

**A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
E A SUA ABORDAGEM CONSTITUCIONAL**

Marco Aurélio Florêncio Filho*

Resumo: O presente artigo trata da aplicação doutrinária e jurisprudencial da inexigibilidade de conduta diversa como causa excludente de culpabilidade supralegal nos crimes tributários. Para tanto, faz-se uma análise da Lei n. 8.137/90, bem como o artigo 168-A do Código Penal, com vistas a explicar o assunto sob o panorama legal. Ainda, trata-se da evolução da culpabilidade, dentro da teoria do crime, com o objetivo de analisar a relação de afastamento da culpabilidade pela incidência da inexigibilidade de conduta diversa. Por fim, estuda-se a inexigibilidade de conduta diversa, nos crimes contra a ordem tributária, sob o prisma constitucional, tendo em vista a sua relação com o artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: culpabilidade; direito penal econômico; inexigibilidade de conduta diversa.

1 Introdução

A dogmática penal¹ é composta por três teorias: do delito, da pena e da lei penal. A teoria que mais se desenvolveu foi a teoria do delito, pois, na época em que o direito penal se estruturou para elevar-se à categoria de ciência, a teoria do delito ocupou papel de destaque ante as demais teorias que compõem a dogmática penal (BRANDÃO, 2002, p. 1-2).

É certo que a teoria do delito pode ser estudada quanto à sua estrutura ou quanto à sua manifestação. Os elementos essenciais do crime – tipicidade, antiju-

* Doutorando em Direito Penal pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e pós-graduado em Direito Penal Econômico e Europeu pela Universidade de Coimbra (Coimbra). Professor da Graduação e Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM) e advogado criminalista.

¹ Segundo Cláudio Brandão (2008, p. 6), dogmática penal é a argumentação que se faz a partir do próprio direito penal e dos seus elementos constitutivos, ou seja, a dogmática penal é o método de estudo do direito penal.

ridicidade e culpabilidade – compõem a estrutura do delito, enquanto a manifestação do crime é composta pelos elementos acidentais, quais sejam, a tentativa e o concurso de pessoas.

Para o presente ensaio, papel de destaque tem a culpabilidade que é um juízo de reprovação feito ao autor de um fato típico e antijurídico, porque, podendo se comportar conforme o direito, optou, livremente, por se comportar contrário ao direito.

Nesse sentido, a inexigibilidade de conduta diversa afasta a reprovação pessoal do agente, tendo em vista que o seu agir não é livre, e, conseqüentemente, não poderá ser punível.

Segundo Nilo Batista (2001, p. 103), o direito penal moderno é estruturado, entre outros princípios, no princípio da culpabilidade, que tem como consequência o afastamento da responsabilidade objetiva, ou seja, repudia qualquer espécie de responsabilização pelo resultado. Além do nexu obrigatório que deve existir entre o sujeito e o resultado, cabe ao princípio da culpabilidade fundamentar e limitar a pena.

Diante da importância da culpabilidade que, como visto, pode ser entendida não apenas como elemento do crime, na teoria do delito, mas também como princípio fundante do próprio direito penal, seu estudo revela-se imprescindível.

No presente artigo, a abordagem do princípio da culpabilidade será realizada com base em uma de suas causas excludentes: a inexigibilidade de conduta diversa² fundamentada na ótica do direito penal tributário.

Para tanto, em um primeiro momento, será realizado um breve desenvolvimento sobre a evolução dogmática da culpabilidade em direito penal, para, em seguida, tratar da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária, como instituto capaz de afastar o juízo de culpabilidade. Por fim, será feita uma abordagem da inexigibilidade de conduta diversa à luz da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

2 Breves considerações dogmáticas sobre a culpabilidade

Sobre a evolução da concepção dogmática de culpabilidade, é correto afirmar que três teorias perpassam as teorias causalista e finalista da ação, são elas: teoria psicológica da culpabilidade, teoria psicológico-normativa da culpabilidade e teoria normativa pura da culpabilidade. As duas primeiras teorias foram desenvolvidas pelos partidários da teoria causalista da ação, enquanto a teoria normativa pura da culpabilidade é adotada pelos partidários da teoria finalista da ação.

Segundo Cláudio Brandão (2002, p. 138), “chamamos concepção psicológica de culpabilidade aquela que predominou no século XIX, onde o direito foi tratado com a metodologia das ciências da natureza”.

² A culpabilidade, como se sabe, também pode ser excluída pela inimputabilidade ou pelo erro de proibição, que não são objeto do presente trabalho.

