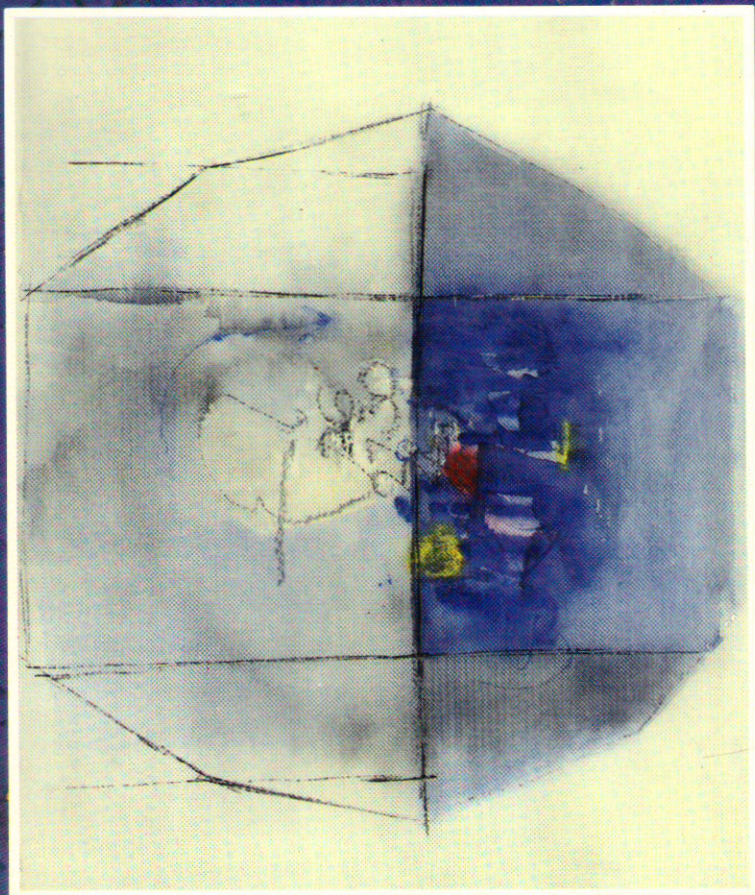


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



10

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

10

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico e Editoração Eletrônica
Escrituras Editora

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 1996)



Selma Daffré é a autora
de "Geometria",
obra reproduzida em
destaque na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

DOCTRINA

- Responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária - *Hugo de Brito Machado* 7
- Breves comentários sobre a capacidade contributiva - *Ives Gandra da Silva Martins* 12
- IR sobre pagamento de *royalties* ao exterior - *Mitsuo Narahashi* 19
- A liminar em ação cautelar como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário - *Paulo Cesar Conrado* 25
- PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias - *Plínio J. Marafon* 30
- A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil - *Ricardo Aziz Cretton* 34
- Cidadania e tributação - *Zelmo Denari* 44

RESPONSABILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Hugo de Brito Machado

1. RESPONSABILIDADE, IMPUTABILIDADE E CULPABILIDADE

As noções de responsabilidade, imputabilidade e culpabilidade estão estreitamente ligadas, e certamente por isto nem sempre a doutrina as distingue com clareza.

Responsabilidade é a aptidão para responder. Em direito penal pode-se dizer que a responsabilidade é a aptidão para receber a sanção. É resultante de um conjunto de condições psicológicas (responsabilidade subjetiva) ou do simples nexo de causalidade material (responsabilidade objetiva).

A imputabilidade é o conjunto de condições psicológicas capaz de tornar alguém apto a assumir as conseqüências jurídico-penais de seus atos. É um dos pressupostos da responsabilidade subjetiva. Está ligada à capacidade de conhecer, de discernir. É, portanto, uma qualidade da pessoa humana.

Não se confunde com a capacidade porque, como assevera Cernichiaro com propriedade, a capacidade é a aptidão, em tese, para responder pelas conseqüências penais da conduta, enquanto a imputabilidade é essa aptidão em concreto, verificada no caso específico. Assim, quem tem mais de 18 anos, tem capacidade penal, porque está, em tese, apto a responder penalmente por seus atos. Se padece de doença mental, entretanto, não será imputável¹.

A culpabilidade é, ao lado da imputabilidade, um pressuposto da punibilidade². Há, todavia, quem sustente que a culpabilidade é elemento do crime, integra o conceito de crime. No dizer de Cernichiaro, "A culpabilidade, após a teoria finalista da ação, elaborada



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região e
Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

¹ Luiz Vicente Cernichiaro, *Direito Penal na Constituição*, Editora Revista dos Tribunais São Paulo, 1990, pp. 156/157.

² Damásio E. De Jesus afirma que a culpabilidade é pressuposto da pena e não requisito ou elemento do crime. (*Direito Penal*, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, vol. 1, p. 398).

por Welzel e que, no Brasil, a partir dos anos 50, granjeou adeptos, entendeu o elemento subjetivo integrante do tipo. À culpabilidade, separada dos elementos anímicos, restou conceito axiológico negativo, significando a reprovabilidade ou censurabilidade ao autor do delito”³.

