



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MANOANA ÁGATA ANGÉLICA MESSIAS DA SILVA BASTOS

**OS EFEITOS JURÍDICO-PENAIIS DA COMPENSAÇÃO
TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO**

Salvador

2016

**MANOANA ÁGATA ANGÉLICA MESSIAS DA SILVA
BASTOS**

**OS EFEITOS JURÍDICO-PENAIIS DA COMPENSAÇÃO
TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Orientador: Prof.^a. Daniela Carvalho Portugal.

Salvador

2016

TERMO DE APROVAÇÃO**MANOANA ÁGATA ANGÉLICA MESSIAS DA SILVA BASTOS****OS EFEITOS JURÍDICO-PENAIIS DA COMPENSAÇÃO
TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2016

À minha família por ser a estrutura que
alicerça a força de vontade que
impulsiona a minha caminhada, ainda
que longe de casa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por ser essa força que se manifesta nas minhas batalhas, e que faz com que o temor e a insegurança sejam os primeiros obstáculos a serem superados.

Aos meus pais, Manoel Messias Bastos e Ana Angélica da Silva Bastos, por darem ao meu nome a mesma extensão da vontade de tentar escrever uma história diferente para nossa família. Amo vocês!

Ao meu irmão, Manoano José Bastos, por acreditar no meu potencial, e lutar da mesma forma por todos nós.

A minha tia, Noeme, tios, aos meus avós, e primas, por mostrarem que a nossa família é rica de amor. Em especial, aos meus tios José Balbino e Jairo Francisco, por terem mostrado que a caminhada ficou mais dolorida no momento em que me vi sem vocês, que tanto sonhavam com a minha formação, e ao mesmo tempo me vi na necessidade de continuar lutando por todos.

As minhas amigas, bem como, aqueles que a Baiana presenteou-me, em especial, Marcos Alan, Carla Dias, Lais Cassimiro, Vanesa Boson, à pró Adriana Wyzykowski, vocês mostraram que distante de Boquira eu também seria querida e protegida.

Um especial agradecimento à minha orientadora e “sorinha”, Daniela Portugal, por ter conquistado a minha admiração desde a primeira aula de Direito Penal, pela sua competência, humanidade e carinho.

A todos que estão comigo. Obrigada!

Sonho que se sonha só
É só um sonho que se sonha só
Mas sonho que se sonha junto é realidade.
Raul Seixas

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por finalidade averiguar os efeitos jurídico-penais da compensação tributária antes do trânsito em julgado, mediante um estudo conjunto das peculiaridades do Direito Penal e do Direito Tributário, utilizando-se da legislação aplicável ao tema bem como do posicionamento doutrinário e jurisprudencial atual sobre a matéria. Utiliza-se do método dedutivo uma vez que parte-se da regra geral até chegar-se à peculiaridade do tema em questão uma vez que se trata de efeitos oriundos de uma inovação legislativa, decorrente da introdução da vedação da compensação tributária antes do trânsito em julgado. Aborda desde as constatações da existência de uma sociedade de riscos até a influência que esta acarreta no Direito Penal. Estuda as transformações vividas pela dogmática penal, como a assunção de um bem jurídico de natureza supra individual, e da coexistência dos ordenamentos tributário e penal, diante da proteção da ordem tributária, sempre visando a coerência interna do sistema. Analisa o entendimento jurisprudencial, pelo qual reconhece, na maioria dos casos, a prática de crime de sonegação fiscal aquele que pretendendo extinguir a obrigação tributária, compensa indevidamente o respectivo crédito. Por fim, a partir de uma análise da tipicidade desse delito, sem perder as peculiaridades do Direito Penal e do Direito Tributário, como esferas distintas, mas componentes de uma única ordem normativa, é traçada uma análise crítica, que deve observar a relevância de quedar-se pacificada a natureza jurídica dos efeitos de uma compensação tributária realizada antes do trânsito em julgado.

Palavras-chave: Compensação; Direito Penal Tributário; Direito Tributário Penal; Sonegação Fiscal; Crime Tributário.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CTN	Código Tributário Nacional
HC	Habeas Corpus
RESP	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	18
2 DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL.....	21
2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FERRAMENTA ARRECADATÓRIA DO ESTADO.....	24
2.1.1 A configuração da obrigação tributária e a constituição do seu crédito ..	25
2.1.2 A compensação tributária como uma das modalidades de extinção da obrigação tributária.....	29
2.2 A ATIVIDADE COMPENSATÓRIA DE TRIBUTOS NO CENÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.....	33
2.2.1 A compensação tributária perante a Administração Pública	34
2.2.2. O momento da compensação tributária no âmbito judicial.....	36
3 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL.....	42
3.2 ILÍCITO TRIBUTÁRIO X ILÍCITO PENAL.....	55
3.2.1 Elementos do Ilícito Tributário.....	56
3.2.2 Componentes do Ilícito Penal e suas peculiaridades	57
3.1 DIFERENÇAS QUANTO AO SISTEMA DE RESPONSABILIDADE	62
3.1.1 Responsabilidade Subjetiva	64
3.1.2 Responsabilidade Objetiva.....	66
4 A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO E A (A)TIPICIDADE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL	69
4.1 O TRATAMENTO JURISPRUDENCIAL DA MATÉRIA.....	70
4.2 (A)TIPICIDADE PENAL E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO.....	72
4.3 ERRO DE PROIBIÇÃO E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO.....	80
4.4 A IMPUTAÇÃO OBJETIVA E O RISCO PERMITIDO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	83
4.5 INÍCIO DA AÇÃO PENAL.....	86
4.6 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	90
5 CONCLUSÃO	92

REFERÊNCIAS.....97

1 INTRODUÇÃO

Diante da relevância da atividade de tributação do Estado, considerada como mecanismo essencial para o financiamento da estrutura pública e suas funções, elegeu-se a ordem tributária como verdadeiro bem jurídico a ser tutelado pelo Direito. Esta, inclusive, é a imagem transmitida pelo texto constitucional.

O Direito Tributário então, é responsável por regular a configuração da obrigação tributária, logo instrumento utilizado para que esse recolhimento pecuniário ocorra do modo mais regular e legítimo, sem excessos de nenhum dos polos dessa relação, leia-se fisco e contribuinte.

Nesse aspecto, a compensação é um típico instituto do Direito Tributário, considerada como modalidade de extinção da obrigação de pagar tributo. Desta forma, a mesma possui os mesmos contornos da compensação dos moldes civilista, ou seja, é o encontro de débito e crédito, no caso do contribuinte com o Fisco, visando a extinção da respectiva obrigação. No entanto, em 2001 a Lei Complementar nº 104 acrescentou conteúdo ao CTN e, também à disciplina dispensada a essa operação tributária, mais especificamente, estabelecendo o momento da sua realização.

O foco do presente estudo está justamente na constatação do surgimento de um interesse, concomitante, em se tutelar essa ordem tributária, por duas esferas distintas do Direito, qual seja além do Tributário, como afirmado, também do Direito penal. Desta forma, exsurge principalmente, a controvérsia quanto ao modo em que essa dupla proteção vai ocorrer na prática, sem serem violados seus respectivos limites e lógicas, inerentes a cada área do Direito.

Fato é que o Direito Penal tem recebido fortes influências de um contexto social marcado pela presença de riscos, conhecido como uma verdadeira sociedade de riscos. E com isso, vem surgindo alguns questionamentos e alterações na sua estrutura dogmática tradicional, como a adoção de um bem jurídico de face coletiva, difusa.

Ademais, sendo a ordem tributária enquadrada nesse novo conceito de bem a ser tutelado, resta verificado, que existem situações que podem ensejar a recepção de efeitos deflagrados pelo descumprimento de normas tributárias como penais ao

mesmo tempo. Desta forma, foi necessária a análise do posicionamento da jurisprudência atual, no caso do STJ, que vem entendendo que a realização da compensação tributária, antes do momento eleito pela lei, configura uma prática delituosa

Partindo desta problemática, possui este trabalho monográfico o objetivo de buscar ao certo quais são os efeitos deflagrados de uma compensação tributária antes do trânsito em julgado, já que a lei responsável pela introdução dessa novidade não trouxe maiores informações. Assim, o mesmo visa fomentar o debate acerca da necessidade de pacificação da natureza dos efeitos atribuídos àqueles que compensam tributariamente de modo irregular, quando se pretende na verdade extinguir a obrigação, como meio de ratificar o valor da segurança jurídica, no cenário atual de um Estado Democrático de Direito.

De relevante importância o presente tema vez que não há no ordenamento jurídico pátrio regulamentação específica no tocante às consequências jurídicas atribuídas àquele que realiza essa compensação tributária antes do trânsito em julgado, com o fito de extinguir a respectiva obrigação.

Diante da peculiaridade do tema, escolheu-se a utilização do método dedutivo onde, em primeiro lugar, compreende-se a regra geral sobre a imputação de efeitos e particularidades tributários, para que então se compreenda o caso específico que, *in casu*, se trata de consequências penais.

Primeiramente, busca-se discorrer sobre conceitos base, finalidade e métodos da seara tributária, para o melhor entendimento do tema abordado, partindo da ideia do incentivo da extinção de uma obrigação tributária, e da autorização da compensação para tanto. Também serão abordado, como essa compensação ocorrerá na prática, incluindo suas particularidades legais em âmbito administrativo e judicial.

Em um segundo momento, analisa-se as principais mudanças sofridas pelo Direito Penal, o qual a partir dessa nova face, passa a ser conhecido como Direito Penal Econômico ou Direito Penal Tributário, diante dos cuidados dispensados a essa nova delinquência. No entanto, destaca-se as características que diferenciam o Direito Penal Tributário do Direito Tributário Penal, e a necessidade de tais limites serem obedecidos, sob pena de macular a lógica do sistema jurídico.

Finalmente, busca-se analisar se o posicionamento jurisprudencial hodierno encontra-se respaldado no conteúdo constitucional, legal e lógico de todo ordenamento, quanto a essa matéria discutida, vez que essa desobediência põe em risco a segurança jurídica e sintonia do sistema jurídico.

O presente estudo desenvolveu-se através de pesquisas bibliográficas do ramo do Direito Tributário e Penal, e o modo de aplicação das respectivas sanções e aferições das suas responsabilidades, e de como essa coexistência deverá ser procedida. Contou-se também, com a análise de conteúdos jurisprudencial, em especial do STJ, e ainda, da legislação constitucional e infraconstitucional pertinentes à questão sob exame.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

Assumiu a Constituição Federal, no momento de sua promulgação, verdadeira missão em desenhar o modo de atuação do Estado e do meio social em si, para que o bem comum reine, fato que pode ser deduzido dos seus respectivos dispositivos. Então, os tributos serão considerados como fonte de recursos do Estado, os quais deverão proporcionar-lhe o alcance das metas previstas no preâmbulo da Constituição, bem como os fundamentos da República Federativa do Brasil (RIBEIRO; GESTEIRO, 2006, p. 196).

É nesse exercício que o Estado então, demanda aos indivíduos, componentes da comunidade que está sob sua competência, o fornecimento desses recursos financeiros supracitados, tão essenciais para manutenção da estrutura responsável por suportar as exigências oriundas da coexistência humana. Portanto, a instituição do tributo, como decorrência dessa realidade, significa uma manifestação da soberania, a qual o Estado é detentor integralmente ou em parte (MACHADO, 2013, p. 27).

José Marcos Domingues defende, por sua vez, a existência de atribuições pelo Estado, possuindo este, a finalidade de realizar as aspirações populares, visando o bem comum de todos, como já delineado. E, sendo assim, também entende que esses beneficiados devem contribuir para os encargos da coletividade, invocando especificamente, a solidariedade social, como liderança das relações interpessoais, que justifica essa necessidade. (2014, p. 110)

É nesse cenário, que se pode observar a função do Direito Tributário de promover, legalmente, essa cobrança, bem como de constituir e organizar mecanismos próprios para atender essa finalidade.

No entanto, é dissonante do modelo assumido pelo Estado, a observação do tributo apenas no cumprimento de sua função arrecadatória, independentemente de sua função social, desta forma, devendo as duas existirem concomitantemente. É por esse motivo que as autoras Maria de Fátima Ribeiro e Natália Paludetto Gesteiro defendem (2006, p. 196):

O justo tributário é um conceito complexo e subjetivo mas que deve, obrigatoriamente, passar pela questão da justiça social, pelo contexto constitucional e pela educação tributária da população, assim como pela

participação da população nas questões atinentes ao orçamento público, não podendo o Direito Tributário se restringir aos atos de arrecadação de valores para os cofres públicos.

É por isso que alguns autores defendem a existência de uma função extrafiscal que é desempenhada pelo tributo, além dessa meramente fiscal, com fins puramente arrecadatários, aqui mencionados.

A função extrafiscal na verdade, é observada quando através da tributação o Estado buscar induzir comportamentos dos contribuintes, sendo eles de natureza comissiva ou omissiva. Essa é a conclusão que pode ser deduzida da posição da autora Cláudia de Rezende Machado de Araújo, quando defende que para o Estado Moderno, as finanças públicas não seriam apenas meio de resguardar a cobertura das respectivas despesas administrativas, mas um meio de intervenção na vida social, através do exercício que pressione os cidadãos, a fim de organizar o conjunto da nação. (1997, p. 332)

A extrafiscalidade é presente no cotidiano tributário, quando o Estado exerce com soberania a tributação, mas “reduzida setorialmente, visando-se estimular especificamente determinada atividade, grupo ou valor juridicamente protegido como a cultura ou o meio ambiente”, afirma o autor Marcos André Vinhas Catão, acrescentando ainda que é nesse campo que se desenvolve a teoria dos incentivos fiscais. (2004, p. 4)

Frisa-se, no entanto, que o presente trabalho abordará apenas a função estritamente fiscal da sistemática tributária, uma vez que apenas através desta é que se pretende alcançar a finalidade planejada.

É possível, *a priori*, reconhecer duas funções típicas do ordenamento tributário, sendo a primeira delas a legitimação dos meios de cobrança referentes às obrigações por ele constituídas e os atos necessários para se alcançar o seu adimplemento. Desta forma, concomitantemente a essa formação fático-jurídica é que os contornos dessas relações obrigacionais se aperfeiçoam, facilitando assim a ciência do seu destinatário.

A segunda função desempenhada, é observada no “autocontrole” realizado, já que os limites dessas relações jurídicas acabam surtindo duplo efeito, vez que além da esfera individual do devedor-tributário, também são atingidos os limites dos respectivos credores, uma vez que inibidos, através da aplicação de regras e princípios, que fundamentam todo o sistema.

Especificamente, no que se refere aos ditames que disciplinam as relações tributárias, realizados na fixação de conteúdo normativo, é necessário abordar a influência que essa realidade recebe pela vigência dos direitos fundamentais, conforme entendido pela doutrina contemporânea. Essa constatação é oriunda da adoção sistemática da Constituição Federal de 1988 como premissa maior, mais conhecida como “constituição cidadã”.

Nesse sentido, é que se deve compreender a primazia das ordens constitucionais como direcionamento da execução da atividade arrecadatória do Estado Fisco, ao mesmo tempo que para o contribuinte são outorgantes de garantias que o protegem de atos abusivos e arbitrários, promovendo com isso, à vida social, o necessário equilíbrio (CAIS, 2011, p. 43), conforme abordado.

São então premissas até então definidas, a limitação e a relatividade do poder tributário, que se manifestam pelos princípios constitucionais tributários e pelas imunidades.

Como um dos princípios solares, a segurança jurídica, que determina a previsibilidade do conteúdo normativo, e aquele que preza pelo tratamento igualitário de todos, são expressões de dignidade e justiça social que devem ser permeadas. Logo, a materialização desses postulados será vislumbrada diante do cumprimento do quanto presente no Estatuto do Contribuinte, rol normativo que garante os limites estatais, e consequentemente as garantias fundamentais dos contribuintes, sem perpetrar nenhuma distinção ilegítima (GRUPENMACHER, 2004, p.14).

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, compila as especificidades dessa realidade relatada quando reconhece e, na verdade, constitui um verdadeiro “Sistema Constitucional Tributário”. Esse sistema corresponde a um conjunto, que cumpre preceitos que o torna uno, ordenado, organizado e, possibilita a coexistência de seus diversos elementos normativos, que possuem como referência esse resultado da atuação estatal, que é a instituição e o recolhimento do tributo. (CUNHA JÚNIOR, 2015, p.991)

Diante do quanto exposto, exsurge a necessidade de se analisar algumas características dessa relação jurídico-tributária, configurada entre Fisco/Estado, representado pelos entes federativos conforme marco constitucional de competência, e o Contribuinte, como aquele obrigado ao adimplemento, nas condições legais.

2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FERRAMENTA ARRECADATÓRIA DO ESTADO

Nas palavras do autor Geraldo Ataliba, é certo que a pretensão pecuniária, por assim dizer, do Estado, não é autossuficiente, sendo exigida ainda a implementação de comportamentos humanos, para que a movimentação física do dinheiro ocorra realmente (2009, p.29).

E quanto a essa movimentação de natureza pecuniária, que é incumbida ao contribuinte, deve-se destacar a sua nomenclatura pelo Código Tributário Nacional, chamada de obrigação principal, conforme conceito previsto no seu art. 113, §1º.

José Souto Maior Borges, por sua vez, afasta a extensão de uma imputação universal à obrigação tributária, quando defende em suma a relevância de se considerar a peculiaridade residente na dogmática tributária. Como pode ser observado (2008, p.416):

Descabem, no âmbito da dogmática tributária, enunciados universais, como esse: “toda obrigação é patrimonial”. Na melhor das hipóteses, esse enunciado estaria contaminado pelo germe da ambiguidade. (...) O “operador quântico” (“todas”) torna epistemologicamente ilegítimos os enunciados universais no campo da obrigação tributária.

Em sendo assim, Aurélio Pitanga Seixas Filho também confirma a existência da modalidade obrigacional de caráter não-patrimonial, já que, no tocante às obrigações acessórias, menciona que elas tratam de verdadeiros “deveres jurídicos tributários” de fazer ou não fazer e, não de pagar o tributo. (2008, p. 55)

O papel das normas tributárias então será justamente atribuir determinado valor pecuniário em favor do Estado e ordenar condutas aos obrigados ou responsáveis, para que o movimento necessário para se atingir essa atribuição ocorra de acordo com as condições e circunstâncias legais (ATALIBA, 2009, p. 30).

Em outras palavras, a configuração da obrigação tributária terá também como finalidade, justamente ordenar os atos necessários que determinarão o comportamento, nos moldes legais, apto a realizar essa movimentação pecuniária em favor do Estado.

2.1.1 A configuração da obrigação tributária e a constituição do seu crédito

Abordando a sistemática de instituição do tributo, deve-se considerar a presença relevante da lei como instrumento para sua manifestação. É nesse contexto legal, que a hipótese de incidência, como a descrição hipotética e abstrata de uma situação fática, ao ocorrer em um determinado local e tempo eleitos pela legislação, será a responsável pelo nascimento da obrigação. E assim, quando da sua ocorrência, sempre estará atrelada ao mandamento, qual seja o de efetuar pagamento pecuniário (ATALIBA, 2009, p. 66).

Da mesma forma, também conceitua Eduardo Sabbag a hipótese de incidência, como mandamento legal a ser cumprido (2008; p. 206):

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

É importante ainda, observar o quanto disciplinado pelo CTN, como o responsável pela instituição de normas gerais sobre essa temática, em seu artigo 3^o.

Num contexto jurídico, a pretensão em se constatar a natureza jurídica de determinado instituto é relevante, já que a partir dessa descoberta será possível determinar a aplicação normativa no caso concreto (MACHADO, 2008, p.277).

Sendo assim, a partir de uma análise das fontes das obrigações, de um modo geral, poderão essas serem classificadas como legais, pelo fato da sua origem corresponder basicamente a incidência do texto de lei ou as contratuais, oriundas de relações jurídicas consubstanciadas na simples manifestação de vontade e, por último, as decorrentes de ato ilícito, resultados do cometimento de um ato que viole os preceitos legais (MACHADO, 2008, p.278).

É notório então, que não encontra a obrigação tributária modulação na simples manifestação de vontade das partes que compõe essa relação, uma vez que essa situação seria incompatível com a sua compulsoriedade, legalmente reconhecida.

¹ Art. 3^o Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

E essa constatação da imposição legal, como origem da obrigação é pacífica, em decorrência da didática que pode ser observada no texto de lei, conforme o disposto no art. 113 do CTN, já que se pode verificar que a relação tributária, a qual possui natureza jurídica, é derivada da materialização de um pressuposto estabelecido em lei, no plano dos fatos. (SCHOUERI, 2015, p.491)

Em relação às obrigações que se originaram no ato maculado de ilicitude, Sacha Calmon Navarro Coêlho, narrando uma prestação de serviço realizada por um profissional que não tinha a formação exigida para tanto, defende a exigência dos respectivos tributos e, para tanto faz a seguinte ressalva: (2015, p. 606-607)

Evidentemente não se trata da tributação dos atos ilícitos tipificados como delituosos, já que o fato gerador dos tributos é sempre um fato lícito. A questão se resolve da seguinte maneira:

- a) são tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente;
- b) não podem ser tributados os fatos ilícitos, como por exemplo o rufianismo, o jogo do bicho ou o tráfico de drogas.

E em sendo assim, tais obrigações possuem natureza jurídica de sanção, próprias ao ramo punitivo do direito, uma vez que irá considerar essa ilicitude, ao elencar as infrações desse sistema, como será visto mais à frente (MACHADO, 2008, p. 279).

Nesse panorama, as obrigações tributárias serão apostas de modo que para determinada categoria a presença da ilicitude na sua origem será irrelevante, como nos casos dos tributos, conforme a tese tributária da *pecunia non olet* (dinheiro não tem cheiro)². Essa carga axiológica tributária, segundo entendimento do STJ, está intrinsecamente relacionada com a ideia de isonomia, no tocante ao tratamento dispensado às pessoas que possuem capacidade contributiva correspondente, sendo que para tanto, independe da maneira utilizada para se alcançar essa disponibilidade econômica, ou seja, não é relevante verificar se os rendimentos tributáveis tiveram ou não fonte lícita.

Diante da compulsoriedade dessa prestação pecuniária, advinda de pura imposição legal, é que a sua cobrança procederá através de atividade administrativa plenamente vinculada. Em outras palavras, os agentes públicos envolvidos nessa atuação administrativa não poderão atuar embasados por motivos de conveniência e

² Nos termos do julgamento do REsp 1208583 / ES 2010/0162642-0, através da Relatoria da ministra Laurita Vaz, no dia 11/12/2012.

oportunidade, estando sujeitos ao cumprimento de todos os termos legais. (BECHO, 2013, p.97)

Sendo assim, a atribuição de financiar a máquina pública de início, e a estrutura social como resultado, é de pleno interesse público, e logo interesse/dever do Estado em zelar pela sua fiscalização, arrecadação e pelos efeitos oriundos de eventual descumprimento.