A consideração causal da ação, com base nas teorias desenvolvidas por Radbruch, Liszt e Beling, conduziu a uma concepção puramente psicológica da culpabilidade. Para que se configure uma ação criminosa, nos moldes da teoria causalista da ação, basta que a ação ou omissão do sujeito encontre sua origem na vontade, pouco importa qual seja o conteúdo dela. Explique-se. A ação, com base nas regras do positivismo, é concebida como um processo cego-mecânico: mecânico, porque a categoria da causalidade é a integrante da ação; cego, porque o conteúdo do querer está fora da ação. A configuração da antijuridicidade como simples lesão a bens jurídicos está em concordância com essa consideração mecânico-causal da ação.

Assim, explica-se o porquê de a culpabilidade ser concebida como um simples nexos psíquico entre o sujeito e o resultado: dolo e culpa, nessa toada, constituem as duas formas de manifestação da culpabilidade, que apenas se distinguem entre si com base na relação psicológica³. Essa concepção, entretanto, esbarrou em um problema insuperável, que foi a impossibilidade de consideração da culpa inconsciente, visto que, como se sabe, a culpa inconsciente é caracterizada pela ausência de toda relação psíquica entre o autor e o resultado. Logo, como estabelecer a ideia de culpabilidade como sendo o vínculo psicológico entre o autor e o resultado, quando presente, como elemento subjetivo da culpabilidade, a culpa inconsciente?

Foi Reinhard Frank (2004) quem supriu a deficiência da teoria psicológica da culpabilidade, constituindo a denominada teoria psicológico-normativa da culpabilidade, desenvolvida, posteriormente, por James Goldschmidt (2002) e Berthold Freudenthal (2003).

Com Frank (2004), a culpabilidade passou a não mais se esgotar no nexos psíquico entre o autor e o resultado, mas recebe, pela primeira vez, o qualificativo de reprovabilidade (CÓRDOBA RODA, 1963, p. 27-28).

Em linhas gerais, a concepção de culpabilidade desenvolvida por Goldschmidt (2002, p. 83-143) baseava-se em que cada norma jurídica corresponde a uma “norma de dever”, conforme a qual o autor deve orientar sua conduta interna. A “norma de dever” obriga o autor a motivar sua conduta conforme a representação que ele tenha sobre se sua ação é ou não proibida. Assim, a infração da “norma de dever” constitui a culpabilidade. O agente terá violado a “norma de dever” sempre que lhe for exigível adequar sua conduta à conduta prevista pelo ordenamento jurídico (CÓRDOBA RODA, 1963, p. 28-29).

Já a concepção de culpabilidade desenvolvida por Freudenthal (2003) parte do pressuposto de que “a exigibilidade constitui um requisito geral da culpabilidade, de

³ Nesse sentido, dispõe Alexis Couto de Brito (2006, p. 232) que “na esteira da separação do delito em um momento objetivo e outro subjetivo, também na segunda metade do século XIX, surge a concepção psicológica da culpabilidade. A doutrina naturalista da época, com suas premissas metodológicas influenciadas pelo positivismo *comtiano* e seu pensamento mecanicista dogmático causal, concebeu a culpabilidade como uma simples conexão subjetiva, simultânea e paralela ao nexos de atribuição objetiva. Tratava-se de um sistema bipartido rígido de delito. O elemento subjetivo é separado do objetivo de forma drástica – um corte – mantendo-se de um lado o injusto e de outro a culpabilidade. A culpabilidade é a relação psíquica do autor com o resultado, que pode possuir duas vertentes: ou o dolo ou a culpa”.

tal sorte que a exigibilidade motiva, pese a concorrência de dolo ou culpa, a exclusão desta característica do delito” (CÓRDOBA RODA, 1963, p. 29).

A teoria finalista da ação foi responsável pela elaboração da teoria normativa pura da culpabilidade, visto que deslocou o dolo e a culpa que se encontravam alocados na culpabilidade (conforme a teoria causalista da ação) para a tipicidade⁴, deixando na culpabilidade apenas elementos normativos, quais sejam, imputabilidade, consciência de ilicitude e exigibilidade de outra conduta.

Como se sabe, a culpabilidade é um juízo de reprovação pessoal⁵ feito ao autor de um fato típico e antijurídico, porque, podendo se comportar conforme o ordenamento jurídico, optou, livremente, por se comportar contrário ao ordenamento jurídico. Nesse sentido, afirma Córdoba Roda (1977, p. 23) que

[...] a culpabilidade aparece concebida, segundo uma formulação amplamente difundida como um juízo de reprovação pessoal que se dirige ao sujeito pela razão de que, não obstante poder cumprir as normas jurídicas, levou a cabo uma ação constituída de um tipo penal; quer dizer, em atenção a que realizou uma conduta prevista como crime em que pese estar *em situação* de atuar de modo diverso. A culpabilidade aparece, pois, entendida como um juízo de reprovação cujo pressuposto é o *poder* do sujeito de adaptar sua conduta às normas do Direito.

