

## **OS PLANOS DE REFINANCIAMENTO FISCAL À LUZ DA TEORIA DA IMPUTAÇÃO OBJETIVA IMPLICAM A NÃO TIPIFICAÇÃO DO CRIME DESCRITO NO ART. 2º, INC. II DA LEI Nº 8.137/90.**

**Márcia Aguiar Arend<sup>1</sup>**

### **Sumário:**

1. Introdução; 2. A causalidade no Direito Penal: as teorias antecedentes à Teoria da Imputação Objetiva; 3 A Teoria da Imputação Objetiva; 4. Estado de desordem tributária: a assimilação do risco de lesão ao bem jurídico ordem tributária; 5. Considerações finais

### **Resumo:**

A freqüência generosa das entidades tributantes em editar leis concessivas de refinanciamento fiscal aos inadimplentes, implica a assunção do risco da conduta criminosa descrita no art. 2º da Lei nº 8.137/90. O objetivo deste artigo, resultado de reflexões sobre esta questão, é o de demonstrar a possibilidade da aplicação da Teoria da Imputação Objetiva para os crimes contra a ordem tributária diante da inexistência de justa causa para as ações penais.

**Palavras chaves:** Direito Penal. Relação de causalidade. Teoria da imputação objetiva. Risco permitido. Risco proibido.

### **Resumen:**

La frecuencia generosa con que las entidades fiscales editan leyes que conceden refinanciación fiscal a los que deben, implica asumir el riesgo de la conducta criminal descrita en el artículo 2 de la Ley n 8137/90. El objetivo de este artículo, resultado de reflexiones sobre esta cuestión, es el de demostrar la posibilidad de la aplicación de la teoría de la imputación objetiva para los crímenes contra el orden fiscal, ante la inexistencia de una causa justificable para las acciones penales

**Palabras clave:** derecho penal, relación de causalidad, teoría de la imputación objetiva, riesgo permitido, riesgo prohibido.

---

<sup>1</sup> A autora é titular da 8ª Promotoria de Justiça da Comarca de São José. É Mestre e Doutora em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina e Professora do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica da universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI.

## **1 Introdução**

Há um perverso assentimento entre os profissionais das ciências jurídicas, constituindo mesmo uma práxis de hermenêutica processual, a máxima de que “o que não está nos autos não está no mundo”. Tudo para reforçar a premissa de que apenas o conjunto fático e documental presente nas folhas dos processos, sejam judiciais ou administrativos, é que deva ser levado em conta, especialmente no momento de julgamento.

Porém, muito mais incontroversa é a realidade de que há muito mais mundo nos autos do que as cartilhas manualuescas insistem em desprezar. O mundo fora dos autos deve ser levado em consideração, especialmente porque é no mundo do viver diário que se encontram as matrizes axiológicas que convalidam a utilização do Direito Penal como artefato de força para o controle formal das condutas.

O objetivo deste artigo, resultado de reflexões sobre o mundo extra-autos dos processos penais decorrentes de denúncias de práticas delitivas contra a ordem tributária, é realçar a inexistência de justa causa para as ações penais fulcradas na prática da conduta descrita no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90, diante da generosidade irresponsável das autoridades tributárias, que brindam os inadimplentes com mimos de tolerância e que demonstram a total aceitação do risco da própria inadimplência dos contribuintes.

Se a realidade extra-autos é de “alisar” o inadimplente e mesmo o sonegador com privilégios de supressão de sanções tributárias e, inclusive, com redução expressiva do valor do principal devido, então, há que se admitir inexistir lastro autorizador da reprovabilidade da conduta, circunstância que desautoriza a incidência da lei penal.

## **2 A causalidade no Direito Penal: as teorias antecedentes à Teoria da Imputação Objetiva**

Em certa medida é possível inferir que os avanços da teoria da relatividade no campo da física, tenham sido responsáveis por desencadear reflexões sobre a inadequação de relacionar causas e resultados, ou antecedentes e conseqüentes, raciocínio arraigado e quase incontestável nos saberes jurídicos penais.

A certeza de que os crimes produzem, pela ação ou omissão dos agentes, resultados jurídicos e de que os crimes constituem uma violação a bens jurídicos protegidos pelas leis penais ensejou o estabelecimento de uma racionalidade cartesiana direcionada a estabelecer qual a maneira mais acertada para imputar a uma pessoa a responsabilidade penal por um resultado?

