

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

SUSANA BEATRIZ ALVAREZ FABRA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DE TRIBUTOS NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO CRÍTICO**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Professor orientador: Tupinambá Pinto de Azevedo

**Porto Alegre
2010**

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo do pagamento como causa de extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal à luz da dogmática penal e da criminologia crítica. Para tanto, analisa-se inicialmente a tributação, a obrigação tributária, assim como o crédito tributário. Analisam-se, também, aspectos do dever de punir do Estado. Na sequência abordam-se os crimes tributários, mormente aqueles estipulados na Lei 8.137/1990. Feito isso, passa-se a análise do objeto central do estudo, ou seja, o pagamento como causa de extinção de punibilidade, destacando-se a legislação e as divergências acerca do tema. Trazendo argumentos de que o mesmo redundaria na quebra do princípio constitucional da igualdade e quebra da função preventiva da pena, demonstrando-se, por fim, a existência de seletividade na confecção da legislação penal.

Descritores: extinção da punibilidade, tributos, pagamento, sonegação fiscal, seletividade penal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
1 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PENAL	5
1.1 O poder de tributar do Estado e a Constituição	5
1.2 Noção de tributo.....	7
1.3 Relação jurídica tributária e obrigação tributária.....	10
1.4 Conceito de crédito tributário.....	11
1.4.1 O lançamento tributário	10
1.5 O direito penal e os princípios constitucionais.....	13
1.6 O dever de punir do Estado e as teorias que o embasam.....	16
1.7. A criminologia crítica e a criminalidade dos poderosos.....	19
2 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	23
2.1 Breve histórico da legislação no tocante aos delitos fisca.....	24
2.2 Conceito de elisão, evasão, fraude fiscal e sonegação fiscal.....	27
2.3 O bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária.....	28
3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO	32
3.1 Aspecto legislativos	33
3.2 Análise crítica	36
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS.....	45

INTRODUÇÃO

No intuito de garantir a realização de um dos seus objetivos primordiais, qual seja garantir o bem comum, o Estado assume funções a serem bancadas com recursos financeiros de diferentes origens, dentre elas a imposição tributária, fazendo então surgir a relação jurídica tributária tendo de um lado o fisco e de outro o contribuinte.

Partindo do modelo de Estado Democrático de Direito, a ordem social é assegurada através de um amplo conjunto de regras e preceitos que orientam e determinam as condutas de seus membros. Esse conjunto de regras assegura as expectativas de comportamento nas relações sociais e serve para julgar os comportamentos dos indivíduos na sociedade, ou seja, permite distinguir e valorar quais comportamentos são corretos ou não.

As normas tributárias, por imporem obrigações cujo cumprimento implica desfalque no patrimônio do particular em favor do Estado, revestem-se da característica de normas de rejeição social, cujo cumprimento só é logrado em decorrência de previsibilidade da imposição de sanções por descumprimento.

As particularidades referentes às leis que tratam dos crimes contra a ordem tributária e sua extinção pelo pagamento do tributo não podem ser elucidadas sem que nos introduzamos na esfera do direito penal tributário e em questões de criminologia e sociologia criminal que lhes são atinentes.

O presente estudo pretende analisar de forma crítica o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária.

A efetivação do trabalho compreende a utilização do método histórico-comparativo (evolução do instituto ao longo do tempo), método conceitual e empírico, na busca dos subsídios necessários, para o seu desenvolvimento. Para tanto a pesquisa consistirá em um levantamento bibliográfico baseado em material publicado em livros, periódicos, Internet, entre outros. O levantamento bibliográfico consistiu em pesquisa na literatura disponível sobre o tema, sendo que todo o material coletado e

analisado foi interpretado à luz do enfoque do estudo proposto.

Recorre-se inicialmente à busca de orientação através dos conceitos acerca do tema em questão, objetivando facilitar sua compreensão e desenvolvimento.

A abordagem do tema terá como suporte uma visão sistêmica do direito positivo e sua forma específica de responder aos estímulos de outros sistemas que com ele interagem, dentre os quais destacamos o sistema político e o sistema econômico, neles inseridos a criminologia e a sociologia criminal. Repassando alguns princípios constitucionais afetos ao direito penal, assim como ao direito tributário, incluindo também noções de direito tributário uma vez que a nossa hipótese está intimamente ligada à tributação, cuja matéria foi exaustivamente tratada pela Constituição Federal.

Na primeira parte busca-se trazer à baila noções de direito tributário, dando ênfase ao poder de tributar do estado e à indubitável função da tributação como mola mestra da entrada de recursos para a realização das funções fundamentais do Estado. Passando pela noção de tributo, crédito tributário, assim como a relação tributária.

Também no primeiro capítulo trata-se de lançar algumas noções acerca do direito penal, destacando alguns princípios constitucionais afetos ao este ramo do direito. Para além da dogmática penal, neste capítulo enfocamos alguns elementos da criminologia crítica.

Na segunda parte procurou-se abordar questões relativas ao direito penal tributário, dando-se enfoque para a conceituação e a legislação referente aos crimes contra a ordem tributária. Ressaltando-se as peculiaridades do bem jurídico tributário, especialmente a teoria da bi-dimensionalidade: o viés patrimonial e o viés funcional.

Na terceira e última parte, tratamos especificamente do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, realizando uma análise da legislação vigente e seus antecedentes históricos para em seguida demonstrar as falhas e problemas introduzidos por tal instituto, evidenciadas não somente pela confrontação do mesmo com os princípios constitucionais do direito penal e com a teoria das penas, mas também com os ensinamentos da criminologia crítica.

1. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PENAL

Dada a complexidade do tema o qual engloba dois grandes ramos do saber jurídico, o direito penal e o direito tributário, os quais entrelaçam-se para constituir o direito penal tributário, faz-se necessário realizar algumas considerações acerca da legislação e da doutrina a eles atinentes.

1.1 O poder de tributar do Estado e a Constituição

Segundo os ditames da nossa Carta Maior, o objetivo fundamental do Estado brasileiro é construir uma sociedade livre, justa e solidária para garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzindo, assim, as desigualdades sociais e promovendo o bem de todos.

Sendo ainda finalidades e deveres estatais cuidar da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, tal como consagrado no art. 3º da Constituição Federal. É imprescindível, pois, que haja recursos suficientes para o cumprimento de tais finalidades.

Para tanto, o Estado possui duas formas para compor sua receita. A receita originária, também conhecida como não-tributária, diz respeito à renda gerada pelo próprio setor público, ou seja, pelo patrimônio do próprio Estado; a receita derivada, ou tributária, é composta de uma parcela do patrimônio de particulares, que, por força de lei, são arrecadadas como tributos. A primeira, no entanto, é de menor peso no critério arrecadatório, enquanto as segundas abastecem os cofres públicos, propiciando estrutura para que os entes federados possam cumprir suas finalidades.

Cumpra ao Estado, portanto, arrecadação, gestão e aplicação de recursos obtidos com o pagamento de tributos visando ao atendimento das despesas públicas

indispensáveis à vida em sociedade como, por exemplo, saúde, educação, segurança pública e para a plena realização do princípio basilar da dignidade da pessoa humana.

A soberania confere ao Estado o poder de exigir de seus nacionais ou da população que habita seu território certos atos, impondo-lhes determinados esforços, entre os quais entregar-lhe uma quantia de dinheiro no intuito de fornecer-lhe os meios necessários para a consecução de seu fim (atender ao interesse público).

Hugo de Brito Machado (2010, p.32-33), analisa a relação entre soberania e poder de tributar:

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.

No nosso país, a Constituição Federal de 1988, em seu art.145 e segs. (Capítulo I do Título VI), enuncia os princípios e normas jurídicas que regem a imposição tributária.

Analisando as características do Sistema Tributário Nacional Humberto Ávila (2008, p. 107) pondera:

A determinação de um ordenamento constitucional formulado especificamente para um âmbito material faz com que o Direito Tributário (e Financeiro) Brasileiro tenha o seu fundamento (embora não exclusivo) na própria Constituição: os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar e as regras de competência da União, dos Estados e dos Municípios estão dispostas na própria Constituição

Assim, a Lei Fundamental reúne as diretrizes do sistema tributário nacional, estabelecendo as competências tributárias, os limites ao poder de tributar e a repartição dessas receitas.

Está implícito que esse poder extremo e fundamental corresponde aos encargos com o funcionamento dos serviços públicos, ou o exercício das atribuições em que são investidas as três órbitas governamentais. Isso significa que a tributação tem por finalidade capacitar o Estado para o exercício de suas funções, no intuito de que a sociedade progrida de forma ordenada (SILVA, 2002, p.107).

Em síntese, o poder de tributar emana da Constituição e mune o Estado de aptidão para criar tributos. Contudo, esse poder não é ilimitado, pois o próprio texto constitucional se incumbem de impor fronteiras à sua atuação.

1.2 Noção de tributo

Como já dito, em busca da realização do seu objetivo de garantir o bem comum, o Estado assume funções a serem bancadas com recursos financeiros de diferentes origens, dentre elas, a imposição tributária, fazendo então surgir a relação jurídica tributária tendo de um lado o fisco e de outro o contribuinte.

Para Nogueira (1995, p.29), o direito de imposição tributária do Estado deriva do seu poder de império, através do qual pode fazer derivar para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições.