Logo, é de se pacificar como uma das premissas, o entendimento de que o nascimento da obrigação tributária, em verdade, decorre do conteúdo impositivo da lei, partindo dele suas limitações e ordens ativas, as quais orientam a conduta do contribuinte perante o Fisco.

É nesse cenário então que, o lançamento tributário será utilizado como ato através do qual a atividade pública se manifesta nos termos da lei. Sendo importante suscitar a crítica que Paulo de Barros Carvalho, assim como outros autores, apresenta sobre a determinação trazida pela lei, defendendo então que na prática o crédito seria intrínseco à obrigação, não havendo necessidade de uma atuação administrativa para sua formação (2014, p. 356).

Partindo de uma interpretação teleológica, é de se perceber que essa previsão legal, pretendeu na verdade, não tornar o crédito independente da obrigação tributária através do lançamento, mas tão somente de ordenar a arrecadação e fiscalização tributária.

Além do mais, será através dessa realidade que o contribuinte destinatário terá ciência sobre seus elementos objetivos, como cálculo, valores, penalidades. Portanto, a Administração Fiscal, como instituição pública, tem nos registros de seus atos, uma solução apta para sua necessidade de alcançar as suas finalidades com transparência.

O procedimento de lançamento ou procedimento preparatório do ato de lançamento, como o próprio nome já sugere, corresponde a um meio preparativo para a constituição do ato administrativo final, qual seja o próprio lançamento (MARINS, 2015, p. 201). E assim, observa-se então que esse preparo compreenderá a atos de fiscalização, de apuração, de individualização da obrigação tributária, correspondendo ao suporte e finalidade do lançamento em si, conforme exposto.

A doutrina tradicional costuma classificar o lançamento, definindo suas modalidades, como é o caso do lançamento de ofício, através do qual se tem o único ato, que é de iniciativa da Administração Pública, independentemente de atuação colaborativa do contribuinte, conforme se deduz das hipóteses elencadas no art. 149 do CTN.

Existe ainda o lançamento denominado misto ou por declaração, em que há a dependência do fornecimento de informações prestadas pelo contribuinte ou por terceiro, associada à atuação administrativa, para que o alcance da efetivação do ato em questão ocorra, conforme estabelecido no art. 147 também do CTN.

E, finalmente o lançamento por homologação ou autolançamento, o qual somente ocorre “quando o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento, que estará sujeito à condição resolutória concernente à posterior homologação” (MARINS, 2015, p. 205), fundamentando-se no art. 150 do CTN.

Então, tecnicamente, o quadro que se desenha é aquele em que o sujeito ativo, representado pelo Fisco, possui um direito subjetivo pecuniário, denominado de crédito, em face do sujeito passivo/contribuinte (CARVALHO, 2014, p. 349). E então, poderá ser exigido daquele que tem o dever de contribuir, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, conforme ratificado pelo teor do art. 139 do CTN, que trata da obrigação principal.

Por constituição do crédito merecem destaque as considerações que defendem que, a mesma não exige que seja o lançamento condição para que surja o vínculo jurídico, logo de natureza obrigacional, entre sujeito ativo e passivo. Por essa lógica, a partir dessa constituição, a obrigação apenas será reconhecida como certa, líquida e exigível. (SCHOUERI, 2015, p. 622)

Observar o momento dessa constituição do crédito através de lançamentos que exigem uma atuação da Administração Fiscal, a exemplo do lançamento de ofício e por declaração, é mais claro. No entanto, a dúvida se faz presente quanto a modalidade de lançamento por homologação, já que a maioria dos atos caberá ao contribuinte, restando apenas ao Fisco a respectiva homologação, como já visto.

Diante da incerteza que exsurge do momento considerado no lançamento por homologação, como aquele da constituição do crédito é que, o STJ no Informativo nº 0417, em sede de Recurso Repetitivo, afirmou que a entrega da chamada Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) pelo contribuinte constituirá o

crédito tributário e será suficiente para habilitar o ajuizamento da respectiva execução fiscal. Sendo assim, será dispensada qualquer atuação da Fazenda Pública, já que o crédito nascerá com o fato gerador realizado, tornando a sua constituição definitiva apenas no exaurimento da instância administrativa.

Infere-se portanto que, no caso do lançamento por homologação, a constituição do crédito, num primeiro momento será de responsabilidade do contribuinte, detentor da declaração a que se refere a obrigação tributária. Mas isso não significa que, o quanto declarado em sede de informações tributárias, será considerado absolutamente correto, já que caberá à Administração, através de um lançamento supletivo de ofício, tornar exigível suposto excesso não declarado, conforme jurisprudência mencionada.

2.1.2 A compensação tributária como uma das modalidades de extinção da obrigação tributária

Nascida a obrigação tributária, surge o dever, por parte do contribuinte, de extingui-la. Como modalidades de extinção, nos termos do art. 156 do CTN, cita-se o pagamento, a compensação, a transação, remissão, a prescrição e a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º, a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164, as decisões judiciais e administrativas imutáveis e por fim, a dação em pagamento em bens imóveis.

É nesse contexto que a compensação tributária, em especial, é considerada como uma das modalidades de extinção da obrigação tributária, inspirada nos moldes civilistas. Desta forma, a mesma deverá ser aplicada naquelas situações em que, reciprocamente, estejam presentes obrigações entre as figuras do credor e do devedor, até onde se compensarem conforme previsto no art. 368 do Código Civil.

O art. 170 do CTN disciplina essa compensação, estabelecendo alguns de seus requisitos.³ Desta forma, diante da interpretação conjunta que pode ser obtida através

³ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a

dos dispositivos civilistas e tributários sobre a matéria, é possível concluir como sendo requisitos essenciais a toda compensação de créditos: a) reciprocidade de obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das obrigações e d) a fungibilidade das coisas devidas (COSTA, 2015, p. 284).

Cabe, portanto, examinar cada uma das referidas exigências legais. Entre esses requisitos mencionados, conta-se ainda com a autorização legal, vista sua lógica decorrente do princípio da legalidade que orienta e prevalece entre as relações administrativas, tão logo a tributária, no sistema. É inclusive também, conforme o art. 97 do CTN, que a exigência de conteúdo legal está presente para se regular a extinção do tributo.

Analisando o art. 170 do CTN pode-se observar que, são exigidas a liquidez e certeza das dívidas, além do que determina que essa compensação de créditos tributários ocorra com créditos de qualquer natureza do sujeito passivo. Então nesse momento, não é exigida uma correspondência de espécie de tais créditos.

No entanto, a Lei nº 8.383/91 ao tratar da compensação tributária em âmbito federal, em seu art. 62⁴, exige que essa seja realizada entre dívidas da mesma espécie. Apesar dessa legislação ter suscitado discussão no que se refere aos critérios para definição da mesma espécie, a lei nº 9.250/95 acrescentou uma fixação de critério, correspondendo à mesma destinação constitucional.

correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

⁴ Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

Não há ainda que se falar em incongruência normativa, tendo em vista que o CTN é norma geral e, inclusive o próprio conteúdo do art. 170 permite que a lei ordinária autorize a compensação e concomitantemente estipule suas condições e garantias.

O que se observa no entendimento do Superior Tribunal de Justiça⁵ é que a compensação só será admitida diante de regulação legal incumbida a cada ente federal, sendo assim, a regulação da lei 8.383/91 e da 9.250/95 correspondem ao ente federal.

Logo, prevista a norma de modalidade de extinção de relação obrigacional tributária, diante da sua incidência, ensejará o nascimento do fato jurídico, o qual nas palavras de Marcos Bernardes de Mello deverá corresponder ao suporte fático do conteúdo normativo a que ele se refere (2010, p.148).

Portanto, diante dessa subsunção que reconhece a capacidade da compensação em extinguir a obrigação tributária, decorre verdadeira outorga ao contribuinte, para que haja segundo esses ditames, almejando esse adimplemento. E, em decorrência, a análise dos efeitos dessa permissão normativa é necessária, pois dela decorrem efeitos com significativas repercussões práticas.

Nesse sentido, grande parte da doutrina reconhece a compensação tributária como direito potestativo, sendo esse compreendido como verdadeiras atribuições ao seu titular de agir com autonomia e independência, deflagrando efeitos em esferas de

5 STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO: AgRg no Ag 899540 RS 2007/0075522-5 (Data de publicação: 01/10/2007)

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 07/STJ. NÃO-CABIMENTO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.383 /91, ART. 66. CTN, ART. 170. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento. 2. O acórdão a quo julgou procedente ação que objetivava a suspensão da cobrança de ICMS sobre a energia elétrica de “demanda reservada”, determinando a incidência sobre a energia consumida. 3. A jurisprudência desta Corte entende que à análise da violação do art. 1º da Lei 1.533 /51 implica reexame de matéria fático-probatória. A questão nodal sobre a verificação se há ou não direito líquido e certo, pressuposto para o writ, constitui matéria de fato e não de direito, o que não se coaduna com a via estreita da súplica excepcional. Na via Especial não há campo para revisar entendimento de 2º grau assentado em prova. A função de tal recurso é, apenas, unificar a aplicação do direito federal, nos termos da Súmula nº 07/STJ. 4. A compensação de ICMS só é permitida se existir lei estadual que a autorize. Não se aplica o art. 66 da Lei nº 8.383 /91, cuja área de atuação é restrita aos tributos federais. **Conforme expressamente exige o art. 170 do CTN, só se admite compensação quando existir lei ordinária a regulamentá-la, em cada esfera dos entes federativos.** Precedentes: RMS nº 20526/RO, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25/05/06; RMS nº 19455/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/05; AgReg no REsp nº 320415/RJ, deste Relator, DJ de 12/05/03. 5. Agravo regimental não-provido. (Grifos nossos)

terceiros interessados, aos quais não restam outra opção senão o estado de sujeição (FARIAS; ROSENVALD, 2011, p. 8).

Portanto, não se trata a compensação tributária de um direito subjetivo, que deverá corresponder a um dever por parte do Fisco, ora sujeito passivo. Na verdade, um eventual comportamento do ente fiscal em questionar sua legitimidade, ou devida homologação, demonstrando sua aceitação, posteriormente a sua realização, deve na verdade ser entendida como verdadeiro artifício de se observar se realmente houve direito, ou seja, se o seu suporte fático foi subsumido, implementado. Do contrário, diante de alguma irregularidade substancial, se fala na inexistência dessa situação, e logo, o impedimento de se ter seus típicos efeitos deflagrados no mundo real.

Pelo exposto, infere-se que o responsável pela deflagração dessa eficácia não é o comportamento do Fisco, elemento integrante dessa situação jurídica, mas tão somente a atuação volitiva do contribuinte em optar por essa modalidade de extinção da obrigação.

Frisa-se inclusive que, esse reconhecimento da índole potestativa que deve ser atribuído à compensação tributária, é o entendimento jurisprudencial, conforme consta no julgamento do Recurso Especial nº 584.326 - RJ (2003/0149925-4), de relatoria do Ministro Luiz Fux, através do qual informa que no tocante a um dos meios de proceder com a compensação, do art. 66 da Lei nº 8.383/91, em sede de tributo sujeito a lançamento por homologação, advertiu que essa operação depende única e exclusivamente da vontade do contribuinte, independentemente de qualquer aprovação prévia da autoridade fiscal.

Assim, obedecidos os requisitos inerentes a esse direito, deve o mesmo ser implementado na sua esfera patrimonial, ainda que seja necessária a intervenção judicial, entendimento jurisprudencial do STJ⁶.

Como consequência dessa realidade, alguns autores pontuam que, esse direito derivado do pagamento indevido de tributo, por exemplo, não seria atingido pelo transcurso do tempo, logo seria um caso de imprescritibilidade, já que a lei não traria qualquer restrição nesse sentido (TROIANELLI, 2000, p. 101).

⁶ Súmula 461 STJ - O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado

Finalizando, como resultado desse reconhecimento aqui mencionado, é de se fixar, para que se evite conclusões dúbias e equivocadas que, o fato de poder ser o direito à compensação imprescritível, alegado a qualquer momento, não equivale a prescrição quanto ao exercício do mesmo. Isso posto, por uma questão simples, de modo oposto deve se ter em mente que as dívidas que serão objetos dessa operação compensatória, são atingidas pelo decurso do tempo.

Logo, é impossível se compensar créditos em relação àqueles que tiveram a sua exigibilidade prejudicada por conta do decurso do tempo. Mas, no entanto, num ordenamento que veda a aplicação retroativa da lei, fixando que o regramento aplicado é aquele da data do fato jurídico, é que se conclui que, essa compensação poderá ser realizada, se a tempo da sua alegação o crédito, objeto do seu pleito, se encontrava regular.

2.2 A ATIVIDADE COMPENSATÓRIA DE TRIBUTOS NO CENÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Na função institucional da Administração Pública, em especial no que tange à atividade fiscal, pode-se notar uma democratização manifestada através da figura do processo, funcionando como um instrumento apto para demonstrar o caminho percorrido pelo órgão estatal na formação da sua decisão, tornando-se com isso um recurso necessário, frente a ampliação e intensidade das intervenções estatais sobre a sociedade (MELLO, 2013, p.502).

A partir desse cenário, suscita-se a distinção traçada entre os processos propriamente ditos, e os meros procedimentos. Conforme proposto por Hugo de Brito Machado Segundo, essa diferença será basicamente fundada na presença ou não de produção de um resultado que devesse ser legitimado pela participação dos interessados, entendida essa como a materialização do contraditório na prática. Logo, haverá o procedimento diante da existência de uma série de atos que visem alcançar um resultado final, se considerando o aspecto formal, e que não tenha como finalidade a participação já mencionada (2015, p. 54).

No entanto, o chamado processo propriamente dito, corresponde àquela situação em que ocorre uma série de atos, o qual terá um objetivo que devesse ser legitimado pela

participação dos interessados, desta forma, havendo além de um procedimento em seu aspecto formal, uma ótica material, em que se vislumbra um verdadeiro processo (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 55).

Estabelecidas tais premissas, é possível se deduzir a nítida importância desses instrumentos, de caráter processual, para os dois polos da relação jurídico-tributária. Para a fiscalização e arrecadação da gestão pública, os benefícios podem ser visualizados no alcance de um recolhimento eficaz e transparente do tributo, e quanto ao contribuinte, de modo que será permitida a sua participação, efetivando-se com isso, o devido processo legal protegido pela Constituição Federal, como já demonstrado.

Sendo assim, todos os benefícios da materialização da instrumentalidade do processo são aplicados na via administrativa, através do lançamento, como visto, quando se tratou do ato administrativo de lançamento tributário, em específico.

Atribui-se ainda a esses atos, seu caráter vinculativo, pela autoridade da Administração Pública, já que os critérios para sua realização se fundamentam em preceitos objetivos e, não meramente discricionários (BALEIRO, 2013, p. 1181), conforme anteriormente mencionado.

Diante do quanto exposto, vislumbra-se a importância do papel desempenhado por essa atuação transparente da Administração Pública, que só é possível graças a procedimentos administrativos, a exemplo do lançamento tributário.

2.2.1 A compensação tributária perante a Administração Pública

Sendo assim, exsurge dessa realidade que reconhece a compensação tributária como direito do contribuinte, os meios que permitirão que ela irá de fato ocorrer, conforme o quanto disposto na respectiva lei, responsável por dispor quanto a sua autorização.

A título de exemplo, no âmbito federal, a compensação é prevista nas hipóteses do art. 74 da Lei 9.430/96. E, nesse aspecto merece destaque a constatação feita por Luís Schoueri, segundo o qual, essa modalidade estipulada tem sido a mais utilizada pelo contribuintes para reaverem seus créditos fiscais. Completa o raciocínio, o referido autor afirmando que, nesse caso, a mera declaração do contribuinte já implica

a extinção do crédito tributário, posto que sob condição resolutória de homologação, e, finaliza concluindo pela semelhança com o instituto do lançamento também por homologação. (2015, p.661)

Em sede de Recurso Especial, supramencionado de nº 584.326 - RJ (2003/0149925-4), consta que após o advento da Lei 8.383/91, com ulteriores modificações pelas leis 9.069/95 e 9.250/95, a doutrina começou a defender a existência de duas formas distintas de se fazer a compensação tributária.

Partindo dessa premissa, o nobre julgado aduz se tratar da compensação do art. 170 do CTN como uma modalidade, que seria dirigida única e exclusivamente à autoridade administrativa, a qual só teria seus efeitos extintivos perpetrados, após a sua autorização expressa. Por outro lado, no art. 66 da Lei nº 8.383/91 tratar-se-ia de uma modalidade de operação compensatória que só seria capaz de alcançar ao contribuinte, sendo esta de inteira responsabilidade e iniciativa do mesmo, cabendo ao Fisco apenas a posterior homologação.

Partindo dessa diferenciação, por lógica, é que se pode vislumbrar os tipos de lançamento correlatos a cada modalidade de compensação, ou seja, àquela compensação diretamente dirigida à autoridade administrativa, deve ser visualizada através do lançamento de ofício ou o misto, e que depende de autorização expressa para a sua realização. Mas quanto à outra modalidade dirigida apenas ao contribuinte, sob ulterior homologação, é perceptível a sua visualização na realidade do lançamento por homologação, quando esse contribuinte fará todo procedimento por sua conta e risco, aguardando um comportamento futuro do Fisco.

Em especial, ao lançamento por homologação, é relevante tecer algumas considerações nesse aspecto, diante das diversas consequências que dele poderão advir, quanto ao momento em que ela deverá ser feita, tendo em vista ser o risco integralmente assumido pelo contribuinte.

Ao regular esse lançamento, o art. 150 do CTN, no §1º elege como momento de extinção, o pagamento antecipado, o qual se encontra sob condição resolutória de homologação a ser realizada posteriormente pelo Fisco. No entanto, se essa homologação não ocorrer de forma expressa, a materialização ocorrerá de modo tácito, depois de transcorrido o lapso temporal fixado pela legislação.

2.2.2. O momento da compensação tributária no âmbito judicial

Então, diante do quanto exposto, a partir das disposições em lei, principalmente quanto ao acesso à justiça que deve ser garantido ao contribuinte que se encontre lesado em determinada situação, ou do controle judicial que é devido sobre os atos, ou atuações administrativas, é de se vislumbrar no direito de ação, o instrumento capaz de fazer cessar a irregularidade imposta administrativamente, bem como, reestabelecer o estado anterior caso já tenha havido a consumação de danos.

Como o presente trabalho não pretende esgotar o conteúdo relacionado ao tratamento processual dispensado ao Direito Tributário, em âmbito judicial, será preciso realizar um recorte temático para confecção do raciocínio pretendido, ou seja, como abordar esse processo jurisdicional para o instituto da compensação tributária.

Entre as ações ordinárias tributárias se encontra a chamada declaratória que, visa reconhecer judicialmente a existência ou não, bem como a forma de determinado vínculo jurídico-tributário de natureza obrigacional para que se cesse definitivamente uma incerteza que permeia a relação Fisco/Contribuinte (MARINS, 2015, p.496).

Mauro Luís Rocha Lopes, por sua vez, acrescenta em sua obra em relação a esse assunto que, essa ação fundada na regra geral do art. 4º, I, do CPC, busca além de obter a declaração de inexistência e existência, como já mencionado, inclui em sua finalidade a “declaração quanto a determinados aspectos do referido vínculo, como, v.g. a possibilidade de efetuar deduções da base de cálculo, compensação, alíquota aplicável etc”. (2011, p. 253)

Portanto, a ação declaratória, além de fixar a existência ou não de uma determinada relação jurídica, ela será responsável também para determinar o seu modo, já que poderá fixar alguns de seus aspectos, conforme delineado.

Existe ainda a ação anulatória em matéria tributária, a qual poderá ser exercida pelo contribuinte contra o Fisco, tendo como pressuposto a “preexistência de um lançamento fiscal, cuja anulação se pretende pela procedência da ação, com sentença de resolução do mérito que o declare inexigível”. (CAIS, 2011, p.477)

Então, a ação anulatória corresponde àquela constitutivo-negativa desenhada em âmbito do processo civil, através da qual se busca materializar a pretensão anulatória de determinado ato administrativo com essa carga tributária (MARINS, 2015, p.511).

É visível nesse caso, a aptidão para se alcançar a anulação de um lançamento tributário, por exemplo.

Logo, essa ação anulatória atingirá a relação jurídica já constituída, ou seja, a obrigação tributária já formalizada, implicando então na sua extinção ou modificação. Diferentemente da ação declaratória, em que não há ato constituído definitivamente.

O Processo Tributário ainda disponibiliza meios para a situação em que é recolhido de modo indevido determinado valor de crédito tributário. Em sendo assim, terá o contribuinte direito à restituição, podendo se valer diretamente ou não depois de negado o pedido administrativo, da ação de repetição do indébito tributário (LOPES, 2011, p.364)

Com destaque, no tocante a essa ação condenatória, como o próprio nome sugere, possui essa ação natureza condenatória. Assim, a mesma terá o objetivo de obter para si decisão condenatória que determine ao Fisco a devolução desse valor recebido irregularmente (MARINS, 2015, p.519).

Desta forma, diante de sua utilidade, é de se pontuar algumas das características dessa ação condenatória, para que se compreenda de forma mais satisfatória a sua função no contexto do acesso à justiça que, deve ser garantido aos contribuintes, diante de defeitos perceptíveis na conduta arrecadatória fiscal.

O disposto no art. 166 do CTN corresponde à legitimidade para se requerer a restituição, isso porque no tocante aqueles tributos que permitam a transferência do seu encargo financeiro, a restituição só ocorrerá a quem tiver demonstrado haver assumido o ônus financeiro, e se no caso houve transferência deste a terceiro, deverá esse último ter expressamente autorizado o recebimento (CAIS, 2011, p.400)

Em relação a essa legitimidade, tratada no art. 166, o autor Edmar Oliveira Andrade Filho tece considerações fundamentando a inconstitucionalidade arguida por ele nesse dispositivo. Segundo ele, a inconstitucionalidade reside no fato de que essa norma estabelece restrições que são dificultosas ou até impossíveis para que a devolução de tributos recebidos sem fundamentos em lei ocorra, já que em seu entendimento a devolução deveria ocorrer de modo célere e imediata, sob pena de se violar direitos e garantias individuais. (1999, p. 70)

O juízo que decide pela procedência da ação de repetição indébito acaba impondo além do comando condenatório, que é explícito a esse tipo de ação ordinária, parte

de cunho declaratório, quando põe fim à incerteza de existência de pagamento indevido (MARINS, 2015, p.520).

