min. Marco Aurélio, Informativo STF nº 29, 8.5.96, p. 3; DJU 3.5.96, p. 13.900; Repertório IOB Jurisprudência nº 12/96, p. 197, texto nº 3/12.098.

3 Repertório IOB Jurisprudência nº 12/96, p. 197, texto nº 13/12.098, Observação IOB. Revista Dialética de Direito Tributário nº 1, p. 114.

em peça transcrita pelo douto Procurador Geral:

“Adquiriram-se mercadorias em outro Estado da Federação, pagando alíquota interestadual (menor incidente neste tipo de operação). Por ocasião da compensação com o ICMS, devido em razão da revenda no Distrito Federal aos seus clientes/consumidores, utilizaram como crédito, não apenas o valor destacado na nota fiscal da compra emitida pelo fornecedor alienígena (valor efetivamente recolhido), mas uma quantia maior, encontrada mediante a aplicação da alíquota interna (maior), como se este é que houvesse incidido na operação anterior, e não aquela. Com isso, creditou-se de valor superior ao que seria de direito, o que implicou recolhimento do ICMS menor do que o realmente devido (redução de tributo).”<sup>4</sup>

### 3. O ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

O ilustre Chefe do Ministério Público Federal considerou a hipótese, em que requereu o arquivamento do inquérito, similar àquela tratada na *habeas corpus* acima referido, no qual emitira parecer asseverando:

“Sem dúvida, é elementar à caracterização do delito de sonegação fiscal a fraude, absolutamente inexistente no caso presente.

Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido. Mas evidentemente não cometeram fraude contra o Fisco. Não falsificaram documentos, ainda que sejam passíveis da culpa, no ângulo puramente fiscal, de não terem dado o enfoque jurídico adequado ao cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego à conclusão de que o presente processo nada mais é do que um subproduto da guerra fiscal que está grassando entre os Estados – como aliás a imprensa vem noticiando. Mas ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal.”<sup>5</sup>

Pelo que já foi exposto, demonstrado está, à saciedade, que a fraude há de ser con-

siderada sempre como elemento essencial à integração do tipo penal, no crime de supressão ou redução de tributo, definido pelo art. 1º, e seus incisos, da Lei nº 8.137/90. De todo modo, e até para justificar o acerto dos precedentes da Corte Maior, e das manifestações do Chefe do Ministério Público Federal, vamos adiante demonstrar porque realmente é assim.

Na interpretação da norma penal em questão impõe-se, realmente, uma distinção essencial, que não tem sido feita, mesmo pelos que à luz do bom senso manifestam-se a favor do contribuinte e de seus consultores, como se vê dos textos acima transcritos. É a distinção entre a ocultação do fato relevante do ponto de vista tributário, e o questionamento sobre o seu significado jurídico. Em outras palavras, a distinção que se impõe no caso, e que há de ser buscada no âmbito da teoria geral do direito, é a distinção, nem sempre bem compreendida mesmo pelos juristas, entre o *fato* e o *fato jurídico*.

### 4. O FATO E SEU SIGNIFICADO JURÍDICO

#### 4.1. Fato e ato jurídico

Que todo *fato* pode ter algum sentido jurídico, porque sempre estará incluído nas esferas do legal, do lícito ou do ilícito, não há dúvida. Quando falamos de fato como acontecimento natural, visto por uma ótica alheia ao Direito, não estamos querendo dizer que aquele fato não pode ser visto por uma ótica pertinente ao Direito. Pode sim. Mas nem sempre o exame de um fato se dá por alguém interessado em seus aspectos atinentes ao Direito. Pode ocorrer, e geralmente ocorre, que os fatos são vistos por várias outras óticas, sob vários outros aspectos, e não apenas pelo aspecto jurídico.

Assim, quando um fato seja visto por qualquer aspecto que não o jurídico, diremos que se trata de um fato, simplesmente, que não está no mundo jurídico. Já quando este mesmo fato, como qualquer outro, seja visto sob o aspecto jurídico, diremos que ele

4 Revista Dialética de Direito Tributário nº 1, p. 114.

5 RDDT nº 1, p. 114.

está no mundo jurídico, e neste caso será um *fato jurídico*.

Esse fato jurídico, isto é, fato visto sob a ótica do Direito, pode ser considerado fato jurídico, em sentido estrito, se independe a sua qualificação jurídica do elemento *vontade*, ou ato jurídico, se a *vontade* é, em sua qualificação como tal elemento essencial.

#### 4.2. O significado jurídico do fato

Quando se fala em fato jurídico, se está falando de um fato que tem significado perante o Direito, ou mais exatamente, se está falando de um fato, tomado este em seu aspecto jurídico, naquilo que importa ao Direito.

Todo fato certamente tem algum significado fora do mundo jurídico. Por isto os fatos podem ser objeto de estudos nas diversas áreas do saber humano. Todavia também podem ter um significado especificamente jurídico, na medida em que sejam objeto de consideração pelo ângulo jurídico. Na medida em que sejam objeto de um conhecimento especificamente jurídico.

O jurista deve ter sempre presente a distinção entre o significado colhido do mundo metajurídico e aquele outro elaborado a partir do conhecimento das normas jurídicas. O primeiro não é objeto de um conhecimento especificamente jurídico, mas de um conhecimento situado em outra área do saber humano, que é, para o Direito, simplesmente factual. Por isto mesmo é da maior importância a distinção que se há de fazer entre o fato e o seu significado jurídico.

#### 4.3. Fato, incidência da norma e fato jurídico

O fato, repita-se, tem um significado próprio do mundo da natureza. Um significado que pode coincidir, ou não, com o significado deste mesmo fato do mundo

jurídico. A distinção ficará clara se retomarmos às noções de fato, incidência de norma jurídica e fato jurídico, tendo em vista que o fato e o fato jurídico situam-se em dois mundos diversos, e a incidência da norma jurídica opera a transposição do primeiro para o segundo.

Como adverte Pontes de Miranda, “por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o direito”.<sup>6</sup>

O conceito colhido fora do Direito é simples fato. Se, todavia, é considerado à luz do sistema normativo, com o significado que lhe é por este atribuído, é fato *jurídico*.