É o direito tributário que irá estudar os princípios e as normas que disciplinam a ação estatal de exigir tributos, e se preocupa com as relações jurídicas que, em decorrência da tributação, se estabelecem entre o fisco e os contribuintes.

O tributo é um instituto jurídico especial, pois sozinho alcança direitos fundamentais das pessoas. Esses direitos são: liberdade (ninguém paga tributo por vontade própria) e propriedade (atinge o patrimônio).

A Constituição Federal não define tributo, mas cuida de uma série de figuras afins que lembram o tributo: a desapropriação, o perdimento de bens, a pena privativa de liberdade, a pena de multa etc. Todas essas figuras são impostas coativamente, por isso são semelhantes ao tributo: tributo é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte, tendo por base a lei, em moeda igualitária e decorrente de um fato lícito. O conceito de tributo está previsto no art. 3.º do Código Tributário Nacional, assim compreendido: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2010, p.51), o termo tributo tem seis significados diferentes, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São eles: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica.

Portanto, o conceito de tributo pode variar, de acordo com a ênfase que o seu autor dá a cada um daqueles aspectos.

Geraldo Ataliba (2005, p.34), conceitua tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).

Para Luciano Amaro (2010, p.47), tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

Dentre os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática, pode-se destacar:

a) Tributo é uma prestação pecuniária compulsória - isso significa que há o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, deixando de lado a

cogitação pertencente às prestações voluntárias, portanto, percebe-se que o sujeito passivo, ainda que contra sua vontade, deve efetivá-la;

b) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir - aqui, o que chama a atenção é a redundância dos termos, pois se trata de uma prestação pecuniária, não haveria necessidade de mencionar a expressão “em moeda”. Outro ponto relevante é inserir a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, a qual amplifica, desnecessariamente, o campo das prestações tributárias;

c) Que não constitua sanção de ato ilícito - essa frase estabelece o traço de licitude para o fato gerador da obrigação tributária, pois é sabido que os delitos estão vinculados a posterior sanção. A fixação do caráter lícito do evento é o divisor da relação jurídica referente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários;

d) Instituída em lei - diz o princípio da legalidade que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, portanto, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*¹;

e) E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada - se os atos do procedimento de arrecadação tributária pertencem à categoria dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.

Concluindo, tributo é uma obrigação jurídica, em dinheiro, instituída mediante lei pelo Estado e incidente sobre fatos lícitos constitucionalmente previstos.

Ou seja, é a obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que não se constitua em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta) e cujo sujeito passivo é alguém qualificado nessa situação, de acordo com norma

¹ As obrigações *ex lege* contrapõem-se às obrigações *ex voluntate* (em que a vontade das partes é prestigiada pelo Direito), pois o legislador, ao mencionar instituída em lei, certamente pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades.

expressa, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos), ou seja, emanada por agente competente e por lei competente.

1.3. Relação jurídica tributária e obrigação tributária

A relação entre o Estado e o particular tendo como objeto a obrigação tributária, configura-se como o ponto central do direito tributário, seja em relação à forma pela qual ela ocorre, seja em relação aos seus efeitos econômicos sobre o patrimônio das pessoas, ou mesmo quanto à forma de sua exigibilidade.

A relação que se forma com o tributo é o da pessoa política (sujeito ativo) com a pessoa do contribuinte de direito (sujeito passivo) da obrigação tributária, e tem dois momentos: o surgimento da obrigação tributária e a exigência do crédito tributário dela decorrente. É a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (MACHADO, 2010, p.129).

Ademais, a obrigação tributária tem os mesmos elementos da obrigação em geral, o que possibilita de logo se saber de que feição são especificamente os seus componentes. O sujeito ativo (credor do tributo) é aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (capacidade tributária ativa), sendo que as pessoas que têm capacidade tributária ativa, normalmente aquelas investidas de capacidade política, são as pessoas políticas de direito constitucional interno.

O sujeito passivo (devedor do tributo) é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, a qual tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo. Em tese, qualquer pessoa tem capacidade tributária passiva, inclusive as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Essas são imunes quanto aos impostos (Artigo 150, VI, "a", da CF), mas não o são no tocante às taxas e contribuições de melhoria.

O objeto da obrigação tributária é o pagamento (principal) ou a prestação de fazer ou de não fazer alguma coisa prescrita em lei (acessórias); sendo que a causa da obrigação é o fato gerador, isto é a situação prescrita em lei como necessária e suficiente para que se justifique a prestação (FANUCCHI, 1996, p.216).

A obrigação tributária nasce do elemento dinâmico da regra jurídica, que é o fato gerador. O tributo nasce quando se verifica, no mundo em que vivemos, o fato lícito e não voluntário descrito na hipótese de incidência da norma jurídica tributária. No Brasil, por força do princípio da legalidade, a norma tributária só pode ser veiculada por meio de lei; mas não por qualquer lei; é necessário que a lei seja proveniente da pessoa política competente para instituição do tributo, de acordo com as regras traçadas pela Constituição Federal (Artigo 150, inciso I, da CF).

1.4. Conceito de crédito tributário

Diferentemente da noção de tributo que é a obrigação jurídica criada por lei, de transferir valores ao Estado, o crédito tributário implica no valor já constituído e quantificado em favor do Estado, na forma de dívida tributária do indivíduo que provocou a ocorrência do fato gerador, dentro da hipótese de incidência tributária. Quando ocorre o fato gerador *in concreto*, nasce a obrigação tributária. Essa, ao nascer, tem um sujeito ativo, um sujeito passivo e um objeto.

Ao discorrer sobre obrigação tributária, Sacha Calmon Navarro Coelho (2008, p. 749) afirma que as obrigações existem para fazer possível o intercâmbio econômico entre as pessoas. Nas suas palavras

[...] Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os pólos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uam prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*.

Portanto, o objeto do crédito tributário é a quantia que terá de ser paga a título de tributo (*quantum debeatur*). No instante em que nasce a obrigação tributária, surge o crédito tributário. Quase sempre, porém, o crédito tributário nasce com característica de iliquidez, isto é, não se sabe quanto terá de ser pago, sendo necessário que esse crédito seja liquidado, ou seja, que se torne certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto.

1.4.1 Lançamento tributário

É o ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. O lançamento não faz nascer o tributo. O tributo tem por fonte a lei, dela derivando imediatamente. O lançamento não passa de um mecanismo jurídico que dá liquidez, certeza e exigibilidade ao tributo, que lhe é lógica e cronologicamente anterior.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 458) assim define lançamento tributário:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais que o crédito há de ser exigido.

O lançamento, portanto, é um ato administrativo que pode ser resultado de um procedimento administrativo. Segundo Hely Lopes Meirelles (2010, p.160), “procedimento administrativo é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração”.

Ocorrido o fato imponível, o tributo nasce; mas ele não pode ser voluntariamente pago pelo contribuinte e, muito menos, exigido pela Fazenda Pública, sem o lançamento. O lançamento consubstancia o crédito tributário, declarando, formal

e solenemente, quem é o contribuinte e o quanto ele deve ao Fisco. Com o lançamento, a obrigação tributária que já existia, mas era ilíquida e incerta, passa a ser líquida e certa, exigível em data e prazo determinados.

O lançamento não passa de um ato complementar que age como título jurídico da obrigação tributária. Por ser um ato administrativo, o lançamento goza de presunções de legitimidade e de veracidade, até prova em contrário, a ser produzida pelo contribuinte (princípio da predominância do interesse público sobre o interesse privado).

O lançamento é levado a conhecimento oficial do contribuinte por meio de notificação, que é o ato administrativo que dá eficácia ao lançamento. Deve-se operar *in persona*, ou seja, na pessoa do contribuinte, em princípio. Pode ser feito pelo correio com aviso de recebimento. Sempre, porém, será dado ao contribuinte fazer prova de que não foi notificado, sem sofrer ônus.

A notificação é acessória em relação ao lançamento. Se esse é válido e aquela é nula, basta que se faça nova notificação. A recíproca, no entanto, não é verdadeira.

1.5 O direito penal e os princípios constitucionais

Partindo do pressuposto de que qualquer estudo jurídico para sua completude deve levar em conta os ditames da Constituição, tanto do ponto de vista formal como material, façamos um breve resumo dos princípios e normas contidas na nossa Carta Magna no que se refere ao direito penal.

Necessário se faz definir o que vem a ser um princípio dentro do ordenamento jurídico. Pela sua completude e clareza transcrevemos a definição de Celso Antônio Bandeira de Mello, para o qual princípio é:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a

racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 53)

Por isso para esse autor:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 53)

Em suma, o que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Da mesma forma não existem condições para sua aplicação. São, na verdade, um “norte”, um guia, uma razão para interpretação dos casos, servindo de pauta para interpretação das leis a elas se sobrepondo.

Já no que se refere ao direito penal, diversos são os princípios explícitos ou implícitos presentes na Carta Maior todos eles vinculados ao modelo de estado por nós adotado, qual seja um Estado Social e Democrático de Direito. Dentre eles, princípio da dignidade da pessoa humana, princípio do devido processo legal, princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da proporcionalidade, princípio da inocência e princípio da solidariedade.