Sendo assim, é possível entender tais efeitos em sede de decisão judicial de acordo com cada elemento que compõe a estrutura da respectiva ação. Uma vez que, diante da causa de pedir sendo identificada pela necessidade de constatar algum tipo de erro no ato de recolhimento tributário, é de se observar a sua satisfação pela via declaratória, já que dá origem a certificação de que tal irregularidade de fato existiu e, logo que é devida a devolução/compensação do excesso ilegal. Conseqüentemente, é de se frisar que de posse dessa declaração, está apto o contribuinte a proceder com o respectivo requerimento de compensação tributária, conforme também entendimento do STJ, em julgamento de relatoria do Ministro Milton Luiz Pereira⁷.

É importante destacar a possibilidade do contribuinte, utilizando-se da carga declaratória na supracitada declaração, realizar a compensação com a respectiva demonstração dos créditos, através de lançamento por homologação, independentemente de autorização judicial, apenas informando ao juízo competente a opção pela não execução por essa condenação.

Portanto, associando todo conteúdo de princípios e regras, com merecido destaque para a reserva legal em matéria tributária, é de se deduzir que deve ser reprovada qualquer atuação do Poder Público que tribute a maior o contribuinte. É de se entender com isso, que qualquer excesso não encontra respaldo normativo, não devendo então ser entendido como devido, sob pena de retrocesso a um Estado que realizava o recolhimento arbitrário com finalidade apenas de saciar seus anseios particulares, ainda que para isso a justiça social fosse sacrificada.

Merece observação o mandado de segurança, que se mostra como ferramenta processual de notório valor para todo sistema jurídico, uma vez reconhecido seu *status* de remédio constitucional, conforme as palavras de Bernardo Gonçalves Fernandes (2015, p.475):

Podemos conceituar o mandado de segurança como uma ação constitucional de natureza civil e procedimento especial, que visa a proteger direito líquido e certo lesionado ou ameaçado de lesão, não amparado por ***habeas corpus*** ou por ***habeas data***, em virtude de ilegalidade ou abuso de poder praticado

⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 202025 PR 1999/0006699-5. Recorrente: Eletrofrío S/A. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Brasília, DJ 04 out. 2001.

por autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições públicas.

No que se refere à esfera tributária, é de se observar que o mandado de segurança visa evitar atuações da Administração Pública que violem o conteúdo constitucional, associando-se ao seu caráter de celeridade e preventividade, que o faz assumir um comportamento protetivo, ao impedir ou reprimir essas realidades de incongruências legais, capazes de propagar danos irreparáveis para o contribuinte (MARINS, 2015, p.578).

Pode-se inferir que, o mandado de segurança é considerado instrumento adequado para que o contribuinte/sujeito passivo da relação tributária possa proteger contra atuações de autoridades fiscais, as quais visam violar ou ameaçar direito subjetivo seu. (LOPES, 2011, p. 283).

Para tratar sobre o assunto, mais especificamente, sobre a via processual adequada para solicitar provimento jurisdicional, tendo por objeto a compensação em comento, é de se mencionar os enunciados das Súmulas, nº 212, 213 e 460 do STJ.

Primeiramente, no que se refere à compatibilidade do Mandado de Segurança para essa finalidade, é de se estabelecer como premissa inicial a súmula 213, através da qual expressa entendimento do STJ em se tratar de ser essa ação a correta para perseguir a pretensão declaratória do direito de compensar. Então, presume-se nesse caso que todo o acervo probatório já está pré-constituído, carecendo apenas da respectiva declaração.

O enunciado da súmula 460 do mesmo tribunal por sua vez entende pela incompatibilidade desse meio processual para se convalidar essa compensação, que já foi realizada pelo contribuinte. Esse entendimento na verdade, complementa a súmula retromencionada, já que decorre da necessidade de dilação probatória, para além da que já existe documentalmente, que não é permitida em sede de mandado de segurança.

E, finalmente, a Súmula 212, que proíbe o deferimento do pleito compensatório, tendo como fundamento apenas uma cognição sumária, ou precária dos requisitos autorizadores desse direito no caso concreto.

Portanto, pode-se concluir pela adequação do mandado de segurança para se alcançar a declaração do reconhecimento do direito à compensação de créditos

tributários, decorrentes de recolhimentos indevidos ou a maior, sem no entanto, ser possível sua convalidação por essa via.

E ainda, não há que se falar na utilização de medidas liminares ou ação cautelar para se alcançar essa mesma compensação, já que esse momento preliminar é anterior ao trânsito em julgado da decisão, conforme demonstrado adiante, que é o momento eleito para que ela ocorra.

No que tange ao momento definido em lei como adequado para a realização da compensação tributária, deve-se considerar que, em 2001 a Lei Complementar nº 104 acrescentou conteúdo ao CTN e, também a disciplina dispensada a esse instituto tributário.

O art. 170-A do CTN acrescentou ao regulamento tributário vedação expressa da compensação, a qual é obtida mediante o aproveitamento de tributo, uma vez objeto de contestação judicial, em momento anterior ao trânsito em julgado da respectiva decisão.

No entanto, constatou-se que muitos contribuintes, evitando realizar longas esperas pela conclusão das ações judiciais, ou seja, pela efetivação do trânsito em julgado, decidiram realizar a compensação pelas suas responsabilidades, nos termos da Lei 8.383/91. Logo, essas condutas foram as responsáveis pela exposição de todos eles a riscos em relação a grandes autuações fiscais, mesmo que essas se referissem a dívidas tributárias irregulares e, sobre as quais inclusive já havia pronunciamento de tribunais superiores (VELLOSO, 2011).

Quanto a esse aspecto, James Marins faz uma abordagem interessante já que defende que essa regra inovada não estaria sendo dirigida ao juiz, mas tão somente àqueles que estão inseridos no âmbito do procedimento administrativo, ou seja, funcionário da Administração Pública e contribuinte. Logo para esse autor, seria na verdade, uma imposição ao contribuinte quando esse se utilizasse de “procedimentos de autocompensão em sua escrita fiscal, de acordo com o art. 66 da Lei nº 8.383/91”, supracitada (2015, p.625).

Em conclusão ao seu raciocínio, Marins diz que, quanto ao Fisco/Administração o modo de incidência dessa regra seria de acordo aos moldes contidos no art. 170, caput, situação em que a autorização será concedido pelo respectivo ente fiscal. (MARINS, 2015, p.626)

Diante do quanto exposto é de se concluir que, o citado autor entende não haver uma vinculação expressa desse dispositivo ao juiz, ou qualquer inovação imposta a este último. Desta forma, por consequência, é de se entender pelo natural respeito que todos os sujeitos processuais devem ter em relação à formação do trânsito em julgado de qualquer decisão judicial, tendo em vista ser esse o momento em que se vê caracterizada a segurança jurídica, nas lides postas à apreciação do Poder Judiciário, no sistema jurídico brasileiro.

Com o art. 156 do CTN é possível observar algumas formas de extinção da obrigação tributária, merecendo destaque a decisão administrativa irreformável e a decisão judicial transitada em julgado.

É por tais razões que, consoante tratado sobre o enunciado da súmula 212 do STJ, se veda o deferimento de compensação através de ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória, já que não se trata de pronunciamento judicial com carga definitiva, ou seja, não possuem estas o condão de extinguir obrigação fiscal, conforme já demonstrado.

No entanto, ainda assim, é possível se requerer através desses meios preliminares a suspensão da exigibilidade do crédito, se preenchidos os requisitos para tanto, a exemplo da verossimilhança nas alegações (MARINS, 2015, p.626).

Aliomar Baleeiro entende que essa situação, decorrente da introdução legal em comento, gera a aplicabilidade do respectivo dispositivo aos processos ajuizados antes da entrada da Lei Complementar que versou sobre o mesmo (2013, p.1322).

Quanto à questão dessa aplicação associada ao critério temporal, é possível analisar que os tribunais já vem se posicionando pela impossibilidade do retrocesso da incidência desse artigo a fatos que ocorreram antes da sua vigência, conforme entendimento do STJ.

Desta forma, a relação é traçada com valores constitucionais, com merecido destaque a segurança jurídica, a título de exemplo, os quais devem prevalecer no atual sistema jurídico, sendo que decorre do mesmo, a irretroatividade dos efeitos legais, ainda mais numa matéria que preza pela legalidade como o Direito Tributário.

É de se deduzir, imediatamente e com merecido destaque, que esse preceito legal, com carga proibitiva, não estabeleceu qualquer informação sobre os efeitos jurídicos

acarretados pelo seu descumprimento, ou seja, pela compensação realizada antes da decretação de imutabilidade da respectiva decisão judicial.

No que se refere a tais efeitos, é importante estabelecer como premissa, a fim de alcançar o objetivo traçado no presente trabalho, que a compensação feita nas condições em análise, quais sejam, a que deve ser submetida a sentença final favorável ao contribuinte, caso não seja implementada, a consequência será a “ineficácia da operação” (MARINS, 2015, p.628).

Em outras palavras, ao se falar na ineficácia da operação para fins tributários, se está na verdade suscitando a permanência do crédito, o descumprimento de uma obrigação que deveria ser cumprida por aquele que realizou o fato gerador, ou pela pessoa, atribuída legalmente para assumir o ônus financeiro decorrente dessa condição.

3 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Nas palavras de Claus Roxin, o Direito Penal possui como missão proteger, subsidiariamente, os bens jurídicos. Em sendo assim, esses bens devem ser entendidos como todos aqueles “necessários para uma convivência livre e pacífica dos cidadãos sob a égide dos direitos humanos” e, elencando desde aqueles de natureza individual até os coletivos, como a organização do Estado ou a Justiça. (2015, p. 34)

Enfatiza-se nesse aspecto, a característica suscitada qual seja da subsidiariedade, não devendo o Estado agir com excesso, atingindo apenas aquelas condutas que são essenciais à manutenção da convivência livre e pacífica, como afirmado.

No entanto, o cenário jurídico-penal contemporâneo tem sofrido cada vez mais significativas interferências que, questionam e alteram frequentemente os traços que sempre identificaram a sua matriz normativa, tradicionalmente reconhecida. Essas alterações interventivas são oriundas de uma realidade relacionada à evolução da coexistência humana em âmbito social, marcada pela atenção dispensada ao meio ambiente, política, setores socioeconômicos, globalização, avanços tecnológicos e científicos, entre outros, como será visto.

É por conta desse conjunto fático, caracterizador de uma sociedade jurídica dinâmica que, alguns autores afirmam que uma crise está sendo vivenciada pelo Direito Penal clássico. Na verdade, é questionável a contemporaneidade alegada nessa vivência, já que, a título de exemplo, no ano de 1981, o autor Gérson Pereira dos Santos publica sua obra suscitando a existência de uma violenta crise da Justiça Criminal. E assim sendo, afirma-se a necessidade de se encontrar fundamentos novos, de cunho político e social, apartados dos dogmas tradicionais, a fim de se alcançar a dinâmica de evolução humana. (1981, p.5)

É por conta de uma realidade, notada nessa sociedade pós-industrial que, outros autores defenderão a ideia do advento de uma “sociedade de riscos”, a qual, como será demonstrado, será a responsável por exercer influência em toda sistemática criminal, jurídica e social brasileira.

Nas palavras de Pierpaolo Cruz Bottini o risco, caracterizador dessa sociedade contemporânea deixa de ser um “dato periférico da organização social” e passa a assumir uma posição nuclear da atividade humana. Ou seja, anteriormente os mesmos correspondiam a perigos externos, não podendo desta forma, serem geridos por regulamentos normativos, já que a ação humana não era responsável pela sua realização, não sendo então suscetível de controle. Diferente pois, do contexto social hodierno, vez que esses riscos passaram a ser produzidos pela conduta humana, de modo coletivo, se tornando “um referencial político”. (2007, p. 35-36)

Ricardo Lodi Ribeiro ratifica essa alteração na produção dos riscos, ao afirmar que os mesmos não são novidades da sociedade atual, já que antes eram a natureza responsável por eles. Nos dias atuais então, o que diferencia esses riscos não é o fato de serem incertos ou imprevisíveis, mas a sua origem, já que na maioria dos casos, ela decorre da conduta humana. (2007, p. 272)

Nas palavras de Ricard Jacobsen Gloeckner, essa sociedade referida “surge como um modelo invertido da famosa *jaula de ferro* weberiana”. Em sendo assim, ele parte do pressuposto de que através de Weber foi possível associar a modernidade a uma jaula de ferro, ou seja, um meio social reconhecido por uma limitação exacerbada. No entanto, pontua que no tocante à sociedade pós-industrial há uma libertação dessa jaula. Concluindo que o limite existe não mais em sua face negativa, sendo então substituído pelo “inesperado, a contingência elevada à potência infinita”. (2009, p. 109).

É nesse mesmo sentido o pensamento de Ricardo Lodi Ribeiro, ao afirmar ser notória a constatação de que a Globalização seria a responsável por romper uma das principais premissas da Era Moderna: “a de que vivemos em espaços delimitados pelos Estados Nacionais”. É nesse contexto que se menciona os elementos da ambivalência e imprevisibilidade como caracterizadores da sociedade de risco, atualmente vivenciada. (2006, p. 745-746)

Diante dessa “atmosfera de riscos”, desse contexto de insegurança, é que se reconhece que o risco está relacionado ao reconhecimento da complexidade e paradoxo no meio social. Em outras palavras, importa dizer que, os riscos se encontram tanto nas escolhas individuais como coletivas, ocorrendo o que se chama de “hibridismo entre autor e vítima”, onde se verifica o “efeito *boomerang*”. (Gloeckner, 2009, p. 119).

Pablo Rodrigo Aflen da Silva ao anunciar o fim de uma sociedade industrial e a assunção de uma sociedade caracterizada intensamente pela tecnologia, reconhecida como “massificada e globalizada”, entende que a ação humana se revela como capaz de produzir os chamados riscos, estes também aptos a atingirem um âmbito global. (2004, p. 75)

A existência desses imprevistos sociais, acaba por desconstruir gradativamente, o que era pacífico, quanto à relação de causa e efeito, a identificação de autor e vítima no plano fático, isso porque, aquele que criou o risco não é capaz de se eximir das suas consequências, já que o último possui caráter universal, de abrangência indeterminada. (Gloeckner, 2009, p. 120)

E assim, a partir da percepção dos questionamentos inquietos da sociedade, Gérson Pereira indica que os estudiosos da ciência penal tem sugerido algumas mudanças aptas a conterem a delinquência e buscar a prevenção. Desta forma, destaca que: (1981, p. 6):

O movimento que podemos chamar *criminológico* possui, na atualidade, duas vinculações exclusivas. Uma, voltada para a revisão total dos modelos existentes no Sistema Penal e para a depuração do direito penal tradicional; outra, orientada para a correção de defeitos estruturais ou funcionais, por meio da adaptação do Sistema a exigências totalmente novas.

Essa realidade se justifica diante do fato de que, os antigos paradigmas passam a ser questionados frente à mutabilidade sócio-econômica, e as especificidades que decorrem da dinâmica evolutiva humana.

Como resultado dessas constatações é que se afirmam que está sendo exigida cada vez mais, uma expansão da atuação e abrangência desse Direito Penal, expressada como resposta devida pelo judiciário, para abarcar os novos problemas sociais que vem surgindo.

É portanto, consequência dessas mudanças, o surgimento, alegado por alguns estudiosos, da vertente do Direito Penal, chamada de Direito Penal Econômico. Nas palavras de Júlio César Faria Zini, esse direito desenvolveu-se concomitantemente com o Direito Econômico, se tratando na verdade de um instrumento que visa proteger a ordem econômica, e destinado a combater “a criminalidade que se imiscui nas relações econômicas aproveitando da dinamicidade, da impessoalidade e do anonimato cada vez mais nelas presentes” (2012, p. 155)

Destacando especificidades desse assunto na seara do Direito Penal, Nilo Batista informa que o aparelho do estado, através das autoridades administrativas e policiais, executa seus deveres de proteger o sistema econômico e suas “expressões sociais”, se comportando diferentemente de quando se trata da criminalidade tradicional contra o patrimônio. A justificativa reside no fato de que a criminalidade econômica é entendida como mau funcionamento do sistema, logo, passível de correção, enquanto a criminalidade reconhecida como tradicional assegura o sistema, exigindo assim, mecanismos de natureza repressiva. (1989, p.424)

Merece destaque os efeitos globais dos riscos que caracterizam o presente modelo de sociedade, já que através deles é possível observar a supraindividualidade que vem caracterizando os efeitos das condutas criminosas dessa sociedade, tornando-se o centro das atenções nas discussões e pretensões penais.

Na tentativa de se implantar essas atualizações tão clamadas pela evolução social e jurídica, é que se pode observar o modo como suas respectivas alterações tem ocorrido na prática, ou ainda tentando ocorrer.

Desta forma, a pretensão punitiva do Estado se volta para alcançar esses novos riscos, visando obter uma resposta para sociedade através de uma postura ativa representada na maioria das vezes, apenas pela demonstração de punição de uma parcela da população, referente àquela que até então era estranha ao polo ativo dos delitos.

Essa inovação referida quanto aos sujeitos ativos dos delitos é verificada no cometimento dos famosos “crimes de colarinho branco”, conforme afirmado por Manoel Pedro Pimentel, ao mencionar a autoria dessa expressão ao autor Edwin H. Sutherland, em 1939. (1973, p. 27)

Essa tipologia criminológica exerce influência, por exemplo, sobre o modo como o delito, nesses casos, é executado. E, portanto, uma distinção em relação aos delitos tradicionais, é que no tocante aos crimes econômicos, estes detêm um *modus operandi* com elaboração mais habilidosa. Na verdade, os delitos do chamado Direito Penal Econômico possuem dificuldades para serem descobertos, já que em sua grande maioria se mostram lícitos, em decorrência de ser do seu autor, ou seja, este “via de regra pertence a elevados e esclarecidos estratos sociais, o que deu margem à categoria criminológica do ‘colarinho branco’”. (CORACINI, 2004, p.441)

E assim, além da mudança no polo ativo, o mesmo pode ser observado, como consequência, no tocante à vítima, a qual não mais corresponde àquele indivíduo identificado, determinado, para os respectivos tipos penais, como nos moldes clássicos. Desta forma, a sociedade, o Estado, os consumidores são as novas vítimas dessa criminalidade moderna, criando com um isso “uma vitimização de natureza difusa”. (PASSOS, 2011, p. 23).

Em linhas gerais, partindo para análise do bem jurídico, tem-se que ele exerce uma função relevante na imposição de limites da intervenção penal pelo Estado, em decorrência do seu funcionamento como critério que evita a criminalização de qualquer conduta, ou seja, de ordem meramente subjetiva, que não ameacem ou lesionem a convivência pacífica social. (COELHO, 2003, p.132)

Estabelecendo uma relação dos bens jurídicos em geral, com a evolução social, é possível perceber que os mesmos vêm perdendo gradativamente a sua natureza estritamente individual e, no Direito Penal não seria diferente. Desta forma, a integridade, vida e patrimônio particular deixam de ser os protagonistas dos tipos penais e, a atenção volta-se para a proteção à coletividade.

Verifica-se então que, o bem jurídico núcleo da ideologia do Direito Penal Econômico seria aquele de caráter supraindividual, sendo reconhecido como derivado de um “movimento intervencionista estatal do pós-Primeira Guerra Mundial”, sendo essa

característica que o insere na estrutura de um Estado Democrático de Direito, bem como, em um Estado Social de Direito. (ZINI, 2012, p. 157)

Filipe Coutinho da Silveira, de outro lado, apesar de constatar como decorrência da evolução de teses conceituais de bem jurídico, uma previsão dessa consideração do valor social aos bens, enumera algumas condições, para que sejam observadas mesmo nesses casos de cunho coletivo. Desta forma, apenas obedecidas tais condições é que seria possível selecionar os bens como jurídico-penais, quais sejam: critérios de dignidade e carência ou necessidade da tutela penal. (2009, p. 84)

E assim, entende-se por dignidade penal aquelas práticas que realmente prejudicaram os bens jurídicos. A carência da tutela penal por sua vez, em breves considerações, é entendida como “legitimação positiva, ou seja, buscam-se apontar quais comportamentos são considerados problemas político-criminais”, através de conceitos de ordem criminológica. (SILVEIRA, 2009, p. 84)

Inclusive, no ponto de existir uma dignidade penal a ser observada, podemos suscitar como exemplo, a fim de se ratificar o quanto afirmado, as infrações morais, as quais são entendidas como incapazes de atingir bem jurídico algum, conforme apontado por Günther Jakobs. (2002, p. 10)

Juliana Pinheiro Damasceno, por outro lado, defende a irrelevância dessa conceituação quanto a classificação do bem jurídico-penal, sendo ele de ordem de interesse difuso ou de natureza supraindividual para o direito penal brasileiro. Com isso, justifica que se trata de uma análise de direito material veiculada apenas para ações coletivas, logo sendo importante apenas para a tutela jurisdicional. Em sendo assim, conclui que, não há relevância alguma para o Direito Penal e sua prática. (2013, p.595)

Mas verificada essa ampliação do conceito de bem jurídico, nota-se que ela assume essa vertente de ordem plural, e que para o Direito Penal se apresenta de um modo que transcende os meros clamores sociais de justiça, derivados de um sentimento comum de vingança, em relação a um fato delituoso específico. Na verdade, o que se observa são os efeitos de uma conduta, num conjunto indeterminado de indivíduos, com danos que possuem uma abrangência não tão determinada como a comunidade estava até então acostumada.

Luiz Regis Prado assevera de modo particular que para o juízo de valor sobre a relevância de um determinado “interesse coletivo”, há o pressuposto de exigência da comprovação de um dano causado na esfera individual. Segundo esse autor, o Estado não poderia “desconhecer a significação que por si mesma implica extensão social de um determinado interesse”, de modo oposto não pode também dispensar de observar como mínimo a gravidade do interesse coletivo repercutida na esfera individual. (1996, 82)

Essa ponderação entre valores individuais e coletivos, como acima mencionado, visa evitar uma tendência reconhecida no modelo de Estado Social de hipertrofiar o Direito Penal, “através de uma *administrativização* de seu conteúdo, o que se verifica quando se prima em excesso pela ordem coletiva” (PRADO, 1996, p. 82).

Leia-se o termo *administrativização* do Direito Penal, como sendo a adoção por esse ramo jurídico de “critérios de legitimação que o aproximariam mais propriamente do direito administrativo sancionador”. (FIGUEIREDO, 2010, p. 309)

Pode-se deduzir então que, todos os componentes desse ambiente criminal são alterados, ou seja, desde o autor, à vítima, como também ao bem jurídico, o qual admite uma conotação coletiva.

