

**FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA
CURSO DE DIREITO**



PEDRO RAFAEL MARTINS

DESPENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

**RUBIATABA - GO
2013**

FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA
CURSO DE DIREITO

PEDRO RAFAEL MARTINS



DESPENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Monografia de Conclusão de Curso apresentada para obtenção do grau de Bacharel em Direito à Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba - FACER, sob a orientação Professor Marcélio Gomes Teixeira.

S-41922

Tombo nº:	19619
Classif:	
Ex:	1
Origem:	d
Data:	13-02-14

RUBIATABA - GO
2013

FOLHA DE APROVAÇÃO

PEDRO RAFAEL MARTINS

DESPENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

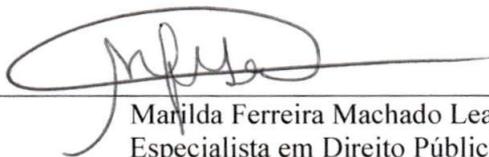
COMISSÃO JULGADORA

MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE BACHAREL EM DIREITO PELA
FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA

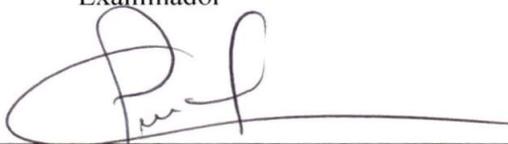
RESULTADO:



Marcélio Gomes Teixeira
Especialista em Direito Penal e Processo Penal
Orientador



Marilda Ferreira Machado Leal
Especialista em Direito Público
Examinador



Aparecida Imaculada de Jesus Sainça
Especialista em Direito e Processo Civil
Examinador

“De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça. De tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar-se da virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha de ser honesto”.

(Rui Barbosa)

RESUMO: O presente trabalho procura demonstrar os preceitos, fundamentos e características essenciais dos ilícitos tributários. Da valoração de certos bens surge a necessidade de sua proteção, tais como a vida, a integridade física, o patrimônio, a honra, além de inúmeros outros. Dentre os bens jurídicos penais encontram-se a ordem econômica e, nela inserida, a ordem tributária, sendo que legislador pátrio elegeu o Direito Penal a efetivar sua tutela e proteção. Deste modo, o presente trabalho interferirá no desafio de apurar se o bem jurídico supracitado deve ser tutelado pelo direito penal, sopesando-se o modo como se encontra a legislação atual, apresentando algumas propostas alternativas que vem ganhando força na doutrina.

Palavras-chaves: Direito Penal; ordem tributária; bens jurídicos; proteção.

ABSTRACT: This paper seeks to demonstrate the principles, fundamentals and essential characteristics of tax offenses. The valuation of certain assets arises the need for their protection, such as life, limb, property, honor, and countless others. Among the criminal legal interests are the economic order and inserted therein, the tax order, and paternal elected legislature Criminal Law to conduct its guardianship and protection. Thus, this work will interfere with the challenge of determining whether the abovementioned legal interests should be protected by criminal law, weighing up how is the current legislation, presenting some alternative proposals that has been gaining strength in doctrine.

Keywords: Criminal Law; tax order; legal interests; protection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
1. DA PROTEÇÃO AO BEM JURÍDICO E POLÍTICAS CRIMINAIS.....	09
1.1. O bem jurídico tutelado nos ilícitos econômicos.....	09
1.2. O bem jurídico tutelado nos ilícitos tributários.....	11
1.3. Teorias da utilização do direito penal na seara tributária.....	12
1.3.1. Teoria Administrativa.....	12
1.3.2. Teoria Penalista.....	12
1.3.3. Teoria Dualista.....	13
1.4. A legislação tributária no Brasil.....	13
2. DA PROTEÇÃO DO ESTADO PELOS ILÍCITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS.....	22
2.1. O prévio exaurimento da via administrativa como condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária.....	22
2.2. As causas extintiva e suspensiva da punibilidade nos crimes tributários.....	27
2.2.1. Da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.....	27
2.2.2. Da suspensão da punibilidade pelo parcelamento do tributo.....	31
3. PROPOSTAS DESPENALIZANTES AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	36
3.1. A reparação do dano nos ilícitos tributários.....	36
3.2. O Direito Penal como função simbólica.....	37
3.3. Vertente despenalizatória dos ilícitos tributários.....	41
3.4. Análise descriminalizatória das obrigações acessórias nos crimes tributários.....	44
3.5. Possíveis soluções.....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS.....	56

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa visa abordar os delitos tributários, delimitando seu bem jurídico, de forma a apontar se o uso da sanção penal como forma de garantir a arrecadação tributária possui albergue no ordenamento jurídico.

O método utilizado foi o dedutivo, sendo que a espacialização da presente pesquisa orientou-se pela análise teórica de obras de Direito Penal e Direito Tributário, bem ainda pelas recentes decisões dos Tribunais Superiores.

As razões da problematização giram em torno de alguns questionamentos. Considerando-se os princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade é realmente necessário a atribuição de pena privativa de liberdade ao autor de um delito tributário? Coagir o contribuinte com a ameaça da pena como forma de arrecadação não transmuda o direito penal em *prima ratio*? Porque ao criminoso tributário é dado o benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ao passo que aos crimes contra o patrimônio previstos no Código Penal não é previsto tal prerrogativa? Sanções de cunho civil ou administrativo aplicadas efetivamente não seriam mais eficazes que a ameaça da pena?

O objetivo geral é abordar a legislação penal-tributária, descrevendo os ilícitos previstos no ordenamento repressivo, bem como a aplicação prática das penas cominadas.

Já os objetivos específicos focam o estudo das propostas despenalizantes em conformidade com os princípios constitucionais, bem como as possíveis soluções para o problema apresentado.

Nessa toada, o estudo será dividido em três capítulos. O primeiro visa apurar qual é o bem juridicamente tutelado nos ilícitos tributários, apreciando as teorias doutrinárias e a legislação vigente no país.

No segundo capítulo, abordar-se-á a proteção do Estado aos crimes contra a ordem tributária, fazendo-se uma análise dos tipos previstos na Lei n. 8.137/90, bem assim dos beneplácitos concedidos pela legislação extravagante, tais como o prévio exaurimento da via administrativa como condição de procedibilidade à ação penal, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a suspensão da punibilidade pelo seu parcelamento.

O capítulo terceiro, por fim, traz uma análise perfunctória da possibilidade de despenalização dos ilícitos tributários, procurando, em contrapartida, soluções viáveis de acordo com sistema jurídico vigente.

Em síntese, analisar-se-á as principais peculiaridades dos ilícitos tributários, contrapondo-se o regramento lhes dado aos princípios Constitucionais e Penais previstos em nosso ordenamento.

1. DA PROTEÇÃO PENAL AO BEM JURÍDICO E POLÍTICAS CRIMINAIS

1.1. O bem jurídico tutelado nos ilícitos econômicos

O direito penal econômico tutela a ordem econômica e registra uma proteção penal difusa.

Estudando a história deste segmento do direito repressivo verifica-se que a ordem econômica passou a ser objeto de tutela penal na primeira metade do século XX, momento em que o mundo, de forma geral, caracterizava-se por Estados totalitários, cujos governos interferiam em todas as áreas sociais, inclusive nas relações econômicas. A partir desse período, os governos passaram a utilizar o direito penal voltado a questões de cunho econômico, no auxílio da manutenção do poder, podendo-se estabelecer aqui o nascedouro do direito penal econômico “em sentido estrito”, que consiste, portanto, no ramo do direito penal encarregado da tutela da ordem econômica, assim entendida, como intervenção e regulação da economia pelo Estado, conforme salienta Guarani (2006).

Não há um conceito definido capaz de delimitar os ilícitos pertencentes à esfera desse ramo do direito, pois a legislação brasileira não consolidou todas as matérias nele compreendidas, estando, hoje, alguns inseridos no Código Penal, outros, de forma esparsa, tampouco a doutrina firmou-se quanto à identificação do espaço correto deste novo ramo do ordenamento jurídico pátrio.

Quanto à autonomia do Direito Penal Econômico, parte da doutrina defende que o mesmo não é autônomo, perfazendo-se apenas num ramo do direito penal comum, submisso aos mesmos princípios norteadores desse. Sustenta não se tratar de um ramo desconexo dos compromissos dogmáticos comuns e próprios do direito penal, tomando emprestada a sanção mais severa, a pena. Para esta corrente, dar autonomia ao direito penal econômico seria inserir uma intolerável arma de opressão estatal, um poderoso instrumento coercitivo capaz de esmagar as maiores conquistas da humanidade, no campo da liberdade.

Zaffaroni (2007) atenta que além de o Direito Penal Econômico fazer parte do direito penal, possui, como bem jurídico, as relações econômicas reguladas ou controladas pelo Estado, no entanto, não se deve confundi-lo com o direito administrativo.

Guarani (2006, p. 99) afirma:

[...] seja na concepção estrita, seja no sentido amplo o direito penal econômico sempre tutela o bem jurídico supra individual da ordem econômica. [...] A concepção mais tradicional, entendendo o direito penal econômico como tutor da intervenção estatal da economia, mostra-se critério mais seguro no sentido de delinear os limites deste campo peculiar do direito penal, sem as incertezas que a concepção ampla gera.

Na esfera dos delitos socioeconômicos, o bem jurídico protegido poderá ser um bem de natureza individual ou de natureza supra individual e, considerando-o nesta última categoria, pode tratar-se de um bem jurídico social geral, ou de um bem jurídico difuso. Tais possibilidades derivam do fato de que os delitos econômicos compõem uma dupla categoria de proteção, à mediata e à imediatamente tuteladas.

Prado (1996) argumenta que a ideia do bem jurídico penal, como entidade dotada de substância real e peculiar, enquanto objeto cultural é e existe; ao passo que a função, como objeto ideal objetivo, não é e não existe. Nesse sentido, aduz,

[...] que não se pode acolher a tese de que a pura e simples função tributária (de arrecadação, por exemplo) seja o bem jurídico protegido no Direito Penal Tributário, por sua incapacidade de cumprir a função de garantia que se atribui ao bem jurídico, ou, de outra forma, “em sua capacidade de pôr em perigo dita função de garantia”, o que pode levar ao esvaziamento do sentido real da proteção jurídica, e converter os tipos penais em pura infração de dever (PRADO, 1996, p. 261).

Dotti (1998) adverte que a ordem econômica e financeira, segundo o modelo constitucional, que abre suas portas para o ingresso do direito penal de direção, deve respeitar o princípio de intervenção mínima, que visa restringir a incidência de normas incriminadoras aos casos de ofensa aos bens jurídicos fundamentais, reservando-se para os demais ramos do ordenamento jurídico a vasta gama de ilícitos de menor expressão lesiva.

Na Constituição pátria de 1988, conforme atenta o referido autor, inserido encontra-se pelo art. 173, § 4º, o dever de reprimir penalmente o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros, no qual a incriminação funciona como meio de satisfação dos interesses da ordem jurídica da economia, buscando, no direito penal, a garantia de boas relações econômicas.

1.2. O bem jurídico-penal tutelado nos ilícitos tributários

O Sistema tributário é constituído pelo conjunto de tributos vigentes em um país, em determinada época, estabelecidos conforme a competência dos entes federativos, e pelas regras jurídicas que os disciplinam. As características do sistema tributário são estruturadas, segundo vários aspectos, como o sistema financeiro, a estrutura social, a finalidade fiscal e econômica da tributação.

Assim, implica afirmar que o tributo possui, não apenas a função de meio de obtenção das receitas para que o Estado possa suprir as despesas que lhe são peculiares, mas também as funções de influir positivamente na redistribuição das riquezas entre classes sociais, entre regiões, e o de influir como instrumento de realização da política econômica voltada para o desenvolvimento da nação.

Roxin (2006), reconhecendo legítima a proteção de bens jurídicos universais, frisa que os impostos, apesar de frequentemente detestados pelos cidadãos, não buscam o enriquecimento do Estado, mas o benefício do particular que está sujeito às contribuições do Estado que estão financiadas precisamente através dos gravames, sendo expressão de um Estado de direito liberal. Como dito, as funções atribuídas ao tributo registram sua característica coletiva quanto ao bem jurídico tutelado, na medida em que não se referem aos indivíduos de forma singular, mas, sim, a toda a sociedade.

Não se pode identificar o patrimônio público como bem jurídico tutelável no seio do atual sistema constitucional tributário, pois este não é formado apenas pela receita tributária, mas, também, de várias receitas, podendo apenas a Fazenda Pública ser colocada como sujeito passivo do delito, conforme leciona Salomão (2001).

A função básica da sanção tributária é apenas a de tutelar o direito do Estado de receber os tributos e impor os deveres instrumentais, na qual o tributo cumpre uma função ético-social que deve ser protegida pelo direito penal.

A norma penal tributária consiste na tutela de bem ou interesse que o legislador, axiologicamente, tornou juridicamente relevante, tipificando a conduta que julgou ofensiva. Se considerarmos que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais possui caráter funcional, ou seja, a “função tributária” ou “o correto funcionamento do sistema fiscal”, pode-se aduzir que uma única conduta isoladamente considerada não acarreta lesão a este bem jurídico, pois esta ofensa ocorreria apenas quando da acumulação de atos fraudatórios ao Fisco.

Em nota sobre o assunto, Souza (2006) salienta que, sob uma concepção patrimonial, é insuficiente o grau de lesividade da conduta individual da fraude fiscal perante a grandeza do bem jurídico patrimônio público, em que “um ato fraudulento do contribuinte mostra-se quase insignificante perante a magnitude do patrimônio estatal”.

Diante da diversidade conceitual, quanto ao bem jurídico tributário suscitado, é importante analisar agora as teorias doutrinárias voltadas à utilização do direito penal no âmbito fiscal, a fim de identificar em qual delas pousou o legislador brasileiro quando da elaboração normativa, para, em seguida, avaliar seus elementos e pressupostos.