Embora, todos eles estejam vinculados ao tema objeto do nosso estudo, selecionamos aqueles de maior interesse para nossa argumentação.

a) Princípio da dignidade da pessoa humana, o qual segundo Douglas Fischer se constitui em

[...] uma qualidade intrínseca e distintiva da cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado (como limite e tarefa dos poderes estatais) e da comunidade. Implica um complexo de direito e deveres fundamentais que assegurem a pessoa contra qualquer ato de cunho degradante e que lhe garantam as condições existenciais mínimas para uma vida saudável. (FISCHER, 2006. p 167).

Tal princípio constitui-se num verdadeiro pilar fundamental dos estados democráticos e permeia quase que em sua totalidade os demais princípios fundamentais do ordenamento jurídico.

Porém, não pode ser visto e usado indiscriminadamente de forma absoluta, unidimensional e estática a impedir que o próprio Estado cumpra seus fins. Pois se por um lado impõe limites à atuação do Estado, por outro também encerra em si a idéia de que o Estado tem a obrigação de proteção e promoção da dignidade de todos e não somente de alguns. Dentre as diversas dimensões de este princípio está o pressuposto de que também a sociedade civil deve respeitá-lo contribuindo para que todos possam ter as condições mínimas para uma vida digna.

b) Princípio da Igualdade: representado pelo ditame constitucional de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” o mesmo está simbioticamente ligado à idéia de justiça. Traz no seu bojo um comando tanto para o legislador como para o juiz de que não se pode tratar arbitrariamente de forma desigual aquilo que é essencialmente igual, assim como o que é desigual de forma igual.²

c) Princípio da Solidariedade: intimamente relacionado com os dois anteriores está o princípio da solidariedade, o qual tem suas bases na idéia de um Estado Social e Democrático de Direito, baseado na justiça social, tal noção está presente em diversos artigos da Constituição Federal, desde o art. 3º que indica como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária ao art. 170, assim como o art. 194 o qual estabelece que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade. O que significa dizer que, mesmo aqueles que não irão usufruir de seus benefícios,

² Douglas Fischer, citando Bandeira de Mello, assevera que as formas de quebra de tal princípio são cinco: “a) a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, em vez de abranger uma categoria de pessoas ou uma pessoa futura e indeterminada; b) a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não-residente nos fatos, situações ou pessoas desequiparadas c) a norma atribui tratamentos jurídicos diversos em atenção a fator de discrimen adotado que não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; d) a norma supõe relação de pertinência lógica em abstrato, mas a discriminação estabelecida conduz a efeitos contrapostos ou dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente; e) a interpretação da norma extrai distinções, discriminações, desequiparações que não foram assumidas por ela, seja implícita seja explicitamente.” (FISCHER, Douglas. 2006, p. 69)

deverão contribuir para o sistema. Encerrando, portanto, uma idéia de solidariedade, de que o mais forte deve ajudar o mais débil no sentido da fraternidade e que o Estado deve intervir no sentido de incentivar a articulação social para que tal se realize principalmente na esfera socioeconômica.

d) Princípio da Proporcionalidade: a essência deste princípio no que se refere ao direito penal é de que deve haver uma proporção entre o sacrifício de um determinado direito fundamental e sua preservação. Devendo o Estado procurar meios, estratégias e políticas públicas adequados e eficazes para coibir determinadas condutas que causam danos a bens jurídicos de forma a ferir o mínimo de direitos fundamentais. É aqui que se inserem dois subprincípios fundamentais na criação e aplicação das leis penais, são eles: o subprincípio da adequação e eficácia e o subprincípio da necessidade. Segundo o primeiro o meio jurídico utilizado para tentar atingir um determinado fim devem guardar entre si certa compatibilidade. Sendo que a medida adotada pelo Estado deve mostrar-se apta, útil e idônea para realizar os fins a que se propôs. Já o subprincípio da necessidade, de forma simplificada, quer significar que havendo mais de uma alternativa, o Poder Público deve optar por aquela que restrinja o menos possível os interesses e as liberdades envolvidas na situação.

1.6. O direito estatal de punir e as teorias que o embasam

O direito penal é permeado pelas mudanças sociais e políticas ocorridas no seio das sociedades, sendo assim também os mecanismos e pressupostos fundadores do dever-punir do Estado evoluíram ao longo do tempo. Tais pressupostos podem ser evidenciados através de uma rápida análise acerca das teorias justificadoras do direito estatal punitivo, sob o aspecto da legitimação do Estado no controle social.

As teorias legitimadoras dividem-se em basicamente duas: as teorias absolutas ou retributivas e as teorias relativas ou ecléticas. A primeira e a segunda distinguem-se-iam pela finalidade da aplicação da pena.

A corrente das teorias absolutas, tem como base a idéia de que a pena tinha a tarefa de realizar a justiça. Para estas teorias a pena tem o fim em si mesma, ou seja, é mera consequência da prática de um delito. Tais correntes têm suas bases éticas na filosofia de Immanuel Kant para quem era inadmissível a existência de razões sociais ou utilitaristas na conformação das penas (FISCHER, 2006, p. 89-90).

A crítica corrente que se faz à teoria absoluta está no fato de envolver conceitos absolutos de Justiça, de Moral e de Direito, o que se revela incompatível com as bases dos Estados modernos, guiados por limites e princípios constitucionais intransponíveis, especialmente o da dignidade humana.

Já a teoria relativa da legitimação parte do pressuposto de que a pena tem como finalidade precípua a prevenção dos delitos, apresentando, portanto, um novo elemento: a função preventiva da pena, conformando-se aos princípios utilitaristas da cominação penal. As teorias relativas compreendem a prevenção geral – positiva ou negativa – e a prevenção especial.

Luiz Regis Prado assinala:

[...] a concepção *preventiva geral* da pena busca sua justificação na produção de efeitos inibitórios à realização de condutas delituosas, nos cidadãos em geral, de maneira que deixarão de praticar atos ilícitos em razão do temor de sofrer a aplicação de uma sanção penal. Em resumo, a prevenção geral tem como destinatária a totalidade dos indivíduos que integram a sociedade, e se orienta para o futuro, com o escopo de evitar a prática de delitos por qualquer integrante do corpo social (PRADO, 2010, P. 504)

Portanto, a prevenção geral em alguns casos identificada com o que se denominou prevenção negativa, busca na pena um efeito de coação psicológica no momento da incriminação legal, assim a execução da pena teria a função de reafirmar que a ameaça estabelecida *in abstracto* é real.

Com a função de prevenção geral positiva, a pena serviria para fortalecer valores ético-sociais emanados da norma penal, assegurando a estabilidade social -

pela proteção de bens jurídicos -, ameaçada por frustrações decorrentes do não cumprimento das normas. Assim, a pena funcionaria de modo preventivo restabelecendo a confiança no sistema jurídico-penal, ou reparando os efeitos negativos de violação à norma. (PRADO, 2010, p.505).

Enquanto a prevenção geral tem como destinatária toda a sociedade, a prevenção especial, destina-se àqueles que já cometeram delitos, inserindo nessa idéia o instituto da reincidência. Assim, na teoria de prevenção especial, o papel relevante da pena consiste em inibir a prática de novos delitos. Por esta última, as penas teriam função de ressocialização ou saneamento social do delinqüente, via segregação provisória ou definitiva.

As falhas mais contundentes atribuídas à teoria relativa residem na prevenção em seu aspecto etiológico, ou seja, na origem da atividade criminosa. Ou ainda que é comum a norma penal dar resposta a casos pontuais de repercussão social, produzindo as chamadas cifras *ocultas* da criminalidade (QUEIROZ, p.52)

Diante da complexidade dos fenômenos sociais dos quais deve tratar a ciência penal, reflete-se que as teorias monistas (prevenção geral e especial) não são suficientes para analisar e responder às demandas geradas por tais fenômenos. Assim, surgiram as correntes denominadas unificadoras, ecléticas ou mistas.

Segundo Luiz Regis Prado (2010, p. 509) essas teorias, "predominantes, na atualidade, buscam conciliar a exigência de retribuição jurídica da pena – mais ou menos acentuada – com os fins de prevenção geral e de prevenção especial."

À guisa de conclusão, afirma o autor:

A justificação da pena envolve a prevenção geral e especial, bem como a reafirmação da ordem jurídica, *sem exclusivismos*. Não importa exatamente a ordem de sucessão ou de importância. O que deve ficar patente é que a pena é uma necessidade social – *ultima ratio legis*, mas também *indispensável* para a real proteção de bens jurídicos, missão primordial do Direito Penal. De igual modo, deve ser a pena, sobretudo em um Estado constitucional e democrático, sempre *justa*,

inarredavelmente adstrita à culpabilidade (princípio e categoria dogmática) do autor do fato punível. (PRADO, 2010, p. 512)

1.7. A Criminologia Crítica e a criminalidade dos poderosos

Neste ponto aproveitamos para inserir o argumento de que a temática da pena e suas funções trazem a baila diversas questões problemáticas atinentes ao tema do nosso estudo, e que estão intrinsecamente ligadas não somente a ciência do direito penal e legislação correspondente, mas também a questões como as origens do crime (esta estaria no indivíduo ou na sociedade?), os verdadeiros efeitos das penas; questões atinentes à política criminal tida como a o conjunto de estratégias penais e não penais para controle da criminalidade; questões relativas ao sistema penal o qual engloba o funcionamento das polícias, dos presídios, do Ministério Público e do juiz.

Tais questões, pensamos, não podem ser analisadas e explicadas somente pelo viés da dogmática e legislação penal, sendo necessário recorrer a outras ciências como a sociologia criminal e a criminologia, tomando desta àquelas concepções mais críticas e adequadas à complexidade da criminalidade na sociedade atual.