“O facto externo que, de conformidade com o seu significado objectivo, constitui um facto jurídico (lícito ou ilícito), processando-se no espaço e no tempo, é, por isso mesmo, um evento sensorialmente perceptível, uma parcela da natureza, determinada, como tal, pela lei da causalidade. Simplesmente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objecto de um conhecimento especificamente, jurídico, não é pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este facto num acto jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua factividade, não é o ser natural, isto é, o ser ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objectivo que está ligado a esse acto, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o facto em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o acto pode ser interpretado segundo a norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um acto de conduta humana constitui um acto jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa.”<sup>7</sup>

6 Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1979, t. I, p. 314.

7 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, Coimbra, Arménio Amado, 1974, p. 20.

#### 4.4. Questão de fato e questão de direito

É exatamente a distinção entre o fato, em seu sentido natural, vale dizer, não jurídico, e o fato jurídico, vale dizer, o fato tomado com o sentido que lhe atribui a norma jurídica, que nos permite distinguir todas as questões em duas categorias, a saber, as *questões de fato*, e as *questões de direito*.

Tomado aqui o termo *questão* no sentido de mais pessoas, diz-se que há uma questão *de fato* quando a divergência se estabelece relativamente ao fato em seu significado não jurídico, ao fato tomado em seus aspectos alheios ao Direito. Diversamente, diz-se que há uma questão *de direito*, quando a divergência se estabelece a respeito do significado jurídico do fato, e não do fato em sua pura facticidade.

Se usarmos a imagem pontiana, diremos que as *questões de fato*, situam-se no mundo não jurídico, enquanto as *questões de direito* situam-se no mundo jurídico, ou mundo do Direito. O equacionamento e solução das primeiras não depende de conhecimento especificamente jurídico, mas de conhecimento de outras áreas do saber humano. Já o equacionamento e solução das últimas depende de conhecimento especificamente jurídico.

Pode dar-se, é certo, que surjam questões de fato e questões de direito envolvidas com os mesmos fatos, em uma mesma oportunidade, mas isto não quer dizer que elas não devam ser vistas por ângulos diversos, e solucionadas com o uso de métodos diferentes. Alguns exemplos, na área que mais de perto nos interessa neste estudo, esclarecerá definitivamente nossa tese.

Primeiro exemplo: dizer que ocorreu, ou que não ocorreu, um acréscimo patrimonial, em determinada empresa, é uma questão *de fato*. Dizer que esse acréscimo patrimonial está, ou que não está, determinado de acordo com a legislação tributária, é uma questão *de direito*, como é também uma questão *de direito* saber se dito acréscimo patrimonial é, ou não é, tributável pelo imposto de renda.

Segundo exemplo: Dizer que determinado produto industrializado tem determinadas características materiais, ou que não

as tem, é uma questão *de fato*. Dizer que o mesmo produto está classificado nesta, ou naquela posição da Tabela de Incidências do IPI, é uma questão *de direito*.

Terceiro exemplo: Dizer que determinada mercadoria foi vendida por determinado preço, e que foi concedido determinado desconto para pagamento à vista, é uma questão *de fato*. Dizer que a base de cálculo do IPI, ou do ICMS, é o preço total da venda, ou o valor líquido desta, é uma questão *de direito*.

Muitos outros exemplos podem ser citados. Importante, porém, é perceber que nas questões de fato, a divergência não se estabelece a respeito do significado jurídico dos fatos, mas sobre os próprios fatos, nos aspectos perceptíveis independentemente de conhecimento especificamente jurídico.

#### 4.5. Questão de fato e conceitos jurídicos

É certo que na composição dos fatos podem entrar *conceitos jurídicos*, mas estes seguem sendo considerados meros fatos, desde que não estejam sendo questionados os seus significados perante o Direito. No terceiro exemplo, acima citado, falamos de questão em que determinada *mercadoria foi vendida por determinado preço, e que foi concedido determinado desconto para pagamento à vista*. Não há dúvida de que mercadoria, venda, preço, desconto, são conceitos jurídicos. Ocorre que, naquele exemplo, tais conceitos não são relevantes porque não é em torno deles que se estabelece a questão a ser solucionada. Eles entram na questão, portanto, como fatos, simples fatos, que não estão sendo questionados.

Se estivéssemos questionando a respeito de saber se a saída da mercadoria de determinado estabelecimento se dera a título de venda, ou de permuta, aí sim o conceito de venda seria objeto de uma questão de direito.

#### 4.6. Importância da distinção no tipo supressão ou redução de tributo

A distinção entre o fato, enquanto fato, e o seu significado jurídico, e a conseqüente distinção entre questão *de fato* e questão *de direito*, é de relevo decisivo na

compreensão do tipo penal previsto no art. 1º e seus incisos, da Lei nº 8.137/90, especialmente no que concerne à interpretação das expressões *declaração falsa, elementos inexatos, falsificar, documento falso ou inexato*, e ainda, em *desacordo com a legislação*, utilizados nos incisos I, II, III, IV e V, respectivamente.

Examinemos, então, o tipo penal em questão.

## 5. O TIPO PENAL NO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO

### 5.1. O texto legal

A Lei nº 8.137, de 27.12.90, estabelece:

“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.”

### 5.2. O crime de resultado. O dolo como elemento do tipo

Duas são as ações que compõem o núcleo do tipo penal definido no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, como se vê, expressas pelos verbos *suprimir* e *reduzir* tributo. Elas somente serão relevantes na integração do tipo penal em exame, se praticadas mediante uma das condutas indicadas nos cinco inci-

dos do dispositivo legal referido. Ocorre a primeira quando o agente, mediante uma ou mais de uma das ações ou condutas meio, consegue ocultar totalmente o fato gerador do tributo, de sorte que o tributo não se mostre devido. A segunda, a sua vez, acontece, quando mediante uma ou mais de uma daquelas ações ou condutas meio, consegue reduzir a expressão econômica do fato tributável, de sorte que o tributo devido se mostre menor do que na verdade é.