Pois bem, como visto, a culpabilidade, com base na concepção finalista da ação, é composta por três elementos que concorrem simultaneamente, quais sejam, imputabilidade, consciência de ilicitude e exigibilidade de conduta diversa. Segundo Cláudio Brandão (2004, p. 182),

[...] a exigibilidade de outra conduta debruça-se sobre a liberdade do agente, que o reprova pelo mau uso da dita liberdade, a saber: o agente é censurado por ter esco-

⁴ Segundo Kai Ambos (2006), Heinrich Luden, ainda no século XIX, faz menção ao posicionamento do dolo no tipo penal. Assim, para Kai Ambos, a teoria do tipo obteve um novo impulso graças a Heinrich Luden. Observe as afirmações tecidas por Kai Ambos (2006, p. 367, grifo nosso) sobre o assunto, *in verbis*: “sob influência da ideia hegeliana do ilícito penal como violação do Direito objectivo e racional, ele realizou a separação entre os conceitos de ação e tipo, e desenvolveu uma *teoria do tipo em dois graus*, ou seja, uma teoria composta por um fenômeno criminoso objectivo e por um tipo subjectivo (*dolus* e *culpa* sem imputabilidade). Luden, além disso, subjectivou o conceito determinista de ação mediante a componente da ‘determinação criminosa da vontade’. Ao exigir uma ‘*intencionalidade*’ para a ação, ele pressupunha um conteúdo determinado de vontade. E, deste modo, temos, muito antes do finalismo de Welzel, a fundação de um conceito finalista da ação, apesar de o próprio Welzel nunca ter feito referência a Luden”.

⁵ Quando se diz aqui que o juízo de culpabilidade volta-se para o autor do fato, não se está a fazer alusão a um direito penal do autor ou a uma culpabilidade do autor, em que se busca um tipo criminológico de autor. Sobre Cesare Lombroso, precursor do positivismo criminológico, ver Shecaira (2004, p. 95-98), García-Pablos de Molina (2002, p. 190-194) e Freitas (2002, p. 91-96). Afirma Francisco de Assis Toledo (1982, p. 40) que “o direito penal moderno é, basicamente, um direito penal do fato. Está constituído sobre o fato-do-agente e não sobre o agente-do-fato. Demonstra a veracidade dessa afirmação a estrutura da grande maioria dos tipos penais que, segundo as exigências do princípio *nullum crimen, nulla poena sine lege*, descrevem um modelo de conduta proibida e não um tipo criminológico de autor. As exceções são raras (rufianismo, vadiagem etc.) e, pois, não infirmam a regra”. Assim, há uma grande diferença entre a culpabilidade do autor e a culpabilidade do fato. Na culpabilidade do fato, “a censura da culpabilidade recai sobre o fato do agente, isto é, sobre o comportamento humano (ação ou omissão) que realiza um fato-crime. Coloca-se a tônica no fato do agente, não no agente do fato. Apóia-se esta concepção da culpabilidade na constatação empírica, pragmática, de que o agente, sendo dotado de certa capacidade de compreensão e de escolha, é culpável por um fato ilícito, na medida em que concretiza o injusto, podendo, nas circunstâncias, ter agido de outro modo. Com isso, o ‘poder-agir-de-outro-modo’ coloca-se como pressuposto ou como fundamento do juízo de censura da culpabilidade” (TOLEDO, 1982, p. 39). Enquanto na culpabilidade do autor, “censurável não seria já o agente pelo seu comportamento, pelo injusto típico, mas sim pela sua conduta de vida, pelo seu caráter, pela sua personalidade; numa palavra: pelo seu modo de ser e viver” (TOLEDO, 1982, p. 40). Para o presente trabalho, adotou-se o critério da culpabilidade do fato, visto que se adapta melhor aos postulados do direito penal moderno.

lhido se comportar contrário ao direito, quando podia se comportar conforme o direito. A exigibilidade de outra conduta tem duas causas legais de exclusão: a obediência hierárquica e a coação moral irresistível (art. 22), mas sua exclusão será verificada também sempre que não houver liberdade de opção no caso concreto entre se comportar conforme ou contrário ao direito, independentemente de previsão legal, porque esse elemento é uma decorrência do próprio conceito de culpabilidade.

Conforme verificado, além das hipóteses legais de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa (obediência hierárquica e coação moral irresistível), é possível também afastar a culpabilidade por casos supralegais de inexigibilidade de conduta diversa.