Primeiramente, diga-se que enquanto o direito penal é uma ciência do dever-ser (normativa) a criminologia é uma ciência do ser, empírica, portanto. Esta pode ser definida como a ciência que tem como objeto o comportamento desviante (crime) e o indivíduo que nele incide. Constitui também objeto de investigação desta ciência criminal o processo de elaboração da lei penal – motivação, conteúdo e efeitos – em face de uma determinada realidade social.

Como vimos, os delitos contra a Fazenda Pública são delitos sócio-econômicos que protegem um bem jurídico difuso do qual são titulares todos os integrantes da sociedade e enquadram-se dentro do que se considera como delinquência econômica.

A criminologia tem estudado a delinquência econômica, expressão que alude aos denominados crimes de “colarinho branco” cuja origem como novo campo de

investigação social surgiu a partir da obra *White Collar Crime* de Edwin SUTHERLAND de 1940, e cujo significado circunscreve-se às infrações lesivas da ordem econômica cometidas por pessoas de alto nível sócio-econômico.

Nas palavras de Douglas Fischer:

Efetivamente, a proposta de Sutherland foi – e ainda é – de grande impacto em face do (tradicional) pensamento criminológico, historicamente vinculado à abordagem de crimes praticados por integrantes de estratos sociais mais baixos, tendo como norteadores penalizações impostas quando verificadas violações de bens que protejam especialmente interesses privados e individualizados, característica principal de correntes iluministas (FISCHER, 2006, p. 113).

Em sua pesquisa Sutherland constatou empiricamente que o sistema penal americano possuía de forma predominante apenas “clientes” das camadas desfavorecidas da sociedade.

Nesse contexto, para a Criminologia Crítica, surge a representação de que o Sistema Penal em vigor é essencialmente seletivo.

Com base nisso, vêm sendo reconhecidas as contribuições das denominadas teorias críticas, em especial, da teoria do etiquetamento (*labelling approach*).

Tal teoria, sustenta que os criminosos, na sua maior parte, não são fruto de descobertas, no sentido de que o sistema penal poderia chegar a real verdade de quem é criminoso ou não, e sim constituem-se em entes inventados pela lógica distorcida do sistema penal vigente, a qual é demonstrada pelo fato de haver muito mais pobres nas prisões do que membros das classes mais abastadas.

Por outras palavras, a população criminosa seria constituída por meio de um processo de seleção *a priori* já na própria elaboração das leis penais, onde se atribui qualidade criminal a determinada pessoa, a qual passa a ser penalmente responsabilizada e estigmatizada, colocando-se nela, por assim dizer, uma etiqueta, um rótulo.

Um dos expoentes da criminologia crítica, Alessandro Baratta, ao considerar a "irreversibilidade do 'labelling approach' na teoria e no método da sociologia criminal" observa:

[...] é certo que as teorias da criminalidade baseadas no *labelling approach* conduziram a resultados que, em certo sentido, são irreversíveis. De fato, em certos aspectos, estas teorias sacudiram os fundamentos da ideologia penal tradicional. Desta ideologia, colocaram em discussão, principalmente, o elemento que, no capítulo II, denominamos *princípio de igualdade*, posto que demonstraram que a criminalidade, segundo a sua definição legal, não é o comportamento de uma minoria, mas da maioria dos cidadãos e que, além disso, segundo a sua definição sociológica, é um status atribuído a determinados indivíduos por parte daqueles que detêm o poder de criar e de aplicar a lei penal, mediante mecanismos seletivos, sobre cuja estrutura e funcionamento a estratificação e o antagonismo dos grupos sociais têm uma influência fundamental (BARATTA, 2002, p. 112) .

Portanto, com fulcro nos argumentos da Criminologia Crítica, principalmente aqueles coerentes com o paradigma da reação social, já se pode constatar que, do universo de delitos efetivamente alcançado pelo Sistema Penal, apenas uma parcela criteriosamente selecionada, será alvo do programado tratamento repressivo e punitivo do Estado.

Segundo o mesmo autor, quando se leva em conta a seletividade da definição e da aplicação da lei penal, é possível vislumbrar que ela se dá em dois momentos: na fase de criação e aprovação da lei penal (seletividade primária) e na aplicação da mesma (seletividade secundária).

Relativamente à seletividade primária (ou formal), pondera Alessandro Baratta:

No que se refere ao direito penal *abstrato* (isto é, à criminalização primária), isto tem a ver com os conteúdos, mas também com os "não-conteúdos" da lei penal. O sistema de valores que neles se exprime reflete, predominantemente, o universo moral próprio de uma cultura burguesa – individualista, dando a máxima ênfase à proteção do patrimônio privado e orientando-se, predominantemente, para atingir as formas de desvio típicas dos grupos socialmente mais débeis e marginalizados. Basta pensar na enorme incidência de delitos contra o patrimônio na massa da criminalidade, tal como resulta da estatística judiciária, especialmente se se prescinde dos delitos de trânsito. Mas a seleção criminalizadora ocorre já mediante a diversa formulação técnica dos tipos penais e a espécie de conexão que eles determinam com o mecanismo das agravantes e das atenuantes (é difícil, como se sabe, que se realize um furto não "agravado") (BARATTA, 2002, p. 176)

Essa seletividade primária tem efeito e é também reforçada pelas estatísticas oficiais vinculadas ao Sistema Penal.

No Brasil, por exemplo, dados do Sistema Integrado de Informações Penitenciárias do Ministério da Justiça³, dão conta de que em 2009, dos 417.112 presos (sistema penitenciário, excluídos os presos em delegacias), apenas 1715, tem curso superior completo e que dentro do universo de 217.762 de crimes contra o patrimônio, há apenas 66 presos por apropriação indébita previdenciária, crime relacionado a não pagamento de tributo, no caso não repassar ao erário a contribuição previdenciária retida dos segurados empregados ou contribuintes individuais. Ao passo que não encontramos nestas informações nenhuma referência a crimes contra a ordem tributária.

Não foi possível vislumbrar se não há condenações no Brasil por crimes contra a ordem tributária ou se ao elaborar o levantamento dos dados referidos este tipo de crime foi omitido.

De qualquer forma, os dados acima parecem indicar a ocorrência das chamadas cifras "negras" da criminalidade, a par do processo seletivo engendrado pelo Sistema Penal. Tais cifras, não contempladas nas estatísticas criminais tradicionalmente produzidas, dizem respeito aos delitos – em termos quantitativos ou qualitativos – que o Sistema não consegue alcançar. (BARATTA, 2002, p.102).

Dentre esses delitos que o sistema não consegue alcançar, entendemos que no Brasil os crimes contra a ordem tributária encaixam-se nesta hipótese.

Não obstante essas dificuldades⁴, num Estado que aspira à justiça social e desenvolvimento harmônico, necessário se faz que as mesmas sejam estudadas de forma crítica para que seja possível construir instrumentos para superá-las.

3

Disponível em:

<<http://www.portal.mj.gov.br/data/Pages/MJD574E9CEITEMIDC37B2AE94C6840068B1624D28407509CPTBRIE.htm>> Acesso em: 30 ago. 2010.

⁴ Norberto Bobbio (2009, p. 127), segundo o qual é necessário que se introduza também algum critério de justiça distributiva para que uma sociedade permaneça unida, acerca das dificuldades de aplicação do direito quando há interesses conflitantes em jogo afirma: [...] Não que seja simples a determinação da correspondência entre dano e ressarcimento, entre delito e castigo. Basta pensar nas mudanças ocorridas na história do conceito de pena e da sua medida. Não que seja tão óbvio o que se deve entender por dano (pense-se no problema suscitado pela poluição industrial) ou por delito (pense-se no problema dos chamados delitos de opinião, nos quais é tão difícil estabelecer onde termina o comportamento lícito e onde começa o ilícito). Mas não preciso sublinhar que quando se trata de distribuir ônus ou vantagens, as coisas se complicam terrivelmente.

2. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

No contexto das considerações até o momento esplanadas, imprescindível que sejam tecidas noções acerca dos elementos relevantes a justificar um tratamento especial aos delitos econômicos, nos quais estariam enquadrados os ilícitos fiscais, adotando-se como critérios, entre outros, a intrincada e peculiar forma de perpetração de tais infrações e os efeitos por eles produzidos.

Dentro deste ramo do direito, destaca-se a disciplina específica atinente à prevenção e à repressão dos delitos perpetrados contra o sistema tributário nacional, ou seja, dos crimes contra a ordem tributária.

Segundo adverte Roberto dos Santos Ferreira:

O delito econômico destaca-se dos delitos comuns, principalmente por sua escassa visibilidade e pela volatilização da qualidade da vítima, bem como por apresentar aspectos multiformes, podendo assumir formas mercantis e de operações financeiras, ou mesmo a forma de uma prática negocial comum, a fim de aparentar normalidade própria do complexo mundo dos negócios. A atividade, em si, apesar de ser potencialmente mais lesiva, não se apresenta como repugnante para a maioria da sociedade, como acontece nos crimes de homicídio, furto, roubo ou outras figuras típicas tradicionais. (FERREIRA, 2002, p. 14)

Em rigor, os ilícitos penais tributários são ilícitos penais no âmbito do Direito Tributário, isto é, a incidência de norma definidora de crimes fiscais ocorre em hipóteses legais de descumprimento da legislação tributária.