1.3. Teorias da utilização do Direito Penal na seara tributária

1.3.1. Teoria administrativa

Essa concepção defende que as infrações fiscais são, fundamentalmente, infrações administrativas, nas quais o ilícito fiscal se refere à violação de normas instrumentais de caráter administrativo, não registrando ofensa de bens jurídicos fundamentais. Entende-se que as infrações fiscais ao atingirem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infrações comuns que atingem os bens dos indivíduos, pois neste último caso, a infração é moral e a punição assenta na culpa, e nas infrações fiscais são, apenas, infrações de ordem, que colocam barreiras à aplicação da lei fiscal.

Seus defensores sustentam que as consequências do ilícito fiscal deveriam pousar em penas exclusivamente pecuniárias, devendo ser absolutamente excluídas as penas privativas de liberdade.

1.3.2. Teoria Penalista

Segundo a presente teoria, a infração fiscal não é, qualitativamente, diversa da infração penal. Primeiro porque com a evolução do direito tributário, a ser responsável pelos deveres sociais, o imposto é um bem jurídico fundamental; segundo, porque alguns dos atos puníveis no direito penal comum abrangem condutas com igual desvalor das violadas nas normas tributárias, a exemplo do crime de falsificação de documentos.

Alguns doutrinadores desta corrente defendem, inclusive, que as infrações fiscais deveriam pertencer ao direito penal comum, a constituir o direito penal tributário, um capítulo

especial do direito penal. Dentre seus defensores alguns autores sublinham não haver diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o ilícito criminal, todavia reconhece que o legislador não pode olvidar que o direito penal firma-se apenas como *ultima ratio*, só podendo atuar quando outros meios de tutela jurídica se mostrarem ineficazes.

1.3.3. Teoria Dualista

Para seus defensores, a violação das leis fiscais pode revestir natureza penal em algumas situações e, em outras, natureza administrativa. Quanto às primeiras, por exemplo, a conduta pode se constituir em fraude, falsificação, abuso de confiança, dentre outros, ou seja: é de natureza tipicamente criminal. Quanto às de natureza administrativa, explica-se em virtude de haver infrações que, apesar de violarem interesses essenciais da vida em sociedade com relevância ética, não adentram a esfera da dignidade penal, situando-se no âmbito da ilicitude administrativa.

Quer parecer que é nessa concepção que pousa a legislação tributária brasileira, pois prevê sanções de natureza criminal, exigindo-se o dolo da conduta, e sanções apenas administrativas, quando da culpa da conduta, argumentações que poderão ser verificadas a seguir.

1.4. A legislação tributária no Brasil

Estruturado em capítulo constitucional intitulado “Do Sistema Tributário Nacional” (art. 145 a 162), o sistema tributário encontra limites ao poder de tributar, sujeitando-se aos princípios da legalidade tributária, da isonomia tributária, da irretroatividade, da anterioridade tributária, da imunidade e da proibição do confisco, além de outros, mediatamente regulados no ordenamento jurídico pátrio.

Os ilícitos penais tributários estão reconhecidos no direito pátrio pela Lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, foco principal desta etapa do estudo, dentre outras leis, classificando-se na categoria da criminalidade econômica, uma vez que as condutas ali tipificadas lesam a ordem tributária, um dos subsistemas da ordem econômica brasileira em sentido amplo.

As figuras delitivas normatizadas pela Lei n. 8.137/90 remontam à noção de falsidade, pois os tipos arrolados referem-se à “declaração falsa”, “elementos inexatos”,

“alteração de faturas ou documentos” etc., que costumam compor os elementos conceituais dos crimes de falsidade. Analisando-se, então, o bem jurídico tutelado nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, *in verbis*:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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, caracteriza a infração no inciso V.

Extraí-se da descrição legislativa a necessidade de comprovação da ocorrência de supressão ou redução do tributo, configurando, conforme entendimento majoritário da doutrina, delito material, exigindo a necessidade de atuação do agente com conhecimento e vontade de suprimir ou reduzir o tributo, ou seja: o elemento subjetivo do tipo.

O bem jurídico tutelado é a arrecadação fazendária de qualquer um dos entes políticos, e esta criminalização objetiva evitar que a Fazenda Pública seja fraudada no que respeita os valores (dos tributos) a que tem direito de receber. A norma visa a preservar a correção e a lisura das operações que configuram fatos geradores dos tributos, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de falsidade incriminadas na lei comum, que tutela a fé pública.

Continuando a análise dos tipos tributários ora proposta, temos no art. 2º da citada Lei o seguinte:

Art. 2º. Constitui crime de mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 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;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Para parte da doutrina trata-se de delitos formais, pois não se exige a ocorrência do resultado para a consumação do crime. Quanto ao bem juridicamente protegido, nos incisos I e II, é a arrecadação de tributos. Igualmente quanto ao art. 2º, nos incisos III e IV, as normas tutelam a correta utilização dos incentivos fiscais e no inciso V, é o correto emprego da informática, evitando-se a utilização maliciosa de programas de processamento de dados.

Salomão (2001, p. 205) salienta:

[...] a doutrina mundial registra inúmeras possibilidades quanto ao bem jurídico tutelado pelas leis penais tributárias, tais como: Fazenda Pública ou ente tributante; patrimônio, erário público ou patrimônio fiscal; fé pública; poder tributário; função tributária no Estado de direito; princípio da justiça distributiva fiscal; verdade fiscal; e a ordem tributária, conforme tutelado pela Lei 8.137/90.

Com pensamento similar Guarani (2006, p. 259) registra algumas situações, tais como: uma coisa é a falta do pagamento do imposto; outra, é a declaração e o que se informa nesta. Trata-se de dois momentos diferentes, que podem, inclusive, não coincidir, pois, apesar da declaração fraudulenta, o contribuinte sempre pode pagar o imposto devido. Diante disso, o sistema fiscal deve ser analisado em duas fases individuais e, a cada uma, atribuir uma função particular e um diferente bem jurídico a salvaguardar.

No pensar de Guarani (2006, p. 259),

[...] quando se considera, por exemplo, que o objeto do delito tributário está representado pelo funcionamento correto do sistema fiscal, ou bem pelo direito à imposição tributária, ou ainda pela denominada transparência fiscal, se corre o risco de aceitar uma concepção meramente metodológica do bem jurídico.

Caso se identifique o bem jurídico como uma entidade interna à norma constitucional, desprovida de substrato de conteúdo, a infração se concretizará com a simples violação da

obrigação imposta pela lei. Desta feita, conclui Guarani (2006) que, bem jurídico é tudo o que o legislador tutela através da ameaça de coação jurídica, e assim comenta:

Desde um ponto de vista político-criminal, a punibilidade de comportamentos que se substanciam em simples transgressores do ditado normativo sem ofensa alguma ao bem jurídico – a isso se chega com a utilização do conceito de *ratio* como objeto de tutela – parece inepta para fundar a função de limite ao poder estatal que, como já visto, deriva da lei fundamental (GUARANI, 2006, p. 267).

Procedendo desta maneira, corre-se o risco da ocorrência de uma expansão da figura jurídico-legal, distanciando-a do princípio da determinação-taxativa e da necessária ofensividade do delito. Outra consequência da criminalização tributária seria uma crise de legalidade que reconduz a diversas interpretações dos órgãos judiciais, nascendo uma repressão disseminada, em que cada órgão decide se pode proceder à criminalização tributária segundo conceitos inteiramente pessoais. Nas palavras de Salomão (2001, p. 67):

[...] a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Este bem jurídico, “representado” nas funções que o tributo deve exercer de acordo com os dispositivos constitucionais, justifica amplamente sua incriminação.

Na doutrina brasileira, Prado (1996) relata que a norma penal deve, tão somente, proteger bens jurídicos e não meras funções, motivos ou razões de tutela, devendo-se desprezar a idéia de que o direito penal tutele-as, posto que estaríamos diante de um conversão na qual o ilícito penal passaria a registrar um delito de desobediência.

Prado (1996) registra que esta distinção não é tarefa fácil, principalmente em certos setores, como o econômico, o fiscal, o ambiental, posto que o objeto de proteção encontra-se envolto em um complexo sistema. Quanto à arrecadação tributária, Prado (1996, p. 252) comenta:

[...] não se pode acolher a tese de que a pura e simples função tributária (de arrecadação, por exemplo) seja o bem jurídico protegido no direito penal tributário, por sua incapacidade de cumprir a função de garantia que se atribui ao bem jurídico, ou, de outra forma, em sua capacidade de pôr em perigo dita função de garantia, o que pode levar ao esvaziamento do sentido real da proteção jurídica, e converter os tipos penais em pura infração de dever.

Em se elegendo como bem jurídico do ilícito tributário, o patrimônio, este deve ser visto em função do desenvolvimento da personalidade na sociedade civil, cuja proteção assume relevância social e normativa: a primeira, porque os objetos que possuem valor econômico são atribuídos a um sujeito; a segunda, pelo fato de que a disponibilidade desses bens assegura ao sujeito margem de desenvolvimento de sua personalidade.

O patrimônio encontra-se em condições de satisfazer, não apenas as necessidades humanas, mas também, as espirituais da pessoa. Os tributos, neste sentido, asseguram o ingresso de verbas aos cofres públicos, misturando-se à massa de bens do Estado, destinados a ser consumidos nos serviços públicos ou conservar-se como bens patrimoniais necessários ou úteis aos serviços públicos, este ingresso tributário passa a ter como finalidade a manutenção do Estado social de direito, possibilitando a plena realização do princípio de solidariedade, acolhido na Carta constitucional.

Todavia, o sistema penal ideal é aquele em que o direito penal só é utilizado quando não houver mais alternativas eficientes e, dentro dessas alternativas, encontra-se a reparação do dano, de forma a devolver o *status quo* anterior à ofensa do bem jurídico atingido. Conclui-se que, alternativamente às penas privativas de liberdade, poderiam ser aplicadas penas pecuniárias administrativas, até confiscatórias, ou ainda, limitar as atividades comerciais do estabelecimento, revogar licenças ou concessões, utilizando-se da “utilidade econômica” dos indivíduos ou das corporações.

Ante as penas extraprisionais ter-se-ia meio menos gravoso ao cidadão, pois resultaria em atenuante quanto aos efeitos estigmatizantes das penas criminais e, ainda,

[...] a via administrativa permite comprimir ao mínimo os custos até reduzi-los por completo, convertendo-os diretamente em valores econômicos para o Estado nas hipóteses em que alguns modelos – pense-se na pena pecuniária ou na confiscação fazem que a sanção seja em si mesma economicamente vantajosa (MONTE *apud* GUARANI, 2006, p. 208).

Quanto ao valor devido do tributo, Rios (1998, p. 51) salienta a importância de se observar o limite quantitativo inserido no ordenamento jurídico, uma vez que o prejuízo é exigência do tipo penal, que, em tese, se consuma no momento em que se ilude o pagamento do tributo devido.

Considerando o tratamento legal dispensado aos ilícitos penal-tributários, a impressão que se tem é de que o bem jurídico tutelado restringe-se apenas ao crédito tributário, haja vista, a inclusão da causa extintiva da punibilidade pelo pagamento do tributo (e suspensiva

pelo parcelamento). Parte da doutrina argumenta que o interesse mediatamente tutelado — o crédito tributário — foi privilegiado em detrimento do imediatamente tutelado — a fé e a administração públicas.

Neste sentido, a incoerência do legislador ao beneficiar, com esta causa de extinção de punibilidade, aquele que lesiona o patrimônio público, objeto de tutela da Lei n. 8.137/90, deixando de estendê-lo em relação àquele que ofende o patrimônio comum, fortalece o pensamento de que tais crimes encontram-se sujeitos a injunções político-econômicas, registrando que o interesse tutelado se apresenta como a função arrecadatória do Estado, justificado pelo privilégio do pagamento do tributo.

Ao criminoso tributário abre-se, no direito penal, uma brecha pelo pagamento, confirmando, desta forma, o interesse arrecadador do Estado, em conformidade com os ensinamentos de Rios (1998, p. 156), para quem, “no sistema legal brasileiro, prevalecem os fundamentos de natureza político-fiscal: arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal. E isto não é nenhuma novidade”.

Em princípio, a conduta ilícita de sonegação fiscal provocaria uma perturbação na ordem jurídico-penal, motivo pelo qual merecedora de uma reprimenda penal. Todavia, na inadimplência fiscal e da forma como a atual legislação se encontra, o interesse atingido é a arrecadação, uma vez que utiliza-se do temor infligido pela cominação de uma sanção penal. A manutenção da regra vigente descaracteriza a *ratio legis*, estabelecendo uma antinomia entre ela mesma e o bem jurídico por ela tutelado, que, na atual conjuntura, reduz-se apenas à arrecadação de tributos e contribuições.

De tal situação, como resultado, exsurtem duas consequências: um é a que, nos delitos econômicos, o direito penal cumpre uma função preventiva quando a sanção não se limita à multa; outra, em que, nos delitos em que haja duplicidade sancionatória administrativa e penal, registra-se importante reservar a intervenção penal às condutas especialmente graves, e tão somente a estas, deixando-se de fora as demais.

Outro ponto merecedor de nota pauta-se na criminalização, segundo o art. 1º da Lei 8.137/90, da falta de pagamento das obrigações tributárias acessórias, que não é o tributo em si, mas, sim, instrumentos destinados a permitir a fiscalização e o cumprimento das obrigações tributárias.

Sabedores de que o objeto de criminalização não deve constituir apenas uma violação de valores de mera ordenação social, subordinados à política estatal, tem-se que as obrigações tributárias acessórias não possuem relevância constitucional a autorizar a tutela penal, uma

vez que elas não formam um bem jurídico supra individual essencial, a ponto de legitimar a tutela penal, em conformidade com a exegese de Salomão (2001, p. 195).