Por certo, o objeto do presente trabalho enquadra-se nessa última hipótese de excludente de culpabilidade, tendo em vista que trataremos da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária, matéria que não tem previsão legal em nosso ordenamento jurídico penal.

3 Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária

O direito penal econômico⁶ parte de um direito penal supraindividual⁷, em que a criminalidade dos negócios empresariais, nos dias atuais, impõe um repensar quanto à funcionalidade do direito penal (SILVEIRA, 2003, p. 143).

De acordo com Roberto Veloso (2011, p. 57):

O Direito Penal Econômico é uma das áreas de expansão do Direito Penal, indicando que suas normas estão a ocupar espaços antes reservados exclusivamente a outros ramos do ordenamento jurídico. Essa ocupação não implica a revogação da norma civil ou administrativa, pois que há uma superposição de normas, e o Direito Penal descreve como crime as mesmas condutas já descritas como infrações pelos outros ramos. Com efeito, o indivíduo que antes estava passível de punição apenas administrativa ou civilmente pela prática de uma conduta, passa a ter contra si a possibilidade concomitante de aplicação de uma pena criminal privativa de liberdade.

Não há dúvidas de que os tributos têm papel fundamental para a prestação dos serviços públicos essenciais, tais como educação, saúde, segurança, lazer,

⁶ Sobre o conceito de Direito Penal Econômico, ver Tiedemann (2007, p. 37-38).

⁷ “O momento atual do Direito Penal Econômico é sintomático. Críticas diversas são colocadas. Muitos dos pontos de atrito dizem respeito à estruturação deste novo Direito Penal. O ponto de partida da análise informa que está a se tratar, no Direito Penal Econômico, de uma intervenção penal em um campo supra-individual, vale dizer, difuso, onde não são encontradas vítimas reconhecíveis, tampouco pode admitir a ocorrência de dano real ao bem jurídico protegido. A construção típica criticada, bem como duvidosa a necessidade de ampliação do tratamento penal nestes casos, tem propiciado diversos questionamentos a esse respeito. Defende-se, entre tantas posições, que deva ser limitada a aplicação penal àquele Direito Penal nuclear, sendo que novos campos devem ser cuidados por outros ramos do Direito. Não obstante, existe uma ponderação irrefutável: a construção do Direito Penal Econômico acaba por se mostrar em tutela de um Direito Penal dos poderosos” (SILVEIRA, 2006, p. 22-23).

previdência, assistência, dentre outros⁸. Daí afirmar-se que o bem jurídico tutelado pela legislação penal tributária seja a propriedade tributária, ou, como preferem alguns, a arrecadação tributária, pois é por meio desse valor juridicamente protegido que o Estado promove as suas ações.

A maior parte da doutrina e da jurisprudência admite a aplicabilidade da inexigibilidade de conduta diversa⁹ como causa excludente de culpabilidade supralegal apenas para os crimes previstos no artigo, 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90¹⁰ e no artigo 168-A do Código Penal¹¹, tendo em vista a ausência de falsificação ou fraude para a prática de referidos crimes tributários.

Todavia, não entendemos que a prática da fraude ou da falsificação para a realização dos crimes tributários possa afastar, de pronto, a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa, sendo imperativo, decerto, saber se era exigível, ou não, agir de modo diverso.

Decerto, o que se analisa para a verificação da fraude ou da falsificação – via de regra, elementares do tipo nos crimes tributários – é o dolo, que é a consciência e vontade de realizar os elementos descritos no tipo penal. Tendo em vista que o dolo encontra-se alocado no tipo penal e não na culpabilidade, não é possível afirmar que a fraude ou falsificação inviabiliza a recepção da inexigibilidade de conduta diversa, pois sua aplicação se dá no juízo de culpabilidade e não no juízo de tipicidade. Entendimento diverso colocaria em risco a dogmática como método do direito penal.

Nessa toada, não entendemos que a prática dos dispositivos previstos no artigo 1º, os demais incisos dos artigos 2º e 3º da Lei n. 8.137/90, e o artigo 337-A do Código Penal possam afastar de forma peremptória a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa.

Traçado o âmbito de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa, como causa excludente de culpabilidade supralegal, deve-se destacar, por sua vez, que nem todo inadimplemento tributário enseja a prática de um crime.

Como se sabe, o crime é uma conduta típica, antijurídica e culpável. Logo, para a análise dos crimes tributários, primeiramente se deve configurar o juízo de tipicidade do agente. Assim, o sujeito ativo deverá ter consciência e vontade de realizar os elementos descritos no tipo.