Seja como for, inquestionável é que, no Direito brasileiro, a culpabilidade é inafastável condição da sanção penal. Inexiste entre nós a responsabilidade penal objetiva, fundada simplesmente numa relação de causalidade.

1.1. Culpabilidade ou Culpa em Sentido Amplo

A palavra culpabilidade tem o mesmo significado que tem a palavra culpa, em sentido amplo. Quer dizer o conjunto de circunstâncias que cercam o fato, e o seu autor, das quais se pode inferir que o mesmo quis o resultado de sua conduta, assumiu o risco de produzi-lo, ou embora sem ter a sua vontade dirigida para o resultado agiu com negligência, imperícia ou imprudência, e por isto se deu o fato que a lei define como crime.

Não bastam para a culpabilidade os elementos objetivos do fato e as circunstâncias objetivas que o envolvem. Integram-na também as circunstâncias subjetivas, ligadas ao agente.

A culpabilidade divide-se em dolo e culpa em sentido estrito.

1.2. O Dolo e suas Espécies

Dolo é a vontade dirigida para o resultado da conduta. É a intenção de produzir o resultado. É, assim, o que em linguagem leiga entende-se geralmente como culpa.

Em se tratando dos denominados crimes formais, ou de mera conduta, o dolo se confunde com a simples consciência da ilicitude desta, posto que a configuração do crime não exige um resultado autonomamente verificável. É a lição de Noronha: “Nos delitos de simples atividade ou mera conduta, em que não existe resultado, o dolo é representação, vontade e consciência da ilicitude da ação”⁴.

É importante, todavia, observar que o dolo de que estamos falando é o genérico, e que nos crimes formais ou de mera conduta pode a lei exigir, na definição do tipo, o dolo específico. Em tais casos evidentemente não bastará, para a configuração do tipo, a consciência da ilicitude, ou dolo genérico.

O dolo pode ser:

- a) genérico e específico,
- b) direto e indireto ou eventual

1.3. Dolo Eventual e Culpa Consciente

O dolo eventual, ou indireto, aproxima-se muito da culpa consciente, mas com esta não se confunde. Em ambos o agente tem a previsão do resultado, mas a atitude interior quanto a este é, no dolo eventual, bem diversa daquela que o agente adota na culpa consciente. Há dolo eventual quando o agente, prevendo o resultado antijurídico, embora não o deseje assume o risco de produzi-lo. Há culpa consciente quando o agente, prevendo o resultado antijurídico, espera sinceramente que o mesmo não aconteça.

A distinção, assim, é nítida. “Carateriza-se a culpa consciente porque, ao lado de uma previsão genérica po-

³ Luiz Vicente Cernichiaro, *Direito Penal na Constituição*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1990, p. 81.

⁴ E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, vol. 1, p. 135

sitiva, se coloca uma previsão concreta negativa: o evento não se verificará. No dolo eventual, ao contrário, à previsão genérica positiva segue-se outra, de caráter parcialmente positivo: é possível que o evento se verifique. Inobstante tal previsão, o agente não se detém. Continua a agir, custe o que custar”⁵.

Duas são as explicações doutrinárias do dolo eventual: a teoria da probabilidade, e a teoria da vontade. Pela primeira, há dolo eventual quando o agente prevê o resultado como provável, e não apenas como possível. Pela segunda, existe dolo eventual quando o agente admite o resultado. Depois de examinar essas duas teorias, conclui Aníbal Bruno: “O que é essencial é que o dolo eventual se integra por estes dois componentes - representação da possibilidade do resultado e anuência a que ele ocorra, assumindo o agente o risco de produzi-lo”⁶.

Embora seja, na prática, difícil a constatação do elemento necessário à distinção, a relevância desta se impõe e impõe que procure aquele valioso elemento por todos os meios disponíveis. Na dúvida, ter-se-á de concluir pela ocorrência de culpa, e não de dolo, em face do princípio universal de que na dúvida se há de decidir a favor do réu.

2. RESPONSABILIDADE OBJETIVA

Considera-se responsabilidade penal objetiva o estado de sujeição a uma sanção criminal independente-

mente de restar demonstrado o dolo ou a culpa, bastando o nexo de causalidade material. É a responsabilidade por um acontecimento, atribuída a alguém em virtude apenas de um nexo de causalidade material, entre a conduta e o resultado, com exclusão de qualquer contribuição do elemento subjetivo, seja de conhecimento ou de vontade. No dizer de Vincenzo Cavallo, invocado por Magalhães Noronha, é a “responsabilidade do homem esbulhado de tudo quanto nele existe de verdadeiramente humano, isto é, da luz espiritual que vivifica todas as ações que executa, bem como seus possíveis eventos, equiparando-o em seus atos, qual simples ser físico, aos animais e às forças brutas da natureza”⁷.