Não configura crime de supressão ou redução de tributo, portanto, qualquer das condutas descritas nos incisos I a V do art. 1º da Lei nº 8.137/90, da qual decorra apenas o diferimento do tributo, vale dizer, o adiamento da ocorrência total ou parcial do fato gerador do tributo. Essa protelação configura apenas um ilícito administrativo fiscal. Não um ilícito penal.

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.

Também não se configura o crime sem o dolo específico. A supressão, ou redução do tributo, para configuração do crime, devem resultar da vontade do agente e não de erro, presente ou não a culpa. Este aspecto é de suma importância em face da moderna doutrina do Direito Penal, que substituiu, como enorme vantagem para a Ciência Jurídica, a antiga classificação do erro, em erro de direito e erro de fato, pela classificação deste em erro de tipo e erro de proibição, de sorte a permitir que um equacionamento mais lógico e razoável da questão de saber se o erro é, ou não é escusável.

### 5.3. Expressões ligadas a simples fatos

Ao descrever as ações meio, mediante as quais o agente suprime, ou reduz o tributo, a Lei nº 8.137/90 utiliza, em seu art. 1º, as expressões *omitir informações*, ou prestar *declaração falsa* (inciso I), *elementos inexatos* (inciso II), *falsificar* (inciso III), *documento falso* (inciso IV) e *em desacordo com a legislação* (inciso V). É de decisiva im-

portância, pois, na definição do tipo penal em tela, a determinação do sentido de tais expressões.

### 5.3.1. Omitir informações ou prestar declaração falsa

Independentemente das divergências a respeito da relevância da distinção entre falsidade material e falsidade ideológica,<sup>8</sup> no contexto do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, a constatação do sentido da expressão *declaração falsa* prescinde totalmente daquela distinção. Informar, e declarar, neste contexto, dizem respeito a fatos relevantes para a apuração de tributo. Omitir informações e prestar declaração falsa, portanto, são condutas, ambas, atinentes a fatos e são tendentes a ensejar a não apuração, ou a apuração de tributo menor do que o efetivamente devido.

Quem omite informação sobre fato relevante do ponto de vista tributário poderá estar prestando uma declaração falsa. Justifica-se, porém, no dispositivo legal, a presença das expressões *omitir informação*, e também *prestar declaração falsa*. Quem nada declara, não presta *declaração falsa*, mas pode estar *omitindo informações*. A lei na verdade tinha de ser abrangente daquele que se omite no dever de prestar declarações ao fisco.

A expressão *omitir informações*, no contexto da lei, há de ser entendida em termos. Não se refere a quaisquer informações, mas somente àquelas informações cuja omissão seja capaz de ensejar a supressão, ou a redução do tributo. E somente se refere a fatos, não ao significado jurídico tributário destes.

Toda declaração pode ser verdadeira, ou falsa. É verdadeira, quando o seu conteúdo corresponde inteiramente ao *fato* declarado, e falsa quando o seu conteúdo diverge, no todo ou em parte, do *fato* declarado.

O fato, aqui referido, é aquele perceptível independentemente de seu significado jurídico, sendo as possíveis controvérsias em relação a este incapazes de afastar a veracidade da declaração. Não configura de-

claração falsa, portanto, aquela que, envolvendo de alguma forma o significado jurídico de um fato, atribua a este fato um significado diverso daquele que lhe atribui a autoridade da administração tributária. Assim, não é falsa uma declaração na qual o contribuinte do imposto de renda coloca como *não tributável* um rendimento que é *tributável*, desde que identifique corretamente tal rendimento quanto a seus elementos fáticos. Ser tributável, ou não tributável, é apenas o significado jurídico tributário do fato rendimento, e a divergência em torno desse significado em nenhuma hipótese configura falsidade.

### 5.3.2. Elementos inexactos

Nos termos do inciso II, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, a ação meio para a supressão ou redução do tributo consiste em fraudar a fiscalização tributária inserindo *elementos inexactos* ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Qual seria o alcance da expressão *elementos inexactos*?

A inexactidão, sabemos todos, pode ser quanto ao *fato*, como pode ser quanto ao *significado jurídico* deste. Assim, uma interpretação na qual se leve em conta apenas o elemento literal, ou lingüístico não resolve a questão do alcance da norma incriminadora em tela. Tanto poderia indicar um alcance restrito, tendo-se como consumado o crime apenas nos casos em que a inexactidão fosse pertinente ao fato, como poderia indicar um alcance amplo, tendo-se como consumado o crime sempre que a interpretação da lei tributária, adotada pelo contribuinte, implicando não pagamento, ou pagamento menor de tributo fosse a final considerada incorreta pela autoridade competente, vale dizer, pelo tribunal de última instância.

O elemento literal, não obstante seja indispensável, é absolutamente insuficiente, como se está a ver. Deve o intérprete, por isto mesmo, valer-se de elementos outros, entre os quais o sistêmico ou contextual, e o teleológico, ou finalístico. Além disto, deve

levar em conta os direitos e garantias fundamentais, cujo elenco constante da Constituição, aliás, não é exaustivo, porque não exclui aqueles decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.<sup>9</sup>

Em face do elemento contextual tem-se de considerar que o dispositivo em que se encarta a expressão *elementos inexatos* começa com o verbo *fraudar*. Isto indica deve ser aquela expressão tomada em sentido restrito, tendo-se como inexato o fraudulento, vale dizer, aquilo que não corresponde à verdade fática, ou material. Por outro lado, todo o sistema jurídico há de ser considerado. Não se pode pretender que uma norma tenha, na definição de um tipo penal, anulando as garantias albergadas por outras normas do sistema, inclusive pelas situadas no aiplano constitucional.

Com efeito, entre as garantias asseguradas pela vigente Constituição está aquela segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.<sup>10</sup> Consagra, outrossim, a Constituição, vários princípios limitadores do poder de tributar, aos quais o legislador ordinário deve obediência. E em face do princípio da legalidade, a Administração Tributária tem sua atividade limitada aos estritos termos da lei. Tudo isto restará inútil se admitirmos que o contribuinte não tem o direito de questionar o significado e o alcance das normas segundo as quais está obrigado ao pagamento dos tributos. A autoridade da Administração Tributária poderá lançar e cobrar os tributos a seu modo, como bem entender, sem que o contribuinte possa questionar o seu modo de interpretar as leis.