⁸ Não há dúvida acerca da importância dos tributos e de sua proteção em nível constitucional. Conforme apregoa Heloísa Estellita Salomão (2001, p. 180-181), "quando analisamos as funções do tributo na Constituição, podemos conferir como o modelo constitucional de Estado de Direito, Democrático e Social se reflete na estruturação do sistema tributário nacional. Um sistema destinado, essencialmente, a servir de instrumento ao alcance das metas de justiça e igualdade sociais".

⁹ "A inexigibilidade de outra conduta (*Unzumutbarkeit*) abrange diversas hipóteses de exclusão de culpabilidade. Trata-se de um conceito que vem sendo desenvolvido a partir do descobrimento de certas circunstâncias anormais, que não se enquadram na imputabilidade e nem no erro, e que ainda assim não obrigam o sujeito à realização de uma conduta lícita alternativa" (OLIVÉ et al., 2011, p. 495).

¹⁰ "Art. 2 Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos" (BRASIL, 1990).

¹¹ "Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa" (BRASIL, 1990).

Contudo, não basta apenas que a conduta se enquadre em um tipo penal para se caracterizar um crime. É necessário ainda que ela seja antijurídica. Logo, se o agente não incidir em uma das causas excludentes de antijuridicidade, reguladas pelo artigo 23 do Código Penal¹², seu agir será típico e antijurídico. Mas ainda é necessário que a conduta do agente seja culpável para que haja a prática de um crime.

Especial atenção deve-se ter para o juízo de culpabilidade, por ser o único elemento dentro da teoria do delito que se volta ao autor do fato punível. Sendo a culpabilidade um juízo de reprovação pessoal feito ao autor de um fato típico e antijurídico, porque, podendo se comportar conforme o direito, optou, livremente, por se comportar contrário ao direito, tem-se que o autor que violou a norma jurídica, por não ter a opção de cumpri-la livremente, pode praticar um fato típico e antijurídico, mas não culpável. Logo, não pratica um crime.

É interessante destacar que nessa seara surge a inexigibilidade de conduta diversa como instituto responsável por se excluir o juízo de culpabilidade.

Logo, num cenário de economia globalizada, em que a oscilação do mercado, a alta carga tributária e a ausência de incentivos fiscais são assuntos determinantes na vida empresarial, às vezes, uma dessas circunstâncias – ou todas – pode fazer com que a empresa ingresse em uma instabilidade financeira na qual a única solução para a sua sobrevivência seja a sonegação fiscal.

Segundo Roberto Veloso (2011, p. 243),

[...] nessa situação de pouca liquidez, os empresários – industriais, comerciantes e profissionais liberais – não possuem outra opção senão a de deixar de recolher as contribuições e os tributos para pagar aos empregados e as obrigações de empréstimos com instituições financeiras, a fim de garantir a sobrevivência da empresa. Acontece uma situação extraordinária de motivação, a impossibilidade de recolher os tributos em detrimento da sobrevivência do negócio, na qual se encontra fortemente diminuída a capacidade de atuar conforme a norma jurídica.

Destarte, o empresário, ao atuar em inexigibilidade de conduta diversa, pratica um fato típico e antijurídico, mas não, enfatize-se, culpável. Portanto, pode-se até afirmar que o agente está inadimplente com o fisco, mas não se pode afirmar que praticou um crime, tendo em vista que sua conduta não é culpável.

Para critério de balizamento, Roberto Veloso (2011, p. 245) fornece alguns critérios objetivos para o magistrado aplicar a inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária, a saber:

[...] 1) somente há uma situação de conflito quando está provado que a saúde financeira da empresa é precária ao ponto de encontrar-se em estágio de falência ou pré-falência; 2) que a opção feita tenha sido efetivamente no sentido de preservação da empresa e

¹² “Art. 23. Não há crime quando o agente pratica o fato: I – em estado de necessidade; II – em legítima defesa; III – em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito”.

não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; 3) que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração.

Apesar de a situação financeira ter de ser muito bem demonstrada, não há que se exigir, porém, a demonstração da impossibilidade absoluta do pagamento do tributo, pois “impossibilidade de outra conduta é coisa diversa de inexigibilidade de outra conduta. É evidente que o impossível é inexigível, mas pode dar-se o inexigível que não seja impossível” (FULLER, 2010, p. 555).

Deve-se destacar, ainda, que os nossos tribunais vêm recepcionando a inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária em suas decisões:

PENAL. PROCESSO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 168-A, § 1º, INCISO I, DO CÓDIGO PENAL. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ABSOLVIÇÃO. 1. É pacífico nesta Corte o entendimento de que configura exclusão da culpabilidade, no crime de apropriação indébita previdenciária, a ocorrência de dificuldades financeiras muito graves que impeçam o adimplemento da obrigação para com a Previdência Social. 2. Para que as dificuldades financeiras possam configurar inexigibilidade de conduta diversa, é necessário que a defesa demonstre cabalmente a impossibilidade econômica de realizar o repasse da contribuição previdenciária recolhida, no prazo e forma legal ou convencional, bem como o exaurimento de todos os meios necessários para efetivar essa obrigação (BRASIL, 2010).