Dentre as muitas teorias que objetivaram enfrentar este desafio destaca-se a conhecida Teoria da Equivalência dos Antecedentes, também conhecida como teoria da "conditio sine qua non", que parte da premissa de que causas de um resultado devem ser consideradas todas as condições necessárias para a produção deste resultado. Assim é que a aferição da situação de "causa" de um comportamento, em relação a um fato deve ser realizada por meio do chamado processo hipotético de eliminação da causa. Eliminada a causa e presente o resultado deve ser entendida inexistente a relação de causalidade.

A cadeia causal que se estabelece enseja a ampliação do campo da responsabilidade penal e esta tem sido a principal crítica à Teoria da Equivalência dos Antecedentes, embora os defensores desta teoria continuem argumentando que a cadeia causal sofrerá a óbvia limitação pela ausência de dolo.

Pode-se dizer que foram as incompletudes da citada teoria que contribuíram para o surgimento de duas outras teorias de imputação do resultado: a da causalidade adequada e da imputação objetiva.

Em apertada síntese, a Teoria da Causalidade Adequada alberga a compreensão de que apenas quando um comportamento tiver aptidão para produzir um resultado fica estabelecida a causalidade adequada entre causa e resultado.<sup>2</sup> Em outras palavras, o comportamento poderá ter a qualidade de “causa” quando efetivamente adequada à produção do resultado. As demais condições, ainda que sob o aspecto meramente naturalístico pertençam ao desdobramento causal que leva ao resultado, não poderão ser qualificadas como causa se não portarem a idoneidade necessária à sua realização.

Por meio do denominado prognóstico objetivo posterior (juízo *ex ante póstumo*) tem-se, então, a aferição da adequação causal da ação. Assim, o juiz, após conhecer o evento concreto no processo, deve elaborar o juízo de adequação, sempre observando os fatos como se estivesse presente no momento anterior à realização.

As críticas em relação a esta Teoria da Causalidade Adequada repousam no fato de que impõe-se uma centralização na análise dos elementos subjetivos do agente para limitar a cadeia causal, além de não oferecer, sob o ponto de vista normativo, critérios seguros para a fixação do que seria adequado e do que seria inadequado.

### **3 A Teoria da Imputação Objetiva**

Segundo Damásio de Jesus<sup>3</sup>, “imputação objetiva significa atribuir a alguém a realização de uma conduta criadora de um relevante risco juridicamente proibido e a produção de um resultado jurídico”. E sintetiza: “trata-se de um dos mais antigos problemas do Direito Penal, qual seja, a determinação de quando a lesão de um interesse jurídico pode ser considerada “obra” de uma pessoa”.

---

<sup>2</sup> REALE JUNIOR, Miguel. **Parte Geral do código penal** (Nova interpretação). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988., p. 31

<sup>3</sup> JESUS. Damásio. **Imputação Objetiva**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 33

O mesmo autor releva<sup>4</sup> que:

a dogmática penal atual reconhece a necessidade da teoria da relação causal ser restringida por uma correção limitadora, evitando-se os males do "versari in re illicita imputatur omnia, quae sequuntur ex delicto" (quem comete um ato ilícito é responsável por tudo o que se segue a ele). A direção é a imputação objetiva, havendo divergência somente quanto à trilha a ser seguida, havendo várias pistas.

Atribui-se a Enrique Gimbernat Ordeig<sup>5</sup> as primeiras reflexões doutrinárias com a finalidade de superar as deficiências das teorias da causalidade e mesmo a introdução desta teoria da imputação objetiva na Alemanha depois da Segunda Guerra Mundial. E a Claus Roxin<sup>6</sup> atribui-se a responsabilidade pela sistematização dos postulados dessa teoria, na medida em que foi adotando como métodos de esclarecimento e difusão do seu pensamento a exposição de hipóteses casuísticas, posto que, ao seu sentir, nem a equivalência das condições e tampouco a causalidade adequada, teriam aptidão para ensejar um juízo de imputação. O resultado, segundo Roxin, somente pode ser imputado objetivamente ao agente quando tiver incrementado, indevidamente, um risco para o bem jurídico tutelado pelo tipo penal, e somente se este "incremento do risco" implicar o resultado típico.

Deste modo, segundo a Teoria da Imputação Objetiva, não poderá ser objetivamente imputado o resultado:

- a) quando o agente tiver diminuído o risco para o bem jurídico;
- b) quando o risco estiver nos limites do socialmente permitido;

---

<sup>4</sup> JESUS. Damásio. **Imputação Objetiva**. p. 24.