Em face do elemento finalístico, tem-se de considerar que a lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercitar a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes aos fatos. E assim, na verdade definiu como crime a ocul-

tação, total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários.

É fora de qualquer dúvida razoável, portanto, que o significado da expressão *elementos inexatos*, no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é restrito. Não abrange a inexatidão do significado jurídico, como pretendem o fisco e o Ministério Público do Estado de Santa Catarina, de sorte a colocar o contribuinte em situação de absoluta insegurança jurídica, deixando-o obrigado a adotar, sempre, a interpretação da qual resultasse maior ônus tributário, pois, do contrário, estaria em todos os casos sujeito à imputação de cometimento criminoso. A inexatidão a que se refere a lei é, evidentemente, aquela concernente ao fato, em sua pura faticidade considerado.

Desnecessário é dizer-se que os elementos aos quais diz respeito a inexatidão, neste contexto, são apenas aqueles relevantes na determinação do tributo.

Assim, quem escritura como despesa o valor de determinado pagamento que não é dedutível, nos termos da legislação tributária aplicável, mas indica com indiscutível clareza a natureza daquele pagamento, não pode ser acusado de ter inserido elemento inexato em seus livros, porque a inexatidão, neste caso, diz respeito ao significado jurídico tributário do fato, mas não ao fato em si mesmo.

Também não pode ser acusado de inserir em seus livros ou documentos elementos inexatos, quem escritura incorretamente, ou inexatamente, elementos absolutamente irrelevantes na apuração de tributos.

### 5.3.3. Falsificar e usar documento falso

Nos incisos III e IV, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, cuida-se das ações de *falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável*, e das ações de, *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*. Em síntese e no essencial, o importante aqui é saber o que

<sup>9</sup> Constituição Federal, art. 51, § 2º.

<sup>10</sup> Constituição Federal art. 5º, inciso XXXV.

levar em conta os direitos e garantias fundamentais, cujo elenco constante da Constituição, aliás, não é exaustivo, porque não exclui aqueles decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.<sup>9</sup>

Em face do elemento contextual tem-se de considerar que o dispositivo em que se encarta a expressão *elementos inexatos* começa com o verbo *fraudar*. Isto indica deve ser aquela expressão tomada em sentido restrito, tendo-se como inexato o fraudulento, vale dizer, aquilo que não corresponde à verdade fática, ou material. Por outro lado, todo o sistema jurídico há de ser considerado. Não se pode pretender que uma norma tenha, na definição de um tipo penal, anulando as garantias albergadas por outras normas do sistema, inclusive pelas situadas no altiplano constitucional.

Com efeito, entre as garantias asseguradas pela vigente Constituição está aquela segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.<sup>10</sup> Consagra, outrossim, a Constituição, vários princípios limitadores do poder de tributar, aos quais o legislador ordinário deve obediência. E em face do princípio da legalidade, a Administração Tributária tem sua atividade limitada aos estritos termos da lei. Tudo isto restará inútil se admitirmos que o contribuinte não tem o direito de questionar o significado e o alcance das normas segundo as quais está obrigado ao pagamento dos tributos. A autoridade da Administração Tributária poderá lançar e cobrar os tributos a seu modo, como bem entender, sem que o contribuinte possa questionar o seu modo de interpretar as leis.

Em face do elemento finalístico, tem-se de considerar que a lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercitar a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes aos *atos*. E assim, na verdade definiu como crime a ocul-

tação, total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários.

É fora de qualquer dúvida razoável, portanto, que o significado da expressão *elementos inexatos*, no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é restrito. Não abrange a inexistência do significado jurídico, como pretendem o fisco e o Ministério Público do Estado de Santa Catarina, de sorte a colocar o contribuinte em situação de absoluta insegurança jurídica, deixando-o obrigado a adotar, sempre, a interpretação da qual resultasse maior ônus tributário, pois, do contrário, estaria em todos os casos sujeito à imputação de cometimento criminoso. A inexistência a que se refere a lei é, evidentemente, aquela concernente ao fato, em sua pura fatuidade considerado.

Desnecessário é dizer-se que os elementos aos quais diz respeito a inexistência, neste contexto, são apenas aqueles relevantes na determinação do tributo.

Assim, quem escritura como despesa o valor de determinado pagamento que não é dedutível, nos termos da legislação tributária aplicável, mas indica com indiscutível clareza a natureza daquele pagamento, não pode ser acusado de ter inserido elemento inexato em seus livros, porque a inexistência, neste caso, diz respeito ao significado jurídico tributário do fato, mas não ao fato em si mesmo.

Também não pode ser acusado de inserir em seus livros ou documentos elementos inexatos, quem escritura incorretamente, ou inexatamente, elementos absolutamente irrelevantes na apuração de tributos.

### 5.3.3. Falsificar e usar documento falso

Nos incisos III e IV, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, cuida-se das ações *de falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável*, e das ações *de, elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*. Em síntese e no essencial, o importante aqui é saber o que

9 Constituição Federal, art. 51, § 2º.

10 Constituição Federal art. 5º, inciso XXXV.

significa *falsificar*, e o que é um documento *falso*. Com os diversos verbos, o legislador apenas pretendeu, desnecessariamente, talvez, evitar que restassem fora do tipo algumas situações, que na verdade nele estariam incluídas.

A referência a vários documentos utilizados na atividade sujeita ao tributo também está na lei desnecessariamente. Bastaria, sem dúvida, falar-se de *qualquer documento relativo a operação tributável*.

Falsificar é tornar falso, de sorte que a questão interpretativa, também aqui, realmente é apenas a de saber o que se deve entender por documento falso. É também aqui a resposta há de ser no sentido de que falso é o documento cujo conteúdo diverge daquela realidade que diz retratar.