Como assevera Magalhães Noronha, “no estado presente do direito penal, é ela incompreensível. Representa um retrocesso a tempos primitivos, em que o homem pagava pelo que fizera, sem quaisquer preocupações com o elemento subjetivo. Era o resultado, o dano causado, a clamar sempre por uma pena, que nada mais era que vingança. A responsabilidade só pode ter por fundamento a vontade humana”⁸.

2.1. Limitação Constitucional

No direito brasileiro não se admite a responsabilidade objetiva em face de expressa limitação constitucional, a dizer que “ninguém será considerado *culpado* até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória (grifo nosso)”⁹. Por isto mesmo, será incons-

⁵ Paulo José Da Costa Jr., Curso de Direito Penal, Saraiva, São Paulo, vol. 1, p. 88.

⁶ Aníbal Bruno, Direito Penal, Forense, Rio de Janeiro, 1959, vol. I, tomo 2º, p. 75.

⁷ E. Magalhães Noronha, Direito Penal, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, vol. 1, p. 144.

⁸ E. Magalhães Noronha, Direito Penal, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, vol. 1, p. 144.

⁹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LVII.

titucional qualquer dispositivo legal que adote o princípio da responsabilidade objetiva.

2.2. *Culpa Presumida*

Há quem admita a aplicação de penas privativas de liberdade aos responsáveis legais ou estatutários das pessoas jurídicas¹⁰. Tal assertiva, porém, há de ser entendida em termos. Somente em se tratando de crimes na modalidade culposa será possível a aplicação a eles de sanção penal, seja de que natureza for. Ocorre que os crimes contra a ordem tributária são, todos eles, dolosos. Assim, não se pode admitir a responsabilidade penal dos dirigentes de pessoas jurídicas fundada em culpa presumida.

2.3. *Presunção de Dolo*

Questão das mais difíceis no processo penal é a que diz respeito à demonstração da presença do dolo. Como se trata de um elemento puramente subjetivo, de foro íntimo, a prova direta de sua ocorrência só é possível pela confissão.

Admite-se portanto, em princípio, seja a presença do dolo demonstrada mediante provas indiretas, vale dizer, mediante presunções. A prova de fatos tidos como exteriorização da vontade dirigida para o evento criminoso tem sido considerada suficiente.

Impõe-se, porém, muita cautela no trato das presunções. O fato de que o dirigente de uma empresa pode ser, em regra, interessado na lucratividade desta não autoriza, por si só, a presunção de haver este praticado um ilícito penal porque tal prática ilícita é lucrativa.

3. RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA

A responsabilidade penal das pessoas jurídicas tem sido preconizada como forma de controle de certas práticas ilícitas. Não me parece seja este um caminho adequado.

No Direito brasileiro, a imposição de sanção de natureza prisional é privativa da autoridade judiciária. As penas pecuniárias, todavia, podem ser aplicadas pela autoridade administrativa. Atribuir responsabilidade penal às pessoas jurídicas, portanto, significa tornar a aplicação de sanções patrimoniais a estas privativa do Judiciário, já que às penas prisionais obviamente não se sujeitam.

4. A RESPONSABILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

4.1. *O Art. 11 da Lei Nº 8.137/90*

Qualquer disputa em torno da questão de saber se a responsabilidade nos crimes contra a ordem tributária está ligada à culpabilidade restou superada por disposição expressa da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os referidos crimes, a dizer que “quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

Se a responsabilidade pelos crimes contra a ordem tributária é do indivíduo, pessoa física, ou natural, na medida da culpabilidade de cada um, é indubitado que ninguém é responsá-

¹⁰ Luiz Mélega, *O sujeito ativo do crime e as pessoas jurídicas. A responsabilidade criminal e civil dos administradores*, em *Direito Tributário Atual*, Resenha Tributária, São Paulo, 1995, vol. 14, p. 158.

vel por qualquer daqueles crimes apenas pelo fato de ser dirigente de uma pessoa jurídica em cujo âmbito, ou por cujo intermédio, foi o ilícito praticado.

4.2. *Ilícitos Contra a Empresa*

Ninguém pode negar que muitas vezes no âmbito de uma empresa ocorrem fatos capazes de configurar crimes contra a ordem tributária, praticados por empregados, e até por diretores, em benefício próprio, em detrimento do patrimônio da empresa. Em tais casos é da maior evidência que não se pode imputar aos dirigentes desta a responsabilidade pelo ilícito, do qual na verdade não são autores.

Não são raros os casos nos quais o responsável pelos atos ilícitos chega a ameaçar denunciá-los às autorida-

des fiscais, se for levado ao conhecimento da Polícia a sua prática criminosa.

Toda cautela há de ter o Juiz, para não terminar punindo quem na verdade é vítima, e não autor do ilícito.

5. SÍNTESE CONCLUSIVA

Em síntese, a responsabilidade por crimes contra a ordem tributária é subjetiva e depende sempre da efetiva participação do acusado no cometimento do ilícito. A condição de dirigente da pessoa jurídica não é suficiente para ensejar a responsabilidade penal pelos ilícitos no âmbito desta cometidos. Inadmissível, outrossim, a presunção de dolo como decorrência do interesse da empresa na obtenção de lucros.