Tendo em vista que a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária é uma causa excludente de culpabilidade supralegal, de construção doutrinária e recepção jurisprudencial, Roberto Veloso (2011, p. 257) propõe um artigo para regulamentar legalmente a matéria em nosso ordenamento jurídico positivado. O texto que o autor propõe para a inclusão no Código Penal é o seguinte:

É isento de pena quem, para proteger a vida, o corpo, a liberdade e o patrimônio próprio ou de pessoa a quem esteja ligado por estreitas relações de parentesco ou afeição, contra perigo atual, que não provocou, nem podia de outro modo evitar, sacrifica direito próprio, ainda quando igual ou superior ao direito protegido, desde que não lhe seja exigível conduta diversa (VELOSO, 2011, p. 257).

4 Análise constitucional da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária

Vive-se no Brasil, hodiernamente, uma inversão axiológica, principalmente no tocante à matéria penal. No direito penal econômico, por exemplo, veem-se valores e princípios constitucionais fundamentais sendo violados, com o objetivo de garantir/ampliar a arrecadação tributária estatal.

Sabe-se que é inerente ao direito imputar uma sanção ao agente que praticou um ilícito. Com o direito penal não é diferente. Segundo Cláudio Brandão (2002, p. 1), “o direito penal é o ramo do ordenamento jurídico que traz a sanção mais gravosa, qual seja, a pena”. Logo, o direito penal deve ser o último ramo do direito a ser utilizado. Desse aforismo derivam os princípios da *ultima ratio* e da fragmentariedade¹³ do direito penal.

Apesar de se saber que o direito penal deve ser o último ramo do direito a ser utilizado, não se verifica isso na prática legislativa brasileira, pois o direito penal econômico tornou-se instrumento de “cobrança”¹⁴.

Essa crise que o direito penal está vivenciando dá-se, segundo Zaffaroni (2005, p. 76), devido à alienação política do técnico e à alienação técnica do político.

Os juízes, advogados, membros do Ministério Público pouco conhecem sobre política criminal, enquanto os políticos pouco, ou quase nada, sabem sobre o direito.

Ora, um Estado Democrático de Direito, como o é o Brasil, não pode legitimar a punição de empresários que, por exemplo, deixaram de repassar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, se tal postura tiver servido para manter a empresa funcionando e gerando empregos, e, cumprindo assim, papéis sociais e econômicos inculpidos na Constituição Federal.

A inexigibilidade de conduta diversa, nos crimes contra a ordem tributária, encontra guarida constitucional e está regulada no artigo 1º da Constituição Federal, o qual trata dos pilares da República Federativa do Brasil, isto é, seus princípios fundamentais.

O artigo 1º da Constituição Federal dispõe o seguinte:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I – a soberania;
- II – a cidadania;
- III – a dignidade da pessoa humana;
- IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V – o pluralismo político (BRASIL, 1988).

Pois bem, da redação do artigo supramencionado, percebe-se que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, consoante o disposto no inciso IV. Nesse sentido, quando o empresário mantém sua empresa funcionando, na tentativa de pagar a seus funcionários e

¹³ Para Smanio e Fabretti (2010, p. 158), “no atual estágio da dogmática penal, pode-se dizer que o caráter fragmentário do direito penal significa que este não pretende abarcar com SUS efeitos todas as condutas ilícitas, mas somente aquelas que constituem ataques intoleráveis contra bens jurídicos essenciais à convivência pacífica”.

¹⁴ Para confirmar referida assertiva, resta observar a causa de extinção da punibilidade do sujeito quando quita os débitos junto ao Estado, suspensão do processo com o parcelamento da dívida, dentre outras medidas que visam apenas alcançar a satisfação do crédito por meio da ameaça da pena.

fornecedores, em detrimento do pagamento dos tributos, pois lhe é inexigível, nas circunstâncias, agir de modo diverso, cumpre o preceito constitucional de valorização do trabalho e da livre iniciativa.

Percebe-se, aliás, que a arrecadação tributária não tem previsão legal no artigo 1º da Constituição Federal, logo não é fundamento do país. Nem poderia, pois a arrecadação tributária não é um fim em si mesma, mas, sim, um meio para proporcionar a prestação dos serviços públicos. Logo, um país que não valoriza o trabalho e a livre iniciativa e que prioriza a arrecadação tributária não pode progredir, pois fica preso às suas próprias amarras e não avança com o desenvolvimento nacional.