Como documento entende-se o instrumento utilizado para comprovar determinados fatos. Se há relação de adequação entre os fatos e o que deles diz o documento, este é verdadeiro. Se não há, o documento é falso. É falso um documento, portanto, que diz existente um fato que não existe, ou inexistente um fato que existe. Ou diz que o fato é de determinado modo, quando ele é de outro. A falsidade caracteriza-se, em qualquer caso, pela inadequação, total ou parcial, entre o fato e o que dele diz o documento.

Sempre, em qualquer caso, o fato há de ser relevante do ponto de vista tributário, e há de ser tomado aqui em sua pura faticidade, sendo inteiramente irrelevante o significado jurídico tributário do fato. Assim, uma nota fiscal na qual está dito que a operação de venda nela documentada, é imune ao ICMS, não é falsa, ainda que tal imunidade não exista, porque a imunidade não é fato, mas qualificação jurídica.

#### 5.3.4. Em desacordo com a legislação

Define o art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90, como ação meio para o cometimento do crime de supressão ou redução do tributo, *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*.

Negar ou deixar de fornecer. É claro que quem nega deixa de fornecer, mas nem

sempre quem deixa de fornecer nega. A pre-ocupação do legislador com o uso dos dois verbos tem uma explicação. Pode ocorrer que a outra parte na compra e venda, ou na prestação de serviços, não peça a nota fiscal, ou até mesmo pretenda sua não emissão, para se favorecer com a exclusão do imposto, pagando assim um preço menor. Neste caso vale o verbo *deixar de fornecer*. O *negar* vale apenas para a hipótese em que, tendo havido solicitação, tenha sido esta recusada. É verbo menos abrangente, que na lei está seguido do mais abrangente, *deixar de fornecer*. O legislador penal, talvez com o intuito de evitar que o réu escape mediante interpretações literalistas, geralmente é super abundante no uso dos verbos descritores das ações incriminadas.

Cuidado maior do intérprete está a exigir a parte do dispositivo legal em tela que descreve a ação meio do tipo penal afirmativamente: ou *fornecê-la em desacordo com a legislação*. Pode parecer que a afirmar esse desacordo da nota fiscal, ou do documento equivalente, com a legislação, envolverá sempre apenas uma questão de direito. Não é assim, porém, e neste ponto o intérprete há de ter redobrada atenção para o elemento finalístico da norma que exige a emissão da nota fiscal, ou documento equivalente.

Nota fiscal é o documento no qual é descrita a mercadoria vendida, ou simplesmente transferida, e que se presta para permitir o controle físico dos estoques, documentando as entradas e as saídas de mercadorias, e especialmente para acompanhar aquela mercadoria nela descrita, desde a saída do estabelecimento remetente até a entrada no estabelecimento destinatário. Não faz sentido, assim, a exigência de nota fiscal relativamente à prestação de serviço, albergada pela legislação de vários municípios, de forma absolutamente inconseqüente. Exatamente porque não faz sentido falar-se de nota fiscal de prestação de serviços, refere-se a lei a *documento equivalente*, que pode ser um simples *recibo*.

Seja como for, o importante é que nas operações de circulação de mercadorias, e nas prestações de serviços tributados, deve haver sempre um documento em que o fato – a operação de circulação de mercadoria,

ou a prestação do serviço – seja registrada. Esse documento deve atender exigências da legislação tributária, geralmente feitas com o intuito de que a operação, ou prestação, e as mercadorias, ou os serviços, bem como os que naquelas operações, ou prestações sejam parte, restem a final perfeitamente identificados.

Nesse contexto, a nota fiscal, ou documento equivalente, está *em desacordo com a legislação* apenas quando não contém os elementos necessários à perfeita identificação da mercadoria, ou do serviço, bem como das partes envolvidas na operação de venda<sup>11</sup>, ou na prestação do serviço. Não se há de considerar em desacordo com a legislação a nota fiscal, ou documento equivalente, que indique, por exemplo, tratar de operação ou prestação imune ou isenta, quando não ocorram hipóteses de imunidade ou de isenção. O *desacordo* com a legislação, para configurar a ação meio necessária à configuração do tipo, há de ser concernente a fatos relevantes do ponto de vista tributário. Não apenas concernente ao *significado jurídico* de tais fatos. O ser imune, ou isento, não é fato, mas significado jurídico tributário de fato.

## 6. POR QUE NÃO IMPORTA O SENTIDO JURÍDICO DOS FATOS

### 6.1. Os elementos literal, contextual e finalístico

A tarefa primeira do intérprete de uma norma jurídica consiste em libertar-se do literalismo. O elemento literal, não obstante seja indispensável, é absolutamente insuficiente. Deve o intérprete, por isto mesmo, valer-se de elementos outros, entre os quais o sistêmico ou contextual, e o teleológico, ou finalístico. Além disto, deve levar em conta os direitos e garantias fundamentais,

cujo elenco constante da Constituição, aliás, não é exaustivo, porque não exclui aqueles decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.<sup>12</sup>

Na interpretação dos vários incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, o intérprete deve considerar, em primeiro lugar, que ditos incisos descrevem ações meios, que somente realizam o tipo penal na medida em que conduzem à realização da ação fim, vale dizer, à ação de suprimir ou reduzir o tributo. Qualquer dos fatos que, em face do elemento literal simplesmente, pode corresponder à descrição normativa, mas não é capaz de conduzir à supressão ou redução do tributo, evidentemente não pode ser tido como compreendido na descrição.

O intérprete deve, em qualquer caso, dar atenção também aos elementos *contextual* e *finalístico*. Em face do elemento contextual, por exemplo, ao determinar o sentido da expressão *elementos inexatos*, no inciso II, do art 1º, da Lei nº 8.137/90, tem de considerar que esse dispositivo começa com o verbo *fraudar*, o que indica deva ser aquela expressão tomada em sentido restrito, tendo-se como *inexato* apenas o *fraudulento*, vale dizer, aquilo que não corresponde à verdade fática, ou material. Por outro lado, o elemento contextual, ou sistêmico, nos diz que todo o sistema jurídico há de ser considerado. Não se pode pretender que uma norma tenha, na definição de um tipo penal, anulado as garantias albergadas por outras normas do sistema, inclusive pelas situadas no altiplano constitucional.