Quanto ao Direito Penal Tributário, então, pode-se dizer que tem como objeto a abordagem sistemática das infrações penais cometidas no âmbito do Direito Tributário.

2.1 Breve histórico da legislação no tocante aos delitos fiscais

Um repasse pela legislação supra-constitucional, evidencia que desde as Ordenações Filipinas, o legislador vem-se preocupando com as condutas ofensivas às finanças ou à economia do Estado.

O Código Penal de 1940 incorporou no seu texto os crimes de descaminho ou contrabando (art. 334), que refletiam a preocupação do Estado com os danos causados à Fazenda Pública.

Com a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, passou-se a tipificar outras possíveis condutas que culminassem na ofensa à Fazenda Pública. A partir da elaboração daquele diploma legal difunde-se a noção dos crimes de sonegação fiscal.

Na década de noventa instituiu-se a Lei 8137/90 que reafirmou essa noção. Assim é que hodiernamente, os crimes tributários podem ser materiais, de mera conduta ou formais. São materiais, os do art. 1º da Lei nº 8137/90 e o art. 337-A do Código Penal, sendo formais ou de mera conduta, os do art. 2º da Lei nº 8137/90 e o art. 168-A do Código Penal.

Os crimes contidos em tal dispositivo legal dividem-se em duas classes, a saber: 1ª. Crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (art.1º, I a V e 2º, I a V); 2ª. Crimes contra a ordem tributária praticados por funcionários públicos (art.3º, I a III).

No que tange as penalidades impostas, além de multa, a lei prevê a cominação das seguintes penas: reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, nos delitos previstos no art. 1º; detenção de 6(seis) meses a 2 (dois) anos, nos delitos do art. 2º; e reclusão de 1(um) a 4(quatro) anos nos crimes do art. 3º.

Observe-se, que as condutas tipificadas na Lei nº 8.137/90 são punidas a título de dolo, sem o qual não há que falar em crime tributário.

Referido dispositivo legal descreve uma série de condutas as quais, uma vez executadas, acarretando a supressão ou redução ilegal de tributo, terão a incidência de todo o ordenamento jurídico-penal e processual penal, sendo elas:

Art.1º:

- 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.

Art.2º:

- 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 da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos – conduta omissiva;
- III- Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida 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.

Como já observado acima, insta reafirmar que o exame dos elementos objetivos do tipo penal trazido por referida lei indica que as condutas arroladas nos incisos I a V do art. 1º devem ser classificados como crimes materiais ou de resultado.

Assim, para que ocorra a consumação do referido delito exige-se o resultado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

Enquanto as condutas contidas no art. 2º da referida lei seriam basicamente crimes formais ou de mera conduta, os quais se dão com a simples ação ou conduta não sendo exigido um resultado específico para a incidência do tipo penal.

Nos crimes definidos nos artigos 1º e 2º, o sujeito ativo é o contribuinte. Também poderão praticar os crimes supracitados o contador, o advogado, entre outros. O sujeito ativo do art. 3º é o funcionário público (crime próprio e funcional típico). O sujeito passivo em todos eles é o Erário.

O crime definido no inciso I do art. 1º da Lei 8137/90 visa assegurar a confiabilidade ou credibilidade das informações transmitidas ao Fisco, para que esse possa proceder ao lançamento dos tributos.

No inciso II do art. 1º da Lei 8137/90, o objeto material deve ser obrigatoriamente exigido pela lei fiscal; é necessário que lancemos mão do regulamento do tributo para verificar quais são tais documentos.

Em relação ao inciso III do art. 1º da Lei 8137/90, a falsificação consiste na contrafação dos objetos materiais previstos no inciso (o rol de objetos materiais não é exaustivo; é exemplificativo). Na “alteração”, por sua vez, o agente faz modificações de qualquer espécie no documento, tais como rasuras ou acréscimos no documento previamente elaborado.

No inciso IV do art. 1º da Lei 8137/90, a fraude é feita com documentos inidôneos (*frios*).

Finalmente, no inciso V do art. 1º da Lei 8137/90, o crime visa evitar a evasão de receitas, por meio da venda de produtos ou prestação de serviços sem a emissão da nota fiscal.

Em relação ao art. 2º da Lei 8137/90, aparentemente o inciso I seria idêntico ao mesmo inciso do artigo anterior, entretanto, as sanções são extremamente distintas, muito mais graves.

O inciso II do art. 2º da Lei 8137/90 constitui crime semelhante ao de apropriação indébita e é imprescindível a constatação do dolo para que ele se consuma. Se foi ato isolado, não é crime; já, se a conduta é reiterada, configura-se o dolo.

Os incisos III e IV do art. 2º da Lei 8137/90 visam assegurar a aplicação correta dos incentivos fiscais, além de procurar evitar o comércio na captação de

incentivos. Aqui, excepcionalmente, pode-se ter como sujeito ativo funcionários de instituições financeiras privadas que atuem na captação dos incentivos fiscais.

Por fim, o inciso V do art. 2º da Lei 8137/90 pune o “caixa 2 eletrônico”. “Divulgar ou utilizar programa de processamento de dados que permite ao contribuinte possuir informação contábil diversa daquela que é fornecida à Fazenda Pública.”

Convém também observar que as normas veiculadas pela Lei nº. 8.137/90 são normas penais em branco, ou seja, as definições de elementos integrativos do tipo, tais como tributo, contribuição social, sujeito passivo, contribuinte e obrigação tributária, são extraídas de outro ramo do Direito (reenvio). O que gera diversos enfoques na interpretação e, conseqüentemente, dificuldade na aplicabilidade de tais dispositivos.

Conforme exposto anteriormente, os crimes fiscais são ilícitos penais no âmbito do Direito Tributário, o que significa que a incidência da norma penal tributária ocorre em hipóteses legais de descumprimento da legislação tributária.

No entanto, não é qualquer descumprimento da legislação tributária que enseja a aplicação da norma penal *in casu*, mas tão-somente a ação comissiva ou omissiva fraudulentamente perpetrada que provoque a supressão ou que constitua redução do tributo, a teor do disposto no artigo 1º, ou constituindo quaisquer das condutas elencadas no art. 2º da lei penal.

Desta forma, a depender do caso concreto, pode-se estar diante de mera infração administrativa cometida pelo contribuinte, sem repercussão no Direito Penal, pois aos crimes tributários aplicam-se também as normas referentes à teoria geral do crime (acolhida no Código Penal Brasileiro) no que pertine à ocorrência do erro de tipo, erro de proibição, das eximentes ou excludentes criminais, e assim por diante.

2.2 Conceitos de elisão, evasão, fraude fiscal e sonegação fiscal

A elisão ou "planejamento fiscal" está relacionada ao meio lícito de evitar-se a ocorrência do fato gerador do tributo. Fala-se então de procedimento realizado de acordo com as normas impositivas da legislação tributária. A elisão pode servir ao

contribuinte como instrumento legítimo de planejamento fiscal ou contábil capaz de reduzir ou mesmo suprimir a tributação incidente em determinada operação.

Na evasão, a prática de "escapar" à tributação resvala na ilicitude, em que o contribuinte afasta ou posterga a obrigação de pagar o tributo, após a ocorrência do respectivo fato gerador.

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

A fraude fiscal, por sua vez, consiste na ação dolosa que venha impedir parcial ou completamente a ocorrência do fato gerador, descaracterizando inclusive os elementos a ele inerentes, com o fito de reduzir ou suprimir tributo.

E finalmente, na sonegação fiscal, entende-se que ocorre o fato gerador do tributo, com respectiva obrigação tributária, mas o agente dolosamente busca ocultá-lo visando ao não pagamento, ou ao pagamento parcial, do tributo devido ao Estado.

2.3. O bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária

Partindo da ideia de que o direito penal tem como principal tarefa manifesta a proteção de bens jurídicos, necessário se faz então delimitar qual o bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária. Veremos que tal delimitação é fundamental para o desenvolvimento argumentativo do nosso estudo.

Para uma definição acerca do bem jurídico tutelado, devemos começar dizendo que os ingressos do Estado são obtidos principalmente através dos tributos e que estes são suportados pela comunidade com a expectativa de que sejam alcançados os objetivos econômicos e sociais eleitos por consenso.

A imposição tributária fundamenta-se, então, em determinados princípios selecionados por conta do consenso social, relativos às metas a alcançar e dos valores superiores que devem ser protegidos para que o sistema tributário torne-se compatível com dito consenso.

Tais princípios que conformam o direito tributário emanam da Constituição, a qual conforme já explicitado antes, estabelece certos limites ao poder de tributar. Dentro desses limites o Estado atua com amplo poder, transformando em pressuposto fático da imposição aqueles fatos da vida social que considera mais adequados a ser submetidos à tributação. Assim, o Estado dita normas que transformam os vínculos entre o Estado e os particulares em relações jurídicas dotadas de um conteúdo obrigacional.

Frente a estas disposições imperativas, fonte de obrigações tributárias, são estabelecidas leis que procuram defender o bem jurídico em questão mediante a imposição de penas, isto é, fazendo-o objeto de tutela penal. A finalidade dessas leis penais é proteger o interesse macroeconômico e social consistente na Fazenda Pública como sistema de arrecadação normal de ingressos para o Estado.