Como base nesse espectro de pensamento, o legislador constituinte elevou à categoria de princípio fundamental a valorização do trabalho e da livre iniciativa, em detrimento da arrecadação tributária.

Assim, se o julgador nega a recepção da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária, como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, nega a própria República Federativa do Brasil, por não respeitar os seus fundamentos, quais sejam, valorização do trabalho e da livre iniciativa.

Ainda, consta em nossa Carta Magna, em seu artigo 193, que: “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais” (BRASIL, 1988).

Estaria, então, o Estado interessado em receber os tributos e desempregar trabalhadores? Pretenderia o Estado violar o dispositivo constitucional da ordem social e valer-se do direito penal para receber tributos de empresários que optaram, devido à crise por que passaram suas empresas, por manter o emprego de seus funcionários em detrimento da arrecadação tributária?

Acredita-se que não. Daí o papel fulcral que têm os julgadores para salvaguardar os direitos constitucionais e rechaçar a insegurança jurídica que porventura possa se configurar.

Ainda, tem-se que o artigo 170 da Constituição Federal trata dos princípios gerais da ordem econômica e financeira, ao afirmar, *in verbis*:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VIII – busca do pleno emprego (BRASIL, 1988).

Ou seja, consoante os artigos constitucionais supracitados, percebe-se que a Constituição Federal visa, tanto na ordem social quanto na ordem econômica, valorizar o trabalho.

Destarte, tem-se que a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária como causa supralegal de exclusão da culpabilidade encontra fundamento na Constituição da República Federativa do Brasil.

5 Conclusão

O conceito analítico de crime é toda conduta típica, antijurídica e culpável. A tipicidade é um juízo de adequação do fato à norma. A antijuridicidade é um juízo de desvalor que qualifica o fato como contrário ao direito. E a culpabilidade é juízo de reprovação pessoal feito ao autor de um fato típico e antijurídico, porque, podendo se comportar conforme o direito, optou, livremente, por se comportar contrário ao direito.

Como pode se perceber, a culpabilidade é o único juízo, dentro da teoria do delito, que trata sobre o autor do fato punível, tendo em vista que a tipicidade e a antijuridicidade versam sobre o fato.

Três teorias tratam do desenvolvimento dogmático do juízo de culpabilidade: teoria psicológica da culpabilidade, teoria psicológico-normativa da culpabilidade e teoria normativa pura da culpabilidade.

Para a teoria psicológica, a culpabilidade é concebida como um simples nexu psíquico entre o sujeito e o resultado: dolo e culpa, nessa toada, constituem as duas formas de manifestação da culpabilidade, que apenas se distinguem entre si com base na relação psicológica. Essa concepção, entretanto, esbarrou num problema insuperável, que foi a impossibilidade de consideração da culpa inconsciente, visto que, como se sabe, a culpa inconsciente é caracterizada pela ausência de toda relação psíquica entre o autor e o resultado.

Foi Reinhard Frank (2004) quem supriu a deficiência da teoria psicológica da culpabilidade, constituindo a denominada teoria psicológico-normativa da culpabilidade, desenvolvida, posteriormente, por James Goldschmidt (2002) e Berthold Freudenthal (2003). Com Frank (2004), a culpabilidade passou a não mais se esgotar no nexu psíquico entre o autor e o resultado, mas recebe, pela primeira vez, o qualificativo de reprovabilidade.

A teoria finalista da ação foi responsável pela elaboração da teoria normativa pura da culpabilidade, visto que deslocou o dolo e a culpa que se encontravam alocados na culpabilidade (conforme a teoria causalista da ação) para a tipicidade, deixando na culpabilidade apenas elementos normativos, quais sejam, imputabilidade, consciência de ilicitude e exigibilidade de outra conduta.

Pois bem, a culpabilidade, com base na concepção finalista da ação, é composta por três elementos que concorrem simultaneamente, quais sejam, imputabilidade, consciência de ilicitude e exigibilidade de conduta diversa.

Destaque-se que a inexigibilidade de conduta diversa, assim, é uma das hipóteses de exclusão da culpabilidade. Nesse sentido, têm-se as hipóteses legais de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa (obediência hierárquica e coação moral irresistível) e também os casos supralegais de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa, como sua aplicação nos crimes tributários.

A maior parte da doutrina e da jurisprudência admite a aplicabilidade da inexigibilidade de conduta diversa como causa excludente de culpabilidade supralegal apenas para os crimes previstos no artigo, 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 e no artigo 168-A do Código Penal, tendo em vista a ausência de falsificação ou fraude para a prática de referidos crimes tributários.