Com efeito, entre as garantias asseguradas pela vigente Constituição está aquela segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.<sup>13</sup> Consagra, outrossim, a Constituição, vários princípios limitadores do poder de tributar, aos quais o legislador ordinário deve obediência. E em face do princípio da

11 Note-se que o inciso V, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 há referência apenas a venda. Não a outras operações das quais decorra a circulação de mercadorias. Isto, porém, não tem nenhuma importância, porque o *negar* ou *deixar de fornecer* uma nota fiscal, ou documento equivalente, numa operação que não seja de venda, mas seja relevante do ponto de vista tributário, estaria capitulado tranqüilamente no inciso II, do mesmo dispositivo legal, na medida em que haveria omissão de operação em documento ou livro...

12 Constituição Federal, art. 5º, § 2º.

13 Constituição Federal art. 5º, inciso XXXV.

legalidade, a Administração Tributária tem sua atividade limitada aos estritos termos da lei. Tudo isto restará inútil se admitirmos que o contribuinte não tem o direito de questionar o significado e o alcance das normas segundo as quais está obrigado ao pagamento dos tributos. A autoridade da Administração Tributária poderá lançar e cobrar os tributos a seu modo, como bem entender, sem que o contribuinte possa questionar o seu modo de interpretar as leis.

Em face do elemento finalístico, tem-se de considerar que a lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercitar a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes aos *atos*. E assim, na verdade definiu como crime a ocultação, total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários.

## 6.2. As garantias constitucionais

Como as normas nas quais estão previstas as garantias constitucionais integram o sistema jurídico, o elemento contextual, ou sistêmico, sugere que a interpretação das demais normas – no caso de que se cuida, as normas dos vários incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 – devem ser interpretadas de sorte a que se harmonizem com aquelas. Em outras palavras, o elemento sistêmico sugere que a interpretação das normas se faça de sorte que umas não anulem as outras. E no caso de que se cuida, interpretar de outro modo as normas dos citados dispositivos legais implicaria inutilizar as garantias constitucionais do contribuinte.

Realmente, de nada valeria garantir ao contribuinte o princípio da legalidade, por exemplo, se lhe fosse imposto o dever de aceitar a interpretação da lei determinada pela autoridade da administração tributária. De nada valeria a definição do âmbito de

cada imposto, feita pela Constituição ao distribuir entre a União, os Estados e os Municípios o poder de tributar, se as normas nas quais estão consubstanciadas tais atribuições de competência tivessem de ser interpretadas com exclusividade pelas autoridades fazendárias integradas naqueles entes tributantes.

As garantias segundo as quais ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal,<sup>14</sup> aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes,<sup>15</sup> ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória,<sup>16</sup> e muitas outras, seriam todas inúteis, porque o intérprete oficial, exclusivo, encontraria sempre uma interpretação capaz de as colocar de lado.

Interpretar as normas do sistema, todas elas, de forma a preservar a plena eficácia das normas da Constituição, é condição indispensável a tornar efetiva a supremacia constitucional.

É fora de qualquer dúvida razoável, portanto, que o significado da expressão *elementos inexactos*, no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é restrito. Não abrange a inexactidão do significado jurídico, como pretendem o fisco e o Ministério Público do Estado de Santa Catarina, de sorte a colocar o contribuinte em situação de absoluta insegurança jurídica, deixando-o obrigado a adotar, sempre, a interpretação da qual resultasse maior ônus tributário, pois, do contrário, estaria em todos os casos sujeito à imputação de cometimento criminoso. As expressões *omitir informações*, ou *prestar declaração falsa* (inciso I), *elementos inexactos* (inciso II), *falsificar* (inciso III), *documento falso* (inciso IV) e *em desacordo com a legislação* (inciso V), devem ser sempre entendidas como concernentes que são, apenas, aos fatos, não abrangendo significado jurídico tributário destes.

14 Constituição Federal, art. 5º, inciso LIV.

15 Constituição Federal, art. 5º, inciso LV.

16 Constituição Federal, art. 5º, inciso LVII.

## 7. RELEVÂNCIA DO ERRO NO DIREITO PENAL

### 7.1. As doutrinas antiga e moderna

A antiga doutrina do Direito Penal classificava o erro em duas espécies, a saber, erro de fato e erro de direito. E emprestava relevância apenas ao erro de fato, inspirada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a não conhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. E como adverte Assis Toledo, não se trata de substituição meramente terminológica, como se o erro de fato passasse a denominar-se erro de tipo e o de direito, erro de proibição. É muito mais que isso, pois o erro de tipo abrange situações que, antes, eram classificadas ora como erro de fato, ora como de direito.<sup>17</sup>

### 7.2. As normas definidoras da supressão ou redução de tributo

As normas definidoras do tipo supressão ou redução de tributo, albergadas pelo art. 1º, e seus incisos, da Lei nº 8.137/90, albergam elementos normativos vários, entre os quais o mais importante é o elemento *tributo*. Um erro a respeito de qualquer desses elementos é, portanto, um *erro de tipo*.

Já não se pode afirmar a irrelevância do erro residente na determinação do significado jurídico tributário dos fatos descritos na norma definidora do tipo supressão ou redução de tributo, por se tratar do que no passado era classificado como erro de direito. Nem se precisa enfrentar a controvérsia a respeito da diferença entre erro de direito penal e erro de direito extrapenal, com que alguns doutrinadores buscaram suprir a insuficiência da antiga distinção entre erro de fato e erro de direito.

Na verdade, em face da doutrina moderna, o erro a respeito do significado jurídico dos fatos descritos nas normas definidoras do tipo penal constitui *erro de*

*tipo* ou, em outras palavras, erro sobre elemento constitutivo do tipo. Assim, quem interpreta erradamente uma lei tributária, e por isto comete um erro quanto a saber se o tributo é devido, ou não, ou se a sua base de cálculo é esta e não aquela, ou se a alíquota aplicável no caso e de tantos por cento, está cometendo um erro de tipo, que sempre exclui o dolo.