Conforme exposto, no tocante à exposição do autor Ricardo Lodi Ribeiro, diante da novidade que essa sociedade contemporânea representa quanto a produção dos riscos pela própria ação humana, é que se tem observado a presença do Direito Penal. Assim, esse ramo jurídico tem sido entendida como ferramenta apta para conter e/ou reprimir os imprevistos sociais, já que os mesmos deixaram de fazer parte exclusivamente da ação da natureza, compondo a estrutura social.

É em decorrência dessa realidade descrita que, se tem defendido a existência de um Direito Penal do risco, como sendo aquele que não guarda a sua natureza fragmentária. Em outras palavras, fala-se que o Direito Penal se transformou em *sola ratio*, ou seja, reconhecido pela ampliação de seus efeitos, sendo essa característica percebida em três dimensões: a recepção de novos sujeitos no âmbito dos bens jurídicos, como demonstrado; “o adiantamento de barreiras entre o comportamento punível e o não – punível e, em terceiro lugar, a redução das exigências para a reprovabilidade”. (SILVA, 2004, p. 80)

O espanhol Jesús María Silva Sánchez, entendendo pela impossibilidade do retorno do clássico direito penal liberal, como demonstrado, sugere um Direito Penal de velocidades, variando os níveis sancionatórios de acordo à flexibilização das garantias penais, ou seja, *“la ausencia de penas ‘corporales’ permitiría flexibilizar el modelo de imputación”*⁸. (2011, p. 181)

Nessa sistemática de variações, a primeira velocidade compreende a situação em que, na medida que uma pena seja privativa de liberdade, através de um censo de proporcionalidade, requer-se que a conduta assim sancionada, ou seja, portadora de uma significativa repercussão na afetação da lesividade individual, mantenha-se com um claro sistema de responsabilidade pessoal, com os respectivos princípios e regras. No entanto, na proporção que a sanção não atinja a liberdade, sendo portanto, restritiva de direito ou então pecuniária, não há porque exigir essa averiguação tão pessoal, havendo uma flexibilização das garantias penais, sendo essa a segunda velocidade. (SÁNCHEZ, 2011, p. 181)

Bottini ao tratar sobre a utilização do direito penal como instrumento de gerenciamento do risco elenca algumas críticas a essa construção jurídica. Sendo assim, menciona como uma delas, a Escola de Frankfurt como símbolo de resistência ao quanto explanado, a qual fixa como premissa a intervenção mínima do Direito Penal, reservada aos bens tidos como indispensáveis para a vida em comum, restringindo a título de exemplo a vida, saúde e propriedade. Então, essas inovações trazidas pela estrutura da sociedade de risco, só seria relevante para o Direito Penal, se prejudicasse essa classe de núcleo básico de direitos individuais, como sempre definido. (2007, p. 98-100)

E, por esse motivo, os autores da Escola de Frankfurt defendem que o Direito Penal não possui capacidade para controlar os novos riscos, desempenhando apenas uma função meramente simbólica e, pouco significativa. A título de exemplo de representação desse arsenal teórico, é mencionada a posição de Hassemer, através do qual sugere a existência de um direito de intervenção, o qual situa-se entre o direito penal e o direito administrativo. (HASSEMER *apud* BOTTINI, 2007, p.99)

Outra parcela doutrinária admite plenamente a utilização do direito penal para tratar desses novos riscos destacados na estrutura social atual, mas devendo haver uma

⁸ A ausência de penas corporais permitiria a flexibilização ao modelo de imputação. (Tradução livre)

alteração significativa nos respectivos conceitos, institutos e princípios da dogmática. Nessa perspectiva de aceitação do direito penal do risco, a sugestão é quanto ao afastamento do direito penal clássico, originado da tutela dos bens jurídicos, eminentemente individuais. E assim, visando o alcance desse objetivo, se tem mentalizado um Direito Penal com nova dogmática, voltada ao “enfrentamento antecipado e preventivo das situações de possível perigo para a estabilidade social”. (BOTTINI, 2007, p. 104)

Em sendo assim, o contexto social do risco legitimaria a atuação do Direito Penal, o que seria justificado pelo simples fato de corresponder a uma resposta aos anseios e expectativas sociais.

Jorge de Figueiredo Dias, por sua vez, faz questionamentos sobre a aptidão do ramo punitivo do direito nesse contexto. A exemplo de um deles, tendo relação do quanto exposto até agora, de como os novos e amplos riscos, que atingem uma coletividade indeterminada, com origens em atuações diversas serão contidos por um direito penal que preza pela individualização da responsabilidade como princípio primordial, e ainda se tendo como objeto a ser protegido “aquele constituído por bens jurídicos individuais reais e tangíveis (e, portanto “actuais”), quando o problema posto por aqueles riscos é por essência indeterminado no seu agente e na sua vítima?” (2001, p.45)

A partir da importação dessas constatações para o presente recorte temático, compreende-se como justificativa de ligação o fato de que, o fenômeno da tributação que sempre esteve presente no histórico humano, passa a figurar como um dos atores na tipificação penal.

É possível observar então nessa ordem tributária uma proteção dispensada à título de bem jurídico, o qual com tratamento adequado será tutelado pelo ordenamento penalista.

Então, a ordem tributária, assim como a ordem econômica, ou o mercado de consumo, passam a corresponder exatamente à ampliação do conceito de bem jurídico, conforme sustentado acima.

Vale citar o quanto defendido por Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, informando a adoção da ordem tributária como bem juridicamente protegido também pelo Direito Penal, assumindo, desta forma, um aspecto supraindividual (2014, p. 33):

Com esse ponto de partida, os *crimes contra a ordem tributária*, tipificados na Lei n. 8.137-90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a *ordem tributária* enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade.

A fim de fundamentar a importância dessa ordem para esse cenário jurídico-penal, que a reconhece como elemento merecedor de tutela, é que em verdade se pode traçá-la como objeto de interesse, equiparando-a com a ordem financeira, à intensificação e construção da ordem econômica visto que, materializa o respectivo mandamento constitucional, constante no artigo 170 da Constituição, a exemplo do inciso III. São para esses objetivos constitucionais que se procede com a atividade de arrecadação tributária. (SCHOLZ, 2000, p.99)

Na formulação da definição do bem jurídico penal-tributário, e da observação da legitimidade da intervenção criminal é essencial informar, sobretudo, que o ideal defendido pela corrente funcionalista prevalece para justificar esse reconhecimento. Nos termos dessa teoria, o bem jurídico tributário “há de ser o elemento que permite o cumprimento das funções tanto fiscal como extrafiscal do Estado Social e Democrático de Direito”. (SISTI; TEIXEIRA, 2015, p. 181)

Portanto, esse objeto de proteção corresponde ao próprio sistema tributário, responsável pelas entradas fiscais, e que por isso age como instrumento de formação de receitas na sua função fiscal e, de realização de metas socioeconômicas constitucionais. Assim, uma vez concebido como um valor transindividual, deverá ser protegido penalmente, através de repressões de condutas que violem a sua funcionalidade. (SISTI, TEIXEIRA, 2015, p. 182)

Logo, como há por parte do Direito Penal essa consideração da atividade tributarista do Estado, fala-se da existência de um Direito Penal Tributário. Nilo Batista entende que a denominação para o direito penal discutido no presente trabalho é “Direito Penal Econômico”, prevalente na bibliografia, mas isso não excluiria algumas indicações frequentes as quais abarcam apenas as “subclasses”, surgindo com isso entre elas, o Direito Penal Tributário. (1898, p. 426)

Da mesma forma, outros autores opinam que, a tributação faz parte da estrutura da ordem econômica, sendo um sistema essencial para seu regular funcionamento, não podendo falar de um sem o outro. (BORBA, 2011 p. 122)

Manoel Pedro Pimentel, por sua vez, entende se tratar o Direito Penal Tributário, uma parcela distinta, que não se confunde com o Direito Penal Econômico. Afirmando finalmente que, “o Direito Penal Tributário se caracteriza pela sua finalidade de defender os interesses do Estado, ligados à arrecadação dos tributos, quando houver ofensa grave a tais interesses.” (1973, p. 17-18)

Sacha Calmon Navarro Coêlho defende a inutilidade dessa divisão, já que o Direito Penal tutela significativa variedade de direitos e interesses e, ainda que esses decorram das mais variadas áreas do Direito, aquele que é penal continua assim sendo considerado. (2015, p. 648)

Diante dessas constatações, merece transcrição as palavras de Igor Tenório que sucintamente, aborda esse direito, (1973, p. 41):

(...) seus dispositivos, que integram a legislação positiva, fixam penas em matéria tributária, por dupla infração: à lei penal e à lei fiscal.
O julgamento desses crimes origina uma ação concorrente, pois os órgãos administrativos fiscais julgam o ilícito tributário, competindo aos órgãos do Judiciário decidirem quanto à infração penal.

O questionamento que exsurge dessa realidade de novidades, num ramo do direito milenar, é se o mesmo deverá manter as características das suas normas e sanções a serem aplicadas aos respectivos infratores dos mandamentos tributários.

É nesse cenário então que, deve ser vista a obrigação de pagar tributos, não apenas da perspectiva solidária e fundamental para os cidadãos, mas considerada como “objeto da proteção penal do crime de sonegação fiscal”. (BORBA, 2011 p. 122)

O Direito Tributário, por sua vez, como ramo independente, ontologicamente distinto da natureza punitiva do Direito Penal, dispensa essencialmente toda sua normatividade à regulação da atividade arrecadatória do Estado, como anteriormente demonstrado, mostrando a sua face de “Direito Administrativo sancionador”.

No entanto, assim como os demais ramos do Direito, o tributário possui uma sistemática sancionatória própria, necessária antes de tudo, para garantir a eficácia do cumprimento de seus mandamentos, como toda função que é incumbida às sanções de um modo geral. Assim, vejamos a seguir nas duas perspectivas distintas.

No Direito Penal, conforme posto por Jakobs, a vigência da norma penal corresponde ao verdadeiro bem jurídico a ser tutelado e, desta forma, a pena deverá ser compreendida como a responsável por corrigir essas rupturas. Imputa-se essas rupturas suscitadas às condutas humanas irregulares em meio social, destacando

como pressuposto a voluntariedade, pontuando a necessidade de se averiguar a culpabilidade, a ser explorada posteriormente, na aplicação da pena: *“La teoría del Derecho Penal como protección de la vigencia de la norma demuestra su validez especialmente en la teoría de los fines de la pena: el hecho es una lesión de la vigencia de la norma, la pena es su eliminación”*⁹. (2002, p. 64)

Nota-se então que, na visão de Jakobs a função da pena compreende a eliminação dos efeitos negativos derivados da ruptura do quanto posto em comandos legais, positivados.

Após uma análise do esboço evolutivo da pena, deduz-se que atualmente, a mesma não tem somente caráter expiatório, mas interessa também à proteção da sociedade, havendo uma primazia ao respeito do quanto impõe as condições determinantes do estado que preze a dignidade da pessoa humana do delinquente. (LAGO, 2001, p. 498)

No mesmo sentido, Paulo César Busato e Sandro Montes Huapaya ao asseverarem que a finalidade em questão não é mais do que manter o controle social, e o que for a mais, como o “sentido do castigo da retribuição, a idéia de cura expressa na ressocialização, a ameaça coercitiva e a motivação à norma são impressões provocadas como efeito da atuação”, visam tão somente alcançar a preservação do dito controle. (BUSATO; HUAPAYA, 2007, p. 208)

No Direito Tributário, a partir de uma análise da vertente administrativa, é possível observar que na, sanção dessa natureza é destacado seu intento em desestimular a prática de condutas vedadas legalmente, sendo o castigo compreendido como simples efeito e não finalidade. Outra característica essencial, é a sua imposição realizada por autoridade administrativa, ou judiciária ou legislativa, essas últimas, desde que estejam no desempenho de função administrativa. (VITTA, 2003, p. 66)

Ives Gandra da Silva acentua, especificamente que, a finalidade da pena no Direito Tributário, mesmo nos casos em que há privação de liberdade do infrator, é de “garantir a cobrança de tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio”. Com isso, o autor enfatiza que o ideal, é que seja posto ao responsável pelo adimplemento

⁹ A teoria do Direito Penal, como proteção da vigência da norma, demonstra sua validade, especialmente na teoria dos fins da pena: o feito é uma lesão à vigência da norma, e a pena seria a sua eliminação. (Tradução livre)

tributário, que tal pagamento é menos oneroso que a pena consequência do seu descumprimento. (MARTINS, 1998, p. 56)

Por existir, desta forma, a disponibilização de proteção, por dois ramos jurídicos distintos ao bem jurídico ordem tributária, há por consequência a imposição de sanção aos seus respectivos infratores, tendo em vista a garantia do quanto exposto em seus respectivos diplomas.

Diante dessa duplicidade de tratamento jurídico sancionatório, há o surgimento também do Direito Tributário Penal, como sendo aquele de cunho eminentemente administrativo, prevendo efeitos sancionatórios àqueles que violem normas de condutas que são fixadas em favor da Administração Pública. Da mesma forma, tem-se o Direito Penal Tributário, supracitado, (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 11):

[...] pode-se asseverar que o Direito Penal Tributário é ramo inerente ao Direito Penal que visa a resguardar, como bem jurídico, o Fisco. Cuida, essencialmente, de fraudes perpetradas com o intuito de lesar a arrecadação e, assim, constituem verdadeiros crimes, em que há de se perquirir se ocorre culpabilidade, se existe uma causa de exculpação; enfim, é uma análise que toca, essencialmente ao penalista.

Diante dessa locução “Direito Tributário Penal” não há que se falar em Direito Penal propriamente dito, tratando-se de Direito Tributário adjetivado de “penal”. Então, o sentido nessa situação, está ligado à parcela sancionatória intrínseca desse ramo jurídico tributário, o qual é detentor de variadas espécies de sanção, exceto é lógico, as de caráter criminal. (SILVA, 1998, p.13)

Quanto a esse aspecto, Igor Tenório também assevera que esse Direito da seara tributária, “cuida apenas de punir, em relação à obrigação tributária. As infrações à lei têm julgamento pelos órgãos administrativos somente em relação à lei fiscal.” (1973, p. 41)

E assim, diante da legitimidade conferida a esses ramos jurídicos em questão, torna-se importante analisar como essa simultaneidade ocorrerá na prática, de modo que, a constitucionalidade não seja violada, bem como, não haja excesso, invasão ilegítima de um na esfera do outro.

Diferente pois, do quanto defendido por Felipe Machado Caldeira, segundo o qual, através de entendimentos jurisprudenciais estrangeiros, invocou o “princípio da dependência das instâncias administrativa e penal”, informando com isso que a imposição de sanções dessas naturezas sobre um mesmo fato importaria violação ao

princípio do *non bis in idem*. Concluindo que, por essa razão não seria possível imputar a punição administrativa e penal, concomitantemente, aos crimes econômicos. (2012, p. 347-353)

3.2 ILÍCITO TRIBUTÁRIO X ILÍCITO PENAL

Conforme exposto, sabe-se que a um determinado fato poderá ser atribuído efeitos, concomitantemente, de distintas áreas do direito, desde que ocorrida a materialização do quanto previsto abstratamente na norma. Desta forma, será completamente viável que um determinado fato seja classificado como um ilícito penal e tributário.

No que se refere ao Direito Penal, observa-se que o cenário contemporâneo da sua construção doutrinária/normativa, visando a legítima imposição coercitiva de seus comandos, deve cumprir as suas particularidades. Desta forma, sobre as manifestações humanas na sociedade, que serão objetos dessa atuação jurídica, ou seja, que fogem ao padrão normal de comportamento, é necessário definir os elementos compositores da estrutura do fato criminoso, já que este será o destinatário.

Essa valorização do quanto previsto em lei, é em verdade, uma garantia constitucional, que quando observada à todos, nas relações verticais com o Estado, evita que este seja arbitrário, e ao mesmo tempo concretiza um corpo social ordenado.

No Direito Tributário, ratificada a importância do sistema tributário e a assunção do seu caráter transindividual, como sustentado, tem-se também configurada a infração correlata, como norma que, uma vez praticada caracteriza violação ao objeto por ela tutelado. E assim, exsurge a pretensão em punir, com suas particularidades, a fim de corrigir/reparar o quanto infringido.

Para tanto, será necessária a análise dos respectivos ilícitos, a fim de compreender e demarcar seus limites no mundo fenomenológico.

3.2.1 Elementos do Ilícito Tributário

Na esfera cível, diferentemente do ilícito penal, como mencionado, qualquer ação ou omissão poderá acarretar a responsabilidade civil, desde que viole direito e cause prejuízo a outrem, preceito esse fixado no art. 186 do Código Civil.

Tanto que, no caso do Direito Tributário sequer fala-se em culpa, tendo em vista a teoria da objetividade na estrutura do ilícito tributário constante no art. 136 do CTN, conforme será mencionado.

As infrações e sanções dessa natureza são apuradas pelas autoridades administrativas, sendo regidas pelo quanto disposto no Direito Administrativo e Tributário. Valendo ressaltar que, em geral, as sanções são de caráter pecuniário, as multas, não podendo as mesmas serem convertidas em penas privativas de liberdade, mas permitida a sua transmissão a outras pessoas, que não seja o infrator. (COÊLHO, 2015, p. 644)

No que atine à infração tributária ou fiscal vislumbra-se a imposição de sanções administrativas, multas, ou seja, nota-se de forma clarividente a natureza patrimonial que deve ser reconhecida à essas consequências decorrentes de condutas que violem o ordenamento tributário.

Desta forma, diante da transgressão aos preceitos tributários, ensejando pois, em sanções que atinjam somente a esfera patrimonial, é possível o descabimento da aferição de responsabilidade por meio de critérios subjetivos, uma vez que se prioriza a obtenção do adimplemento da obrigação pecuniária existente.

No entanto, conforme será visto, nas situações elencadas no art. 137 do CTN, é possível observar a relevância do elemento subjetivo na apuração da responsabilidade tributária, na situação em que possui como finalidade a isenção da pessoa jurídica, pelo autor do ato infracional.

Portanto, observa-se que, o “ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo. Tampouco se valorizam, *dentro do tipo*, o erro de direito e o erro de fato.” (COÊLHO, 2015, p. 644)

Luciano Amaro, de outro lado, sustenta a inexistência de aferição do elemento subjetivo doloso, mas não afasta que o cometimento da conduta ilegal ocorra por culpa

do agente, quanto a evento extraordinário que impeça o cumprimento do quanto exigido nos termos legais da obrigação, invocando a equidade resguardada pela norma tributária para fundamentar a inaplicabilidade de sanção. (2014, p. 471)

Logo, observa-se na fundamentação da responsabilidade tributária de suas infrações, apurada por mecanismos objetivos, o interesse público, que deverá sobrepor sobre os anseios particulares. O quanto afirmado, pode ser comprovado pelo afastamento de uma causa de excludente de responsabilidade, qual seja, o erro de direito. Se assim não fosse na realidade, poderia se ver na prática, a oponibilidade de desconhecimento da lei tributária por parte dos coobrigados com a manutenção financeira do Estado. (COÊLHO, 2015, p. 645-646)

Desta forma, o que se pretende nesse dispositivo é afastar a alegação da boa-fé pelo contribuinte, como artifício que justificasse o inadimplemento tributário, pela ausência de interesse de lesar o fisco. (AMARO, 2014, p. 471)

Diante do quanto exposto, pode-se acrescentar que perante a intensa submissão do regimento tributário ao princípio da Legalidade, é de se concluir que será uma conduta considerada como infração tributária ou fiscal pelo simples fato de estar assim definida em lei, ou seja, apenas por ter o legislador escolhido haver essa juridicização e, ter o resultado ocorrido no plano fático.

Nos termos do texto constitucional, mais especificamente no quanto disposto nos seus artigos 5º, LIV e 150, IV, é possível concluir pelas vedações existentes quanto a privação de liberdade e de bens, sem o devido processo legal, além da utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

Desta forma, é de restar fixado que a infração tributária brasileira não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, diante da vedação constitucional. Em sendo assim, essa infração poderá acarretar penas de caráter pecuniário, mas não podem ser de privativas de liberdade. (COÊLHO, 2015, p. 645-646)

3.2.2 Componentes do Ilícito Penal e suas peculiaridades

Por outro lado, é possível que a violação a lei fiscal torne-se objeto destinatário do legislador penal, entendendo o mesmo que se trate de uma configuração de um delito.

E, em sendo assim, a conduta tipificada poderá ser baseada no não pagamento de um tributo, agregando-lhe algum elemento, a exemplo de um dolo específico, no comportamento que descumpra os deveres instrumentais que compõem a obrigação tributária, de modo fraudulento. (COÊLHO, 2015, p. 644)

No cometimento de um ilícito penal, existe na verdade uma ofensa a todo conjunto social, já que corresponde a violações a “regras de comportamento e de convivência perante a sociedade”, seria essa a justificativa pela condução à imposição de pena de natureza mais drástica que as demais. (STOCO, 2011, p. 140)

Quanto a definição de crime, a doutrina penalista, à fim de obter um conceito completo, capaz de abarcar de modo satisfatório as nuances particulares do fato criminoso, tratou de desenvolver o chamado Conceito Analítico, sendo reconhecido como a tentativa mais exitosa dessa finalidade.

Desta forma, deve ser o Crime entendido como fato típico, ilícito e culpável, conforme também defendido pelo autor Rogério Greco (2015, p. 196).