Todavia, não entendemos que a prática da fraude ou da falsificação para a realização dos crimes tributários possa afastar, de pronto, a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa, sendo imperativo, decerto, saber se era exigível, ou não, agir de modo diverso.

O empresário, ao atuar em inexigibilidade de conduta diversa, pratica um fato típico e antijurídico, mas não, enfatize-se, culpável. Portanto, pode-se até afirmar que o agente está inadimplente com o fisco, mas não se pode afirmar que praticou um crime, tendo em vista que sua conduta não é culpável.

É ainda importante destacar que a inexigibilidade de conduta diversa, nos crimes contra a ordem tributária, encontra guarida constitucional e está regulada no artigo 1º da Constituição Federal, o qual trata dos pilares da República Federativa do Brasil, isto é, seus princípios fundamentais.

Assim, o empresário, ao valorizar o trabalho e a livre iniciativa em detrimento da arrecadação tributária, pois lhe é inexigível agir de modo diverso, devido à sua situação falimentar ou pré-falimentar, cumpre preceitos fundamentais insculpidos em nossa Carta Magna.

THE NON-REQUIREMENT OF CONDUCT IN DIVERSA CRIMES AGAINST TAX ORDER AND ITS CONSTITUTIONAL APPROACH

Abstract: This article treats the doctrinary and jurisprudential application of unenforceability of diverse conduct as exclusionary cause of supra-legal culpability in tax crimes. To do so, an analysis of Act n. 8.137/90, as well as of section 168-A of the Penal Code is made, with the purpose of explaining the matter under the legal viewpoint. This article further focuses the culpability evolution, within the crime theory, with the purpose of analyzing the relation of culpability distance by means of application of unenforceability of diverse conduct. At last, the unenforceability of diverse conduct is studied in crimes against the tax system under the constitutional point of view, taking into consideration section 1 of the Constitution of the Federative Republic of Brazil.

Keywords: culpability; tax crimes; unenforceability of diverse conduct.

Referências

AMBOS, K. Da *Teoria do delito* de Beling ao conceito de delito no direito penal internacional. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, v. 16, n. 3, p. 363-384, jul./set. 2006.

- BATISTA, N. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 2001.
- BRANDÃO, C. *Teoria jurídica do crime*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. Culpabilidade: sua análise na dogmática e no direito penal brasileiro. *Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 171-184, 2004.
- _____. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BRASIL. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940.
- _____. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988.
- _____. Lei Federal n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.
- _____. Tribunal Federal Regional da 4ª Região, Apelação Criminal n. 2005.72.02.005241-1/SC; relator: desembargador federal Márcio Antônio Rocha; julgado em 21.9.2010.
- BRITO, A. A. C. de. Culpabilidade. Evolução e análise crítica atual. In: BRITO, A. A. C. de; VANZOLINI, M. P. *Direito penal: aspectos jurídicos controvertidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 229-262.
- CÓRDOBA RODA, J. *Una nueva concepción de delito: a doctrina finalística*. Barcelona: Ariel, 1963.
- _____. *Culpabilidad e pena*. Barcelona: Bosh, 1977.
- FRANK, R. *Sobre la estructura del concepto de culpabilidad*. Montevideo, Buenos Aires: BdeF, 2004.
- FREITAS, R. de B. A. P. *As razões do positivismo penal no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- FREUDENTHAL, B. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Montevideo, Buenos Aires: BdeF, 2003.
- FULLER, P. H. A. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137, de 27-12-1990). In: JUNQUEIRA, G. O. D. *Legislação penal: parte especial*. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2, p. 449-572.
- GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, A. *Criminología: introdução a seus fundamentos teóricos: introdução às bases criminológicas da Lei 9.099/95, lei dos juizados especiais criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- GOLDSCHMIDT, J. *La concepción normativa de la culpabilidad*. Montevideo, Buenos Aires: BdeF, 2002.
- OLIVÉ, J. C. F. et al. *Direito penal brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- SALOMÃO, H. E. *A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SHECAIRA, S. S. *Criminologia*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- SILVEIRA, R. de M. J. *Direito penal supra-individual: interesses difusos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- _____. *Direito penal econômico como direito penal de perigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- SMANIO, G. P.; FABRETTI, H. B. *Introdução ao direito penal: criminologia, princípios e cidadania*. São Paulo: Atlas, 2010.
- TIEDEMANN, K. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. Lima: Jurídica Grijley, 2007.
- TOLEDO, F. de A. *Princípios básicos de direito penal*. São Paulo: Saraiva, 1982.
- VELOSO, R. C. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ZAFFARONI, R. E. *En torno de la cuestión penal*. Montevideo, Buenos Aires: BdeF, 2005.