Os elementos de um tipo penal podem ser meramente factuais, ou descritivos de fatos em seu significado não jurídico, e podem ser elementos *normativos*, vale dizer, elementos que são indicados na norma por seu significado jurídico. A diferença já não é importante. Basta que se trate de um elemento do tipo.

### 7.3. Conseqüências do erro de tipo

O erro de tipo tem as mesmas conseqüências, seja ele um erro quanto ao fato, ou quanto ao significado jurídico deste.

Por isto Mirabete assevera: “Um erro que recaí sobre elemento normativo do tipo também é erro de tipo excludente do dolo (pela lei anterior era considerado erro de direito inescusável).” E explica: “O erro é uma falsa representação da realidade e a ele se equipara a ignorância, que é o total desconhecimento a respeito dessa realidade. No caso de erro de tipo, desaparece a finalidade típica, ou seja, não há no agente a vontade de realizar o tipo objetivo. Como o dolo é querer a realização do tipo objetivo, quando o agente não sabe que está realizando um tipo objetivo, porque se enganou a respeito de um dos seus elementos não age dolosamente: há erro de tipo.”<sup>18</sup>

A lei, aliás, é neste ponto muito clara: “O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposos, se previsto em lei.”<sup>19</sup>

Como se vê, o erro de tipo exclui sempre o dolo. Seja um erro inevitável, ou mesmo um erro evitável. “O erro de tipo

17 Francisco de Assis Toledo, *Princípios Básicos de Direito Penal*, 5ª ed., Saraiva, São Paulo, 1994 p. 267.

18 Julio Fabbrini Mirabete, *Manual de Direito Penal*, Atlas, São Paulo, 1995, vol. 1, p. 167.

19 Código Penal, art. 20.

evitável exclui o dolo, o inevitável exclui o dolo e a culpa, *strictu sensu*.<sup>20</sup>

Um contribuinte que incide em erro quanto a questão de saber se determinado tributo é devido, ou se deve ser calculado desta ou daquela forma, sendo o seu valor maior, ou menor, não comete o crime de supressão ou redução de tributo, porque o dolo resta excluído, e esse crime não existe na modalidade culposa.

Chega-se, assim, também ao amparo da moderna doutrina do Direito Penal, no que diz respeito ao erro, à mesma conclusão por nós atingida mediante a demonstração de que os vários incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 devem ser interpretados em consonância com as garantias constitucionais do contribuinte e que, portanto, as condutas neles descritas devem ser entendidas, sempre, como referenciadas aos fatos, e não ao significado jurídico destes.

## 8. O SUPOSTO EXERCÍCIO DAS PRÓPRIAS RAZÕES

### 8.1. Analogia incabível

Nos termos do julgado da Corte Maior, que nos inspirou a produção deste estudo, a conduta do contribuinte que adota, no cumprimento da lei tributária, a interpretação que lhe parece correta, ainda que contrariando entendimento da autoridade da administração tributária, equipara-se ao exercício arbitrário das próprias razões.

A analogia, data máxima vênia, é inteiramente incabível. Primeiro, porque em Direito Penal não se admite a analogia em detrimento do acusado. Segundo porque evidentemente não há nenhuma semelhança entre as condutas que, nos termos do Código Penal, configuram o crime de exercício arbitrário das próprias razões, e a conduta do contribuinte que, na relação de tributação, adota o comportamento que lhe parece correto, ainda que outro seja o entendimento da autoridade da administração tributária.

### 8.2. O exercício arbitrário das próprias razões

Nenhuma conduta do contribuinte, na relação tributária, pode ser equiparada ao crime de exercício arbitrário das próprias razões. Cuida-se de crime contra a administração da justiça, que se configura pela ação de *fazer justiça com as próprias mãos, para satisfazer pretensão, embora legítima, salvo quando a lei o permite*.<sup>21</sup> Crime que é executado mediante fraude, violência física, violência moral etc.

Quem muitas vezes pratica conduta equiparável a esse tipo penal é na verdade a Fazenda Pública, através das denominadas sanções políticas, ou sanções anômalas, mediante as quais constrange o contribuinte ao pagamento de tributo, nem sempre devido. Dispondo, como dispõe, da competência para lançar e cobrar o tributo, não é lícito à Fazenda Pública desprezar a via legal para buscar, por vias oblíquas, a prestação que entende lhe ser devida pelo contribuinte.

As condutas do contribuinte na relação tributária, ainda quando eventualmente sejam praticadas com ilegalidade, jamais se assemelham àquelas que configuram o delito de exercício arbitrário das próprias razões, mesmo nas raras hipóteses em que este, por conduta própria, realiza direito seu, como acontece no caso da compensação tributária no âmbito do lançamento por homologação. "No fato penalmente proibido o agente despreza a justiça e toma para si a tarefa de realizar o seu direito".<sup>22</sup> É tal é considerado crime porque "não condiz com o estágio atual da civilização que a pessoa seja juiz e parte ao mesmo tempo. Se alguém tem pretensão, que quer fazer valer, deve invocar o Estado-juiz para satisfazê-la. É a este que compete dirimir o conflito, em decidindo ou proclamando o direito".<sup>23</sup> Na relação tributária a conduta há de ser sempre praticada por uma das partes, pelo fisco ou pelo contribuinte. Somente em se tratando da execução é que se faz necessária a ação judi-

20 Ney Moura Teles, *Direito Penal*, LED, São Paulo, 1996, Parte 1, vol. 1, p. 303.

21 Código Penal, art. 345.

22 Dumasio E. de Jesus, *Direito Penal*, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 1992, 4º vol., p. 261.

23 E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, 19ª ed., Saraiva, São Paulo, 1992, p. 379.

cial, posto que o lançamento ou ato tributário, diversamente do ato administrativo em geral, não é auto-executável.

Para melhor compreendermos este aspecto, repassemos algumas noções relativas ao lançamento tributário.