<sup>5</sup> ORDEIG, Enrique Gimbernat. La causalidade em Derecho Penal, **Anuário de Derecho Penal y Ciencias Penales**. Madid. 1962; Infracción Del deber de diligencia e fim de la norma em los delitos culposos, **revista de Derecho de la Circulación**, Madid, 1965; **Delitos cualificados por el resultado y causalidad**, Madris, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces, 1966.

<sup>6</sup> Sobre a teoria da imputação objetiva de Claus Roxin, cf., o seu **Derecho Penal**, Parte General, tradução de Diego Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997.

- c) se o incremento do risco for insignificante;
- d) se não houver a materialização do risco no resultado típico;
- e) se a finalidade da norma proibitiva (tipo) não alcançar o resultado do modo como ocorrido.

O Professor Antônio Carlos Santoro Filho elucidava que

como exemplo para a compreensão desta teoria, exclui-se a imputação do resultado lesão corporal, em relação à conduta daquele que, apercebendo-se de que uma pedra cairá sobre a cabeça de outrem, desvia a trajetória do objeto ao ombro daquele indivíduo, região menos perigosa. Nesta hipótese, o resultado lesão, embora "causado" pelo agente, seja pelo prisma da teoria da equivalência, seja pela teoria da adequação, não lhe pode ser imputado objetivamente, pois seria absurdo proibir uma conduta que melhora a situação do bem jurídico.<sup>7</sup>

Leciona o referenciado autor que

um outro exemplo em que não se dá a imputação objetiva do resultado quando o risco criado é juridicamente permitido, como a ação daquele que aconselha outrem a escalar uma montanha", releva que "embora situações como esta criem um risco de acidente com resultado morte, tal risco é socialmente permitido e impede a imputação do tipo de homicídio.<sup>8</sup>

Adverte, ainda, que

o mesmo ocorre quando o risco já existente é aumentado de forma insignificante, como o exemplo daquele que derrama uma bacia contendo água em uma represa que está prestes a romper. Aqui, o tipo penal de inundação não pode ser imputado ao agente, pois uma quantidade tão escassa de água não é suficiente à causação do perigo juridicamente prevenido pela norma pena.<sup>9</sup>

Arremata esclarecendo que

---

<sup>7</sup> SANTORO FILHO, Antonio Carlos. **Nexo Causal, Imputação Objetiva e Tipicidade**. Disponível na internet: [www.ibccrim.org.br](http://www.ibccrim.org.br); 08.02.2001.

<sup>8</sup> SANTORO FILHO, Antonio Carlos. **Nexo Causal, Imputação Objetiva e Tipicidade**. Disponível na internet: [www.ibccrim.org.br](http://www.ibccrim.org.br); 08.02.2001.

<sup>9</sup> SANTORO FILHO, Antonio Carlos. **Nexo Causal, Imputação Objetiva e Tipicidade**. Disponível na internet: [www.ibccrim.org.br](http://www.ibccrim.org.br); 08.02.2001.

a imputação do tipo objetivo deve ainda ser afastada se a realização do resultado não for consequência direta do perigo provocado pela conduta, mas de simples desdobramento causal desta, e que não se imputará objetivamente o resultado quando inexistir o nexo entre o risco criado e o evento, mas, simplesmente, um reflexo da extrapolação do risco permitido no resultado.<sup>10</sup>

Vê-se, pois, que a Teoria da Imputação Objetiva instaura no ambiente da Dogmática Penal a discussão sobre a relevância da criação de riscos ao bem jurídico tutelado pelo tipo, mas, mesmo assim, não se afasta do conceito de causalidade e da desafiadora problemática da tipicidade. Ela também percorre a relação do nexo causal, do enlace objetivo entre conduta e resultado. Aliás, o nexo causal, ontologicamente pertencente à realidade, estrutura as proposições jurídicas desta teoria, e é por isso que sem o juízo de causalidade, a imputação objetiva não tem nenhum apoio.

E é bem por isto que seus adeptos a entendem não como critério para a imputação do resultado, mas como uma teoria para restringir a incidência da proibição ou determinação típica sobre determinado sujeito<sup>11</sup> – com base, portanto, na causalidade-, o que pode parecer um paradoxo na medida em que de teoria da imputação transforma-se em uma teoria da não imputação.

Em apertada síntese, a imputação objetiva é uma teoria que defende que a atribuição de uma conduta ou de um resultado normativo só deve ser imputada a quem realizou um comportamento criador de um risco juridicamente proibido.