Exemplo desta obrigação acessória seria a seguinte hipótese: deixar o contribuinte, quando da emissão da nota fiscal, consignar a forma de pagamento (à vista/a prazo) de maneira verídica. Tal conduta é irrelevante para o pagamento da obrigação principal geradora do tributo, não havendo perigo sequer indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária, de maneira a sustentar que o descumprimento da obrigação acessória é irrelevante à tutela penal, e, desta forma, ilegítima.

No concernente ao parágrafo único do art. 1º, a conduta é de mero descumprimento de obrigação acessória, e, conforme visto, não possui relevância constitucional que autoriza a tutela penal, pois toda norma incriminadora na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido, é nula, por materialmente inconstitucional, devendo assim ser declarada pelos Tribunais competentes.

O bem jurídico protegido no parágrafo único é a tutela da preservação da dignidade da administração e a proteção do exercício da fiscalização tributária e da atividade estatal de arrecadação de tributos. Salomão (2001, p. 210) clareia, ainda, outro fator motivador da inconstitucionalidade deste parágrafo único, tratando-se de que a conduta descrita no tipo não conduz, nem ao menos, um perigo indireto ao bem jurídico protegido.

Tal tipificação transgredir o princípio da proporcionalidade, trazendo um tipo especial de desobediência, com pena de reclusão de dois a cinco anos, ao passo que o delito (de desobediência) na forma comum comina pena de quinze dias a seis meses de detenção, resultando em uma contradição inexplicável.

Considerando-se que o bem jurídico tutelado é o dever de lealdade e transparência do contribuinte em relação ao Fisco, o que condiz com a obrigação acessória, uma vez que a conduta é, também, a de omitir ou prestar falsamente declarações ou informações devidas ao órgão estatal, configurando espécie de modalidade especial de falsidade ideológica, o foco da ilicitude pauta-se no desvalor da conduta, consumando-se o crime independente do resultado, que seria o prejuízo ao patrimônio público.

Conclui-se, então, que se trata de descumprimento de uma obrigação acessória e, nestes termos, nem sempre poderá ser exigido, pois estes “deveres de informação” sofrem limitações oriundas dos princípios constitucionais e internacionais que garantem o direito ao silêncio, ou seja, de não estarem os indivíduos obrigados a revelar aquilo que concorra à autoincriminação.

Assim se considerando, tem-se a seguinte situação: se o contribuinte realiza informações falsas, sonega elementos, violando o bem jurídico “dever de informar” o Fisco, constituindo o ilícito penal. Todavia parece que o contribuinte estaria desobrigado de cumprir tal conduta, de forma a não colaborar à própria incriminação, respaldado no direito constitucional aduzido pelo art. 5º, inciso LXIII.

Ao se considerar que o bem jurídico tutelado é a “verdade fiscal”, concebido com base na violação dos deveres de colaboração do contribuinte para com o Fisco, igualmente estar-se-ia diante da ideia de delito concebido, apenas, como infração de um dever ou regra de conduta.

Na legislação lusitana, os tipos penais são construídos a partir da visão de crimes formais e de perigo, com antecipação da intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento anterior ao da ocorrência do dano patrimonial, ou seja, sendo apenas necessária a comprovação da intenção de se gerar um dano ao patrimônio do Fisco. Diante deste contexto, depara-se com crimes de “resultado cortado”, cujo resultado lesivo não integra o tipo (DIAS, 1999).

Nessa exata concepção encontra-se o artigo 2º, inciso I, que não exige resultado, inclusive nada mais representando senão a tentativa do crime previsto no inciso I do artigo 1º, devendo o julgador optar por escolher a norma do artigo 2º, que é especial, devendo desprezar a norma geral, consubstanciada no artigo 1º.

Mais uma incongruência da tutela penal, registrada na Lei 8.137/90, encontra-se no art. 2º, inciso V, que trata da utilização de programa de processamento de dados a permitir que o sujeito passivo possua informação diversa da fornecida à Fazenda Pública, tratando-se, com certa dúvida, de hipótese de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária, devendo, portanto, a reprimenda para tal conduta restringir-se às sanções administrativas, resultando que a pena, cominada no tipo legal, é desproporcional ao perigo causado.

Salienta-se que, quanto à conduta de divulgar tais programas, segundo Salomão (2001, p. 212), não se registra ofensa alguma ao bem juridicamente tutelado, sendo a norma incriminadora de todo inadmissível e inconstitucional.

Diante dessas premissas, a desconfiguração de um bem jurídico, em seus contornos garantistas, para um etéreo, intangível (a ordem tributária), em cujo nome desfigura-se o direito penal a serviço de interesses estatais outros, em que o lema do Estado é arrecadar, devendo-se, então, acrescer, às funções da pena, uma nova: a finalidade arrecadatória.

Pelo analisado, tem-se que, mais do que sempre, deve-se refletir acerca da utilização abusiva do direito penal, notadamente na ordem tributária, de modo a não permitir que se

transforme em instrumento de arrecadação fiscal, evitando que se abra espaço a um novo direito penal do terror, no qual a pena criminal caracterizaria fins meramente intimidatórios, acobertando, desta forma, o fracasso do atual sistema fiscal.

2. DA PROTEÇÃO DO ESTADO PELOS ILÍCITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1. O prévio exaurimento da via administrativa como condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária

Conforme já mencionado, alguns crimes tributários são de natureza material (tais como os legislados pelo art. 1º da Lei 8.137/90), devendo-se, portanto, restar comprovado o resultado para se materializar a conduta típica.

Desta forma, pode-se afirmar que a redução ou supressão de tributos depende de uma norma jurídica, individual e concreta, que descreva a ocorrência da redução ou supressão do tributo devido, formalizando, assim, a relação jurídica tributária. Imprescindível que, além da supressão ou da redução de valor a ser pago, resultem comprovados o dolo e a prática de alguma das condutas descritas no tipo legal, para que restem configurados os crimes fiscais.

Portanto, em razão da exigência de prova da supressão ou redução do tributo devido, ou seja, do crime de resultado, a conclusão da esfera administrativa influenciará diretamente a decisão do juízo penal, conforme leciona Rios (1998, p. 72-73), para quem, “parece grande a dificuldade de sobrevir um decreto condenatório ao réu quando, em grau de recurso, a administração decide que nada há que se pagar na hipótese de uma denúncia com imputação de omissão ou redução de tributo”.

Além da possibilidade de ocorrer decisão administrativa ou judicial cível, favorável ao contribuinte, impondo-se sua absolvição na esfera criminal, Rios (1998, p. 74) levanta a possível situação de injustiça para o caso de a decisão penal condenatória definitiva sobrevir antes do trânsito em julgado administrativo ou cível. A esta, sendo favorável, só restará o caminho da revisão criminal, o que pode tornar-se de todo injusto, registrando, desta forma, “a necessidade de procurar maiores subsídios fora de nossa realidade normativa”.

O simples fato de o contribuinte omitir informações à autoridade administrativa não resulta, automaticamente, em crime, havendo a necessidade de essa omissão ser descoberta pela Administração, formalizada em linguagem competente e, assim, estruturada relação jurídica na qual o agente figure como sujeito passivo obrigado a adimplir o tributo sonegado. Sem essa formalização individual e concreta, voltada àquele sujeito, não é possível afirmar a existência de crime tributário.

Para Salomão (2001, p. 29), é o lançamento tributário que constitui a relação jurídica tributária, e é ele o ato administrativo que declara a ocorrência do fato jurídico tributário,

constituindo a relação jurídica tributária. Assim, esse lançamento somente é introduzido no ordenamento jurídico após o procedimento administrativo de apuração do fato jurídico tributário, concluindo que não há tributo devido sem o lançamento, e este só existe após o término do procedimento administrativo de fiscalização.

O procedimento administrativo é instrumento de controle e limitação do exercício das competências atribuídas ao Fisco, que se afiguram potencialmente danosas e lesivas aos interesses privados e cuja concentração pode propiciar excessos e abusos. O Estado é cercado de inúmeras garantias e privilégios, e a ele é concedida a competência de auto constituir o título executivo, no qual o processo administrativo fiscal equivaleria ao processo de conhecimento.

O Código Tributário Nacional assegura a existência de recurso administrativo, com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, inclusive prescrevendo que a inserção em dívida ativa só pode dar-se após a decisão final proferida, o que demonstra a desproporcionalidade, quando da ocorrência de uma denúncia criminal tributária prematura, resultando no ferimento de diversos postulados legais.

Registra-se que, mesmo após o lançamento tributário, ou seja, após a conclusão do procedimento fiscalizatório, ao sujeito passivo, vislumbra-se a prerrogativa de defesa em ato administrativo, ou mesmo a de intentar ação judicial que busque anular os efeitos da relação jurídica então constituída com o lançamento, inclusive requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar a ação judicial.

Dentro desse contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se, através do julgamento do Habeas Corpus n. 81.611, decidindo, por maioria, o trancamento da ação penal proposta contra acusado pela prática do delito previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, em virtude da pendência de decisão na esfera administrativa, quando do início da ação penal, veja-se:

DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIO. ART. 1º, LEI 8.137/90. NECESSIDADE DE PRÉVIO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. PRECEDENTES. CONCESSÃO DA ORDEM. SUSPENSÃO DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL. Tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte. O precedente mais conhecido - HC nº 81.611, Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 10.12.2003.1º 8.1372. Orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90, art. 1º). No mesmo sentido do precedente referido: HC 85.051/MG, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.2005, HC 90.957/RJ, rel.

Min. Celso de Mello, DJ 19.10.2007 e HC 84.423/RJ, rel. Min. Carlos Britto, DJ 24.09.2004.8.1371º: HC 85.051/MG HC 84.423/RJ3. Ainda não houve o esgotamento da via administrativa e, em consonância com a orientação que vem prevalecendo nesta Corte, não há como se reconhecer, por ora, a presença de elementos que apontem para a configuração do crime do art. 1º, da Lei nº 8.137/90. Habeas corpus concedido. STF HC n. 87115 SP, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 11/11/2008, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-02 PP-00260 RT v. 98, n. 880, 2009, p. 456-463)

Diante de tal entendimento efetivou-se a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário como condição de procedibilidade à propositura da ação penal-tributária. Tal posicionamento apresenta dois resultados, um de natureza concreta, e outro, abstrato, baseado na queda do princípio da absoluta independência das esferas.

Realizando-se análise dessa condição, relembra-se o art. 83 da Lei 9.430/96, do qual se extraem duas interpretações na doutrina: a primeira defendia que o dispositivo estabelecia uma relação de interdependência entre as instâncias e a outra repudiava tal posição, mantendo a convicção deque nada obsta a iniciativa própria do Ministério Público, na medida em que as esferas tributária e penal são independentes, podendo o MP instaurar a ação penal independentemente da representação fiscal, confirmando a independência das instâncias de forma a não limitar o oferecimento da denúncia dos crimes fiscais, ao término do processo administrativo correspondente.

Quanto à primeira concepção, segundo Bianchini e Gomes (*apud* ELALI; PEIXOTO E SANT'ANNA, 2005, p. 264), nasceram duas interpretações: a que trata de “condição objetiva de punibilidade” e a que representa “condição de procedibilidade por faltar justa causa para a ação penal”.

Versando sobre a constitucionalidade de lei especial, tem-se o julgamento da ADIn 1.571, proposta pelo Procurador-Geral da República, que atacava o art. 83 da Lei 9.430/96, sustentando ser o referido artigo inconstitucional e, em sede de liminar, postulou a suspensão da norma. Todavia, a Corte Suprema, por maioria, decidiu que o referido dispositivo não estabelecer a condição de procedibilidade ao oferecimento da denúncia, não estando o Ministério Público impedido de propor a ação penal antes do procedimento administrativo, em reafirmação da independência das esferas penal e administrativa.

Ressalta-se que, quando dessa decisão, argumentou o Ministro Neri da Silveira que o Ministério Público poderia utilizar, para embasar a denúncia, os instrumentos de atuação do Fisco, deforma a preparar a ação penal, independente da conclusão do processo administrativo ou do montante devido.

Segundo o Ministro Marco Aurélio¹, em menção ao HC 81.611, a conclusão do processo administrativo como condição ao encaminhamento da representação fiscal viabiliza,

[...] o exercício amplo do direito de defesa na fase administrativa, evitando-se açodamentos por parte do fisco e até mesmo, na hipótese de sonegação fiscal, pendente recurso administrativo com efeito suspensivo, e não se tendo, portanto, a exigibilidade do valor apontado, venha-se a caminhar, mesmo assim, de forma paradoxal, para a notícia do que seria o crime de sonegação.

Para o Ministro, a independência das esferas civil, penal e administrativa continua a existir, todavia, a ordem jurídica é única, e esta independência deve ser constituída a partir de uma interpretação sistemática das normas que compõem o ordenamento jurídico como um todo.

Bianchini e Gomes (*apud* ELALI; PEIXOTO E SANT'ANNA, 2005, p. 285-286) reconhecem a ação penal proposta, sem a conclusão do processo administrativo nos crimes referentes ao art. 1º da Lei 8.137/90, “constitui hipótese clara de carência de ação por ausência de interesse de agir”, uma vez que não se verifica a aplicabilidade da pretensão no caso concreto, sendo esta ausência da definitiva decisão administrativa causa impeditiva da evocação da prestação jurisdicional, enquanto não ficar definido o quantum do tributo devido, por meio da conclusão do procedimento administrativo, não se verificará “situação antijurídica” e, sem esta, não há fato típico.