Claus Roxin também elenca os elementos necessários para configuração de uma conduta punível. Entre esses elenca a ação como sendo uma conduta, perceptível no mundo dos fatos, capaz de ser controlada pela vontade do agente. Em seguida, pontua que para essa mesma ação ser considerada típica, ela deverá coincidir com uma das descrições do delito, sendo que as mais importantes se encontram na parte especial do Código Penal. (1997, p. 194)

Logo, deve esse fato corresponder a determinada conduta, consubstanciada por elementos subjetivos, sejam eles de natureza dolosa ou culposa, de forma comissiva ou omissiva e, que tenha resultado que seja ligado à primeira, atingindo bem jurídico relevante. Desta forma, a tipicidade equivale à subsunção da conduta aos preceitos legais, de modo que não corresponda a conteúdo fomentado por qualquer regra do ordenamento jurídico. (GRECO, 2015, p. 212-216)

Em sendo assim, tem-se que, além de uma tipicidade legal, conforme demonstrada, fundamentada na subsunção do fato da vida real aos preceitos abstratos, deve ser ainda a mesma complementada e corrigida com uma noção de ordem material, chamada de “*tipicidade conglobante*, consistente na averiguação da proibição através da indagação do alcance proibitivo da norma, não considerada isoladamente, e sim *conglobada* na ordem normativa”. (ZAFFARONI; PIERANGELI, 2004, p. 436)

Nessa construção doutrinária, parte-se do pressuposto que toda tipicidade implica antinormatividade, ou seja, deve haver efetivamente uma violação à norma, em seu sentido mais amplo, derivada da prática descrita na previsão legal. Desta forma, a finalidade desse entendimento é não aceitar que no sistema jurídico como um todo, reconhecido pela lógica e interdependência de seus mandamentos, uma determinada regra ordene um conteúdo que é proibido por outra, sob pena de se alcançar uma “desordem arbitrária”. (ZAFFARONI; PIERANGELI, 2004, p. 435)

Portanto, observa-se que a finalidade da análise da tipicidade, sob um aspecto que engloba toda a ordem jurídica, será capaz de eximir do alcance do Direito Penal, condutas que apesar de se adequarem à tipicidade legal, não poderão ser reprimidas, vez que fomentadas ou permitidas pelas normas jurídicas que coexistem na ordem.

Após verificada a tipicidade de determinada conduta, passa-se ao próximo degrau estruturante dessa conceituação, qual seja, a ilicitude. Segundo Paulo Queiroz esse exame visa diagnosticar que essa conduta, subsumida à norma, se trata de prática contrária a todo o ordenamento jurídico e, não apenas o Direito Penal. Logo, ela deverá ser contrária a norma, e, portanto não protegida por uma das situações elencadas no art. 23 do Código Penal. (QUEIROZ, 2014, p. 185)

É estabelecida então como premissa, que a partir da exclusão, será ilícita a conduta que não se aperfeiçoar nas causas permitidas do art. 23 do Código Penal, bem como, quando violar as ordens legais. Nelson Hungria deduz que a verificação da responsabilidade penal pressupõe que haja no autor da infração, “*contemporaneamente à ação ou omissão, a capacidade de entender o caráter criminoso do fato e capacidade de determinar-se de acordo com esse entendimento*”. (1943, p. 5)

Merece destaque a observação de Roxin, ao asseverar quanto à descrição de causas que excluam a ilicitude, já que afirma que tais causas de justificação devem ser resultados de todo ordenamento jurídico. (1997, p. 195)

Finalmente, a culpabilidade definida por Greco, em se tratar de “juízo de reprovação pessoal que se realiza sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente” (2015, p. 433). Em outras palavras, seria exigido ao agente da infração atuar de modo diametralmente oposto, o que acabou sendo na prática censurado.

Preceitua ainda Jakobs sobre a culpabilidade, reconhecida como elemento a ser observado na estrutura fática passível de punição pelo poder estatal, como a constatação social de que a conduta do autor do fato, para a sociedade em si, é equivocada, capaz de destruir estruturas sociais e, por esses motivos não deverá ser seguida por outros indivíduos. (2002, p. 59)

Desta forma, segundo o mencionado autor para o cumprimento dessa exigência, qual seja a culpabilidade, é necessário que o autor do fato ilícito e típico adote uma prática que não seja fiel aos preceitos do ordenamento jurídico como um todo, conforme um juízo objetivo, social.

Sendo assim, nota-se que para que uma conduta típica e ilícita seja reputada culpável, é preciso que, sejam observados como pressupostos a imputabilidade ou capacidade de culpabilidade e a ausência de causas de “*exculpação*”, a exemplo do estado de necessidade “*disculpante*” ou erro de proibição, este último a ser tratado em momento específico. (ROXIN, 1997, p. 195)

No tocante ainda a culpabilidade é de se pontuar a sua relevância na construção da evolução penalista, e na relação vertical do Estado com seus governados. É por esse motivo que a mesma é considerada como materialização dos preceitos principiológicos do quanto emanado pela consideração da pessoa humana e sua dignidade, além disso da afirmação de direitos fundamentais como elementos intrínsecos a condição referida. Essa conclusão é emanada da constatação de que a utilização de critérios objetivos para averiguação da responsabilidade penal, conforme sabe-se do histórico da humanidade, como comunidade social, é sobretudo meio de desconsideração da condição humana. Se dessa forma fosse, o Estado estaria autorizado a exercer seu poder de punir “em pessoas que não contribuíram em nada para o fato delituoso, nem poderiam razoavelmente evitá-lo ou controlá-lo”. (MELLO, 2010, p. 94)

E ainda, superada a fase do objetivismo na imputação em comento, instaura-se na história e estrutura do Direito Penal, a culpabilidade, responsável por identificar esse Direito como próprio de um Estado de Direito, verdadeira representação do respeito à autonomia humana e ainda de compreensão do homem como ser racional. (MELLO, 2010, p. 96)

Não há como dissociar a ideia de culpabilidade do espírito de dignidade humana, afirmação dos direitos fundamentais e da evolução do Direito Penal enquanto mecanismo de repressão utilizado pelo Estado em prol da ordem. Desta forma, o Direito Penal é o reflexo desse Estado e sua atuação social, ou seja, é o poder punitivo do Estado responsável por aferir se seus meios são democráticos e se seus fins são legítimos.

É por essa razão que Ramagem Badaró afirma que o Código Penal é o conteúdo normativo que mais identifica uma nação, já que expressa seus aspectos psicológicos, culturais, físicos, sociais, econômicos e políticos. Portanto, trata-se de verdadeiro reflexo da respectiva conjuntura social. (1970, p. 134)

Portanto, diante do quanto exposto constata-se que, é impossível, em seara penal, se cogitar de imputação objetiva que não atenda aos requisitos subjetivos/objetivos impostos em lei. A violação dessa afirmação fomenta o cometimento de ilegalidade, em se tratando de atribuição de efeitos jurídicos às condutas que violem os bens jurídicos estampados nos conteúdos legais. Constatação essa também realizada por Gamil Föppel, em obra supracitada (2010, p. 18):

[...] Sabe-se que o Direito Penal (e aí se inclui o Direito Penal Tributário) é marcadamente influenciado pela ideia de culpa (*lato sensu*, incluindo o dolo e a culpa em sentido estrito); é dizer, a pedra de toque do Direito Penal é a tipicidade subjetiva, não se podendo falar, por conseguinte, em responsabilidade objetiva.

A distinção quanto ao Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário permeia ainda a transferência de sanções para terceiros. Desta forma, rege o Direito Penal o Princípio da Pessoalidade das Penas, conforme tratado por Yuri Carneiro Coelho, em Introdução ao Direito Penal, ao estatuir que, “O Princípio da pessoalidade das penas, também denominado Princípio da intranscendência das penas, aduz que a pena não poderá passar da pessoa do condenado [...]” (2009, p. 110).

De modo oposto, prevê o Direito Tributário situações denominadas de Responsabilidade, onde é possível a visualização da sucessão, da substituição e responsabilidade em sentido estrito, as quais compartilham o fato de ser atribuído a terceiro, alheio à condição de contribuinte, o dever de adimplir a obrigação, que por sua vez decorreu de lei.

Conforme previsão realizada por Hugo de Brito, pode-se observar também a constituição de sanções penais quando a finalidade perseguida pela conduta do

agente seja de comportamento que tende a ocultar ou retardar a exteriorização do fato gerador do tributo pretendido. Ou seja, conforme afirmado pelo autor em comentário, “quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não-pagamento do tributo”. (2008, p. 617)

Definidas as características e aspectos que identificam cada ramo do Direito até então comentados, é possível traçar suas limitações, objetivos, para que sua coexistência seja possível, possibilitando o desempenho harmônico, sem causar anomalias no sistema jurídico brasileiro.

Desta forma, nota-se a previsão legal como requisito essencial e básico para a constituição da infração fiscal. Por outro lado, para que o fato seja considerado criminoso e ameaçador de bens jurídicos de destacada importância, faz-se necessária além dessa imputação pela via legal, outras exigências de cunho subjetivo, como demonstrado anteriormente, através do conceito analítico de crime, encontrados especificamente nas figuras do dolo e da culpa.

Importando esse raciocínio para a presente temática, deve-se atentar para o fato de que o simples inadimplemento da obrigação tributária, como já afirmado, é considerado irrelevante para a atuação do Direito Penal, desta forma, não configurando crime por si só.

Sendo assim, caberá análise sob a ótica criminalista no que atine àquelas condutas realizadas, consideradas ilícitas, com a finalidade de impedir a regularidade da formação da obrigação tributária, caso contrário, haverá deturpação de papéis, já que esses são definidos pela gravidade da violação na ordem jurídico-social.

3.1 DIFERENÇAS QUANTO AO SISTEMA DE RESPONSABILIDADE

A responsabilidade é uma temática que sempre acompanhou o Direito, visto que a ordenação de normas e de uma ciência especializada para sua disciplina, requer antes de tudo, estar associada à imputação de consequências. Logo, esses resultados serão advindos de situações previstas e/ou reguladas pela ciência jurídica para tanto.

É o que se pode extrair da assertiva incerta no posicionamento do autor Sergio Cavalieri Filho ao dizer que na verdade, o Direito é destinado aos atos lícitos, já que visa estimular a sua realização, e quanto aos atos ilícitos visa reprimi-los, bem como, corrigir os efeitos prejudiciais decorridos deles. (2014, p. 13)

Em sendo assim, para se compreender o que é “ser responsável”, tem-se que observar seus variados desdobramentos já que, se poderá atribuir a responsabilidade ao autor dos seus atos ou de atos alheios, ou ainda de uma situação além dessas, como poderá ser visto nas diversas áreas do Direito. Portanto, poderá se verificar que em alguns casos, a responsabilidade transcende a mera obrigação decorrida da necessidade de reparação. (FARIAS, ROSENVALD, NETTO, 2015, p.5).

Neste ponto, por outro lado, Cavalieri Filho destaca além da mera transcendência da obrigação de reparação pela responsabilidade, ao estabelecer a diferença existente entre a obrigação e a responsabilidade. Para isso, o autor pontua que a obrigação seria sempre um dever jurídico originário, e que apenas com a sua violação é que surgiria um dever jurídico, chamado de sucessivo, onde reside a noção de responsabilidade civil, sendo responsável pela reparação do prejuízo causado pelo descumprimento do primeiro. (2014, p. 14)

Em sendo assim, é que a responsabilidade jurídica, a título de ser considerada gênero, possuirá como respectivas espécies as responsabilidades civil e penal “exigindo a acentuação dos seus caracteres diferenciais”, conforme será demonstrado. (STOCO, 2011, p. 140)

Portanto, a um determinado fato poderá ser atribuído, concomitantemente, efeitos jurídicos de natureza penal, civil ou administrativo, configurando na prática, os respectivos ilícitos, explorados mais adiante.

Os objetivos e a averiguação dos pressupostos cíveis, administrativos e criminais devem ser mencionados, já que facilita a sua compreensão no plano fático. E assim, em suma, nota-se que o Direito Penal direciona sua atenção para o autor do delito, visando resguardar resultados positivos para o futuro, partindo da prevenção de reiteração do ato ilícito, desde a esfera individual do agente até de âmbito social, coletivo. A responsabilidade civil, por sua vez foca na vítima, e a reparação a ela devida em virtude dos danos sofridos, logo a preocupação é com o fato pretérito e sua restituição. (FARIAS, ROSENVALD, NETTO, 2015, p. 96)

E no tocante ao Direito Administrativo, em especial a seara tributarista, tem-se que a mesma visando reprimir condutas que violem a arrecadação fiscal, como demonstrado, terá a sua preocupação direcionada para o alcance da finalidade de reparar o erário, assim como a cível está para a vítima, no caso o Fisco, como representante do interesse público.

Diante desse cenário, exsurge a constatação de independência nos métodos adotados por essas espécies, seguindo, pois, preceitos e fundamentos próprios a fim de garantir a integridade dos respectivos núcleos normativos, ou seja, a garantia desde a aplicação dos seus comandos, às consequências advindas de seu descumprimento.

3.1.1 Responsabilidade Subjetiva

A ideia de culpa está intrinsecamente relacionada ao assunto da responsabilidade tendo em vista que, é natural a reprovação de imposição de censura a um indivíduo que sequer tenha faltado com o dever de cautela em sua conduta e, leia-se culpa em seu sentido mais amplo. (CAVALIERI FILHO, 2015, p.32)

Importando ainda o tratamento de responsabilidade subjetiva da doutrina civilista, tem-se que Carlos Roberto Gonçalves, da mesma forma, a conceitua como aquela que detém como fundamento a ideia de culpa. Desta forma, a necessidade de comprovar ser essa conduta imbuída de culpa em sentido amplo se torna na verdade, um pressuposto importante do dano a ser indenizado. Portanto, a responsabilidade do autor só restará configurada diante da comprovação do seu dolo ou culpa. (2016, p. 48)

No tocante ainda ao Sistema de Responsabilidades, pontua Hugo de Brito Machado, que para aplicação de sanções de natureza diferente da patrimonial, ou seja, “de caráter pessoal, é necessária que a sua fundamentação se baseie na responsabilidade subjetiva da conduta ilícita do agente, ou seja, na culpa ou dolo, logo sendo essas encarregadas ao Direito Penal”. (2008, p. 616)

Apesar da responsabilidade compor a estrutura do delito e, por conta disso ser enfrentada em momento específico, é de se pacificar de início a distorção na intensidade do grau de culpa nessas duas atribuições, penais e extrapenais. No

Direito Civil, diferentemente do penal, nota-se que a culpa é averiguada da forma mais ampla possível, ou seja, sem muitas exigências, residindo nesse fato o fundamento da regra *in lege Aquila et levissima culpa venit* (no cível, a culpa, ainda que levíssima, obriga a indenizar). (GONÇALVES, 2016, p. 43)

Essas conclusões decorrem também do objetivo do Direito Penal em agir de modo a percorrer os preceitos da precaução, ainda que para isso seja necessário atingir desde o indivíduo em sua esfera íntima até a repercussão causada no meio social, conforme será explorado.

Em se tratando desse raciocínio de distinções de imputações jurídicas assevera Hugo de Brito Machado que, realmente o direito trata de uma dupla proteção, através da imposição de sanções para o mesmo fato, definido como ilícito administrativo e também como penal, mediante portanto, sanções de efeitos patrimoniais e pessoais. (2008, p. 617)

Nesse aspecto, quanto aos efeitos oriundos dessa duplicidade de ramos do direito ao tratarem sobre o mesmo objeto em suas linhas, é possível ratificar o quanto mencionado sobre as espécies da responsabilidade jurídica (gênero) que poderão ser imputadas a ele, já que como visto deixar de pagar tributo, não é considerado crime, mas nada obsta a configuração de uma infração tributária (BALEIRO, 2013, p. 1.157).

Diante dessa relação da responsabilidade com o Direito Civil, ainda que com grau que lhe é peculiar, como demonstrado, é certo que nesse ramo deve ser reconhecido o seu caráter patrimonial, já que é apenas o patrimônio do devedor que deverá responder por seus compromissos. (GONÇALVES, 2016, p. 44)

Queda-se fixada a premissa de que o Direito Tributário, por conta da sua finalidade e prioridade na arrecadação de tributos, não tem na responsabilidade subjetiva uma regra sobre as situações a que ele se refere. No entanto, o art. 137 do CTN prevê uma situação em que se apura a responsabilidade através da aferição do elemento subjetivo do agente, reforçando o quanto dito no art.135. Desta forma, vislumbra-se nesse dispositivo um mecanismo capaz de penalizar pessoalmente, aqueles que agem intencionalmente para prejudicar os seus representados, isentando com isso o contribuinte, que praticou o fato gerador. (COELHO, 2015, p. 656)

Infere-se que, esse caso de responsabilidade subjetiva presente no Direito Tributário pretende evitar que determinados indivíduos, responsáveis por alguma representação, se beneficiem de sua própria torpeza. Já que, não fosse assim, por exemplo, haveria a responsabilização de um pessoa jurídica por atos irregulares de seus representantes.

Enfim, a regra no Direito Penal, como demonstrado, é da responsabilidade subjetiva, em que se preza pela aferição rigorosa do elemento subjetivo do agente que comete o ato ilícito. Desta forma, a culpabilidade, o dolo e a culpa na tipicidade, são exemplos das características do método de imputação, adotado por essa área jurídica, capaz de realizar o quanto construído ao longo do tempo.

3.1.2 Responsabilidade Objetiva

Assim como a constatação realizada de que a ideia de existência de uma sociedade de risco irradia efeitos na seara penal, já que com isso se está exigindo a ampliação de sua estrutura normativa, nas demais também ocorre alterações.

A responsabilidade objetiva corresponde a uma substituição do elemento caracterizador da responsabilidade subjetiva, qual seja a culpa, por um “princípio de simples causalidade”, a qual dispensa a análise da conduta do autor do dano. E ainda, tem-se que essa responsabilidade está relacionada aos clamores sociais mais graves e prevista em legislações específicas. (SCHREIBER, 2009, p.19)

Da mesma forma é o entendimento de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, quando afirmam que nessa espécie de responsabilidade há o desprezo do elemento subjetivo, sendo necessária apenas a existência de vínculo de causalidade entre o resultado danoso e a conduta do agente. Assim, como supramencionado, se defende a fundamentação da reparação dos danos no “risco da atividade exercida pelo agente”. (2015, p. 58-59)

Com isso, se demonstra que a simples relação de causalidade arguida, refere-se apenas ao nexos causal que deve existir entre o dano, com decorrência da conduta do agente. Em outras palavras, não deve ser realizada qualquer análise da vontade do autor na prática do fato responsável pelo dano.

Alguns autores suscitam uma preocupação no tocante a imputação ligada à ação, ou seja, “a questão consiste em saber se a substituição da ideia de culpa pela ideia do risco não redundará, paradoxalmente, na total *desresponsabilização* da ação”. E, assim se defende que existe na verdade uma busca desenfreada e urgente por responsáveis pela reparação nesse ambiente de risco, o que substitui a responsabilidade pela “fatalidade”. (FARIAS; ROSENVALD; NETTO, 2015, p.5)

Essa regra de responsabilidade objetiva está estampada no art. 927 do Código Civil, entendida como cláusula geral. E por esse motivo, se tem suscitado uma responsabilização fundada na ideia do risco. A partir da cláusula em comento, verifica-se que a responsabilização é encaminhada apenas às atividades perigosas, ou seja, àquelas que apresentam grau de risco elevado, independentemente da reversão de proveito a favor do autor do fato. (SCHREIBER, 2009, p.25)

Em sendo assim, é que se suscita uma transformação na fundamentação moral da responsabilidade, em decorrência de uma realidade moderna e modificada, reconhecida como de “conflitos sociais e danos anônimos, atemporais e globais”, conforme observa-se (FARIAS; ROSENVALD; NETTO, 2015, p.7):

Ao invés da culpa e da coerção, a responsabilidade encontra novo fundamento moral na *circunspeção* – e, por que não, no *cuidado* – reformulando, portanto, a sua velha acepção, levando-a para longe do singelo conceito inicial de obrigação de reparar ou de sofrer a pena.

Logo, nota-se que a imprevisibilidade que exige do Direito Penal uma postura que foge aos dogmas tradicionais, é tão relevante para o mundo jurídico, que é possível notar a sua repercussão em várias áreas do Direito.

No que se refere às penalidades, que atingem apenas a esfera patrimonial do agente da conduta, é plausível essa dispensa da aferição subjetiva no caso concreto, conforme algumas situações dos ramos do Direito, a exemplo do âmbito tributário em questão. Essa ausência da aferição subjetiva do agente encontra-se estampada no art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, ao tratar da Responsabilidade por Infrações e, correspondente aos termos da teoria da objetividade.

Conforme afirmado, nos termos dessa teoria, tem-se que a regra geral para a responsabilidade tributária por infrações a sua legislação, primeiramente, dispensa qualquer avaliação subjetiva do agente quanto a sua vontade em alcançar o objetivo.

É importante esclarecer que a responsabilidade mencionada nesse artigo diz respeito a infrações. Desta forma, “responsabilizam-se pessoas pelo pagamento de multas (sanções fiscais)”, não havendo que se falar em adimplemento do tributo, nesse momento. (COÊLHO, 2015, p. 644)

Segundo os termos do referido dispositivo será indiferente para imputação decorrente da responsabilidade tributária, a observação da materialização e a extensão dos efeitos do ato representativo da infração.

No entanto, é possível deduzir que essa objetividade não é absoluta já que comporta algumas situações que a excepcionam, conforme a ressalva feita pelo próprio artigo. Isso porque as leis dos entes federativos, na esfera municipal, estadual e federal, poderão disciplinar diferentemente da regra geral, incluindo desta forma, o elemento subjetivo nos pressupostos dessa responsabilidade.

Ainda nesse aspecto, Sacha Calmon Navarro Coêlho suscitou outra situação que não faz da responsabilidade objetiva nas infrações tributárias, uma regra imutável. Isso por quanto previsto no próprio CTN, no tocante ao julgamento da infração, é recomendada a observação dos preceitos dos arts. 108, §2º, quando trata da equidade, e o art. 112, ao dispor do *in dubio pro contribuinte*. (2015, p. 643)

Portanto, trata a responsabilidade tributária de verificação singela sobre a conduta e sua ligação, nexa com o resultado percebido na realidade, independentemente de motivação interna do agente desse comportamento, e sua pretensão para que o deslinde do caso fosse como de fato ocorreu. No entanto, essa realidade poderá alterar de acordo com as condições fáticas de determinada situação.

No que tange à objetividade na apuração da infração e conseqüente sanção tributário-penal, vale suscitar (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 22):

Já o Direito Tributário Penal prescinde da análise da culpabilidade, haja vista não depender nem mesmo da capacidade civil. Com efeito, as sanções de Direito Tributário Penal são aplicáveis ainda que o sujeito não tenha capacidade de autoentendimento e de autodeterminação; ainda que ele não tenha consciência da ilicitude do fato e mesmo que não se lhe possa exigir um comportamento conforme o direito.

Eduardo Fortunato Bim, por sua vez, fundamentado no princípio da dignidade humana, responsável por impedir que o homem seja tratado como objeto, defende que a culpabilidade é um princípio de direito sancionador, devendo ser aplicado tanto ao penal como ao administrativo. E desta forma, a inconstitucionalidade estaria na

utilização da responsabilidade objetiva, já que significa uma desvalorização da condição humana, bem como do princípio da boa-fé que deve permear todo o ordenamento. (2001, p. 236)

Portanto, partindo da premissa de que os estatutos normativos devem ser vistos como aparatos protetores dos seus destinatários contra um estado absoluto e ilegítimo, que se pode visualizar na lei o mecanismo para que isso de fato ocorra. Em sendo assim, observar a responsabilidade penal pautada na vontade humana, é conforme dito, destacar a condição do homem de se determinar quanto a sua conduta e sofrer as consequências decorrentes.