### 8.3. O lançamento tributário

A relação tributária nasce com o acontecimento do denominado *fato gerador* do tributo. Nasce desprovida de liquidez e certeza, que adquire com sua liquidação, ou acerto. Essa liquidação, ou acerto, que compete privativamente a autoridade administrativa, presta-se para constituir o crédito tributário e dá-se com o lançamento, como tal entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.<sup>24</sup>

Realmente, na relação de tributação, as condutas de uma e da outra parte estão claramente separadas. O dever de determinar o valor do tributo é sempre da autoridade da Administração Tributária, a quem compete, privativamente em caráter obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, fazer o lançamento.<sup>25</sup> Nos casos em que a lei atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento do tributo, cabe a este fazer a respectiva apuração, que fica a depender, sempre, de homologação por parte da autoridade da administração tributária, pois é essa homologação que na verdade, em termos jurídicos, consubstancia o lançamento, ainda que por mera ficção legal.<sup>26</sup>

Não há lugar, portanto, na conduta do contribuinte, mesmo quando ao cumprir o dever de antecipar o pagamento do tributo efetua eventuais compensações, para o denominado exercício arbitrário das próprias razões, figura penal da qual somente se pode cogitar em se tratando de conduta destinada

a obtenção de prestação somente exigível pela via judiciária.

Estando, como está, a conduta do contribuinte praticada no âmbito do lançamento por homologação, sempre sujeita à verificação por parte da autoridade administrativa, que tem o dever legal de agir sempre que entender incorreta, sob qualquer aspecto, aquela conduta do contribuinte, não há lugar para cogitar-se do exercício arbitrário das próprias razões pelo contribuinte.

## 9. O DIREITO E SEU EXERCÍCIO

### 9.1. Sutileza a ser esclarecida

No tipo penal do art. 345, o direito do agente até pode existir, mas a forma de exercê-lo é que caracteriza o crime. Por isto é que a lei se refere a pretensão, *embora legítima*, a dizer que o direito do autor até pode existir, mas o seu exercício é que há de ocorrer com a intervenção do juiz.

Na relação de tributação, os direitos, existentes ou não, são desde logo exercitados pelas partes, na feitura do lançamento. Não se está aqui afirmando, pois, ser legítima a pretensão de compensar, no sentido de que efetivamente o contribuinte tenha, num determinado caso concreto o direito ao crédito que pretende haver pela via da compensação. O que se está afirmando é que ele tem a autorização legal para fazer a compensação, porque a lei estabelece a forma de controle de sua conduta, quando diz que o seu ato não constitui, desde logo, a relação tributária nem a extingue, sendo em qualquer caso necessária a homologação, vale dizer, a manifestação da autoridade.

### 9.2. Direito a uma prestação e direito potestativo

Mais uma vez temos de invocar a classificação feita por Chiovenda, dos direitos subjetivos. Eles podem ser direitos a uma prestação, e direitos potestativos. Os primeiros, direitos a uma prestação, só podem

24 Código Tributário Nacional, art. 142.

25 Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único.

26 Código Tributário Nacional, art. 150.

ser exercitados com a colaboração daquele que por tal exercício é afetado. Na relação tributária, o direito do contribuinte à restituição do tributo é exemplo de direito a uma prestação. Só com a colaboração da Fazenda esse direito pode ser exercitado. Já os últimos, direitos potestativos, podem ser exercitados independentemente da colaboração de quem quer que seja. Na relação tributária, o direito do contribuinte à compensação, no âmbito do lançamento por homologação pelo menos<sup>27</sup>, é exemplo de direito potestativo.

Assim, em se tratando de um direito potestativo do contribuinte, fica absolutamente fora de qualquer dúvida razoável que o seu exercício jamais poderá configurar exercício arbitrário das próprias razões. A hipótese cabe, perfeitamente, na parte final da norma penal definidora do tipo em questão, a que a exclui claramente da ilicitude com o *salvo quando a lei o permite*.

## 10. CONCLUSÕES

Em face de tudo o que foi exposto, chega-se facilmente às seguintes conclusões:

a) o contribuinte *não* tem o dever de adotar, em suas relações com o fisco, o entendimento da legislação por este preconizado;

b) não tem a obrigação de provocar manifestação do fisco a respeito de questões de interpretação da lei tributária, podendo fazê-lo se quiser, em face de dúvidas razoáveis, para obter a certeza jurídica de que ne-

cessita para o desempenho de suas atividades;

c) discordando o contribuinte do entendimento do fisco, pode tomar a iniciativa de submeter o seu entendimento ao contencioso administrativo ou judicial, mas não está obrigado a fazê-lo, podendo adotar na relação tributária o entendimento que lhe pareça correto;

d) a conduta do contribuinte, agindo de acordo com o seu entendimento da legislação tributária, não configura, em nenhuma hipótese, exercício arbitrário de suas próprias razões, nem a este de nenhum modo se assemelha, porque o acertamento da relação tributária é sempre um dever e uma responsabilidade do fisco;

e) a compreensão das conclusões precedentes depende apenas de que se tenha presente a distinção entre o *fato* e o seu *significado jurídico*, distinção que nos permite, finalmente, compreender que

f) o crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, não se configura sem a fraude, e esta, na verdade, somente se configura pelas incorreções ou inexatidões atinentes aos fatos, sendo irrelevantes quaisquer incorreções ou inexatidões inerentes ao significado jurídico destes;

g) mesmo quando o contribuinte, ao interpretar a lei tributária, incorre em erro quanto a ser, ou não ser devido o tributo, em determinado caso, ou quanto ao valor deste, porque se engana quanto a base de cálculo, ou a alíquota, o que se tem configurado, em qualquer destes casos, é o *erro de tipo*, que exclui o dolo, e assim a configuração do crime, que não existe na modalidade *culposa*.

27 O direito à compensação é sempre um direito potestativo, mas em se tratando de lançamento por homologação isto fica fora de qualquer dúvida razoável, porque previsto expressamente na lei. Em se tratando de crédito tributário propriamente dito, vale dizer, crédito já constituído por lançamento, a questão se mostra com outros aspectos cujo exame não cabe nos limites deste estudo.