Nossas Cortes assim se manifestaram:

Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Art. 1º da Lei 8.137/90. Denúncia recebida sem o exaurimento da via administrativa. Inexistência de lançamento definitivo dos créditos tributários. Condição objetiva de punibilidade inexistente em relação ao aludido delito. Trancamento da ação penal que se impõe. Ordem conhecida e concedida. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADINMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

Enquanto não restar comprovado o resultado lesivo, não há de se falar em tipicidade da conduta, não sendo possível atribuir ao acusado qualquer lesão ao bem jurídico protegido pelo art. 1º da Lei 8.137/90, seja ele a incolumidade da ordem tributária ou a própria

¹ Voto no HC 84.105.

arrecadação, sem que haja o trânsito em julgado administrativo, que oferecerá, de maneira definitiva, a procedência do crédito tributário e o valor devido. Conforme já mencionado, sem lesão ao bem jurídico, não se deve cogitar a presença de fato típico penal.

Ressalte-se que o art. 34 da Lei 9.249/95 garante a faculdade de ver extinta a punibilidade perante o pagamento do tributo devido. Assim sendo, para se efetivar tal quitação, é necessário a apuração do quantum devido, o que se concretiza na decisão final administrativa.

Segundo Bianchini e Gomes (*apud* ELALI; PEIXOTO E SANT'ANNA, 2005, p. 269), a demonstração da materialidade do crime, tipificado no art. 1º, deve ocorrer antes do oferecimento da denúncia, e a falta da prova desses requisitos típicos inviabiliza a análise sobre a existência de, ao menos, indícios da materialidade, sob pena de não poder ser recebida a peça preambular criminal.

Na opinião dos autores, enquanto pendente de decisão administrativa, não há, nem sequer, certeza de se o tributo é devido ou não. E, sendo sem valor ainda definido, torna-se impossível elaborar qualquer discussão sobre eventual lesão fiscal. “Enquanto pendente de decisão administrativa, a conduta do contribuinte não passa de possibilidade de que se constitua em um ilícito fiscal. Nada mais. Mera e vaga possibilidade” e, assim sendo, “inconcebível possa o incerto servir de sustentáculo da denúncia”.

Considerando-se a ordem constitucional esculpida pelo art. 5º, inciso LV, da Carta Magna, tem-se o direito ao contraditório nos procedimentos administrativos, inclusive o fiscal, perfazendo-se um direito e, portanto, seu exercício não pode gerar prejuízo ao contribuinte. Caso se admita a denúncia antes da decisão administrativa, nega-se a supremacia constitucional, não se registrando razoável que, paralelamente, use a sanção penal como instrumento coercitivo ao pagamento de um tributo que lhe parece indevido.

Sabe-se que a apuração do débito tributário é ato privativo da autoridade administrativa fiscal competente, ou seja, ato do Poder Executivo, não podendo ser substituído pelo Judiciário, a atividade judiciária apenas deve limitar-se, quando chamada, à revisão do ato administrativo que apurou o tributo devido, realizando o controle da legalidade. Todavia, não lhe é atribuída a condição de, originalmente, conhecer o débito fiscal, ou ainda, constituí-lo, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes.

Machado (1997, p. 34) assinala:

Admitir-se, portanto, a ação penal, antes da decisão definitiva da autoridade administrativa, afirmando a existência, e determinando o montante, do

tributo, é admitir a ação penal como verdadeiro instrumento de coação para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Todos sabem dos gravames, sobretudo no plano moral, que o envolvimento em uma ação penal representa. Não é difícil concluir-se, portanto, que o contribuinte, em face da ameaça de denúncia criminal contra ele, sentir-se-á coagido a pagar o tributo, ainda que flagrantemente indevido.

Para Machado (2008), cogitar denúncia criminal antes da conclusão do processo na via administrativa constitui inadmissível instrumento coercitivo, contrariando a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal.

O interesse público, nos crimes contra a ordem tributária, está na satisfação da dívida, o Estado apenas tipificou o crime para intimidar o contribuinte, impondo-lhe uma pena caso sonegasse, quando sua conduta perde o valor, uma vez que pressiona o contribuinte ao pagamento, principalmente antes do posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto ao aguardo do término do processo administrativo para o oferecimento da denúncia criminal, confirmando tal posicionamento, ainda, o direito de se obter a extinção da punibilidade com o pagamento da dívida tributária.

2.2. As causas extintiva e suspensiva da punibilidade nos crimes tributários

2.2.1. Da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

A Lei 9.249/95, em seu art. 34, aduz:

Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90 de 27.12.1990, e na Lei 4.729, de 14.7.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Da leitura do artigo supracitado é possível se aferir que será extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, em especial, de apropriação de contribuição previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, quando da realização do pagamento do débito fiscal, se efetivar antes do recebimento da denúncia.

Analisando a regra enunciada no art. 34, Rios (1998, p. 53) constata que a conduta resultante da extinção da punibilidade só pode ser realizada após a conduta culpável, ou seja, um comportamento posterior ao delito, reparador do dano, que resultará na não aplicação das sanções penais. Assim sendo, o agente passa a reconhecer a vigência da norma, e esta

reparação demonstra seu retorno à legalidade. No entanto, esta reparação não se trata da responsabilidade civil do delito, mas de sanção independente, cuja finalidade é alcançar uma administração de justiça penal orientada à vítima.

Nesse sentido, a sanção penal encontra-se voltada à reparação do prejuízo causado à vítima, fugindo da regra comumente conhecida no direito penal, na qual tal relação pauta-se entre o Estado e o sujeito ativo do crime. Segundo Rios (1998), essa tendência vem sendo adotada pelo direito penal moderno, ao concluir que

[...] o castigo do delinquente volta a prejudicar a vítima já que dificulta a reparação do dano e inclusive o impede na sua realização completa. Quem se encontra na prisão e perdeu seu posto de trabalho frequentemente não terá recursos para pagar a vítima. E quem deve pagar uma multa fica frequentemente sem meios para entregar algo à parte prejudicada (RIOS, 1998, p. 53).

Assim, tem-se que o delito é, além de uma grave agressão a um bem jurídico penalmente protegido, o fundamento da obrigação de reparar o dano, devendo-se, quando das escolhas político-criminais, refletir acerca desta reparação, a resultar na possibilidade de extinção, atenuação ou substituição de uma pena privativa de liberdade por uma em que se concretize o melhor para a própria vítima do delito, num movimento que resulte na despenalização vantajosa tanto para a vítima quanto para o sujeito ativo.

Analisando, então, a causa extintiva da punibilidade oriunda pelo pagamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia, tem o citado autor que o legislador pátrio valorizou o instituto da reparação do dano e, de maneira duvidosa, a desistência voluntária, quando da confecção normativa (uma vez que o tipo penal não prescreve a voluntariedade como requisito).

Aplicou-se uma política criminal voltada à despenalização do ilícito penal tributário, concretizando a entrada, aos cofres públicos, do valor devido do tributo, frisando os interesses político-fiscais sobre os critérios jurídico-penais, prevalecendo a arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal.

Com tal regra de extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal antes do recebimento da denúncia, o agente demonstra um retorno à legalidade e, portanto, carece de efeitos a prevenção especial de eventual medida punitiva. Nesse contexto, torna-se mais vantajoso aguardar a denúncia ministerial para, então, efetuar o pagamento, pois a norma, da forma como se encontra, desrespeita o fim da prevenção geral da pena.

O propósito é claro: aumentar a arrecadação tributária. É o “crédito tributário” que se tenta alcançar a qualquer custo. E para alguns desavisados, a ameaça do “processo e da pena” pode cumprir muito bem esta função, tudo em nome do interesse público.

Alguns doutrinadores argumentam que esta causa extintiva de punibilidade faz-se necessária por força do art. 138 do Código Tributário Nacional, que regula a denúncia espontânea. Na defesa desse ponto de vista, há quem sustente que a sanção é uma norma de segundo grau, objetivada a dar eficácia à norma de primeiro grau e, satisfeita esta, a de segundo grau não tem mais propósito. Nos ensinamentos de Rios (1998, p. 98):

Se a denúncia espontânea, em virtude de expressa disposição legislativa (art. 138 do CTN), coalesce com as demais normas integrantes do sistema e é com elas harmônicas; se ela torna lícito o ilícito; se “apaga” o erro; se reverte as situações; se faz desaparecer a pretensão punitiva; e se, sobretudo, a lei penal simplesmente sanciona a lei tributária para reforçar-lhe a eficácia, é fácil de ver-se que, no caso de denúncia espontânea, o ilícito desaparece, acarretando a extinção da punibilidade.

Neste pensar, não mais havendo obrigação tributária, a norma sancionadora inexistirá, pois sua função exclusiva é garantir o recolhimento da obrigação tributária.

Salienta-se que esta causa extintiva de punibilidade já se fazia presente pelo art. 14 da Lei 8.137/90 que, pelas severas críticas da doutrina, restou expressamente revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91, voltando a ser legislado pelo art. 34 da Lei 9.249/95. Na revogada Lei 4.729/65, que instituiu o crime de sonegação fiscal, igualmente, encontrava-se prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento efetuado antes de iniciada a ação fiscal, sendo que o pagamento realizado posteriormente à denúncia era considerado forma de arrependimento, gerando a redução da pena.

Neste sentido registra-se que, pela constante alteração das regras relativas ao direito penal tributário, demonstra-se a falta de convicção do legislador pátrio acerca do caráter utilitarista do direito penal na esfera tributária.

O presente tema representa grande instabilidade legislativa, surgindo argumentos contrários e favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária. As teorias que se posicionam contra esta causa extintiva da punibilidade dividem-se em duas correntes de pensamento jurídico penal: uma que sustenta que a pena há de concretizar um fundamento ético e que a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária resulta em criar um “inadmissível privilégio em favor dos abastados”, por meio deste poderiam

escapar com facilidade da punição penal; outra que argumenta o caráter utilitarista da pena, com a finalidade de “coagir o contribuinte ao pagamento”.

Quanto aos argumentos favoráveis, têm-se os seguintes posicionamentos: as normas que tutelam o crédito tributário objetivam o recolhimento das receitas e, estando este satisfeito, não subsistem razões para a aplicação de pena criminal; de outro vértice sustentam que, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, sofrerá uma pena privativa de liberdade, não terá interesse em efetuar o pagamento; e, por derradeiro, que o sistema penitenciário se encontra em situação precária, não justificando sua oneração.

Constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, a compelir as pessoas ao pagamento e, assim sendo, o respectivo pagamento, com seus acréscimos, satisfaz os objetivos legais. Esta causa extintiva funciona como estímulo ao pagamento, quando o contribuinte, vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial e, ainda, a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão do crime (art. 15), como de redução da pena (art. 16), assim, no arrependimento posterior e no eficaz.

Para se prevenir a sonegação, o ideal seria penas pecuniárias severas e eficiente fiscalização tributária, em conformidade com o pensamento de Rodrigo Sánchez Rios, acima registrado.

Acontece que, apesar de o dispositivo legal exigir que o pagamento do tributo devido seja realizado antes do recebimento da denúncia, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se de maneira diversa, estendendo o benefício da extinção da punibilidade aos casos de pagamento efetuado mesmo após o recebimento da ação penal, conforme extrai-se da ementa do *Habeas Corpus* 81.929-0, que assim decidiu:

Ação Penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.

Por meio desta decisão, que aplicou retroativamente o art. 9º da Lei 10.684/2003 em benefício do contribuinte em débito com o Fisco, o STF acabou por confirmar o utilitarismo do direito penal, uma vez que, sem o lapso temporal a condicionar a voluntariedade do pagamento, caracterizando a repressão penal, em ferramenta à execução fiscal.

Esta causa de extinção da punibilidade trata-se de um grande equívoco do legislador, pois incentiva a cultura da impunidade, além de criar uma grande injustiça, já que punimos os insolventes e deixamos de lado os sonegadores. O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado.

Tanto esta causa extintiva da punibilidade quanto a suspensiva pelo parcelamento do tributo decorrem de uma opção política que acentua o caráter funcional da legislação penal, restando por enfraquecer sua finalidade de prevenção geral. Esta política fiscal acaba por gerar um alto grau de insegurança jurídica, provocando um efeito negativo da infração legislativa, pois diminui o efeito simbólico positivo da legislação.

Esta causa extintiva da punibilidade, tanto em termos penais quanto fiscais, trouxe pouca luz ao total desordenamento das contas da Autarquia, e mais uma vez colocaram o direito penal como canal de arrecadação de tributos, contaminado por essa desordenação administrativa.

Analisando os bens juridicamente protegidos pelo crime fiscal, tem-se que o legislador, por meio desta alternativa extintiva de punibilidade, deu prevalência ao interesse mediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública), resultando por constituir a situação em que, quem paga, livra-se da pena; quem não paga, sofre a imposição da pena.

Quanto às condutas acessórias, o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo estende-se ao delito subsidiário, ficando absorvidas pelo fato principal, como o estelionato, comumente absorvido pelo crime fiscal.

2.2.2. Da suspensão da punibilidade pelo parcelamento do tributo

Após o advento da Lei 9.249/95, por meio de seu art. 34, recém-analisado, surgiram, imediatamente, na doutrina e na jurisprudência, indagações acerca de qual postura adotar quando do parcelamento do tributo devido, se deveria ser incluído na categoria de causa extintiva ou suspensiva de punibilidade.

Assim, criticava-se que a legislação não pode criar privilégios apenas àqueles que podem, economicamente, quitar sua dívida tributária, em detrimento dos que carecem de recursos para tal fim. Tal assertiva foi proposta com a intenção de equiparar o pagamento ao parcelamento do débito, observado o requisito temporal, antes do recebimento da denúncia. Após divergências nos tribunais, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se diferenciando

pagamento integral de parcelamento da dívida tributária, todavia, ainda assim, restaram decisões no sentido de ser “a procedência do parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia como causa extintiva da punibilidade” (RIOS, 1998, p. 172-174).