Nessa ótica LUIZ REGIS PRADO, defende que o bem jurídico de toda norma penal é um valor fundado em norma constitucional.

[...] o bem jurídico, vem a ser um ente (dado ou valor social) material ou imaterial haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem e, por isso, jurídico-penalmente protegido. E segundo a concepção aqui acolhida, deve estar sempre em compasso com o quadro axiológico (Wertbild) vazado na Constituição e com o princípio do Estado democrático e social de Direito. (PRADO, 2010, p. 259-260)

Portanto, na sua concepção o bem jurídico, sempre cingido a bases constitucionais, seria uma valiosa unidade de função social indispensável para a sobrevivência das comunidades.

A atividade tributária possui uma aspiração ética, solidária, e social, pois a mesma deve ser o instrumento que leve a uma ordem social e econômica mais justa. Diz-se que a evasão fiscal é uma das causas da impossibilidade atual do Estado de executar os planos de redistribuição de ingressos públicos e de cumprir com seus

principais fins básicos como seguridade social, educação, justiça, segurança pública e saúde.

A resistência à tributação que alguns setores da sociedade demonstram, tem sua origem em vários fatores, dentre eles, a excessiva quantidade de tributos que provoca uma carga tributária bastante elevada, muitas vezes mais de um tributo incidindo sobre o mesmo fato ou negócio jurídico, fazendo com que a magnitude da pressão tributária estimule o contribuinte a sonegar.

De outra banda, as frequentes anistias e parcelamentos redundam, muitas vezes num sentimento de injustiça por parte daquele que pagou em dia os seus tributos e vê o seu concorrente, que não pagou, ser beneficiado por esses parcelamentos ou anistias.

Também a proliferação de exceções tributárias indiscriminadas a favor de determinados contribuintes conspira contra o princípio da igualdade, alimentando desta forma a evasão e a sonegação. Outro fator que não podemos deixar de citar para o estímulo às práticas evasivas e de sonegação é o mau uso que o estado possa fazer dos recursos públicos, através de políticas deficitárias de gastos públicos.

Os delitos contidos na legislação anteriormente explicitada são delitos sócio-econômicos que protegem um bem jurídico difuso ou supraindividual. Aqui importante salientar o surgimento da primeira questão problemática no contexto da criminalização de tais delitos, já que a mesma encontra certa resistência por conta de uma cultura jurídica ainda assentada naquele direito penal tradicional, herdeiro do modelo de estado liberal-burguês no qual cabia a tutela penal apenas dos direitos individuais. Quaisquer outros bens mesmo que de alto valor humano não poderiam ser alvo da proteção do direito penal, posto que o “custo” deste, em geral, é ferir em maior ou maior grau a dignidade da pessoa humana.

No entanto, tal princípio, o qual já foi alvo de análise em item anterior, pensamos, deve ser visto por uma nova ótica que abranja o conceito do outro, da convivência em sociedade, da proteção e interação que esta pode proporcionar, sem a qual não é possível falar em completa realização das aspirações do ser humano, da perfectibilização da dignidade humana.

Retornando à conceituação do bem jurídico protegido, pode-se dizer que há várias correntes doutrinárias. Há aquelas cujo sustentáculo é que o bem jurídico tributário seria o patrimônio do Estado, a Fazenda Pública, estas são denominadas de teorias patrimonialistas; há outra linha que defende que o bem jurídico em matéria penal-tributária se assentaria nas diversas funções exercidas pelo tributo como, por exemplo, manutenção da saúde pública, educação, segurança, etc. Tal corrente é denominada de funcionalista.

Neste sentido, HUGO DE BRITO MACHADO (2009, p. 22) traz a ideia de que para a correta compreensão do conceito de “ordem jurídica tributária” presente na nossa legislação, é necessário integrar essas duas concepções teóricas. O autor cita Rodrigo Sanchez Rios quem afirma que nos crimes fiscais existe “um bem jurídico imaterial mediato que estaria integrado pela função tributária e um bem jurídico específico imediato com função representativa que estaria constituído pelo patrimônio do Estado”. (SANCHEZ RIOS, 1998, p. 50 *apud* MACHADO, 2009, p.22).

Esta questão é fundamental possuindo grande relevância para análise de questões técnicas, pois se ficarmos atidos somente à dimensão imediata perderemos os elementos necessários para análise da antijuricidade de uma conduta *in concreto*. Na área penal, é essencial delimitar se houve dano àquele bem jurídico, qual foi a extensão do mesmo, etc. Tal fim é atingido pela dimensão mediata do bem jurídico tributário-penal, qual seja, o patrimônio do Estado. Já a dimensão imediata, função dos tributos, dá a necessária dignidade constitucional a tal bem para que se justifique a sua tutela penal.⁵

⁵ Essa ideia de dupla dimensão também é defendida por MARTINEZ-BUJAN PÉREZ. Para ele a dimensão mediata seria é chamada por ele de bem jurídico representado e a imediata de bem jurídico técnico ou representativo. Discorrendo acerca desses dois tipos de bem jurídico ele assevera que para a configuração do tipo não se exige que a dimensão imediata (função do tributo) seja lesionada, sendo assim nunca se veria tal situação configurada e o bem jurídico não teria função. Não porque a lesão não exista, mas porque tecnicamente é impossível identificá-la, daí a necessidade da existência da dimensão mediata do bem jurídico. Também não se exige que o dolo do sujeito seja orientado para prejudicar as funções do tributo; basta que saiba que causa prejuízo patrimonial à Fazenda Pública ou à Seguridade Social. Logo, o bem jurídico imediato não tem relevância direta nenhuma na interpretação do delito, nem no tipo objetivo, nem no tipo subjetivo, mas tem relevância para revelar a dignidade do bem jurídico para legitimar sua tutela. (MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, 1999, p.365)

3. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Não obstante a importância do bem jurídico protegido e o fato de que as condutas criminosas definidas pela Lei nº 8.137/90 comprometem seriamente o desempenho das funções do Estado, sua prática, a exemplo do que ocorre com os demais delitos de natureza econômica, não recebe da sociedade a mesma reprovação incidente sobre os crimes tidos por comuns, tais como furto, roubo, seqüestro, etc. Isso porque, nas palavras de Wilfried Hassemer (*apud* FERREIRA, 1996, p.45):

As formas de ação da criminalidade moderna são civis, não corre sangue, só no final, talvez, haverá um pouco de agressão. De um modo geral há colarinhos brancos, caneta, papel, assinaturas de contratos e, também, por isso os danos desse tipo de criminalidade não são visíveis.

Por outro lado, a experiência no trato dos crimes contra a ordem tributária revela que, a despeito da gravidade das sanções cominadas, a impunidade de fato é uma realidade no contexto nacional. Multiplicam-se os casos de evasão fiscal sem que as autoridades encarregadas da repressão, tanto no campo fiscal quanto no âmbito penal, logrem a devida sanção àqueles que, eximindo-se do pagamento dos tributos devidos, lesionam profundamente os cofres do Estado, levando à repartição do dano por toda a coletividade e onerando sobremaneira os contribuintes.

Entendemos que o polêmico instituto do direito pátrio extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, contribui enormemente para este estado de coisas. Adentremos então na análise de tal instituto jurídico iniciando pelos aspectos legislativos para em seguida proceder a uma reflexão crítica acerca do mesmo.

3.1. Aspectos legislativos

Fazendo um retrospecto no que se refere ao direito positivo quanto às normas de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, podemos vislumbrar que tal dispositivo foi introduzido na legislação pátria na década de sessenta.

O artigo 2º da Lei 4.729/65 prescrevia: “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria”. Vemos aqui que para aplicabilidade da norma havia necessidade de que houvesse o pagamento antes de iniciada a ação fiscal. Portanto, o âmago de tal norma tinha como base a espontaneidade ou denúncia espontânea. Tal previsão estava em consonância com o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, a previsão do artigo 14 da lei 8137/90: “se extingue a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º e 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Com o advento da Lei 8.383/91, tais dispositivos foram abolidos expressamente no art. 98.

Posteriormente com a edição da Lei 9.249/95 o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi reintroduzido no sistema jurídico brasileiro. Tal lei em seu artigo 34 dispõe: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90 e na Lei 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Já a Lei 9.983/00, a qual inseriu no sistema penal os artigos 168-A e 337-A, trouxe os seguintes dispositivos sobre extinção de punibilidade referida a crimes tributários: art. 168-A, parágrafo 2º :

É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devida à previdência social, na forma devida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal” e art. 337-A, parágrafo 1º “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente,

declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma devida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Assim, novamente nestes dispositivos foi retomada a exigência de denúncia espontânea para ter direito ao benefício da extinção da punibilidade.

Posteriormente foi editada a Lei nº 10.684/2003 a qual em seu artigo 9º preceitua

"Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 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".

Da simples interpretação literal pode-se afirmar que enquanto o art. 9º, *caput*, tem natureza temporária, para vigorar durante a vigência do parcelamento instituído pelo art. 1º da citada lei (Refis II) o seu § 2º, que cuida da extinção da punibilidade, tem natureza de norma permanente.

De fato, ao contrário da Lei nº 9.964/2000 que instituiu o Refis I e condicionava a extinção da punibilidade ao pagamento do tributo objeto de parcelamento (art. 15, § 3º), o § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003 não vincula a extinção da punibilidade ao pagamento de tributo sob regime de parcelamento, mas, ao pagamento, a qualquer tempo, de qualquer tributo com os respectivos acessórios.