Defende a idéia de que o resultado normativo (jurídico) deve ser atribuído a quem realizou um comportamento criador de um risco juridicamente reprovado ao interesse jurídico e de que o evento deve corresponder àquele que a norma incriminadora procura proibir.

---

<sup>10</sup> SANTORO FILHO, Antonio Carlos. **Nexo Causal, Imputação Objetiva e Tipicidade**. Disponível na internet: [www.ibccrim.org.br](http://www.ibccrim.org.br); 08.02.2001.

<sup>11</sup> TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. 2ed. Belo horizonte: Del Rey, 2001. p. 222.

Esta teoria opera com os conceitos de risco permitido (excludente de tipicidade) e risco proibido (a partir do qual a conduta adquire relevância penal).

Como métodos auxiliares, a teoria serve-se dos critérios, segundo Damásio de Jesus, da proibição do "regressus", do consentimento e participação do ofendido e dos conhecimentos especiais do autor a respeito de condições e circunstâncias pessoais da vítima ou da situação de fato.

Partindo desses aportes teóricos acima repassados apenas para a estruturação da reflexão até aqui expandida, é inevitável compreender que em sede de crimes de menor potencial ofensivo descritos no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, deve ser adotado, por imperativo de justiça e compromisso com o primado da unidade do injusto, as ferramentas teóricas da Teoria da Imputação Objetiva para o fim de reconhecer-se que há total, contumaz, diuturno, e mesmo eletrônico estímulo ao não recolhimento do ICMS<sup>12</sup>, e de quase a totalidade das demais espécies tributárias que facultam ao contribuinte brasileiro optar por não realizar o pagamento dos tributos no prazo legal estabelecido pela legislação tributária.

Tem-se, na verdade, uma profusão de mecanismos integrantes dos chamados planos de refinanciamento fiscal os quais se prestam para revelar que a vítima do crime de falta de recolhimento – a administração tributária – é leniente com os inadimplentes.

O Estado, nas pessoas dos ocupantes de cargos das administrações tributárias das entidades tributantes, parece preferir não receber no tempo certo o tributo apurado. E tanto é assim, que já se tornou anual a expectativa de um "novo REFIS", PAES, REVIGORAR, RENOVAR, sempre escorada na retórica de que ensejará a quitação dos débitos dos inadimplentes. Um remédio inescrupuloso para incremento de caixa do poder executivo, em explícita

---

<sup>12</sup> Vide sítio da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina: [www.sefaz.sc.gov.br](http://www.sefaz.sc.gov.br), para encontrar a farta sedução que concita os sonegadores e inadimplentes em geral, aos benefícios dos planos de refinanciamento fiscal e ao chamado "fundosocial".



renúncia de receita tributária, que vai realçando a inteligência do defraudador em garantir-se favorecido pela próxima lei de tolerância fiscal.

Ocorre que, com o reprisar de leis concessivas de parcelamentos, o Estado vítima estimula o inadimplemento e até legaliza o comportamento dos acostumados a dever tributo, como daqueles que, sem estímulos para o pagamento em dia, passam a deixar de recolher, expectando condições mais vantajosas, inclusive com perdão de multas e redução expressiva de juros.

#### **4 Estado de desordem tributária: a assimilação do risco de lesão ao bem jurídico ordem tributária**

Este estado de desordem tributária é mesmo estado de risco assumido. A vítima estimula a conduta inadimplente ampliando prazos e reduzindo encargos. Logo, não há como compreender-se criminoso o agente inadimplente.

A inadimplência tributária vem sendo gravemente chancelada pela administração tributária. Como então, admitir-se aviltado o bem jurídico ordem tributária se a desordem parece ser mais benevolentemente regradada que a ordem?

No Estado de Santa Catarina o atual governo chegou a instituir o que nominou de "FundoSocial", conferindo poderes aos inadimplentes para, inclusive, optarem por recolher as parcelas devidas destinando-as a atividades diversas, tudo de molde a desvincular a receita tributária e permitir autonomia e exclusividade de gestão de parte da receita tributária ao Poder Executivo.

O absurdo é tanto, que o devedor tributário pode decidir em que programa quer deixar o dinheiro dos tributos por ele não pagos ou mesmo fraudados (como se o destino do tributo não recolhido pudesse ser decidido pelo administrado). E mais, não há apenas perdão de multa, há até redução de 50% do principal. Ou seja, o Estado abdica de metade do imposto devido.