No ano de 2000, concretizou-se, definitivamente, uma nova e determinada regra para a questão, por meio da entrada em vigor da Lei 9.964, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (mais conhecido como Refis), destinado à regularização das dívidas tributárias federais, e sua adesão implicaria confissão irrevogável e irretroatável dos valores consolidados e parcelados.

Seu art. 15 passou a disciplinar:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, de 27.12.1990, e no art. 95 da Lei 8.212, de 24.07.1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º[...] § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Extraí-se do dispositivo legal que, o parcelamento deve dar-se antes do recebimento da denúncia criminal, e que há a extinção da punibilidade, apenas após a quitação total do débito tributário parcelado pelo Programa em questão.

O legislador pátrio normatizou regras sem a oitiva do meio científico-acadêmico, restando por acentuar uma feição instrumental do direito penal como meio coercitivo de arrecadação.

Esta suspensão registra uma impossibilidade jurídica de buscar a imposição da sanção penal, na inércia estatal. Acontece que a prescrição ao crime disposto pelo art. 1º da Lei 8.137/90 dá-se no período de doze anos. Todavia, com a referida suspensão legal, este prazo prescricional não correrá, evitando, assim, a situação em que o contribuinte, ao aderir ao Programa de Recuperação Fiscal, parcele sua dívida tributária num período superior a doze anos e, constatando o lapso temporal, não mais continue a efetuar os pagamentos parcelados devidos.

Machado (2008, p. 239) registra que, caso o contribuinte denuncie espontaneamente a dívida, levando ao conhecimento do Fisco as infrações cometidas antes da ação fiscalizatória,

requerendo o parcelamento do tributo e sua inclusão do Programa de Recuperação Fiscal, estará configurado o arrependimento posterior, uma vez que o dano, resultado da conduta lesiva, estará reparado.

Assim sendo, após o cumprimento da totalidade das parcelas oriundas da inserção do contribuinte ao Programa de Recuperação Fiscal, extinta estará a punibilidade da conduta delituosa, em conformidade com o art. 15, § 3º, da Lei 9.964/2000.

Na continuidade temporal, em maio de 2003, o Governo Federal sancionou a Lei 10.684, criando o PAES, também conhecido por “Refis II”, tendo como objeto uma nova possibilidade de parcelamento, com previsão de suspensão da punibilidade estatal, conforme extrai-se do art. 9º, *in verbis*:

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Dec.-lei 2.848, de 7.12.1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Analisando-se o dispositivo legal, tem-se que, diferentemente do instituído pela Lei 9.964/2000, não se condiciona a adesão ao programa a um momento anterior à denúncia. Logo, mesmo o contribuinte já tendo sido denunciado, poderá ser inserido e ver suspensa a pretensão punitiva estatal.

Neste sentido, Machado (2008, p. 245) leciona que a *novatio legis in melius* deveria retroagir com base legal no art. 2º do Código Penal e na Constituição. Saliencia o autor a notável característica instrumental arrecadatória no Fisco quando da utilização do direito penal, tornando-se, inclusive, imoral.

O STF já se manifestou acerca da validade da suspensão da punibilidade pelo parcelamento do débito tributário, mesmo que celebrado após o recebimento da exordial criminal, em consonância ao art. 9º da Lei 10.684/2003:

Ementa: Penal e tributário. Habeas corpus. Adesão ao REFIS. Parcelamento do tributo na vigência da Lei n. 10.684/2003. Suspensão da pretensão punitiva. Pretendida aplicação do art. 34 da Lei n. 9.249/1995. Indiferença para o deslinde da causa. 1. As Leis n. 10.684/2003 e 9.249/1995 condicionam a extinção da punibilidade ao pagamento integral do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios. 2. Consectariamente, não cabe

confundir pagamento com parcelamento, mercê de que este tem como consequência lógica a suspensão da pretensão punitiva, ao passo que a quitação do tributo, esta sim, implica a extinção da punibilidade. 3. *In casu*, no dia 15 de dezembro de 2009, os recorrentes firmaram acordo judicial para parcelar o débito tributário apurado no auto de lançamento n. 0016759729, acarretando a suspensão da ação penal. 4. Obviamente, o parcelamento projeta a dívida para o futuro e, por isso, somente há que se falar em ausência de justa causa para a persecução penal após o cumprimento integral da obrigação tributária, com a consequente extinção do feito administrativo consubstanciado no auto de lançamento que deu suporte à denúncia, até porque o descumprimento do que pactuado tem como consequência a retomada do curso da ação penal, qual revelado pela literalidade de ambos os textos legais. Precedentes: RHC 89.152/SC, 1ª T, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJ de 22/09/2006; HC 102.348/SC, 1ª T, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe de 25/08/2011; HC 99.844/SP, 1ª T, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, DJe de 18/06/2010; E HC 96.681/SP, 1ª T, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 10/02/2011.5. Recurso Ordinário em Habeas Corpus ao qual se nega provimento. STF HC 109651 DF, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 22/05/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-120 DIVULG 19-06-2012 PUBLIC 20-06-2012.

Com o advento do art. 9º da Lei 10.684/2003, surgem duas correntes de pensamento: uma sustenta que o art. 34 da Lei 9.249/95 estaria tacitamente revogado, uma vez que a extinção da punibilidade se dará quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios; a outra, defende que o art. 9º somente deverá ser aplicado quando o agente tiver celebrado acordo de parcelamento pela Lei do PAES, devendo os demais casos serem regidos pela regra geral, que é a do art. 34 da Lei 9.249/95.

O prazo para a celebração do parcelamento ou do pagamento da dívida tributária, pela Lei do PAES, é o trânsito em julgado da sentença penal condenatória (SALOMÃO, 2001).

Quanto aos julgados referentes a tributos estaduais, a extinção da punibilidade vem sendo absorvida pelos tribunais estaduais com a mesma intensidade das Cortes Superiores, conforme constata-se:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº. 10.684/2003. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO DEFERIDO. SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE. REQUISITOS COMPROVADOS. CONCESSÃO DA ORDEM. DEVIDAMENTE COMPROVADO POR ELEMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS QUE OS PACIENTES FORAM INCLUÍDOS EM REGIME DE PARCELAMENTO, TENHO QUE PLENAMENTE APLICÁVEL AO CASO A NORMA QUE SUSPENDE A PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL ENQUANTO PERDURAR O PERÍODO DO REFERIDO PARCELAMENTO - LEI Nº. 10.684/2003, ARTIGO 9º. ORDEM DE HABEAS CORPUS CONCEDIDA. TJDF HC nº101762820078070000 DF 0010176-28.2007.807.0000, Relator: SOUZA E ÁVILA, Data de

Julgamento: 27/09/2007, 2ª Turma Criminal, Data de Publicação: 04/12/2007, DJU Pág. 150 Seção: 3.

Rios (1998, p. 216), manifesta descontentamento com a Lei de 2003, argumenta que a falta do prazo para a realização do parcelamento reafirma a instrumentalidade do sistema penal, face aos mecanismos arrecadatórios, uma vez que se ignoramos critérios jurídico-penais, resultando na degradação da confiabilidade dos cidadãos na incriminação penal, além de que “a multiplicação dos *parcelamentos*” contribui para desestimular o cumprimento pontual do pagamento do débito”.

Em conclusão, o autor critica o art. 9º da Lei 10.684/2003 sustentando que o instituto da reparação do dano e do arrependimento posterior, anteriormente suscitado como critério justificador a uma não imposição de pena se esvazia, pois não há mais prazo, ou seja, desaparece a voluntariedade e, assim verifica-se “o afastamento dos fins de prevenção geral e especial da pena”.

A acentuar futura discussão sobre o tema, o advento da Lei 11.941, de 27.05.2009, conhecida como “Refis da crise”, oferece diversas formas de pagamento e parcelamento dos débitos fiscais federais. Com ela, o contribuinte poderá pagar/parcelar apenas parte dos débitos referentes ao mesmo auto de infração, questionando a outra parte, por via administrativa ou em juízo, dentre outras várias possibilidades e reduções de multas e juros.

Quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a suspensão pelo parcelamento, continuam em vigor as mesmas regras dos programas anteriores, legislados pelos artigos 67, 68 e 69, inclusive se mantendo a mesma regra quanto à suspensão da prescrição.

Do exposto, constata-se o interesse arrecadatório estatal, a elevar o bem jurídico “patrimônio estatal” a um patamar que transforma as normas penal-tributárias em uma única finalidade: a entrada das verbas tributárias aos cofres da União. Assim se considerando, pode-se concluir que o pagamento do tributo repara o dano causado ao Erário público, não justificando a aplicação de outra pena, em forte tendência despenalizatória, uma vez que o próprio Estado confirma o bem jurídico-penal que esta norma deve tutelar.

3. PROPOSTAS DESPENALIZANTES AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1. A reparação do dano nos ilícitos tributários

Remetendo-se à legislação penal dos primórdios das comunidades humanas, encontrar-se-á o instituto da reparação a delitos geradores de um dano, que pudesse ser reparado e que não colocasse em perigo as condições existenciais da comunidade, “*bastava a restauração do status quo ante, tornando-se desnecessário qualquer castigo*”, caso em que “a composição era uma indenização que o delinquente deveria pagar à família ofendida, em troca da qual, abandonava-se o direito à vingança” (GOMES, 2002, p. 78).

No período do Direito Romano, os delitos privados, como sendo aqueles que não importavam risco ao grupo social, a sanção reportava-se à *compositio*, que era uma quantia devida exclusivamente ao ofendido, estabelecida em proporção ao crime praticado.

Aos crimes tributários, cujo dano direto é financeiro, parece mais adequado que a punição também devesse se reportar a uma sanção patrimonial, registrando similaridade com a essência e a culpabilidade do delito, diversamente do previsto pela legislação pátria, que estabelece penas privativas de liberdade (salvo quando do pagamento do tributo devido, em momento anterior ao recebimento da denúncia, configurando causa extintiva da punibilidade).

A adoção da pena privativa de liberdade pelo direito tributário simplesmente incute temor ao cidadão, revelando um caráter utilitarista do sistema penal, de expiar o fracasso da Administração fiscal em sua missão de zelar pela arrecadação tributária.

Nos crimes tributários legislados pela Lei 8.137/90, art. 1º e 2º, conforme já registrado, a sanção penal prevista é cumulativa, composta de pena pecuniária (multa) com a privativa de liberdade, que pode variar de seis meses a cinco anos. Assim, constata-se que tais penas podem ser, e são frequentemente, substituídas por penas alternativas, em conformidade com o art. 44 do Código Penal, quando a condenação não for superior a quatro anos (o que normalmente acontece); ou pelo art. 60, § 2º, do mesmo Diploma, quando se tratar de pena não superior a seis meses. Isso se considerando que, quando da denúncia, não tenha sido oferecida suspensão condicional do processo, disposto pelo art. 89 da Lei 9.099/95 e pela Lei 10.259/2001, e que não se tenha proposto, igualmente, a suspensão condicional da pena (*sursis*), legislada pelo art. 77 do Código Penal pátrio, quando se tratar de pena igual ou inferior a dois anos.

Registra-se, ainda, a causa extintiva da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária, ou sua suspensão quando do parcelamento antes do recebimento da denúncia, afastando a ameaça de condenação ao suspeito capacitado economicamente.

Consciente de que o crime contra a ordem econômica é de natureza patrimonial, de bem jurídico coletivo, sem ofensa direta à pessoa; poucas são as condenações que, em concreto, aplicam penas privativas de liberdade, muitas, inclusive, sendo substituídas por penas pecuniárias; levando-se em consideração que o pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade; e que a reparação do dano atende às recomendações dos fins da pena; tem-se que o instituto da reparação do dano pode, perfeitamente, ser utilizado para embasar uma possível e permanente despenalização dos crimes contra a ordem tributária.

Pensa-se que, ao presente ilícito penal, o ideal seria a aplicação, tão somente, de sanções pecuniárias e/ou outras, restritivas de direitos (tais como o trabalho em instituições públicas àqueles que não podem dispor de valores), passando, então, a atender aos princípios fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana, retirando-se a cota de “dor” imputada ao sentenciado, buscando-se, sempre, o aperfeiçoamento da concretude de um Estado garantista.

Deixa-se claro que, pelas mesmas razões, poder-se-á pensar até numa descriminalização desses ilícitos, direcionando sanções a outros ramos do ordenamento jurídico, tal como o administrativo, uma vez que nesse já se encontram estabelecidas multas em percentuais altíssimos, e independentes da ocorrência de dolo ou culpa.

3.2. O direito penal como função simbólica

Modernamente, pode-se constatar que parte da sociedade acredita estar com o direito penal e, conseqüentemente, na pura repressão, a solução à criminalidade, tanto a tradicional quanto a moderna, da qual a ordem econômica e, assim, a tributária, fazem parte.

Contribui à expectativa de que o sistema penal é a solução aos problemas da sociedade, os meios de comunicação, tais como as novelas, o mundo cinematográfico e demais programas televisivos e cibernéticos, que vê em na criminalidade um bom negócio, propagando que é na ciência penal que pousa a segurança aos dramas da coletividade, resultando num pensamento mendaz generalizado.

Segundo Guarani (2006, p. 189):

A mera construção de novos tipos penais, ou ainda, um simples endurecer penal, além de propiciar uma falsa ilusão de resolução dos problemas sociais, acaba por desvirtuar o sistema por completo. Não é compatível nem com a dogmática moderna, nem com os princípios e garantias assegurados pelo Estado democrático de direito.

Os meios de comunicação, no cumprimento de sua função supostamente informativa, acabam por explicitar, em demasia, atos de violência, de maneira que o cidadão, acompanhando tais agressões, se enxerga na própria vítima do crime exposto, implicando a “banalização desta violência” e o “sentimento crescente de vitimização social”. Em resultado, esta vitimização é exteriorizada em movimentos doutrinários que buscam a expansão do direito penal.