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.941/2009 a extinção da punibilidade retornou ao critério vigente antes da Lei nº 10.684/2003.

Essa lei, que introduziu novo regime de parcelamento, conhecido como Refis IV, dispôs em seus arts. 67 a 69:

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 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.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

O art. 69 da Lei nº 11.941/2009 poderia entender-se como uma revogação do § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003.

No entanto, o entendimento majoritário é no sentido de que norma de vigência temporária, como a do art. 69 da Lei nº 11.941/2009 não revoga a norma de natureza permanente, como a do § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003. Nada impede, outrossim, de o parágrafo ter natureza permanente, enquanto o seu *caput* ostenta natureza temporária. É questão de técnica legislativa. Aquele § 2º poderia ter sido editado como artigo autônomo, mas o legislador preferiu situá-lo sob o *caput* do art. 9º.

Convém registrar que ao apreciar a ADI nº 3002-7, a julgada pelo Procurador-Geral da República questionando a constitucionalidade do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, o Ministro Relator Celso de Mello deu por prejudicada a aludida ação direta, por perda superveniente de seu objeto, porque a matéria regulada por aquele art. 9º foi inteiramente disciplinada pelo art. 68 da Lei nº 11.941/2009.

Pelo que se depreende da r. decisão monocrática só se analisou a questão da suspensão da punibilidade durante a vigência do regime de parcelamento de tributos (art. 9º da Lei nº 10.684/2003 e art. 68 d a Lei nº 11.941/2009).

Silenciou-se, por completo quanto ao § 2º, do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 e do art. 69 da Lei nº 11.941/2009, que cuida da extinção da punibilidade de forma diferente daquela regulada pela norma do § 2º sob c omento.

Concluindo, a dúvida permanece. Não se sabe, ao certo, se o pagamento do crédito tributário, a qualquer tempo, extingue ou não a punibilidade à luz da jurisprudência do STF.

Tudo indica, contudo, que a resposta será afirmativa, principalmente tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 69, da Lei nº 11.941/2009, que, de certa forma, confirma a vigência do § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.864/2003, ao dispor que se extingue a punibilidade na hipótese de a pessoa física responsabilizada pelo não pagamento do tributo efetuar o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal. Pela lógica, na hipótese de pagamento do tributo pela pessoa jurídica deve extinguir a punibilidade da pessoa física penalmente responsabilizada.

Donde se conclui que, atualmente, no Brasil, sempre que houver recebimento da denúncia, despacho do juiz recebendo a petição inicial criminal, haverá a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

3.2. Análise crítica

No Brasil, em particular, tem-se que os crimes contra a ordem tributária comumente denominados de crimes de sonegação fiscal, raramente são apreciados pelos tribunais e, mesmo assim, quando chegam ao Judiciário, são julgados com inegável brandura e lentidão, dificilmente chegando a condenação.

Segundo Roberto dos Santos Ferreira (1996, p.45), as causas para impunidade de fato nos crimes contra a ordem tributária podem ser assim alinhadas: a) o forte poder econômico e social dos autores; b) a cumplicidade das autoridades; c) a

complexidade das Leis que regulam estes fatos, as quais podem ser manipuladas por hábeis assessores legais e contábeis; d) o despreparo dos órgãos encarregados da persecução penal na apuração de tais crimes; e) o despreparo dos tribunais para o julgamento dos crimes tributários; f) falta de uma atuação conjunta entre os diversos órgãos do Estado, voltada para apuração e punição das condutas típicas e ilícitas que atentem contra a ordem tributária; g) a complexidade dos meios utilizados para a perpetração dos crimes contra a ordem tributária; h) uma certa inadequação da legislação processual e material, para apuração e punição dos crimes tributários; i) o público percebe mal o caráter delituoso desses fatos; e j) a organização dos autores desses crimes.

Norberto Bobbio (2009, p.117) critica que é inegável que o poder econômico e social constitua um dos principais fatores de impunidade dos crimes contra a ordem tributária, traduzindo um real poder invisível. O poder econômico e social está ligado ao poder político, o que permite às grandes empresas e empresários, principalmente no Brasil, influenciarem os destinos do Estado.

O Estado assumiu a tarefa de governar a economia, a classe política exerce o poder não mais apenas através de formas tradicionais da Lei, do decreto legislativo, dos vários tipos de atos administrativos . que, desde quando existe um regime parlamentar e um Estado de Direito (um Estado, entenda-se, em que os atos da administração pública são submetidos a um controle jurisdicional), começaram a fazer parte da esfera do poder visível . mas, também através da gestão dos grandes centros de poder econômico (bancos, indústrias estatais, indústrias subvencionadas etc.), da qual acima de tudo extrai os meios de subsistência dos aparatos dos partidos, dos aparatos dos quais por sua vez extrai, através das eleições, a própria legitimação para governar. À diferença do poder legislativo e do poder executivo tradicional, o governo da economia pertence em grande parte à esfera do poder invisível, na medida em que se subtrai (se não normalmente, ao menos substancialmente) ao controle democrático e ao controle jurisprudencial.

Em um país emergente, como é o caso do Brasil, o qual aspira a um desenvolvimento com base nos princípios de um estado democrático de direito e de justiça social requer, do seu aparelho estatal (não somente administrativo, mas judiciário e legislativo) não só probidade no trato da coisa pública como também

inteligência, criatividade, eficiência e, sobretudo, capacidade de diagnosticar a realidade e suas causas, para elaborar um elenco de prioridades, quer para execução de obras e serviços, quer para eliminar as fontes geradoras de problemas e distorções sociais e éticas, que enfraquecem a soberania e o caráter preventivo e repressivo das formas sancionatórias de Direito fiscal e penal, favorecendo a evasão.

Observa-se no âmbito de uma política criminal relacionada aos delitos econômicos, um incremento de institutos jurídico-penais de natureza reparadora, tendentes a excluir ou reduzir a imposição efetiva das conseqüências jurídicas do delito.

Neste ponto, importante observar que o art. 107 do Código Penal brasileiro estabelece, em rol não taxativo (QUEIROZ, 2010, p.423), as causas de extinção da punibilidade nos crimes comuns. Nelas não há menção a causas extintivas de punibilidade tendo como origem a reparação do dano, exceto nos casos de arrependimento posterior (art. 16 do Código Penal).

Tal artigo estabelece como benefício para o autor tão-somente a redução da pena de um para dois terços. Aplicando-se tal hipótese legal aos delitos patrimoniais de um modo geral. Já no caso dos crimes contra a ordem tributária, de caráter patrimonial também, a lei confere à reparação do dano o poder de afastar a punibilidade do agente, o que se dá com o pagamento do tributo, frise-se, a qualquer tempo, mesmo após o recebimento da denúncia.

Outra diferença importante com os delitos patrimoniais comuns (furto, estelionato, etc) o benefício do art. 16 do Código Penal somente caberá se o autor reparar o dano até o recebimento da denúncia ou queixa.

Vê-se assim que há uma quebra de isonomia, quebra do princípio constitucional da igualdade, pois tendo como base os ensinamentos já detalhados (item 1.5) de Celso Bandeira de Mello acerca de qual discriminação legal é permitida pela Constituição e qual não é, conclui-se que a diferenciação entre os tipos de crimes referidos não se encaixa em nenhuma daquelas premissas tecnicamente exigidas. Portanto, no nosso entender, não há justificativa técnica ou de dogmática, que permita tal diferença no tratamento entre os tipos penais supracitados.

Nas palavras de Douglas Fischer:

O legislador está ordenado a outorgar trato igual quando não existe uma razão suficientemente razoável para permitir um trato desigual. Dessa premissa deflui que o tratamento díspar que se tem dado aos delitos econômicos em face de outros de natureza patrimonial tem importado em um distanciamento entre esses parâmetros. O incremento do trato desigual e desproporcional entre os fatos criminosos em relação às suas conseqüências importa em violação aos cânones constitucionais. (FISCHER, 2006, p.234)

Por outro lado, tal diferenciação no próprio conteúdo e definição desses institutos penais, quais sejam a extinção da punibilidade nos crimes comuns contra o patrimônio e nos crimes contra a ordem tributária, somente pode ser explicada como decorrente da seletividade na criação das normas punitivas (seletividade primária, referida em tópico anterior), as quais na sua origem estão permeadas por uma cultura na qual os crimes econômicos não possuem o mesmo “desvalor” que os crimes comuns.

E que o direito penal brasileiro ainda apresenta-se como um direito de dois pesos e duas medidas, sendo um para aqueles indivíduos que praticam crimes comuns geralmente das classes sociais menos favorecidas e outro para aqueles que praticam os denominados crimes de “colarinho branco” geralmente pertencentes a classe econômica mais favorecida.

Tais diferenças estão a indicar que, assim como afirma Alessandro Baratta (2002, p. 162) o direito penal, ao contrário do mito ainda preponderante, é um direito desigual por excelência. Resumindo o autor nas seguintes preposições sua crítica:

- a) o direito penal não defende todos e somente os bens essenciais, nos quais estão igualmente interessados todos os cidadãos, e quando pune as ofensas aos bens essenciais o faz com intensidade desigual e de modo fragmentário.
- b) A lei penal não é igual para todos, o status de criminoso é distribuído de modo desigual entre os indivíduos
- c) O grau efetivo de tutela e a distribuição do status de criminoso é independente da danosidade social das ações e da gravidade das infrações à lei, no sentido de que estas não constituem a variável principal da reação criminalizante e da sua intensidade

No nosso entender, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tal como instituída no Brasil, não somente é mais uma das causas a contribuir para a impunidade nos crimes contra a ordem tributária como é também um exemplo que confirma a seletividade não apenas do sistema penal como também da elaboração das leis penais.