Ora, diante deste imenso cipoal de incentivos à inadimplência não é admissível o uso da lei penal para modelar ou reprimir conduta incentivada pelo próprio Estado.

A atribuição do tipo objetivo consiste na atribuição do resultado de lesão do bem jurídico ao autor, como obra dele. A atribuição do resultado de lesão do bem jurídico pressupõe, primeiro, a criação de risco para o bem jurídico pela ação do autor e, segundo, a realização do risco criado pelo autor no resultado de lesão do bem jurídico.<sup>13</sup>

O acesso ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda na Internet, convidando, incitando, promovendo o ingresso nos planos de refinanciamento e no Finsocial, assegura que o inadimplemento no cumprimento das obrigações tributárias não constitui lesão ao bem jurídico por obra exclusiva do contribuinte, mas risco permitido, incentivado e administrado pela administração fazendária.

Se o risco de lesão ao bem jurídico é permitido, então não há crime contra a ordem tributária. E se não há crime contra a ordem tributária em razão da tolerância à agressão a esta mesma ordem, não pode o Direito Penal ser utilizado para reprimir o que o mundo fora dos autos tolera e estimula.

Para a doutrina tradicional o consentimento do sujeito passivo de uma prática descrita como crime pode funcionar ou como causa excludente da tipicidade ou como causa supra legal excludente da antijuridicidade. Nos crimes contra a ordem tributária tem-se como inafastável o dissentimento da vítima (entidade tributante) para com a prática do crime. Lembremos que nos crimes de dano, por exemplo, quando a vítima consente com a lesão, deterioração ou destruição do bem material, não há o crime do art. 163 do Código Penal.

Assim, se as entidades tributantes decidem por meio de leis concessivas de favores fiscais tolerar a inadimplência de modo muito mais vantajoso do que para quem paga no tempo e quantidade devidos, então há mesmo criação e

---

<sup>13</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. **A moderna teoria do fato imponible**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 57.

difusão de fatores subjetivos estimulando um juízo de desimportância e de irresponsabilidade tributária para os contribuintes.

## **5 Considerações finais**

Por todo o exposto, relevando o respeito às posições divergentes, conclui-se:

a- as políticas tributárias que referendam os planos de refinanciamentos fiscais, mesmo não integradas nos autos dos processos penais, constituem fatos importantes a ser considerados na aferição da tipicidade penal dos crimes contra a ordem tributária.

b- não é possível, à luz da Teoria da Imputação Objetiva e das múltiplas leis de refinanciamento fiscal, atribuir-se a prática de crime tributário aos denunciados como autores das condutas descritas no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

c- os planos de refinanciamentos fiscais e outros planos de tolerância aos contribuintes inadimplentes, quando subtraem as sanções tributárias originariamente previstas na lei tributária, tornando mais benéfico o recolhimento intempestivo da obrigação tributária, constituem declaração inequívoca de assunção de risco de lesão ao bem jurídico ordem tributária, constituindo óbice instituinte da justa causa da ação penal.

## **Referência das fontes citadas**

JESUS. Damásio. **Imputação Objetiva**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 33

ORDEIG, Enrique Gimbernat. **Delitos cualificados por el resultado y causalidad**, Madris, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces, 1966.

ORDEIG, Enrique Gimbernat. Infracción Del deber de diligencia e fim de la norma em los delitos culposos, **revista de Derecho de la Circulación**, Madid, 1965.

ORDEIG, Enrique Gimbernat. La causalidade em Derecho Penal, **Anuário de Derecho Penal y Ciências Penales**. Madid. 1962.

AREND, Márcia Aguiar. Os planos de refinanciamento fiscal à luz da teoria da imputação objetiva implicam a não tipificação do crime descrito no art. 2º, inc. II da lei nº8.137/90. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v.2, n.1, 1º quadrimestre de 2007. Disponível em: [www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica) - ISSN 1980-7791

REALE JUNIOR, Miguel. **Parte Geral do código penal** (Nova interpretação). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988., p. 31

ROXIN, Claus. **Derecho Penal**, Parte General. tradução de Diego Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997.

SANTORO FILHO, Antonio Carlos. **Nexo Causal, Imputação Objetiva e Tipicidade**. Disponível na internet: [www.ibccrim.org.br](http://www.ibccrim.org.br); 08.02.2001.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **A moderna teoria do fato imponível**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 57.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. 2ed. Belo horizonte: Del Rey, 2001. p. 222.