Hungria, na década de cinquenta do século passado, já advertia que a opinião popular não deve intervir na elaboração das leis penais ou no julgamento delas, em franca advertência há julgadores mais preocupados com a opinião pública, do que com os princípios democráticos norteadores do direito penal.

Segundo Hungria (*apud* RIOS, 1998, p. 164),

costuma-se elogiar o juiz que faz praça de decidir pelo coração, em contraste franco com o preceito legal. Chamam-lhe bom juiz, como ao juiz Magnaud. Não percebem, porém, os que assim procedem, que estão exaltando um exemplo de afoito charlatanismo ou uma forma dissimulada de prevaricação, isto é, o abusivo descumprimento da lei e a traição ao cargo pela vaidade de se ver bafejado pela aura popular ou de impor suas mais ou menos insinceras convicções extralegais de política social.

A utilização estatal do direito penal e, conseqüentemente da privação de liberdade, acaba por resultar na ineficácia da pena criminal. Tal argumentação sustenta-se em virtude de serem constantes no Judiciário, os ilícitos penais em que se verifica a substituição da pena de prisão por outras de natureza diversa (especialmente aqueles com previsão de pena pequena) e, também, por outros meios que acabam por extinguir a punibilidade, gerando a descredibilidade do próprio ordenamento jurídico-penal perante a coletividade, e o efeito intimidativo se vai enfraquecendo e a eficácia da pena criminal, em consequência, se vai tornando menor.

A criminalização de condutas que acabam sendo, por alguma razão, despenalizadas, resulta em simples ilusão, uma vez que o simbolismo penal enfraquece, resultando desvantajoso ao próprio sistema (MACHADO, 2008, p. 16-17).

Segundo o autor, é a sanção o meio utilizado pelo direito com a finalidade de desestimular a conduta consistente na afetação de um bem, e esta só é útil na proporção de sua eficácia e depende de sua viabilidade, que transfere ao seu destinatário a certeza de que ela ocorrerá.

Assim sendo, quando da utilização abusiva do direito penal, configurador de um sistema penal de emergência, acaba por deslegitimá-lo, pois a “utilização desenfreada da fórmula tipificadora, erigindo-se as mais diversas e complexas condutas sociais à categoria delitiva, para fins de intimidação, [...] gera sua inaplicação”, uma vez que dificulta o conhecimento geral da legislação, além do fato de que o Estado não tem condições físicas de garantir sua repressão, ainda porque paira em nossa sociedade a crença da impunidade. Tais fatos consolidam a perda da capacidade de efetivo controle social pelo sistema repressivo, fazendo-o cair em descredibilidade.

Sabe-se que o simbolismo do direito penal atinge a opinião pública, pensa-se que se deve redobrar os cuidados para não olvidar a importância penal, com suas garantias e pressupostos ante a opinião pública, pois isto resultaria num direito penal ilegítimo.

Em reporte aos ensinamentos de Machado (2008, p. 16), temos:

Será, portanto, mais eficaz uma sanção patrimonial cuja aplicação é mais viável, porque definida como sanção cível, ou administrativa, do que uma sanção penal, mais grave, a cuja aplicação é menos provável, em face dos obstáculos decorrentes do formalismo processual que a tornam praticamente inviável.

O supracitado autor conclui:

A criminalização de normas destituídas de toda a fundamentação ético-jurídica e distanciadas do cerne dos valores éticos essenciais à vida em sociedade, que está na base do direito criminal, só porque, para salvaguardar as garantias individuais, se ameaça a sua violação com penas criminais, a impor por via jurisdicional compromete a dignidade, desentroniza o sentido destas penas e a função dos tribunais que as aplicam. Face a uma tal confusão de normas e de sanções, chega a dizer-se que os homens acabam por pensar ou concluir que, já que tudo é criminalmente proibido, tudo passa afinal a ser permitido. E daí o estado de anomia, de ausência de padrões ético-jurídicos, que prejudica a própria dignidade do direito criminal. (MACHADO, 2008, p. 16)

Considerando a face social do Estado, muitos confundem a verdadeira função do direito penal com uma função promocional, propondo sua utilização nas políticas sociais, devendo-se ter o cuidado para não transformá-lo em instrumento de promoção estatal, olvidando-se os fins da pena (retribuição, prevenção geral e específica), correndo-se sério risco de culminar num autoritarismo.

Salienta Dias (1999, p. 73):

Ao direito penal não deve caber uma função promocional que o transforme, de direito que historicamente sempre terá sido, mas que pelo menos seguramente o foi a partir da época das luzes de proteção de direitos fundamentais, individuais e coletivos, instrumento de governo da sociedade. Uma tal função não estaria de acordo com o fundamento de legitimação da intervenção penal, nem com o sentido desta intervenção como *ultima ratio* da política social, nem com as exigências de salvaguarda do pluralismo e da tolerância conturais às sociedades democráticas hodiernas.

Paschoal (2003) registra as seguintes consequências da utilização do direito penal como meio de política social: inflação legislativa, super regulamentação, “crise da lei”, aumento quantitativo e decréscimo qualitativo da legislação, perda de racionalidade e de eficácia da regulação jurídica, resultando na “instrumentalização do indivíduo”. Para a autora, a utilização promocional do direito repressivo gera uma resposta penal a certa demanda social, caracterizando uma forma de fugir à responsabilidade de atender efetivamente a essa demanda, na qual o seu uso de forma simbólica acaba por criminalizar a própria política social.

A necessidade de proteção dos cidadãos não pode se resumir a uma necessidade de criminalização, como se tem feito hodiernamente. Esta utilização simbólica do direito penal está descaracterizando-o e transformando-o em instrumento de administração de situações particulares, em que este recurso transmuda-o em *prima ratio*, justificado pela argumentação de “resposta à sociedade”.

Só os bens jurídicos mais graves devem ser tutelados pelo direito penal, sob risco de sua banalização, restando por desvalorizá-lo, uma vez que o custo processual penal, somado à natureza jurídica dos comportamentos, recomenda que a tipificação do crime tributário se processe apenas e, tão somente, naqueles casos em que é altamente censurável o comportamento do contribuinte.

Da forma como se encontra consubstanciada a legislação relativa aos crimes tributários, ou seja, com inúmeras formas normativas de o contribuinte fraudador não ser recolhido à prisão, temos que o próprio direito penal sai perdendo, uma vez que esvazia seu

caráter simbólico, forte historicamente por tutelar bens supra importantes, sendo um tanto quanto evidente sua promoção como instrumento cobrador de impostos, o que, acredita-se, não se sustenta à luz das garantias e postulados constitucionais.

Tal fato vem a corroborar a tese aqui analisada quanto à possível despenalização/descriminalização dos crimes contra a ordem tributária, devendo outras ou novas áreas do direito tutelar este bem jurídico, sob pena de, muito em breve, o direito penal ser visto como um ramo de direito qualquer.

3.3. Vertente despenalizatória nos ilícitos tributários

Com o avanço do direito penal em campos cada vez mais diversos, vê-se nascer, concomitantemente, um direito penal extravagante, acessório, secundário, resultando num Estado que vem avocando para si, a cada dia, mais atribuições, e nem sempre cumprindo-as sem o uso da pena. Tal efeito foi intitulado por Dias (1999, p. 14) de “sobrecriminalização” e “inflação incriminatória”.

Analisando a atual e a antiga crise da administração da justiça, que tem como alguns de seus problemas a superlotação carcerária e a alta inflação legislativa (abarrotando o Judiciário), Dotti (1998) alimenta veementemente as hipóteses de destipificação e despenalização de diversas condutas. Tais tutelas seriam submetidas “à jurisdição de outros ramos de direito que não o penal”, em que “as penas criminais são substituídas por sanções de outra índole”, principalmente quanto aos “delitos sem vítimas”, em respeito ao princípio da intervenção mínima, que impõe a interferência do direito penal somente aos casos de ataque, extremamente grave, aos bens jurídicos mais importantes, destinando “as perturbações de menor expressão” a serem objeto de outros ramos do direito.

A eleição da via penal ou de outra, extrapenal, não tem a ver com o valor atribuído ao bem jurídico, mas apenas com a conveniência das políticas criminais condizentes à finalidade de alcançarem os fins preventivos e retributivos, reduzindo a questão à sua eficácia social.

Considerando os princípios da intervenção mínima e da subsidiariedade, segundo os quais o direito penal é a *ultima ratio* à proteção de bens jurídicos que tutelem lesões efetivamente gravosas, de expressiva relevância aos cidadãos e à coletividade, a autora citada afirma que este mesmo direito só pode ser utilizado de forma secundária, uma vez que se deve anteceder o esgotamento de outras medidas sancionatórias menos danosas, caracterizando o

direito penal como fragmentário, pois não deve proteger todos os bens, apenas os importantíssimos à convivência social.

Sendo a pena privativa de liberdade um fator criminógeno e, portanto, gerador de criminalidade, deve ser reservada às condutas praticadas com violência ou grave ameaça e a indivíduos que demonstrem alta periculosidade, não se enquadrando, aqui, os delitos tributários, uma vez que, a estes, acredita-se ser muito mais adequada a cominação de sanções extrapenais, ou, na pior das hipóteses, por penas restritivas de direitos ou pecuniárias, principalmente aquelas que reparem o dano causado por suas ações.

Quanto à pena de prisão prevista aos crimes tributários que, como já salientado, tutelam bens jurídicos coletivos, acabam por caracterizar, a nosso entender, uma excessiva punição, na qual o Estado se utiliza da mais rigorosa pena a atingir seu intento econômico, fazendo lembrar os ensinamentos de Foucault (2007), para quem a pena restritiva de liberdade “não se destina a sancionar a infração, mas a controlar o indivíduo, a neutralizar sua periculosidade, a modificar suas disposições criminosas”, situação em que o cárcere resulta, na maioria das vezes, no aumento da periculosidade, e não na reabilitação do condenado.

Tal assertiva caracteriza os ergástulos públicos brasileiros, que não atendem às exigências legais, não perfazendo justiça que indivíduos sofram restrição tão severa (ao menos em tese), como é a pena de prisão, em reação ao ferimento de um bem jurídico difuso, uma vez que incondizente com a periculosidade deste agente, caso em que outros meios extraprisionais possivelmente solucionariam a contento tal ressocialização, função da pena.

Buscando-se, então, soluções reais no ordenamento jurídico, o exame de alternativas descriminalizantes torna-se de fundamental importância, uma vez que constatada a ineficácia do sistema de penas do atual direito penal tributário, fica evidente a necessidade de se refletir sobre o tema, uma vez que tal assertiva pode ser visualizada por diversos ângulos: ineficiência da pena privativa de liberdade, pois o próprio ordenamento jurídico criou mecanismos despenalizantes; inflação legislativa, notoriamente a tutelar bens jurídicos coletivos, em que não se vislumbra uma vítima concreta quando da ofensa ao bem jurídico, como é o crime tributário, resultando em sobrecarga judicial.

Igualmente resulta na ineficiência e comodismo do sistema tributário, vez que deixa de desenvolver políticas de caráter administrativo e civil com finalidade de contenção à evasão e fraude tributária; incongruências entre os princípios constitucionais e penais e as medidas adotadas pela legislação pátria destinadas à arrecadação, a caracterizar um direito penal administrativizado, notoriamente instrumentalizado pelo Estado; disparidade com o tratamento legal voltado aos demais crimes patrimoniais, pois, no crime tributário, há diversas

“exceções”, tais como a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário (ou suspensão da punibilidade pelo seu parcelamento); demora das decisões judiciais, resultando em apenamento indireto ao acusado; afastamento de políticas voltadas às modernas tendências concentradas em um direito penal mínimo, de *ultima ratio*, muito mais voltado às garantias constitucionais.

Nessa relação, podem ser incluídos os custos financeiros resultantes de anos de processo judicial destinados a esclarecer uma lide que, ao final, muito provavelmente não determinará uma pena privativa de liberdade; notória crise carcerária, que deve ser considerada, mesmo tendo se a consciência da dificuldade de ver condenado, com pena restritiva de liberdade, o criminoso tributário.

Em nosso país estamos acostumados a ver a lei criar novas figuras típicas, mas não estamos assistindo ao processo inverso como seria de se desejar. Especificamente quanto aos crimes tributários, uma vez que estes não manifestam juízo coletivo de reprovabilidade, principalmente com o problema da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos, e assim caracterizando perda de valor do direito penal.

Palhares (2004) sugere, aos crimes contra a ordem econômica, a substituição da sanção penal por outras medidas de natureza administrativa e civil, que devem nascer pela implementação da reforma tributária, materializadas por meio de multas e restrições de direitos.

Em crítica à criminalização dos crimes de perigo, a referida autora argumenta que os crimes tributários definidos pela Lei 8.137/90 são de dano ou de perigo, pois ao disciplinar que, com a reparação do dano (pagamento da dívida tributária), extingue-se a punibilidade, esta em verdade, a se falar que a sonegação ou o desvio, em princípio, são um perigo potencial à economia, podendo ser considerado delito por infração cumulativa, uma vez que o dano sofrido pela parte falta da entrada do valor do tributo é mera situação perigosa há economia, em conformidade com ponto já versado.

Defendendo propostas descriminalizadoras dos ilícitos penais que tutelam bens jurídicos difusos, Rios (1998, p. 145) sustenta que as funções do “novo direito penal” levam à ampliação do sistema repressivo, reduzindo a importância de seu núcleo tradicional, em que o direito penal deixa de ser um instrumento de relação às graves lesões da liberdade dos indivíduos, transformando-se em instrumento de política de segurança, assumindo o papel preventivo ao delito futuro, o que não é admissível, uma vez que a tutela dos bens jurídicos penais deve, necessariamente, estar voltada às consequências.