Pensar de modo contrário, seria a materialização de um significativo retrocesso social e jurídico, já que a superação da imputação objetiva nesse ramo do Direito, corresponde a um marco da evolução da convivência e organização social do homem.

Já para o Direito Tributário, a utilização da responsabilidade objetiva deve ser considerada como meio capaz de permitir a arrecadação tributária eficiente, já que através dela é possível desconsiderar justificativas de inadimplemento como o desconhecimento do quanto previsto em lei.

4 A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO E A (A)TIPICIDADE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Diante de todo exposto, deduz-se que a implementação da alteração legislativa no ordenamento tributarista, no tocante à matéria relacionada com a operação compensatória de tributos faz surgir a necessidade de averiguar algumas situações que dela poderiam decorrer.

Considera-se como premissa também fixada, a ausência da previsão da natureza jurídica dos efeitos decorrentes do descumprimento do mandamento que ordena que a compensação tributária deva ocorrer apenas depois do trânsito em julgado.

Desta forma, como se concluiu que determinado fato poderá ensejar efeitos próprios e, concomitantemente, regidos pelos ordenamentos tributário e penal, resta saber a natureza da atribuição jurídica a ser conferida ao fato “realizar compensação tributária antes do trânsito em julgado”.

A jurisprudência vem se posicionando num determinado sentido, ao atribuir algumas consequências jurídico-penais ao caso, como será abordado. Em sendo assim, deverão ser observadas a legitimidade dessa imputação perante o ordenamento constitucional e legal vigente, sob pena de macular valores significativos, a exemplo da segurança jurídica.

4.1 O TRATAMENTO JURISPRUDENCIAL DA MATÉRIA

Inicialmente, verifica-se como tem sido firmado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre essa matéria. Nesse ponto, como será demonstrado, na maioria dos casos tem-se que essa Corte vem relacionando a conduta de realizar compensações indevidas como passíveis de sofrerem efeitos de carga penal, já que as tipificam como tal.

Além disso, é possível se extrair dos julgados analisados que, a ausência inclusive de pronunciamento administrativo sobre o pleito daquele que realizou a compensação tributária não é suficiente para prejudicar o andamento da correlata ação penal iniciada, por quaisquer das condutas típicas relacionadas.

Esse reconhecimento da atribuição de efeitos penais consubstanciam-se na verificação de existência de uma suposta subsunção às condutas descritas na Lei nº 8.137-90, que versa, em linhas gerais, sobre crimes contra a ordem tributária.

Nota-se que a jurisprudência varia no tocante à atribuição penal a essa conduta de compensação tributária indevida, no entanto, na maioria dos casos o tipo que vem sendo observado com mais frequência, é do art. 1º da Lei nº 8.137/90, sendo essa a razão específica a ser tratada nesse trabalho.

Analisando, em especial o voto do Relator Ministro Jorge Mussi, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.233.411 – DF tem se que, o agravante alega o fundamento da sua conduta na ausência de decisão em processo administrativo, cuja finalidade seria a compensação de débito tributário com precatório judicial, tendo sido iniciado antes mesmo de oferecida a denúncia.

Em sendo assim, apesar do referido Ministro reconhecer, em sua fundamentação, a existência de um precatório judicial a favor do agravante, o mesmo apenas elenca

como essencial e já cumprida no caso em análise, a constituição definitiva do crédito tributário. Entendendo-se tratar essa constituição como “aquela na qual não seja cabível mais nenhum recurso na esfera administrativa para se discutir o lançamento”, sendo essa uma decorrência do reconhecimento de crime material designada a esses delitos de ordem tributária.

Na fundamentação da sua decisão, utilizou-se da Súmula Vinculante 24¹⁰ do Supremo Tribunal Federal. E, por essa razão destacou o posicionamento já consolidado pela Corte de que a existência de pendência em processo administrativo em que se discuta eventual direito de compensação tributária não é capaz, por si só, de suspender o andamento da respectiva ação penal.

Por essa razão, concluiu pela configuração do crime previsto no art.1º, II, da Lei n.º 8.137/90. Outros julgados vão no mesmo sentido, a exemplo do *Habeas Corpus* nº 43724/ MT; os Recursos Ordinários em *HC* nº 55392 / SC; 29499 / RS.

A partir da análise desses posicionamentos mencionados a título de exemplo, deverão ser extraídas algumas premissas relevantes para o alcance da finalidade traçada pelo presente trabalho.

Em sendo assim, observa-se que, o entendimento jurisprudencial do STJ tem se modulado de tal forma a enquadrar a conduta de realização de compensação tributária antes do trânsito em julgado como típica, ilícita e culpável. Logo, passível de atribuição de consequências da esfera criminal, ou seja, esta como legitimada para regulação da situação jurídica posta.

No tocante ao tipo de sonegação fiscal, entende o tribunal em comento que, para a sua configuração há exigência de apenas a supressão ou redução de tributo ou contribuição. Em outras palavras, é suficiente a omissão no recolhimento aos cofres públicos do valor devido dentro do prazo legal.

Além da omissão exigida, tem-se que a constituição definitiva tem sido amplamente aplicada como verdadeira condição objetiva de procedibilidade, conforme deduzido pela súmula supramencionada, ou mesmo uma condição de punibilidade, como defendido por parte da doutrina, o que será tratado com mais detalhes posteriormente.

¹⁰ "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo."

Frise-se também que é possível constatar que a eventual presença de ajuizamento de ação de consignação em pagamento, parcelamento, enfim da possibilidade de extinção do respectivo crédito tributário seja também por compensação, não serão capazes de descaracterizar o crime de sonegação fiscal. E ainda destaca, principalmente, quando se tem na tipicidade a descrição de fraude, conforme destacado no HC nº 43.724 – MT, de Relatoria do Ministro Nefi Cordeiro, como já mencionado.

Essa blindagem dos efeitos de outras ações extrapenais, encontra-se respaldada no fato de que esse tribunal tem ratificada cada vez mais a independência das esferas cíveis e criminal. Esse seria na verdade, o fundamento para se concluir que ainda que a conduta considerada como ilícito penal, esteja sendo objeto de questionamento em outra ação de natureza processual diversa, não seria suficiente para refletir efeitos na análise da punibilidade na via penal.

Outra informação deduzida da análise proposta, é que o entendimento para configuração desse tipo se dá com a exigência da presença de dolo genérico e não específico, em se auferir vantagem indevida. Logo, sendo o caso de aferição desse elemento subjetivo, necessária seria a dilação probatória, não permitida em sede de *Habeas Corpus*.

Diante do exposto, constata-se que no tocante a esses pronunciamentos, baseados numa típica compensação feita pelo contribuinte antes do trânsito em julgado, o que vem ocorrendo é a imposição de consequências jurídico-penais, segundo ditames advindos do Sistema de Responsabilidade de Direito Penal Tributário.

Por ora, resta verificar a legitimidade, do quanto visto na jurisprudência hodierna do STJ, partindo da configuração pormenorizada do tipo de sonegação fiscal, objeto do presente trabalho.

4.2 (A) TIPICIDADE PENAL E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO

Conforme delineado, para analisar se determinado fato pode ser enquadrado como crime, é necessário observar seus requisitos a partir do conceito analítico, o qual se estrutura sobre pilares da tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade.

O elemento do tipo deve compor a primeira fase desse processo cognitivo, como decorrência da primazia do princípio da legalidade em nosso ordenamento jurídico. Em outras palavras, é imprescindível que se analise a ocorrência da subsunção normativa da conduta às descrições legais, previstas abstratamente.

Frise-se ainda que, a realização de uma adequação eminentemente literal põe em risco a coerência do ordenamento jurídico, já que o mesmo corresponde a um conjunto normativo ordenado, de elementos interligados a um único ideal, a convivência pacífica e justa da sociedade. É sob esse fundamento que se defendem a existência de uma tipicidade conglobante, ou seja, o Direito Penal não está permitido a reprimir condutas que outros ramos consideram como permitida ou mesmo a incentiva, conforme já afirmado inicialmente através da doutrina.

Logo, para se analisar a legitimidade da imputação de efeitos penais decorrentes da consideração da prática do delito de sonegação fiscal, no de compensação tributária indevida, como entendido pela jurisprudência pátria, necessária é a observação minuciosa da tipicidade desse crime fiscal.

No que tange aos elementos que compõem o tipo, de ordem objetiva, devem ser entendidos como aqueles que possuem a finalidade de descrever o comportamento em si, suas particularidades, informações sobre o autor do ato, e bem como, a ocorrência de determinado resultado.

Nas palavras de Claus Roxin, existe um tipo objetivo, o qual deverá corresponder sempre pela descrição daquele indivíduo responsável pela prática da ação típica, além do resultado a ser penalizado. (1997, p. 304)

Miguel Reale Júnior, ao tratar sobre a estrutura física do tipo penal, informa a descrição de uma conduta física, que uma vez materializada deverá ser reprimida, bem como afirma a existência de elemento normativo, com reconhecida carga valorativa, tanto que o compreende como componente da antijuridicidade. (2000, p. 42-43)

A Lei nº 8.137/90 é responsável por definir os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, além de dar outras providências. Em

especial, em seu art. 1º tem –se a descrição de conduta considerada como crime de sonegação fiscal¹¹, logo é encarregada por traçar a sua tipicidade objetiva.

Sendo assim, partindo da análise dessa definição legal trazida pela Lei referida, é possível perceber as descrições de condutas eleitas pelo legislador como meios necessários a atingirem o resultado incriminado, qual seja de “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”.

Como consequência dessa finalidade apontada no tipo, qual seja, de evitar que ocorra a efetiva supressão ou redução do valor do tributo, o STF, através do julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611-8 / DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, pacificou o entendimento sobre a natureza material desse crime.

Nos termos desse julgado, utilizado como parâmetro no entendimento jurisprudencial que o segue, verifica-se que a Suprema Corte ao analisar o primeiro dispositivo da referida lei, pontua que qualquer das condutas nele descritas não são suficientes para a sua consumação. A justificativa reside no fato de que não se prescinde que dos atos enumerados resulte justamente a supressão ou redução do valor tributado.

Através de Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro é possível perceber que a doutrina também segue nesse mesmo sentido ao pontuar que, “a técnica utilizada pelo legislador penal na redação do tipo, com referência expressa à supressão ou redução de tributo ou acessório, como consequência das condutas elencadas pelo art. 1º, permite classificá-lo como crime de resultado”. (2013, p. 109)

Então, a jurisprudência e a doutrina de uma forma em geral, têm firmado o entendimento de que para a consumação do delito de sonegação fiscal, exige-se além do cometimento das condutas descritos no tipo incriminador. Em verdade, deve ser

¹¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

obtido o resultado reprimido pelo texto de lei, qual seja, a materialização da lesão efetiva ao Fisco, obedecendo a sua conjuntura de crime material, conforme abordado. Isto posto, diante da execução do *iter criminis* diluída no tempo, como pode ser visto em decorrência das modalidades do lançamento tributário, exsurge a necessidade de estabelecer ao certo o momento em que restaria caracterizada a tentativa e, se a mesma seria punível. É por esse motivo, que partindo da premissa de que esse crime só é considerado consumado a partir do lançamento pela autoridade tributária, sendo esse constituído a menor ou omitido, ocorrendo no mundo real a redução ou supressão total, que a tentativa ocorrerá quando o agente, artificialmente, descumpra os deveres de informação e colaboração que derivam desse cenário tributário. E assim, os atos preparatórios independentes do resultado não são puníveis a título de tentativa, o que não obsta a sua punição como crime autônomo. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 61)

O tipo objetivo transcrito pode então ser entendido como a prática dessas alterações quantitativas do valor de ingresso nos cofres públicos, sendo utilizadas como ferramentas as condutas tipificadas nos incisos do dispositivo. (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p.62)

Desta forma, através dos verbos utilizados no tipo, quais sejam, “omitir”, “prestar declarações falsas”, “fraudar a fiscalização”, “falsificar ou alterar nota fiscal”, entre outros, é possível deduzir a sua essência. Em verdade então, nota-se essencialmente a presença de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou às condições do contribuinte, enfim, o resultado previsto é obtido através de meios fraudulentos.

É esse elemento do tipo que deve ser sempre considerado, já que, sempre deve prevalecer “que nem todo devedor do fisco é criminoso”, desta forma, subentende-se que nem toda infração normativa tributária será considerada delito, como já ponderado. É por esse motivo que se afirmam na configuração de uma conduta criminosa nesse caso, a existência obrigatória de uma “manobra fraudulenta”, com a única finalidade de induzir em erro a Fazenda Pública, prejudicando efetivamente o erário público. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 113)

É relevante, por se tratar de termos técnicos, conceituar os tipos de fraude e o conluio, para distinção no plano prático dessas infrações: “Na fraude, por sua vez, intenciona-se impedir a ocorrência do fato gerador, é dizer, evitar a sua realização. Finalmente,

no conluio, há um ajuste de vontades, tendentes a praticar a fraude ou a sonegação.” (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 28)

Uma vez importados os princípios que regem o ramo do Direito que cuida de atuações mais drásticas, devem ser observados ainda para manutenção da sua legitimidade, institutos como a intensão do autor, como motivação da sua conduta, e os efeitos dessa abordagem na configuração da tipicidade da infração penal tributária.

Logo, por se tratar de responsabilidade em seu aspecto subjetivo, já que decorrente de aplicação de penas pessoais, as quais presumem vontade do agente em agir e assumir os efeitos oriundos do seu comportamento, como afirmado, deve-se observar os efeitos dessa constatação na conformação do tipo penal tributário.

É diante dessa constatação que se vislumbrou na descrição meramente objetiva do tipo, na previsão abstrata da lei, como conduta a ser reprimida, uma medida insuficiente para abarcar todas as nuances intrínsecas às peculiaridades do Direito Penal. Em sendo assim, suscitou uma tipicidade mais complexa, que não exclui a objetiva, mas antes de qualquer coisa a completa, responsável por analisar além da prática descrita.

Desta forma, é apurada também o aspecto subjetivo do quanto descrito. Essa avaliação subjetiva foi proposta como resultado decorrente da evolução da construção da ciência jurídica, tornando-a ferramenta legítima, de imposição de consequências a fim de reprimir o que foge ao padrão normativo estabelecido de uma forma geral.

O dolo era originariamente relacionado ao juízo de reprovação do sujeito, portanto, era localizado no momento em que se aferia a culpabilidade do mesmo. No entanto, posteriormente, ocorreu uma mudança considerável sob influência da chamada Teoria Final da Ação, responsável por entender que toda conduta deve ser atrelada a uma finalidade e, portanto essa análise deve ser feita obedecendo essa conjunção, ou seja, tipicidade objetiva com a subjetiva. (ROXIN, 1997, p. 201-203)

Logo, descabida será a consideração de uma conduta, desprovida de pretensão e mais isenta de legitimidade ainda, a imputação de consequências jurídico-penais sem a observação dessa realidade

Em sendo assim, o que interessa com especial destaque, são os elementos subjetivos que compõe o tipo, uma vez que, conforme Rogério Greco, “o dolo é, por excelência,

o elemento subjetivo do tipo. Elemento subjetivo quer dizer elemento anímico, que diz respeito à vontade do agente.” (2015, p. 228):

Transportando essas constatações da subjetividade decorrente da ideologia presente nos conceitos penais, quanto ao tipo em tela, necessária será a observação dos incisos como instrumentos aptos à realização da finalidade supressão e redução de tributos. Nítida por assim dizer, a presença do dolo nesse contexto, conforme transcrito (FÖPPEL; SANTANA 2010, p.62):

[..]o elemento subjetivo é sempre o dolo, consistente na vontade consciente de realizar as ações descritas. Já a exigência do resultado preconizado no caput do art. 1º leva à conclusão de que é imprescindível, além do dolo, a presença de elemento subjetivo especial, qual seja, o fim específico de suprimir ou reduzir tributo.

Concluir que a compensação tributária antes do trânsito em julgado acarreta por si só a supressão ou redução do imposto a pagar, e por isso a configuração de infração criminal, é assumir presunção fraudulenta, conseqüente de um juízo objetivo, discrepante da seara penal. Portanto, aquele que realiza as condutas descritas nos incisos, deve carregar consigo o fim específico de suprimir ou reduzir tributo, diferente de quem simplesmente pretende compensar.

Sendo assim, deve haver essa distinção, vista a variedade de conseqüências jurídicas e a coerência interna a serem observadas (BALEIRO, 2013, p. 1158):

Somente haverá delito se, com a intenção dolosa de reduzir tributo devido, ou de anulá-lo, o contribuinte ou responsável praticar ato ou omissão fraudulentas, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública. O que se pune, no Direito Penal, são antes ações ou omissões desonestas.

Desta forma é possível verificar a existência de um dolo específico nesse tipo penal-fiscal, já que visa o Direito Penal, conforme os entendimentos expostos, reprimir nesse caso, os comportamentos anteriores acometidos de fraude.

Ainda, invocando a congruência arguida pelo autor supracitado, que só ratifica que o delito reside nos comportamentos fraudulentos, que são usados como ferramentas no alcance da diminuição de arrecadação do imposto a pagar. Em nota (BALEIRO, 2013, p. 1158):

Inexistência, em nosso sistema jurídico, de prisão por dívida, ou seja, da cominação de pena privativa de liberdade pela simples ausência de pagamento do tributo devido pelo agente. Se esse agente cumpriu regularmente com suas obrigações acessórias, informou corretamente à Fazenda Pública, sem fraude, ludíbrio ou omissão, inexistente, portanto, crime (haverá tão somente ilícito tributário).

Mais uma vez, Baleeiro, só destaca a repressão à intenção fraudulenta daquele que tenta falsear a verdade perante a Fazenda Pública, no ato de recolhimento tributário, já que não há que se falar numa punição baseada unicamente na ausência de pagamento do tributo.

Logo, esse detalhe tênue é responsável por realizar a distinção de ilícito tributário e penal, diante de condutas que podem ensejar concomitantemente essas atribuições tão distintas. Está nesse aspecto, a necessidade de se averiguar a finalidade perseguida por cada ordenamento, sem perder de vista a manutenção da sua coerência como um todo sistemático e lógico.

Portanto, no caso concreto, é de se concluir que conforme apontado, se houver o cumprimento das obrigações acessórias, responsáveis por garantir a fiscalização e arrecadação pelo Fisco, de forma adequada, correta, lícita, não há que se falar então em crime, mas tão somente em infração tributária.

O raciocínio da questão posta em análise deve ser no seguinte sentido: já que a compensação tributária possui como requisito a existência concomitante de crédito e débito entre o contribuinte e o fisco, desta forma, como poderá se arguir fraude, ludíbrio ou omissão, se aquele que a pleiteia já demonstrou para o Estado seu dever de pagar e seu direito de receber, para finalmente solicitar esse encontro de valores e promover a extinção obrigacional?

Então, não há que se falar em conduta fraudulenta daquele que realiza a compensação tributária antes do trânsito em julgado, já que sua conduta encontra-se isenta de dissimulação, com fito de prejudicar o fisco. Resta assim, diante da vedação expressa do CTN, caracterização de infração essencialmente tributária, encarregada de garantir o cumprimento normativo-tributário.

Ainda nesse sentido, pode-se deduzir que não se trata da questão de aferir a independência entre as esferas, mas sim de analisar no caso concreto os exercícios regulares de direitos, os quais são conferidos pelas outras áreas da ciência jurídica. Além do que, deduzir por uma independência ilógica, coloca sob risco a sistemática e harmonia que as diversas regulamentações devem guardar, sob pena de se tornarem ilegítimas.

Não se pode aplicar o Direito Penal Tributário isento dos conceitos do direito que identifica e regula o seu bem jurídico. Tanto é assim que, diante de discussões sobre

a existência e regularidade da relação jurídica tributária, então sobre a resultante obrigação tributária, devem ser postas como capazes de condicionar a tipicidade da conduta no Direito Penal. Isso se deve pelo fato de que “*sem a existência de uma obrigação principal de pagar e o seu inadimplemento, não há que se falar na infração tipificada no art. 1º, ante a falta de seu pressuposto fático e normativo*”. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p.108)

É de se verificar a compreensão da tipicidade conglobante, já afirmada, uma vez que não pode o Direito Penal, reprimir condutas que são autorizadas ou fomentadas por outras esferas. Nesse ponto, ressalta-se o incentivo à extinção da obrigação tributária, de um modo geral, tendo em vista seu caráter legal e essencial.

Importando todo esse arsenal lógico para o caso concreto, nota-se que ao deixar de recolher ou reduzir o tributo devido, encontra-se o contribuinte que compensou antes do trânsito em julgado, crente que se localiza estritamente na esfera tributarista. Desta forma, imagina-se estar extinguindo a respectiva obrigação, ou ainda que mesmo perante uma infração dessa natureza, já que não há previsão em contrário nessas situações.

Em outras palavras, não terá o Direito Penal interesse em agir nesse caso, já que conforme analisado pelo tipo, será exigido o dolo, como elemento anímico, que impulsiona a realização das condutas descritas nos incisos, detentoras da finalidade de reduzir e suprimir o tributo respectivo, através de uma prática ardil, fraudulenta.

Portanto, apesar de tratar-se de crimes que tem sua origem na relação jurídica tributária, devem os postulados que sustentam o Direito Penal Tributário serem aplicados, isso porque o objeto não deve descaracterizar a essência da matéria a que pertence.

Desta forma, diante da descaracterização de um dos elementos que compõe a estrutura do delito, qual seja a tipicidade, a partir da conduta daquele que realiza uma compensação tributária indevida, quando a faz antes do trânsito em julgado, conclui-se que, encontra-se o agente isento de intenção que objetive a violação ao bem jurídico ordem tributária. Logo, como a pretensão do autor do suposto delito era em verdade de compensar, apesar desta não ter sido consolidada regularmente, refuta-se um dos elementos que sustenta o tipo de sonegação fiscal, qual seja o dolo específico em prejudicar o erário público a favor do contribuinte.