De mesma banda, mesmo que deixássemos de lado as críticas ao instituto em comento realizadas com base na criminologia crítica, há também problemas no que se refere à dogmática penal pois o instituto atenta contra as funções preventivas das normas relativas aos crimes contra a ordem tributária, ferindo o pressuposto da prevenção geral e também especial.

A prevenção geral é quebrada, pois a extinção das penas previstas na lei pelo pagamento do tributo em qualquer momento do processo traz a certeza da impunidade estimulando a sonegação por todos os membros da sociedade. Da mesma forma também a prevenção especial é prejudicada já que não há qualquer condição impeditiva para usufruir do benefício mesmo para aqueles que já praticaram delitos do mesmo tipo. O mecanismo da reincidência, portanto, não é levado em conta em momento algum.

Nesse sentido, observando o direito comparado Romero Auto de Alencar (2008, p. 156) expõe que:

De particular interesse é a situação da Itália. Lá não se admite mais a extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo. Atualmente, o Decreto Legislativo que trata do tema dos crimes tributários (DLGS 74/2000), prevê em seu art. 13 a possibilidade de aplicação de uma mera circunstância atenuante, redutora da pena à metade, desde que o infrator proceda ao pagamento do tributo devido, ainda que não integralmente (já que pode parcelar a dívida), antes de iniciada qualquer ação administrativa ou penal contra o mesmo. As razões para a mudança, segundo LANZI e ALDROVANDI, foram expostas pelo próprio legislador, alegando que a utilização do mecanismo da extinção

da punibilidade estrava frustrando a função da pena, atribuindo um efeito criminógeno à situação.

Outro aspecto a revelar do instituto em comento é a função não manifesta e ilegítima vislumbrada a partir da sua utilização como mero instrumento arrecadatório. Tal papel que deveria estar apenas vinculado à eficiência dos mecanismos de cobrança e arrecadação do Estado, e à consciência da sociedade civil da importância de se pagar tributos, redundando na fragilização do próprio direito penal tributário. Acarretando a longo prazo, além da certeza da impunidade, uma paulatina diminuição na arrecadação de tributos. Isto por que os contribuintes vão formando a ideia de que sonegar “vale a pena”, pois indiretamente é essa a mensagem subliminar que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, tal como se apresenta no Brasil, deixa transparecer.

CONCLUSÃO

A motivação do presente trabalho teve origem no desejo de compreender quais os elementos que, do ponto de vista jurídico, levam a que, um indivíduo que, por exemplo, comete um crime de furto suponhamos de uma quantia X em dinheiro, se for aceita a denúncia e instaurado o processo arrepender-se e devolver o valor furtado obterá com isso apenas uma redução na sua pena. E que, por outro lado, um contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, registre na sua contabilidade notas “frias” que aumentem irregularmente suas despesas a fim de diminuir a sua receita, diminuindo assim sua base de cálculo para o IRPJ, flagrado pelo Fisco e denunciado, se pagar o imposto sonegado obterá a extinção total da sua punibilidade.

Procurar esclarecer com base na bibliografia existente, quais as causas, os motivos e as conseqüências desse tratamento desigual foi o centro gravitacional do nosso estudo.

Dadas estas contradições optamos por fazer uma análise crítica do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Para tal lançamos mão de elementos do direito tributário, tais como a noção de tributo e sua característica de ser a forma mais importante e eficaz de obtenção de recursos públicos. Em sequência abordamos alguns princípios constitucionais afetos ao direito penal procurando no decorrer do estudo vislumbrar se o instituto em comento violava algum ou alguns desses princípios. Concluindo na parte final do trabalho traduzir-se o mesmo na quebra do princípio da isonomia ou igualdade presente na Carta Maior.

Viu-se que o direito penal encerra em si diversas contradições que podem ser melhor explicadas à luz da Criminologia Crítica, mormente através da teoria do “etiquetamento”. E que no sistema penal brasileiro, incluindo a elaboração das suas leis penais existe seletividade, isto é, criminaliza-se muito mais indivíduos das classes menos favorecidas enquanto se descriminaliza a delinquência econômica norlamente vinculada a setores e indivíduos de maior poder econômico.

Explicitamos também os aspectos legislativos dos crimes contra a ordem tributária, conceituando as diversas figuras jurídicas presentes em tais normas tais como evasão, fraude, sonegação fiscal.

Feito isso, passou-se a análise do bem jurídico penal tributário protegido nos crimes contra a ordem tributária, constatando tratar-se a ordem tributária de um bem jurídico com duas dimensões: a) patrimonial, o bem protegido seria o patrimônio do Erário; b) funcional, o bem jurídico estaria constituído pelas funções precípuas do tributo: obter recursos para a manutenção e realização dos objetivos fundamentais do estado como garantir a saúde pública, a educação, a segurança, a seguridade social, dentre outros.

Por fim, estudou-se a extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo com base nos seus reveses legislativos e em análise crítica.

Conclui-se que as razões favoráveis à extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal para o Estado têm como um dos seus resultados práticos aumentar a arrecadação tributária em curto tempo, porém, a longo prazo, redundarão em efeito contrário ao pretendido, já que a certeza da impunidade gera uma tendência a cada vez mais contribuintes cometerem sonegação. Deu, o legislador, portanto, prevalência ao crédito tributário, em detrimento do que é protegido como: a fé pública, administração pública.

No entanto, esse é apenas um dos efeitos do instituto estudado. A partir do analisado, não obstante as dificuldades de se punir crimes contra a ordem tributária decorrentes de diversos fatores lançados no decorrer do trabalho, dentre eles a própria legislação, percebe-se que é necessário um questionamento quanto aos aspectos funcionais e ideológicos determinantes na seleção de "clientela" específica – sintomaticamente concentrada nas classes mais baixas, e relacionada, principalmente, com práticas ofensivas ao patrimônio privado.

Nos crimes contra a ordem tributária, o legislador, ao prever a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, em vez de prestigiar o instituto da reparação do dano e condicionar a obtenção do benefício à não reincidência que, como observou-se, é adotado em outros países como a Itália, opta pelo popular "esquecimento" da fraude,

do ardil, ou seja, da ofensa em desfavor do sistema tributário, bem jurídico tutelado pela norma penal especial.

Mantendo tal instituto com as características atuais, sopesando o tratamento desigual dispensado aos delitos fiscais e aos delitos praticados contra o patrimônio individual, verifica-se que o mesmo afronta o princípio da isonomia, pois para o mesmo ato, a reparação do dano, a lei penal confere efeitos distintos. Além disso, afronta uma das funções preventivas da pena, tanto a prevenção geral como a prevenção especial.

Longe de pretender haver esgotado o assunto proposto no estudo, tendo em vista a amplitude e complexidade do tema, o presente trabalho representou tão somente uma tentativa de abordar a questão a partir de alguns parâmetros escolhidos, sem deixar de reconhecer a existência de inúmeras outras possibilidades de análise do mesmo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.** São Paulo: Impactus, 2008. 220 p.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623 p.

AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. 176 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo.** 27ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2010. 1119 p.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia, 2002. 254 p.

BRASIL. Ministério da Justiça. Sistema Prisional. **InfoPen-Estatística.** Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/dataPagesMJD574E9CEITEMIDC37B2AE94C6840068B1624D28407509CPTBRIE.htm>> Acesso em: 30 ago. 2010.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia.** 11ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2009. 207 p.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2009. 357 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 917 p.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro.** 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. v. 8, p. 45, s/d.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FISCHER Douglas, **Delinqüência econômica e estado social e democrático de direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. 253 p.

HUNGRIA, Nélon. **Extinção da punibilidade em face do novo Código Penal**. Rio de Janeiro, RF, n 87, 1941.

QUEIROZ, Paulo. **Direito Penal: parte geral**. 5^a ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro. Lúmen Júris. 2009. 461 p.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Direito penal: introdução crítica**. São Paulo: Saraiva, 2001.

QUERALT, Joan Josep, Delito Fiscal, un paso adelante, otro atrás. **Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología**. n. 04. 2002. Disponível em: <http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc04-j08.pdf>. Acesso em: 10.out. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 31^a edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo, Malheiros: 2010. 574 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**, 2. ed – São Paulo: Atlas, 2009. 435 p.

MARTINEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal económico: parte especial**. Valencia: Tirant lo Blach, 1999.

RODRIGUES, Marta Gonzalez. El derecho penal desde una evaluación crítica. **Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología**. n 10-11. 2008. Disponível em: <<http://criminet.ugr.es/recpc/10/recpc10-11.pdf>> Acesso em 20. set. 2010.

MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo Brasileiro**, 36^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 346 p.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral**, arts. 1^o a 120. 9^a ed. ver. atual. e ampl. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. 688 p.

RODRIGUES, Marta Gonzalez. El derecho penal desde una evaluación crítica. **Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología**. n. 10-11. 2008. Disponível em: <<http://criminet.ugr.es/recpc/10/recpc10-11.pdf>> Acesso em 20.set. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2002.