3.4. Análise descriminalizatória das obrigações acessórias nos crimes tributários

Concomitantemente à criminalização das obrigações tributárias principais, encontra-se a criminalização das obrigações acessórias, que são destinadas a dar conhecimento e controle dos valores tributários devidos ao Fisco, tais como a escrituração de livros fiscais, a prestação de informações e declarações etc. Estas obrigações acessórias encontram seu conceito no art. 113, § 2º, do CNT, impondo ao contribuinte o dever de informar, veja-se: “§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Criminalizadas pela Lei 8.137/90, conforme traçado em momento anterior, Salomão (2001, p. 195-199) afirma que estas obrigações não encontram suporte constitucional à sua criminalização, pois nelas não se configura um valor superindividual essencial, com relevância constitucional e reconduzível à pessoa humana. Ante seu caráter instrumental, o seu descumprimento é meio pelo qual se pode alcançar a ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária, todavia, de forma indireta, pois a pena restritiva de liberdade somente poderia ser cominada a fatos lesivos ou que colocassem sob perigo direto bens de valor igual ou equivalente ao bem atingido pela sanção (liberdade), portando, bens primários.

Neste sentido, Dias (1999, p. 76) afirma que o objeto da norma criminalizadora não pode basear-se na “violação de valores de mera ordenação”, destinados à política estatal adotada com caráter puramente administrativo.

Relembrando os ensinamentos de Salomão (2001, p. 202), já pautados quando da análise dos bens jurídicos, tem-se que não encontra amparo constitucional a criminalização da conduta de, por exemplo, fazer consignar a forma de pagamento de forma inverídica (à vista/a prazo), uma vez que totalmente irrelevante à geração do crédito tributário ou quanto à data limite para seu recolhimento aos cofres públicos, situação que não registra perigo “nem sequer indireto para o bem jurídico”, uma vez que este descumprimento é irrelevante à tutela penal.

Retornando à avaliação dos bens jurídicos tutelados pelos os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, verifica-se que o parágrafo único do art. 1º é exemplo de descumprimento de obrigação acessória e, não tendo ela relevância constitucional a lhe autorizar tutela penal autônoma, deve ser declarada inconstitucional, pois nem sequer implica um perigo indireto ao bem jurídico protegido.

Quanto à matéria deste embasamento constitucional a dar suporte à criminalização de condutas, registrem-se os pontuais ensinamentos de Dias (1999, p. 77), para quem

[...] toda norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é **nula**, por **materialmente inconstitucional**, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias. (grifos do autor)

Também porque existe a barreira constitucional registrada pelo art. 5.º inciso LXIII, que garante o exercício do direito a não cooperar com a própria incriminação, não podendo a lei incriminar o que é permitido, ou seja, o exercício regular de direito.

Igualmente o pensar de Rios (1998), porque interrompe a hierarquia de valores, interferindo na mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens juridicamente protegidos pelo sistema penal quando inverte seus valores por colocar a exigência administrativo-fiscal em grau hierarquicamente superior à ordem judicial quanto aos efeitos penais. Registra ainda que o crime de desobediência à ordem judicial, regrado pelo art. 330 do CP, comina pena de detenção de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses de detenção e multa, confrontando-se, assim, à excessiva penalização regradada pelo parágrafo único do art. 1.º da lei em questão (seis meses a dois anos e multa).

Avaliando acerca do dever de informar, disciplinado pelo art. 197 do Código Tributário Nacional, o dever do contribuinte de informar o Fisco pode contrapor-se ao direito constitucional ao silêncio como forma de defesa.

O direito de não produzir provas contra si mesmo (direito de não se autoincriminar), que é mais amplo ainda do que o direito ao silêncio (este deriva daquele), constitui direito fundamental constitucional e, por esta razão, não pode ser atingido por disposição de lei ordinária, tal como prescreve o dever de informar à administração. Assim, o contribuinte não tem o dever de prestar informações ao Fisco quando estas são capazes de servir como prova do cometimento de crime tributário, não se cogitando em conflito de normas, uma vez que a norma constitucional encontra-se em patamar superior à ordinária.

Refletindo sobre o art. 2º da Lei 8.137/90, encontraremos, no inciso V, a hipótese de utilização de programas de processamento de dados que permita ao agente possuir informação contábil diversa da fornecida ao Fisco, registrando hipótese de perigo indireto ao bem juridicamente tutelado, em que a pena de prisão é desproporcional ao perigo causado, incidindo o legislador em excesso punitivo com a consequente quebra do princípio da proporcionalidade. Ainda quanto ao inciso V, incrimina a conduta de divulgar os referidos

programas, no que, segundo Salomão (2001, p. 212), “não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível” e, em resultado, igualmente inconstitucional.

Estas normas, que impõem tais obrigações (acessórias), constituem formas longínquas ou indiretas de promoção do bem-estar, de maneira que sua violação também só longínqua e indiretamente ponha em perigo a frustração dos fins que o Estado-social prossegue. O Estado deve reagir com estas condutas, no entanto, esta reação não deve pousar em penas criminais, pois estas carecem de sentido ético-jurídico de retribuição, expiação ou recuperação social que as caracteriza, devendo enquadrar-se nos ilícitos administrativos e suas correspondentes sanções.

Retomando a análise do ilícito penal-tributário disciplinado pelo art. 2º da Lei 8.137/90, em que, conforme visto, trata-se de crime formal e de perigo, temos, juntamente com Gomes (2002, p. 114), que “a mera subsunção formal do fato não é suficiente para fundamentar a incriminação”, pois a ofensividade é parte do próprio conceito de crime, devendo estar caracterizada para que determinada conduta seja considerada penalmente relevante. Avaliando o crime composto pelo art. 2º em pauta, sendo ele delito formal, não se justifica sua criminalização, uma vez que não chega a ofender o bem jurídico protegido, pois, “se a norma tem sua razão de ser na tutela de um bem jurídico, não pode alcançar em seu âmbito a proibição de condutas que não afetam o bem jurídico”.

Ante o exposto, conclui-se que a criminalização de condutas acessórias, que exigem deveres de informação perante o Fisco, devem ser sancionadas, mas não pelo direito penal, pois tais obrigações entram em choque com outros direitos e garantias constitucionais, confrontando-se com bens juridicamente mais importantes na hierarquia de valores, tornando esta criminalização inconstitucional, devendo tal fato ser reconhecido por nossas Cortes, debatido e modificado por nosso Congresso Nacional, sob pena de se esbateras bases principiológicas que se pretendem ser os alicerces do Estado democrático de direito.

3.5. Possíveis soluções

Mais difícil que criticar o sistema é encontrar soluções para ele. Todavia, esta peregrinação é necessária e, para tanto, faz-se necessário analisar as propostas doutrinárias que propõem alternativas jurídicas aos crimes econômico e tributário, em que se encontram algumas teorias mais radicais, outras, menos, mas todas fortalecidas no pensamento de

mudança e adequação normativa de viés garantista, voltadas aos pressupostos construtores de um Estado limitado e democrático.

Relembrando os ensinamentos de Beccaria (2007, p. 73), que criticava a punição desproporcional ao delito cometido, perceber-se-á que, quando se pune um crime de pouca monta com a prisão, “envia-se o culpado a levar um exemplo inútil a uma sociedade que ele não ofendeu”, e assim nos parece a pena de prisão aos delitos tributários, que tutelam bens jurídicos coletivos (supraindividuais), uma vez que estes são sentidos diferentemente pela sociedade, que questiona se realmente está o sistema penal legitimado a exercer esta proteção.

Adverte o autor, refletindo acerca do ordenamento jurídico tributário eleito no passado, que não mais se deve admitir o retorno ao tempo em que “o magistrado, que devia apurar a verdade com espírito imparcial, não era senão o advogado do fisco; e aquele chamado protetor e ministro das leis era, somente, o exator dos dinheiros do príncipe”, acreditando que, “quando as penas se tiverem feito menos cruéis, a clemência e o perdão serão menos necessários”.

Sob o enfoque das alternativas substitutivas da pena de prisão, tem-se que estas podem abrir novos caminhos e soluções a atender os problemas atuais da sociedade moderna, além de concretizar as garantias humanas fundamentais eleitas constitucionalmente, de maneira a garantir os interesses da comunidade sem perder os valores do condenado.

Cediço de que as penas restritivas de direitos nasceram em vista de que o encarceramento, salvo para os denominados presos residuais, consiste em injustiça corrente, inclusive pelo fato de que entre eles não se incluem os agentes da criminalidade não convencional, surge pensamento que afirma ser a pena um castigo, todavia, esta punição não é só a prisão, cogitando-se sanções alternativas, a substituir a prisão.

Quanto à substituição das penas que restringem a liberdade, uma opção bastante aventada é a multa, além de outras sanções de domínio administrativo, civil, tributário etc.

A prestação de trabalho em favor da comunidade na qual se encontra inserido o contraventor (que possui similar alternativa no ordenamento jurídico pátrio, através do *sursis* mediante a condição de prestação de atividades de caráter social), constitui um meio de inserir o acusado no contexto social, não o privando de sua liberdade, protegendo suas garantias fundamentais insertas no texto constitucional, além de caracterizar significativa redução econômica em comparação à aplicação da restrição da liberdade, pois é sabido que o cárcere, ao menos no Brasil, encontra-se em crise, uma vez que, com altos custos ao Estado, não consegue a manutenção das exigências impostas pela LEP, ainda estigmatizando socialmente

o condenado, e imaginar que, a curto prazo, tal situação mudará para melhor, registra-se em pensamento surreal.

Pensando nos reflexos oriundos da aplicação substitutiva da pena de prisão pela multa, teríamos a reaplicação social do dinheiro, além de se criar meio destinado a atenuar a prática daquela conduta proibida, pois, em nosso País, a instituição da multa deve ser urgentemente revista, adotando-se a orientação predominante em fazer o pagamento em dias (multa) um dos mais eficientes meios de retribuição e de prevenção (DOTTI, 1998, p. 440).

Sendo o delito um *malum actionis*, ou seja, uma classe de atos ineficientes, o direito penal (e a pena) é um *malum passionis*, isto é, possui custos sociais relevantes, “superiores, desde logo, ao do direito civil”, significando que, pelos princípios da necessidade e da subsidiariedade, deve-se recorrer a ele quando o efeito perseguido não possa ser atingido por outro mecanismo jurídico. Diante deste alto custo do sistema penal, sugere o autor a utilização da multa como sanção penal ou extrapenal, evitando-se a estigmatização proveniente de toda sanção penal e, igualmente, o alcance da possibilidade de reparação do dano, natural do direito civil.

Sob o vértice do simbolismo penal é melhor a certeza de uma punição do que a possibilidade da impunidade, sendo mais viável aumentar a probabilidade de apreensão, reduzir a gravidade da sanção mantendo intacto o custo, permitindo a aplicação de sanções aparentemente mais brandas e visivelmente mais humanas, tal como são as multas, aduzindo que se as sanções não pecuniárias implicam custos maiores que as pecuniárias, elas só devem ser aplicadas em caso de insuficiência preventiva das pecuniárias.

Conclui-se, assim, que a pena de multa está no centro do sistema de sanções concebido a partir de uma visão econômica do direito penal, devendo-se levar em consideração, em sua aplicação, que este valor deve ser superior às vantagens esperadas pela comissão do crime, podendo ser, inclusive, destinada à vítima, concretizando a reparação do dano.

Enfocando os delitos econômicos, a pena de prisão de curta duração é uma das formas mais ineficientes de sanção, sendo muito mais eficiente e eficaz a pena de multa, a reduzir não apenas os custos que a privação de liberdade acarreta, mas também os custos de sofrimento humano e da possibilidade de dessocialização.

Outra alternativa seria a medida despenalizante do “regime de prova” (*probation*), que constitui em substituir penas de prisão de pequena ou média gravidade (variando de acordo com o ordenamento jurídico eleito pelo Estado), havendo a suspensão do processo (e, assim, da prisão) mediante condições, tais como a declaração de culpa e a reparação do dano, ou garantir seu pagamento mediante caução idônea, a exemplo de projetos desenvolvidos em

Portugal², os quais prevêem sua aplicação às hipóteses de crimes sancionados com prisão não superior a três anos.

Considerando a reparação do dano como medida substitutiva à pena, como acontece no crime contra a ordem tributária, quando do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, conforme já alinhado em oportunidade anterior, compensa-se o dano causado ao Erário público, materializando os ideais de prevenção, pois a compensação é uma das formas de retribuir a culpa.

Nestes termos, a vítima (administração pública) é colocada no centro do sistema, uma vez que, com a reparação, este crime perde a substância, tal como o é no caso do estelionato cometido por meio de cheque sem fundo, resgatado antes da denúncia, afinal, “não tem sentido, assim, mandar-se para os presídios, às expensas do Estado, quem fez tudo que estava a seu alcance para apagar os efeitos do seu crime, restabelecendo o *statu quo ante*” (DOTTI, 1998, p. 506-507).

Nesse diapasão, como consequência, vislumbra-se, primeiramente, a redução do custo do crime para o Estado (e, indiretamente, à coletividade); segundo, uma medida mais proporcional entre a ofensa e o dano causado, pois a vítima estaria indenizada, lembrando que o cárcere não resolve o conflito entre o delinquente e a vítima, além de impossibilitar um diálogo através da restituição; terceiro, à vítima se pouparia o trabalho e os custos de uma ação civil paralela à criminal, visando a reparação do dano, pois esta encontrar-se-ia incorporada ao juízo penal, registrando indiscutível economia processual e celeridade temporal.

Ressalte-se ainda, em tema de reparação do dano, a simbologia que este representa ao acusado, tendo que se esforçar para retornar, o melhor possível, ao estado anterior ao delito (retribuição e prevenção específica), refletindo de forma inibitória à sociedade (prevenção geral).