4.3 ERRO DE PROIBIÇÃO E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO

Viu-se que, no tocante ainda à estrutura do crime, tem-se na culpabilidade o elemento responsável por exigir do agente da conduta infratora o juízo de reprovação sobre o ato cometido. Complementando-a, frisa-se a compreensão de Fernando Guanarteme Sánchez Lázaro, sobre o assunto (2011, p. 12):

La comprensión de la fórmula “no hay pena sin culpabilidad” como mandato de optimización empuja, sobre las razones normativas que lo subyacen, — en particular, la idea de interdicción de instrumentalización — a observar en la mayor medida posible el concepto de culpabilidad como presupuesto de la pena e inversamente, a que según merma la accesibilidad a la función de motivación (“Appellwirkung”) de la norma y la capacidad de autocontrol (“Selbststeuerung”) del actor (II.1) o “la capacidad de comprensión de la ilicitude del hecho y de comportarse de acuerdo con ella” (II.2), se acentúen las razones a favor de la Inculpabilidad del sujeto.¹²

Partindo do exposto, nota-se a intenção do autor em evidenciar a noção de assunção de responsabilidade que o infrator deve possuir durante a execução do *inter criminis*, ou seja, da sua consciência de ilicitude do que está desempenhando e mais ainda, dos seus efeitos.

Em sendo assim, acrescenta-se que além do desconhecimento da ilicitude, refletido no juízo de reprovação mencionado, tem-se que o modo de sua valoração e, conseqüentemente a deflagração dos seus efeitos jurídicos no plano fático deverão ser abarcados nesse aspecto. Conforme ratificado pelo entendimento de Yamila Fakhouri Gómez (2009, p. 21):

Otros afectarían en cambio a la valoración jurídica del hecho (desconocer la existencia de la veda o de sus límites, desconocer el deber de tributar o pensar que sólo afecta a determinadas personas o a beneficios obtenidos en otro periodo, etc.). Todos ellos acaban teniendo, no obstante, el mismo efecto: el sujeto desconocería el carácter prohibido de la conducta.¹³

¹² A compreensão da fórmula “não há pena sem culpabilidade” como mandato de otimização impõe, sobre as razões normativas subjacentes, - em particular, a ideia de interdição de instrumentalização – a observar na maior medida possível o conceito de culpabilidade como pressuposto da pena e inversamente, a que pela mesma acessibilidade à função de motivação (“Appellwirkung”) da norma e a capacidade de autocontrole (“Selbststeuerun”) do autor ou a “capacidade de compreensão da ilicitude do feito e de comportar-se de com ela”, se acentuem as razões a favor da inculpabilidade do sujeito. (Tradução livre)

¹³ Outros afetariam na transformação da mudança jurídica do feito (desconhecer a existência da proibição ou de seus limites, desconhecer o dever de tributar ou pensar que só afeta a determinadas

Diante dessas considerações a respeito do elemento estruturante representativo da culpabilidade do agente do fato, resta analisar a adequação desse arcabouço teórico na conduta analisada no presente trabalho.

No tocante àquele que realizou a compensação tributária de modo irregular, conforme as condições aqui relatadas, tem-se que em verdade, não poderá o mesmo se escusar por desconhecimento da lei no que atine à vedação expressa inovada quanto a compensação em momento anterior ao trânsito em julgado. No entanto, é evidente que foge do conhecimento desse mesmo autor a valoração jurídica que será imposta como resultado desse seu comportamento.

Sendo assim, como o sistema jurídico não tratou essa conduta em especial, como ensejadora de efeitos penais, não deverá então o judiciário inovar, inopinadamente, nessa atribuição.

Diante de uma verdadeira compensação de tributos inadequada, resta ausente a intenção do indivíduo que a pleiteia, como já afirmado, de prejudicar o valor a ser recolhido. Então, encontra-se o autor da conduta isento de crime, como será demonstrado, sem se discutir é claro, o potencial cometimento de infração tributária.

É o que se confirma do entendimento de André Vinícius de Almeida, quando assevera (2005, p.83):

Se existe, porém, o dever tributário, e o autor sabe disto, então, a este respeito não pode ser separado o segundo nível – o conhecimento do ilícito: quem sabe que está obrigado ao pagamento de um determinado tributo e produz sua 'evasão', tem por sua vez também a consciência do ilícito.

Há, portanto, a demonstração de consciência do ilícito por aquele que desobedece a uma obrigação tributária que já conhece. No entanto, não se discute nessa oportunidade a consciência sobre a existência de um ilícito, mas sim a sua natureza, a subsunção de valores e interesses de determinado ramo do direito e seu gozo de tutela jurídica.

Quando se está diante de uma ausência de conhecimento sobre os efeitos oriundos de uma determinada atribuição jurídica, no caso em tela da relação com o Fisco, tem-se o chamado erro de proibição, como vício decorrente de uma equivocada

pessoas ou a benefícios obtidos em outro período, etc.). Todos eles acabam tendo, não obstante, o mesmo efeito: o sujeito desconheceria o caráter proibido da conduta. (Tradução livre)

percepção sobre a ilicitude e a dimensão dos seus efeitos, maculando por fim, a culpabilidade estruturante do delito.

Nas palavras de Cláudio Brandão, o erro de direito, também chamado de erro de proibição, representa a situação em que o autor é ignorante quanto ao conteúdo legal, ou ainda, não o compreende corretamente. (2007, p. 190)

No mesmo sentido, Paulo Queiroz informa que se trata de erro sobre a ilicitude do fato, ou seja, o agente imagina adotar um comportamento legal, quando na verdade trata-se de um ilícito penal. (2014, p. 265)

Nesse ponto, para restar clara as considerações sobre esse pressuposto do conceito em questão, merece transcrição as palavras de Roxin, ao pontuar como erro de proibição, aquele que prejudica a culpabilidade e se diferencia das causas de excludentes de ilicitude: (1997, p. 195)

La diferencia entre falta de antijuridicidad y falta de culpabilidad, entre justificación y exculpación, consiste en que una conducta justificada es reconocida como legal por el legislador, está permitida y ha de ser soportada por todos, mientras que una conducta exculpada no es aprobada y por ello sigue estando no permitida y prohibida.¹⁴

Logo, nas excludentes de ilicitude nota-se que o legislador as reconhece como legítimas, então aptas a afastarem a ilicitude, e através da previsão abstrata em sede legal, impõe à todos a permissão de utilizar-se delas para justificar condutas que fujam do padrão jurídico de comportamento. Essa realidade, por sua vez, diferencia-se do vício na culpabilidade, já que nesse caso apesar do legislador conhecer da proibição, o erro está na cognição daquele que pratica a conduta, acreditando não estar indo de encontro à lei.

A doutrina sustenta uma classificação das espécies de erro de proibição, sendo a primeira a ser mencionada, o chamado erro de proibição direto, o qual é reconhecido por possuir como núcleo a própria lei penal, podendo incidir sobre a sua existência quanto a certo objeto; a validade, quando existe conhecimento de suposta proibição, entendida como nula, por contrariar princípios jurídicos superiores; ou mesmo o seu significado, quando apesar de haver conhecimento sobre o que é proibido, há em

¹⁴ A diferença entre falta de antijuridicidade e falta de culpabilidade, entre justificação e exculpação, consiste em que uma conduta justificada é reconhecida como legal pelo legislador, está permitida e deve ser suportada por todos, enquanto que uma conduta exculpada não é aprovada e por isso segue estando não permitida e proibida. (Tradução livre)

verdade uma interpretação equivocada do tipo penal, principalmente nas situações em que este é complexo. (SANTOS, 2008, 326-328)

Da mesma forma é o entendimento de Francisco de Assis Toledo quando afirma que por erro de proibição direto, o agente através de um “erro inevitável, realiza uma conduta proibida, ou por desconhecer a *norma proibitiva*, ou por conhecê-la mal, ou por não compreender o seu verdadeiro âmbito de incidência”. (1994, p. 270)

O erro de proibição indireto, por sua vez, incide sobre uma causa de justificação, abrangendo desde a sua existência até os limites dos seus efeitos. Desta forma, o agente crê que se encontra numa zona em que sua conduta é justificada pelo Direito, o que em tese não a tornaria proibida ao ponto de ser considerada crime. (GRECO, 2015, p. 463)

Por último, o erro mandamental encontra-se configurado nos tipos penais omissivos, quando o autor da conduta, o qual se encontra em uma posição de garantidor, inserido numa situação de perigo, que detém total conhecimento fático, deixa de fazer a ação, compreendida como dever jurídico de impedir o resultado, por supor não estar obrigado a atuar. (TOLEDO, 1994, p. 271)

Infere-se do quanto exposto que, a atribuição pelos tribunais de consequências penais à conduta daquele que compensa tributo antes do trânsito em julgado, isento de fraude, apenas acreditando que está licitamente tentando extinguir a obrigação tributária, ainda que saiba haver a possibilidade da presença de infração tributária, viola toda a ordem jurídica, em especial a previsibilidade.

Em outras palavras, quem compensa nessas condições incorre em erro de proibição direto, visto que, ainda que saiba da vedação legal quanto à compensação tributária antes do trânsito em julgado, não conhece da possibilidade dos efeitos penais que poderão ser atribuídos a essa ação, como feito pela jurisprudência.

4.4 A IMPUTAÇÃO OBJETIVA E O RISCO PERMITIDO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O tipo objetivo foi definido acima como o arcabouço descritivo intrínseco ao conteúdo legal, sendo responsável por definir elementos tais como o autor, detentor da

execução da conduta ilícita, o resultado a ser reprimido e as consequências advindas desse conjunto no plano jurídico. Desta forma, partindo dessa premissa, Roxin acrescenta que essa imputação do tipo objetivo deve ser associada a princípios que garantam a legitimidade de sua aplicação no caso concreto, o que fundamenta a Teoria da Imputação Objetiva a ser enfrentada.

Entre os princípios elencados, merece destaque para o presente trabalho, a exigência de que o resultado que o agente deu causa só poderá ser imputado ao tipo objetivo, se essa mesma prática ameaçou o bem jurídico, de modo que não seja protegido por um risco permitido pelo ordenamento, devendo ainda o mesmo ter ocorrido no caso concreto. (ROXIN, 1997, p. 363)

Luís Greco, partindo de uma abordagem histórica, afirma que o posicionamento doutrinário da primeira metade do século XX considerava apenas o desvalor do resultado, por essa razão que o tipo era reduzido à mera causalidade de uma lesão a um bem jurídico. Por outro lado, o finalismo, com destaque para a ação, propôs complemento a essa construção, ao impor uma exigência de desvalor à ação, bem como ao resultado. No entanto, “este desvalor da ação esgotava-se, por sua vez, em algo subjetivo, na finalidade”. (2007, p. 11)

No que se refere a Teoria da Imputação Objetiva, tem-se que a mesma age como um complemento de ambas as concepções de desvalor, só que com novas particularidades. Desta forma, o desvalor da conduta do agente que residia apenas na esfera subjetiva, de mera finalidade, ganha uma nuance objetiva, qual seja, a “criação de um risco juridicamente proibido”. O desvalor do resultado é acrescido de tal forma que nem toda causação de lesão a um bem tutelado, relacionada a um fim, é desvalorada, desta forma, “apenas o que será a causação em que se realize o risco juridicamente proibido criado pelo autor”. (GRECO, 2007, p. 12)

Diante do quanto exposto, verifica-se que o elemento nuclear dessa construção teórica, está na criação de um risco, e portanto, a necessidade de analisar o seu desvalor.

No presente caso, pode-se suscitar como questionamento, se a compensação tributária indevida ameaça ou efetiva lesão ao bem jurídico ordem tributária, ou ainda, se ela corresponde a um risco permitido pelo ordenamento jurídico tributário.

Logo, exsurge a necessidade de definir o que se deve entender por risco permitido. A fim de se alcançar essa finalidade Günter Jakobs parte da constatação de que

qualquer contato social, mesmo aqueles em que se impera a boa-fé dos envolvidos, há a implicância de riscos. É com a conformação dessa existência, que se realiza uma seleção das práticas que apesar de serem aptas a causar lesões a bens jurídicos, deverão ser toleradas, as quais são riscos obtidos como resultado positivo do cálculo de custos e benefícios: (2000, p. 35-36)

O benefício estaria constituído pela liberdade de comportamento que se obtém com ajuda da permissão de riscos, enquanto que os custos seriam a perda daqueles bens a cuja destruição conduz o risco, devendo ambos os lados manter uma relação adequada.

Nas palavras do fundador da Teoria da Imputação Objetiva, tem-se que, o fundamento do injusto penal na materialização de um risco tido como permitido, trata em verdade de um “princípio de imputação independente da causalidade”. Em sendo assim, é que se pontua que na formulação das normas que se destinem a assegurar a finalidade do Direito Penal, qual seja a proteção dos bens jurídicos supracitados, deverá ter-se como premissa maior a vedação de qualquer comportamento que se apresente como um risco não permitido. (ROXIN, 2015, p. 35)

Suscita-se que uma conduta responsável por provocar um risco considerado como permitido é em si mesmo, considerado “socialmente normal”. Devendo ser destacado que essa normalidade é assim reconhecida não por conta do contexto a que esteja inserida, casuisticamente, mas sim porque na conformação real analisada é recebida como normal. É com essa lógica, que Jakobs afirma que o agente que age conforme os ditames de um risco permitido não necessita ser justificado, já que na verdade nem de tipicidade se trata. (2000, p. 38)

Portanto, infere-se que no bojo de uma sociedade de riscos a adoção de repressão de todo e qualquer comportamento que por si só acarrete lesão a bem jurídico tutelado, não deve ser adotada como uma lógica absoluta. Como consequência da evolução social e, as mudanças que são intrínsecas a essa movimentação histórica, é possível observar que os riscos que eram proibidos e, deixaram de ser, foram excluídos da abrangência do Direito Penal, sendo talvez recebidos por outra área do Direito, ou que talvez nem ao Direito interesse.

Então como resposta aos questionamentos supracitados, tem-se que, tratando-se da compensação tributária, reconhecida como um mecanismo, na prática, capaz de

suprimir ou reduzir tributo, diante de uma situação que a justifique, nota-se que trata de um risco, por sua vez, autorizado pelo próprio ordenamento jurídico.

Logo, constata-se quanto ao filtro mencionado por Roxin, da ameaça ou efetiva lesão ao bem jurídico tributário, que a mesma não coaduna no presente caso, visto que se no fato não houver fraude na compensação, o erário não restará prejudicado, já que o Direito Tributário possui mecanismos próprios para sancionar e corrigir eventual irregularidade nesse recolhimento.

Em sendo assim, analisar descontextualizada essa redução de valores, e reprimi-la por si só, acarreta a imposição de sanções àquele que praticou um risco permitido, e conforme já suscitado, nem de conduta típica se trata.

4.5 INÍCIO DA AÇÃO PENAL

Os crimes contra a ordem tributária, em especial o de sonegação fiscal, objeto de pesquisa do presente trabalho, são conhecidos como crime de conteúdo, já que necessitam de uma irregularidade fiscal para sua configuração, sendo essa constatada administrativa ou judicialmente. (CAPRARO; ABUSSAMRA, 2001, p. 89)

Para deflagração desse processo penal, partindo da premissa de um substrato fático tributário, é necessário observar os termos da Lei nº 9.430/96, mais especificamente em seu artigo 83¹⁵.

¹⁵ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

Logo, a lei informa o encaminhamento da chamada representação fiscal, como apta portanto à competente deflagração da ação penal, só que após a resolução final da exigência do respectivo tributo, administrativamente.

Da mesma forma, como já afirmado, o STJ tem pronunciado no sentido de aderir à jurisprudência do STF, reformulada a partir do julgamento plenário do HC n.º 81.611/DF, para considerar que não há justa causa para a persecução penal do crime de sonegação fiscal, quando o suposto crédito tributário ainda pende de lançamento definitivo, sendo esta condição objetiva de punibilidade.

Essas condições objetivas de punibilidade, nas palavras de Roxin, correspondem a outra categoria, a qual não integra à tipicidade, antijuridicidade ou à culpabilidade, sendo incumbida de punir a conduta injusta do agente. Por essa independência, a mesma poderá ser excluída, ainda que se refira a uma situação caracterizada por uma conduta delitiva. (1997, p. 970)

Partindo desse ponto, sob uma perspectiva de ordem material, com a carência desse requisito objetivo no caso concreto, tem-se que a consequência no âmbito processual será a irregularidade na propositura da ação penal, uma vez que carente de justa causa para prosseguir com a persecução de um objeto que sequer é punível. Com essa lógica, se sustenta que “toda condição objetiva de punibilidade deriva, sob o ponto de vista processual, numa condição objetiva de procedibilidade”. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p.69)

É importante tecer considerações sobre essa condição objetiva de procedibilidade, a qual nas palavras de Marcellus Polastri Lima, significa em verdade, uma condição específica, que deverá ser exigida legalmente, sob pena de rejeição da denúncia, ou posterior a esta, se por exemplo essa constatação ocorrer no momento da decisão do mérito. (2012, p. 172-173)

§ 4o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6o As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

A partir de um posicionamento específico, defende-se que no tocante ao encerramento do processo administrativo-fiscal, a constituição definitiva do crédito tributário poderá assumir significado diferente, a depender do elemento a que se refira. Isso porque, quando está em discussão a existência de obrigação tributária ou a análise de adequação típica da conduta do agente, se trata da verificação da materialidade delitiva, servindo então como lastro mínimo de convicção da existência do crime. Por outro lado, quando não restam dúvidas em relação a fraude e o prejuízo aos cofres públicos ou ao *quantum*, não se pretende discutir materialidade, entendendo-se esse encerramento administrativo como condição para a punibilidade do crime tributário “somente como medida de política criminal, ante a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva, ou de extinção da punibilidade, mediante o parcelamento ou o pagamento da dívida, respectivamente”. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p.75)

Em relação a constituição definitiva do crédito tributário, é necessário compreender que a mesma deverá abarcar a previsão decadencial, deduzindo então que poderá ser resultado de um lançamento, ou mesmo de sua “suplementação quanto de uma decisão com o conteúdo diverso do lançamento e proferida em processo de sua revisão”. Em outras palavras, a constituição com característica de definitiva ocorrerá quando esgotadas as opções de questionamentos administrativa e judicial. (BORGES, 1999, p. 458-461)

Desta forma, diante desse reconhecimento da constituição definitiva do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade nas ações penais fiscais, é de aplicar por lógica o quanto disposto no art. 43, inciso III do Código Penal, como efeito diante de sua ausência.

No entanto, observa-se em alguns dos julgados mencionados acima, que a suspensão da exigibilidade desse crédito no âmbito tributário não tem sido considerada capaz de surtir nenhum efeito na ação penal, diante da alegada independência entre as esferas.

No entanto, é possível suscitar a existência de uma “ilicitude única”, invocando através de Francisco de Assis Toledo, a figura de dois círculos concêntricos, em que há a presença de um menor, representante do ilícito penal, com maiores exigências, contido no círculo maior, este como correspondente ao ilícito extrapenal, no qual não existem exigências como no outro. (1994, p.165)

Partindo dessa premissa, existe o entendimento de que quando se afirma uma ilicitude única, se refere ao campo material, e a afirmação supracitada nas jurisprudências de esferas independentes se refere única e exclusivamente ao campo processual. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p.69-70)

A respeito desse aspecto, outros autores alegam afronta ao princípio da igualdade, de matriz constitucional, uma vez que diante do art. 151, III do CTN, é garantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em que se impede a execução fiscal pela Fazenda Pública, diante da pendência de discussões sobre o crédito. Da mesma forma, não poderia o Ministério Público “propor a competente ação penal, sem a decisão final no respectivo processo administrativo ou judicial tributário que conclua pela prática de ilícito tributário”. (CAPRARO; ABUSSAMRA, 2001, p. 89)

Nos termos da presente situação, de compensação tributária antes do trânsito em julgado, toda essa lógica que circunda a constituição definitiva do crédito tributário não deverá ser aplicada. Primeiro, porque a constituição definitiva a que se refere o julgado não deverá ser considerada como condição objetiva de punibilidade, mas tão somente de procedibilidade, pois já que diante da ausência de um fato típico, ilícito e culpável não há que se cogitar em persecução penal e, logo o não recebimento da denúncia.

Diferente do quanto defendido pelos autores supracitados, já que naquela situação se depara com a certeza da fraude e do prejuízo aos cofres públicos, se tem nessa constituição definitiva o meio capaz de tornar as medidas despenalizadoras executáveis. Desta forma, Bittencourt defende que se trata de uma condição objetiva de procedibilidade pois não há sentido em perseguir uma ação penal de um crime que não é punível, enquanto no presente caso, esse crime sequer existe.

E assim, entendendo-se constituição definitiva no ambiente administrativo, como sinônimo da decisão final exigida pela lei, quando do comportamento do contribuinte de modo inadequado ao imposto pelas normas tributárias para essa operação, não há que se falar em representação fiscal a ser encaminhada ao Ministério Público. A representação então, queda-se prejudicada, uma vez que essa irregularidade tem natureza estritamente tributária, sendo que da discussão judicial cabível poderá decorrer um novo crédito suplementar ou mesmo a total inexistência, se procedente o mérito da compensação.

Em contrapartida, diante de uma resolução do mérito pela improcedência do pedido de compensação tributária, e restando inadimplida a correspondente obrigação, não existe também fundamento apto para a representação fiscal referida no texto de lei, vez que no Brasil, via de regra, essa dívida não legitima a persecução penal. Já que conforme pacificado pela doutrina, poderá haver a violação a uma norma tributária, inclua-se nesse aspecto, por exemplo, o não pagamento ou sua insuficiência, em que reste configurada a antijuridicidade tributária, sem que haja a ilicitude penal. (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 56)

Logo, a necessidade de compreensão dessa dependência material, em verdade representa a essência da manutenção da coerência interna e unidade do ordenamento jurídico como um todo. Isso significa que, a aplicação dos preceitos do Direito Penal Tributário dependerá sem dúvida alguma do quanto decidido e autorizado na esfera tributária.

Portanto, se a compensação tributária é instituto autorizado pelas normas tributárias, e a sua ocorrência se deu de modo indevido, através de um comportamento isento de fraude, falsidade, situa-se o caso no campo do ilícito estritamente administrativo. Já que a tipicidade penal, círculo menor inserido no mais amplo da ilicitude, encarregou-se de reprimir, classificando como crime de sonegação fiscal por exemplo, apenas aquelas condutas especificadas nos incisos do dispositivo a que se refere.

4.6 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Como pode ter sido observado, nota-se que a punibilidade não compõe o conceito analítico do crime, é após a sua configuração no plano fático que surge para o Estado o dever de punir, surgindo nesse caso essa categoria. Então, sendo a mesma entendida como pressuposto ou condição para que a consequência jurídica surta seus efeitos, poderá ser extinta a depender da sobrevinda de “causas que eliminam a possibilidade jurídica de imposição ou execução da sanção penal correspondente”. (PRADO, 2014, p. 282)

No caso concreto, tratando-se em especial do crime de sonegação fiscal, tem-se que a Lei nº 9.249/1995, em seu art. 34, disciplina a extinção da punibilidade desses crimes.