Outra solução possível seria a própria despenalização formal, submetendo-se alguns fatos jurídicos, como os crimes contra a ordem tributária, à regulação por outros ramos do direito, como o civil, administrativo, fiscal, escapando-se da esfera penal, ao substituir-lhe as penas criminais por outros tipos de sanção (PALHARES, 2004, p. 171)

Os problemas oriundos da evasão e fraude fiscal podem e devem ser evitados através de meios educativos, da conscientização social, proporcionando à coletividade o discernimento necessário e consciente do controle administrativo e do destino das verbas

² Proposta pela lei 222/1, art. 40, n. 2.

tributárias arrecadadas. Paralelamente, entendemos ser possível a aplicação de meios alternativos para solucionar os conflitos tributários, tais como: acordos, transações, conciliações, arbitragem, etc., que não ferem os princípios norteadores do sistema jurídico.

Por meio dessas espécies de mecanismos, dar-se-á a efetivação de condições de ação para evitar a prática crescente de fraudes, cujas repercussões penais produzem cada vez menor efeito, tendo em vista a extinção da punibilidade pelo pagamento. Deve ser registrado o posicionamento de Luís Francisco da Silva Carvalho Filho, no VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, que assim aduziu: “Eu creio que uma multa penal fixada em valores expressivos e correspondentes ao próprio resultado da sonegação, seria muito mais eficiente do que a pena de prisão”.

O direito penal deve atuar, apenas e tão somente, quando se afigure necessário, uma vez esgotados os outros meios de intervenção jurídica e social (nomeadamente a intervenção jurídico-administrativa), recusando um direito penal absolutamente funcional (SOUZA, 2006, p. 133).

Uma possível solução, ao menos aparente, estaria na elaboração de um direito de intervenção, aplicando-se a descriminalização de condutas como as correspondentes ao crime contra a ordem tributária, sendo estas reguladas pelo direito civil ou administrativo, e não mais pelo direito penal, o que parece, só poderia registrar exitosa se respeitadas as garantias democráticas essenciais propostas pelo ordenamento jurídico. Nos ensinamentos de Guarani (2006, p. 245), verifica-se:

Há muitos âmbitos, como o das infrações administrativas, o direito civil, o direito público, mas também o próprio mercado e o cuidado da vítima, nos quais muitos dos problemas que se regulam pelo moderno direito penal poderiam ser resolvidos de um modo muito mais satisfatório. Quiçá seria recomendável regular um “direito de intervenção” os problemas que as modernas sociedades entregaram ao direito penal.

Outra opção, conforme já frisado, pousaria na presença do direito penal de duas velocidades, elaborada por Rios (1998, p. 119), promovendo-se a despenalização de condutas que tutelam bens jurídicos difusos. Tal proposta sofre críticas, principalmente no sentido de que o direito penal é ilegítimo e ineficaz para tutelar esta espécie de bens.

Em posicionamento similar, Reale Júnior (2006) também visualiza, num direito administrativo-penal, instrumentos mais ágeis e eficazes aos delitos econômicos, sem deixar de lado os princípios garantistas do direito penal.

Para Reale Júnior (2006, p. 203), a defesa destes bens jurídicos não encontra boa defesa na lei penal, sustentando:

[...] é essencial destacar que a “despenalização” dos crimes econômicos, relativos ao abuso do poder econômico, deve andar de par com a nova “lei antitruste”, que supere as falhas gritantes de técnica legislativa e de lógica da atual lei, instituindo-se uma Parte Geral e com especial atenção à descrição típica estrita entre condutas infracionais. É este o primeiro passo para se construir um direito administrativo-penal, formado, no futuro, por um conjunto de leis de defesa da ordem econômica, do meio ambiente, da saúde pública [...].

Ante à contínua criminalização de novas condutas, notadamente as de bens jurídicos difusos, deve se ter o cuidado para que não se opere uma macrodimensionalização da esfera penal, evitando esvaziar o que resta de um direito penal de liberdade. Para tanto, Rios (1998, p. 232) propõe a substituição da pena privativa de liberdade,

[...] utilizando-se de elementos do direito penal, civil e administrativo, delinea-se nova forma de combate aos crimes contra os interesses difusos. Esta nova visão do problema, por certo, não deve implicar em mera prisão, mas sim em outra multiplicidade de sanções, as quais não de se mostrar mais eficazes tanto na repressão quanto na prevenção. Quiçá, dessa forma, melhor se consiga defender aquilo que hoje só simbolicamente é protegido.

Corroborando as propostas alternativas ao crime fiscal, sustenta-se que as vias alternativas caracterizam maior eficácia. Tal posicionamento advém da crença no dever de aplicação do princípio da subsidiariedade do sistema penal, devendo-se recorrer a meios diversos dos penais, evitando-se sua administrativização e banalização.

Defende-se, igualmente, serem merecedoras de análise as propostas que incutem ao sujeito ativo do delito a reparação do dano, e/ou penas pecuniárias, todavia, a se cuidar para que estas também não se revelem de impossível execução pelo indivíduo; tais substituições implicariam um menor custo ao Estado. Assim, caso se rejeitem a possibilidade de haver outras alternativas aos delitos fiscais, todo sistema penal, ainda que mais racional, somente poderá cumprir sua missão quando estiver vinculado com um sistema tributário claro, justo e equilibrado.

Quanto ao que se pensa, a medida substitutiva da pena de prisão, poderia pautar-se nas sanções já existentes no ordenamento jurídico administrativo, tais como: a apreensão de mercadorias; a suspensão da inscrição do contribuinte junto ao ente tributante; a interdição de estabelecimento comercial ou industrial; a recusa ao pedido de reimpressão de notas fiscais; a

recusa de fornecimento de certidão negativa a aprovar o crédito do contribuinte; na aplicação das diversas espécies de multas administrativas; dentre outras sanções já existentes e de aplicação imediata, resultando, assim, na descriminalização dos crimes contra a ordem tributária, não se deixando de sancionar os fraudadores fiscais, todavia, mexendo-lhes no bolso.

Finalizando a análise proposta, verifica-se que a descriminalização do crime tributário não é de todo incompatível quando da adoção de outras modalidades repressivas, tais como a reparação do dano, evitando-se esvaziar o extrato substancial deste delito penal, em conformidade com as lições de Dotti (1998, p. 518), ao defender que a substituição do sistema penal por ramos do direito é exigência corrente, mesmo que implique mudanças e certa dificuldade, registrando que nem sempre são “fáceis e simplificados, mas de qualquer forma libertos da servidão de passagem e do hermetismo a que conduz o raciocínio ancorado na prisão, como corpo e alma de um sistema agonizante”.

O tema ora proposto está longe de se esgotar. Ficam aqui considerações, ressaltando-se que, independente das futuras escolhas políticas e dos mecanismos de proteção do bem jurídico tutelado na fraude fiscal, haverão de respeitar os princípios adotados e ratificados pela Constituição, inclusive os direitos e garantias fundamentais do ser humano, tais como a dignidade da pessoa humana, em contínuo primor pela liberdade.

Registra-se, por derradeiro, que o critério de criminalização de determinada conduta é fruto da política criminal eleita, em que a transformação de um delito administrativo em um crime depende da vontade do legislador. No entanto ressalta-se que esta liberdade encontra-se condicionada pela obediência aos limites impostos pelos princípios e garantias inerentes ao Estado democrático de direito, tais como o da subsidiariedade, o da fragmentariedade e o da intervenção mínima, abarcados pela Carta Maior.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto, verificou-se que o conceito de bem jurídico-penal, desde a sua concepção, sofreu influência de teorias constituídas com a intenção de legitimar as normas penais em face de determinada política social, fazendo com que a noção de bem jurídico-penal ficasse vinculada ao regime político do Estado.

Historicamente, observou-se que as teorias iluministas, notadamente com viés individualista, procuraram fazer da concepção do bem jurídico um limite ao *ius puniendi* estatal, partindo do pressuposto de que apenas a lesão ou ameaça de lesão a um direito essencialmente importante à comunidade poderia ser alvo de tutela pelo direito penal.

Alguns doutrinadores sustentam que apenas a Constituição oferece o suporte para a legitimação do direito penal, baseando-se na determinação de bens jurídicos constitucionalmente relevantes. Outros defendem que a escolha dos bens jurídico-penais não deve incorrer em contradição à Carta Maior.

Assim, constatou-se que a tutela penal adquire um caráter fragmentário, no sentido de que não são todos os bens jurídicos que poderão ser protegidos penalmente, tão somente aqueles eleitos como essenciais à existência da vida em comunidade, em conformidade com o princípio da subsidiariedade.

Sob este aspecto, pensa-se que é imposto ao legislador avaliar rigidamente a seleção de valores antes de optar pela criminalização de determinada conduta, sopesando os princípios constitucionais, com o fito de concretizar os direitos à liberdade e à dignidade da pessoa humana, operando o binômio subsidiariedade/fragmentariedade, cumprindo-se uma função garantística do direito, notadamente o penal.

Registrando um novo tormento na doutrina jurídico-penal, a proteção de bens jurídicos coletivos torna-se recorrente, com a justificativa de se proteger os interesses de toda a sociedade, falando-se na administrativização do direito penal, sob o argumento de que este deixaria de cumprir com seu papel de defesa de interesses estritamente fundamentais, a serviço de funções estatais.

Neste âmago de proteção coletiva, pousa o bem jurídico na ordem tributária, hoje tutelado pelo direito penal pátrio por meio da Lei 8.137/90, dentre outras normas fora do objeto da presente pesquisa.

Em sequência, verificaram-se algumas nuances da legislação penal-tributária, tanto de matéria penal quanto de processual-penal, identificando fatos que transformaram o direito penal em instrumento arrecadatório do Estado.

Tal assertiva foi construída com base em diversas legislações hoje vigentes no Brasil, além de posicionamentos doutrinários, tais como a questão da possibilidade de ver-se extinta a punibilidade do crime fiscal pelo pagamento do tributo devido e pela suspensão dele, quando do parcelamento deste débito, ambos a se efetivarem antes do recebimento da denúncia, instituto jurídico à disposição apenas deste tipo de delito, além de outros fatores ensejadores deste concluir.

Quanto ao mérito desta causa extintiva de punibilidade, acredita-se condizer com as finalidades da pena e com a função do tributo (considerando-o como seu bem jurídico), pois pensa-se que demonstra a intenção do agente em regressar à juridicidade impedindo que o crime se aperfeiçoe, em conformidade com o princípio da oportunidade, não se justificando a intervenção do sistema penal na esfera tributária.

Diante dessas e de outras razões expostas, conclui-se que seriam bem-vindas propostas despenalizantes ao crime contra a ordem tributária, podendo ser, como no caso da causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, destinadas à reparação do dano, à vítima do delito ou através de outras formas extrapenais, tais como as já existentes no ordenamento jurídico, uma vez que, conforme versado, já se encontram previstas diversas sanções administrativas a tutelar este bem jurídico, cogitando-se, inclusive, uma possível descriminalização do mesmo.

Concomitantemente às argumentações geradoras de incongruências quanto à legitimidade da criminalização da ordem tributária, encontra-se um direito penal em notória queda de simbolismo, justificado pelas recorrentes medidas legais substitutivas da privação de liberdade, demonstrando o evidente interesse estatal pelo adimplemento do dever tributário, face à concretização da sanção penal.

Concorda-se com a necessidade de se punir os sonegadores fiscais, todavia, não se concorda que o direito penal seja o instrumento eleito com o fito de realizar esta punição, por não entendê-lo legítimo a tal desiderato, acreditando que muito mais cabível e eficiente seria o direito administrativo a ser aplicado pela própria administração pública, com sanções aplicadas diretamente no estabelecimento empresarial, podendo inibir, inclusive, a continuidade do negócio, além da atribuição de altas multas, como as já normatizadas, ou seja, medidas punitivas de mesma natureza do próprio crime tributário, isto é, pecuniária.

Ainda que tal proposta não seja eleita, inúmeras outras poderão ser desenvolvidas, sempre no intuito de materializar os direitos e garantias esculpidas na Carta Maior, preservando-se tanto o simbolismo do direito penal quanto a intervenção mínima estatal e, para tanto, a utilização de outros mecanismos jurídicos a efetivar a defesa deste bem jurídico.

Finalizando, percebe-se ser necessário continuar a reflexão acerca do tema, notadamente quanto às alternativas penais e, principalmente, extrapenais a substituir a previsão da pena privativa de liberdade, gerando possibilidades reais de uma tutela eficaz, cogitando-se, então, a reavaliação de se descriminalizar os ilícitos contra a ordem tributária, ou, no mínimo, ver-se sua despenalização.

REFERÊNCIAS

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de Torrieri Guimarães. 2ª Ed. São Paulo: Martin Claret, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: promulgada em 5.10.1980**. Brasília: Gráfica do Senado Federal, 2005.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DOTTI, René Ariel. **Bases e alternativas para o sistema de penas**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANT'ANNA, Carlos Soares. **Direito penal tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir: o nascimento da prisão**. Tradução de Raquel Ramallete. 34ª Ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

GUARANI, Fábio André. **O novo tratamento dos crimes contra a propriedade intelectual à luz do direito penal econômico** (comentários a lei 10.695, de 01.07.2003). *in*: GEVAERD, Jair; TONIN, Marta Marília. (Coords.). **Direito empresarial e cidadania: questões contemporâneas**. Curitiba: Juruá, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípios da ofensividade no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Parecer publicado na RJ n. 234**, abril/1997.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários – uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PASCHOAL, Janaina Conceição. **Constituição, criminalização e direito penal mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

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

REALE JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**. Parte geral. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

ROXIN, Claus. **A proteção dos bens jurídicos como função do direito penal.** Tradução e organização de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SOUZA, Suzana Aires. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador.** Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **O inimigo no direito penal.** 2^a Ed. Tradução de Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Revan, 2007.