Em assim sendo, tem-se que a extinção da punibilidade, nos crimes contra a ordem tributária, como por exemplo da Lei nº 8.137/90, ocorrerá quando o agente realiza o adimplemento da obrigação tributária, em momento anterior ao oferecimento da respectiva denúncia.

Vale ressaltar também que entrou em vigor no dia 13 de janeiro de 2016, a Lei nº 13.254, responsável por dispor sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Depreende-se desse conteúdo legal, a pretensão do poder público em estimular, através de imposições menos onerosas, a regularização de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no Brasil. Nos termos do art. 1º da mesma, tem-se que esse regime especial aplica-se aos residentes ou domiciliados no país em 31 de dezembro de 2014, bem como aqueles que mesmo não residentes no momento de sua publicação, eram assim considerados, nessa data.

Frisa-se o quanto disposto no art. 5º desse texto legal, vez que após elencar o procedimento a ser adotado para alcançar a adesão ao programa a que se refere, informa que esse cumprimento, se ocorrido antes da decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, é capaz de extinguir a punibilidade dos crimes previstos em seus incisos, sendo que entre eles encontra-se o tipo da sonegação fiscal.

Essa previsão legal, apenas ratifica o quanto já delineado anteriormente por, Ives Gandra da Silva Martins, quando tratando da finalidade da pena no Direito Tributário, afirma se tratar da garantia da cobrança do tributo, bem como da desestimulação de comportamentos que solidifiquem essa supressão de valores de modo fraudulento.

Infere-se do quanto exposto, que através das medidas despenalizadoras, como as mencionadas que ensejam a extinção da punibilidade do agente, tem-se que o Estado prioriza a regularização da situação fiscal do contribuinte, tendo a persecução penal, a finalidade de impulsionar esses comportamentos até o oferecimento da denúncia no primeiro caso, ou mesmo da condenação no caso de RERCT.

Portanto, a compensação tributária como modalidade de adimplemento do crédito tributário, deve ser entendida como meio de extinção da punibilidade do agente, diante da configuração de suposto crime de sonegação fiscal.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico teve como objetivo a análise crítica dos posicionamentos jurisprudenciais, em especial do STJ, quanto ao tratamento penal diante de um fato tributário, qual seja a compensação tributária antes do trânsito em julgado, e os desdobramentos constitucionais que permeiam a matéria.

Após estudo de uma abordagem constitucional no que concerne à disciplina dispensada pelo Direito Tributário, e suas particularidades no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se afirmar que a atividade arrecadatória do Estado possui uma significativa relevância para manutenção da sociedade, a qual é limitada pela Constituição. Desta forma a ausência de imposições que limitassem o poder do Estado, nesse sentido, seria uma característica dissonante do cenário democrático de direito que é assumido nos dias atuais.

Nesse contexto, foi possível constatar que a partir da figura da obrigação tributária é possível observar o cumprimento da finalidade fiscal e extrafiscal do tributo.

Foi permitido concluir também que diante da função social desempenhada pela ordem tributária surgiu a necessidade de adotá-la como bem jurídico a ser tutelado pelo Direito, mais especificamente, pelo Direito Penal e pelo Direito Tributário.

Percebeu-se que sendo a compensação tributária modalidade extintiva de obrigação tributária, autorizada por esse sistema, será a sua efetivação viabilizada tanto no âmbito administrativo, perante a respectiva autoridade administrativa, como no judicial, através do direito de ação.

No entanto, notou-se o surgimento da problemática a partir da novidade legislativa introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, quando inseriu uma vedação expressa a realização da compensação em momento anterior ao trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. No entanto, o referido conteúdo legal, não apresentou qualquer informação sobre os efeitos jurídicos do seu descumprimento, leia-se a natureza da infração derivada dessa realidade.

O novo cenário de preocupação jurídica, a partir do reconhecimento de uma sociedade de riscos nos dias atuais, fez nascer para o Direito Penal uma realidade capaz de estremecer todos os dogmas tradicionais dessa área do direito, construído

ao longo do tempo. E assim, a partir da análise doutrinária realizada foi percebida a essas alterações no corpo normativo e ontológico da seara penal.

E assim percebeu-se que foram essas transformações que ensejaram novas denominações a essa área do direito, entendida como nova vertente penalista, qual seja, Direito Penal Econômico ou mesmo Direito Penal Tributário.

Estabelecidas as premissas, quanto a possibilidade de duplicidade de imputações jurídicas distintas ao mesmo fato, surgiu a necessidade de estabelecer alguns critérios aptos a torná-las legítimas, observando sempre as particularidades de cada caso concreto.

Sendo assim, a partir da análise da responsabilidade subjetiva, como um critério de imputação de efeitos jurídicos que possui como cerne a ideia de culpa, foi possível deduzir que a mesma deve ser vista como regra geral nos casos alcançados pelo Direito Penal, e apenas em algumas exceções é utilizada na relação fisco/contribuinte, de natureza tributária.

Por outro lado, quanto a responsabilidade objetiva, entendida também como construção derivada da constatação de uma sociedade de riscos, de correspondência com a simples ideia de causalidade, independentemente de avaliação subjetiva da conduta do agente, concluiu-se pela vasta e legítima utilização na seara tributária, tendo em vista, a finalidade arrecadatória do fisco nessas situações, o que poderia ser obstado diante da análise da pretensão do autor/contribuinte.

A partir da análise dos elementos do ilícito tributário e do ilícito penal, chegou-se à conclusão de que o primeiro é de caráter pecuniário, sendo que as respectivas apurações e sanções são realizadas pela autoridade administrativa, com vedação a privação de liberdade e bens, enquanto o segundo é todo estruturado na finalidade subjetiva do agente em alcançar o resultado proibido por lei, qual seja de um fato típico, ilícito e culpável.

Foi possível perceber, através da análise realizada sobre o tratamento jurisprudencial do STJ que lhe sendo dispensado a essa matéria, o reconhecimento da configuração delitiva, na maioria das vezes, do tipo de sonegação fiscal, na conduta do agente que pretendendo obter a extinção da obrigação tributária, realiza uma compensação tributária antes do trânsito em julgado.

Quedou-se estabelecido também que para materialização do tipo de sonegação fiscal, em questão, é suficiente a supressão ou redução de tributo. Sendo assim, notou-se que a suficiência para fundamentar uma persecução penal reside apenas na constituição definitiva do crédito tributário. Com isso, a jurisprudência tem blindado os efeitos refletidos de outras ações extrapenais, sobre o objeto típico, antijurídico e culpável, que ora se analisa, sob o fundamento de uma independência entre a esfera criminal e as demais.

Importando todas as premissas estabelecidas quanto a configuração do ilícito penal, ao presente caso concreto, restou demonstrada a atipicidade na conduta daquele que realiza a compensação tributária antes do trânsito em julgado, sem fraude. A justificativa encontra-se respaldada na necessidade de se observar o ordenamento como um todo. Desta forma, a partir da figura da tipicidade conglobante, deduziu-se que não haverá tipicidade nesse caso, já que essa conduta do autor é fomentada e permitida pelo Direito Tributário.

E ainda, quanto a tipicidade objetiva do crime de sonegação fiscal, descrito na Lei nº 8.137/1990, foi possível confirmar a atipicidade referida, uma vez que, na ação objeto dessa pesquisa, não se nota a intenção específica do autor, em praticar as condutas descritas nos incisos do dispositivo da sonegação fiscal, a fim de se obter a redução ou supressão do tributo.

Quedou-se estabelecido também que, como a consumação só ocorrerá com a materialização da lesão ao fisco, a tentativa será considerada quando ocorrer, artificialmente, o descumprimento dos deveres de informação e colaboração do contribuinte perante a administração fiscal. Sendo concluído então que, os atos preparatórios independentes do resultado não serão puníveis a título de crime tentado, o que não impede por sua vez, a punição como crime autônomo.

Como complemento a essa tipicidade objetiva, foi suscitada a tipicidade subjetiva, através da qual é verificada a intensão do agente. Diante dessas considerações, deduziu-se que, a tipicidade é afastada no caso em análise vez que, o agente que realiza a supressão ou redução do tributo, sob o manto de legitimidade da compensação tributária, não a faz com a intensão de fraudar o fisco, já que se encontra no exercício de um direito que é conferido pela ordem tributária, sendo necessário deixar clara a existência do respectivo encontro de crédito e débito, para então pleitear a extinção.

Destarte, deduziu-se também incorrer o agente que compensa indevidamente a obrigação tributária, em erro de proibição direto, vez que a partir de uma interpretação sistemática, entende estar em pleno exercício de um direito que é atribuído pela ordem jurídica tributária, o que afastaria o cometimento de prática delituosa, já que não se vale de atos fraudulentos. Bem como, ainda que saiba da vedação legal quanto à compensação tributária antes do trânsito em julgado, entende estar em plena prática de infração tributária e não penal, como tem sido imposto pela jurisprudência.

A partir da Teoria da Imputação Objetiva, apresentada como um conjunto de filtro aptos a verificar a tipicidade, foi possível concluir que compensar tributo, apesar de ser entendido como um risco, vez que acarreta na prática a supressão ou redução de valores ao fisco, é permitido pelo ordenamento. Portanto, percebeu-se que não houve ameaça ou efetiva lesão ao bem jurídico tributário, vez que por não haver fraude, não há porque o Direito Penal intervir, uma vez que possui o Direito Tributário mecanismos próprios para sancionar e corrigir eventual irregularidade nesse recolhimento. Então diante da prática de um risco permitido, como no presente caso, entendeu-se pelo afastamento da tipicidade.

Também foi demonstrado que resta a representação fiscal, mecanismo que fundamenta a persecução penal, prejudicada já que se trata de mera inadimplência tributária, que não é abarcada pelo Direito Penal.

Além disso, notou-se que no tocante ao lançamento definitivo do crédito tributário, não deve o mesmo ser entendido no caso da compensação tributária antes do trânsito em julgado como condição objetiva de punibilidade, já que como essa condição permite a execução das medidas despenalizadoras propostas pela legislação, no presente caso nem de crime se trata.

Logo, foi possível estabelecer o entendimento de que, em verdade, no caso sob exame trata-se de condição de procedibilidade, e a consequente rejeição da denúncia vez que, há um carência de fato típico, ilícito e culpável, o que dispensa a posterior análise da possibilidade de se puni-lo.

Deixou-se claro finalmente, que através da Lei nº 9.249/1995, é regulada a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária quando o agente adimplir a obrigação tributária em momento anterior ao oferecimento da respectiva denúncia. Além disso, a Lei nº 13.254/2016, através de um Regime Especial de Regularização

Cambial e Tributária (RERCT) também propõe essa extinção, só que em momento anterior à decisão criminal.

Concluiu-se, através dessas previsões legais, que a finalidade precípua do Direito Tributário é garantir a cobrança do tributo, bem como desestimular comportamentos que materializem a supressão e redução de tributos, por meios de atitudes fraudulentas.

Infere-se assim, que não há como se cogitar em prática delituosa daquele agente que realiza a compensação tributária antes do trânsito em julgado, se não houver atos de fraudes, por simples consideração da redução do valor pecuniário do tributo. Esse entendimento coloca em risco a estrutura do Estado Democrático de Direito, já que pode-se levar a cabo uma persecução penal de um fato que inclusive já foi objeto de procedência de mérito de uma ação tributária, em que se fixou sua inexistência ou legitimidade. Logo, o entendimento pela independência material de fatos jurídicos, que são abarcados ao mesmo tempo por duas áreas do Direito, ameaçam ainda a coerência interna da sistemática jurídica.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, André Vinícius de. **O Erro de Tipo no Direito Penal Econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Repetição de Indébito Tributário – um Enfoque Constitucional. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p.63-81.
- ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, v.133, jan/mar. 1997, p.329-334.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BATISTA, Nilo. Concepção e princípios do Direito Penal Econômico, inclusive a proteção dos consumidores, no Brasil. **Revista Ciência Jurídica**. Salvador: Ciência Jurídica, mar/abr. 1989, p.421 - 431.
- BECHO, Renato Lopes. A Cobrança do Tributo como Atividade Administrativa plenamente Vinculada. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo: Dialética, v.219, dez. 2013, p.88-97.
- BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, v.224, abr/jun. 2001, p. 211-237.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BORBA, Bruna Estima. Direito Penal Econômico e Tributário: Evolução e Especificidades. **Revista da Esmape/ Escola Superior da Magistratura de Pernambuco**. Recife: Esmape, v.16, jan/jun e jul/dez. 2011, p. 106-124.
- BORGES, José Souto Maior. Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.398-418.
- _____. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de Perigo Abstrato e Princípio da Precaução na Sociedade de Risco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BRANDÃO, Cláudio. **Teoria Jurídica do Crime**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2007.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 nov. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 nov. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 20 mai 2016.

BRASIL. **Lei nº 8.383**, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103423/lei-8383-91>>. Acesso em: 20 nov 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 29 mai 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.250**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm>. Acesso em: 20 nov 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 29 mai 2016.

BRASIL. **Lei nº 13.254**, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 08 jun 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 899540 RS 2007/0075522-5. Agravante: Concept Footwear Ltda. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. José Delgado. Brasília, DJ 12 mai. 2003.

Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=899.540&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.233.411 - DF (2011/0012190-6). Agravante: G DE A M. Agravado: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Relator: Min. Jorge Mussi. Brasília, DJ set. 2012. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100121906&dt_publicacao=14/09/201>. Acesso em: 20 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº HC 43724 / MT 2005/0070335-1. Impetrante: Alfredo José de Oliveira Gonzaga e Outros. Impetrado: Terceira Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso. Paciente: Paulo César Ferreira. Relator: Min Nefi Cordeiro. Brasília, DJ 09 dez. 2014. Disponível em:

<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27HC%27.clas.+e+@num=%2743724%27\)+ou+\(%27HC%27+adj+%2743724%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27HC%27.clas.+e+@num=%2743724%27)+ou+(%27HC%27+adj+%2743724%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 24 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 55392/SC 2015/0002613-3. Recorrente: Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min Leopoldo de Arruda Raposo. Brasília, DJ 15 set. 2015. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201500026133&dt_publicacao=23/09/2015>. Acesso em: 24 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº RHC 29499 / RS 2010/0226594-9. Recorrente: Gladis Beatriz Hullen. Recorrido: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Min Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DJ 21 mar. 2013. Disponível em: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201002265949&dt_publicacao=02/04/2013>. Acesso em: 24 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 584.326 - RJ (2003/0149925-4). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Irmãos Barbosa Ltda. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 01 mar. 2004. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=compensa%E7%E3o+tribut%E1ria+%EDndole+potestativa&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO>>. Acesso em: 16 mar. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 202025 PR 1999/0006699-5. Recorrente: Eletrofrío S/A. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Brasília, DJ 04 out.2001. Disponível em:<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=199900066995&dt_publicacao=25/02/2002>. Acesso em: 20 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 129627 PR 1997/0029322-0. Recorrente: S M T A. Recorrido: Ministério Público Federal. Relatora: Min. Laurita Vaz. Brasília, DJ 11 dez. 2012. Disponível

em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=pecunia+non+olet&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1208583 / ES (2010/0162642-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Irmãos Barbosa Ltda. Relator: Min. Laurita Vaz, DJ 01 mar. 2004. Disponível em:<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001626420&dt_publicacao=11/12/2012>. Acesso em: 20 mai. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Informativo nº 0417. Disponível em:<<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=constitui%E7%E3o+definitiva+do+cr%E9dito+tribut%E1rio+no+lan%E7amento+por+homologa%E7%E3o&operador=e&b=INFJ&thesaurus=JURIDICO>>. Acesso em: 03 mai. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 81.611-8 / DF. Paciente: Luiz Alberto Chemin. Impetrantes: José Eduardo Rangel de Alckmin e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, DJ 10 dez. 2003. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2881611%2EENUME%2E+OU+81611%2EACMS%2E%29+%28%28SEP%2EDALVEDA+PERTENCE%29%2ENORL%2E+OU+%28SEP%2EDALVEDA+PERTENCE%29%2ENORV%2E+OU+%28SEP%2EDALVEDA+PERTENCE%29%2ENORA%2E+OU+%28SEP%2EDALVEDA+PERTENCE%29%2EACMS%2E%29%28PLENO%2ESESS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ozt6vqx>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

BUSATO, Paulo César; HUAPAYA, Sandro Montes. **Introdução ao Direito Penal: Fundamentos para um Sistema Penal Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CALDEIRA, Felipe Machado. A conformação constitucional do direito penal econômico e a impossibilidade de sobreposição de sanções administrativa e penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.95, mar/abr. 2012, p. 327-356.

CAPRARO, Osvaldo; ABUSSAMRA, Michel Calfat. Algumas Considerações sobre os Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo: Dialética, v.65, fev. 2001, p.88-95.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALIERI FILHO, Sergio. Natureza Jurídica da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.152, mai. 2008, p.55-74.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-Penal**. Belo Horizonte: Mandamentos Editora, 2003.

_____. **Introdução ao Direito Penal**. Salvador: Podium, 2009.

CORACINI, Celso Eduardo Faria. Contexto e Conceito para o Direito Penal Econômico. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.829, nov. 2004, p. 429-449.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. Ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DIAS, Jorge de Figueiredo. O direito penal entre a "sociedade industrial" e a "sociedade do risco". **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.33, jan/mar. 2001, p. 39-65.

DOMINGUES, José Marcos. A propósito do conceito de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo: Dialética, v.228, set. 2014, p.110-125.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral**. 9. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson; NETTO, Felipe Peixoto Braga. **Curso de Direito Civil 3: Responsabilidade Civil**. 2. Ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7. Ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa de. Direito penal secundário, inflação legislativa e *white-collar* crimes. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.87, nov/dez. 2010, p. 298-343.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo Curso de Direito Civil, volume 3: Responsabilidade Civil**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GLOECKNER, Ricard Jacobsen. **Risco e Processo Penal, uma análise a partir dos direitos fundamentais do acusado**. 1. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.

GÓMEZ, Yamila Fakhouri. **Teoría del dolo vs. teoría de la culpabilidad – Un modelo para afrontar la problemática del error en Derecho penal**. Barcelona: 2009. Disponível em <<http://www.indret.com/pdf/671.pdf>>. Acesso: em 30 set. 2015.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GRECO, Luís. **Um Panorama da Teoria da Imputação Objetiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.9-17.

HASSEMER, Winfried. Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico. p. 281 *apud* BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de Perigo Abstrato e Princípio da Precaução na Sociedade de Risco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

HUNGRIA, Nelson. A Responsabilidade em Face do Código Penal. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v.93, jan. 1943, p. 5-15.

JAKOBS, Günther. A Imputação Objetiva no Direito Penal. Traduzido por André Luís Callegari. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?**. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2002.

LAGO, Cristiano Álvares Valladares do. A Evolução da Sanção Penal. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.792, out. 2001, p. 477-500.

LÁZARO, Fernando Guanarteme Sánchez. **El principio de culpabilidad como mandato de optimización Deconstruyendo la culpabilidad, un segundo desarrollo**. Barcelona: 2011. Disponível em <<http://www.indret.com/pdf/848.pdf>>. Acesso: em 30 set. 2015.

LIMA, Marcellus Polastri. **Manual de Processo Penal**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias**. 6. Ed. Niterói: Editora Impetus, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. 2. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2013.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. **O Conceito Material de Culpabilidade**. Salvador: Juspodivm, 2010.

PASSOS, Thaís Bandeira Oliveira. **Lavagem de Capitais: (dis) funções político-criminais no seu combate**. 1 ed. Salvador: JusPodivm, 2011.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. O Crime de Colarinho Branco. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.457, nov. 1973, p. 299-307.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.

QUEIROZ, Paulo. **Curso de Direito Penal**. 10 ed. Salvador: Juspodvim, 2014.

RAMAGEM, Badaró. **Da Imputabilidade e Responsabilidade na Sistemática Penal**. Rio de Janeiro: José Konfino, 1970.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Teoria do Delito**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. **Revista de Direito Empresarial**. Curitiba: Juruá Editora, v.5, jan/jun. 2006, p. 195-210.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A segurança dos direitos fundamentais do contribuinte na sociedade de risco. *In*: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio (Orgs.). **Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.731-767.

_____. Globalização, Sociedade de Risco e Segurança. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas S.A, v.246, set/dez. 2007, p. 267-287.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal: Parte General. Fundamentos. La estructura de la teoria del delito**. 2 ed. Madrid: Civitas, 1997.

_____. Fundamentos político-criminais e dogmáticos do direito penal. Traduzido por Alaor Leite. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.112, jan/fev. 2015, p. 33-39.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito – Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Premier Máxima, 2008.

SANTOS, Gérson Pereira dos. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal: parte geral**. 3 ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2008.

SANTOS, Juliana Pinheiro Damasceno e. A irrelevância conceitual do interesse difuso ou do “bem jurídico supraindividual” para o Direito Penal Brasileiro. *In*: SCARPA, Antonio Oswaldo; HIRECHE, Gamil Foppel (Orgs.) **Temas de Direito Penal e Processual Penal. Estudos em homenagem ao juiz Tourinho Neto**. Salvador: Juspodvm, 2013, p.585-616.

SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. A criminalidade contra a ordem tributária no universo do direito econômico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.30, abr/jun. 2000, p.95-107.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil: da erosão dos filtros da reparação à diluição dos danos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza Jurídica da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.152, mai. 2008, p.55-74.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Pablo Rodrigo Alflen da. Aspectos críticos do direito penal na sociedade do risco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.46, jan/fev. 2004, p.73-93.

SILVEIRA, Filipe Coutinho da. Ponderações sobre Bem Jurídico-Penal Supra-Individual: Notas para uma Definição do Bem Jurídico dos Crimes Falimentares nos Ordenamentos Jurídicos do Brasil e Portugal. *In*: PINHO, Ana Cláudia Bastos de; GOMES, Marcus Alan de Melo (Coords.). **Ciências Criminais: Articulações Críticas em torno dos 20 Anos da Constituição da República**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p.69-108.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.117, nov/dez. 2015, p. 175-199.

STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil: doutrina e jurisprudência**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Pessoa do Julgador Administrativo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, p.65-78.

_____. Repetição de Indébito e Compensação: Prazos para o seu Exercício. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p.97-114.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Mandado de segurança e compensação de tributos: análise das Súmulas 213 e 460 do STJ**. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/mandado-de-seguranca-e-compensacao-de-tributos-analise-das-sumulas-213-e-460-do-stj/7425>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

VITTA, Heraldo Garcia. **A Sanção no Direito Administrativo**. v. 8. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral**. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

ZINI, Júlio César Faria. Apontamentos sobre o direito penal econômico e suas especificidades. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte: Nova Fase - 1962, v.60, jan/jun. 2012, p. 147-197.