

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MESTRADO

MAICON GUEDES HUGO

Política Criminal no Direito Penal Tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador

ORIENTADOR: PROF. DR. JUAREZ CIRINO DOS SANTOS

**DISSERTAÇÃO DE CONCLUSÃO DE CURSO COMO
REQUISITO PARCIAL PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO
DE MESTRE EM DIREITO DO ESTADO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS.
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CURITIBA
2007**

MAICON GUEDES HUGO

Política Criminal no Direito Penal Tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador

**CURITIBA
2007**

**PARA MEUS PAIS ALBINO E MARLENE, QUE NÃO
MEDIRAM ESFORÇOS VISANDO POSSIBILITAR
MINHA CRIAÇÃO E MEUS ESTUDOS.
PARA O PROF. JACINTO COUTINHO PELO
EXEMPLO NA ACADEMIA E NA VIDA**

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, rendo minha imensa gratidão ao Professor Dr. Jacinto Nelson de Miranda Coutinho, que com seu incomensurável espírito de solidariedade e amor à academia, recebeu-me em Curitiba como um amigo de anos, mas que acabara de conhecer, além de tantos outros milhares de motivos que lhe devo minha gratidão. Seu entusiasmo e história me serviram de inspiração e base para seguir na preparação para o ingresso no mestrado, ingressar com humildade e perseverança na carreira docente e principalmente suportar a dor da solidão numa nova terra, sem eira nem beira, longe de todos que me são queridos no amado Rio Grande do Sul.

Aos colegas de mestrado Rosânea, Maurício, Edward, pelos profícuos diálogos de sala, nos quais muito aprendi. Aos amigos de UFPR, Marco Alexandre Serra e Francisco Bissoli, estudantes daquela Pós-graduação, que ao mesmo tempo em que eram geniais e serviam de verdadeiros professores, sabiam o valor de uma cervejinha gelada após discussões sobre a criminalidade mundial.

Ao Professor Dr. Juarez Cirino dos Santos, pelas eloqüentes e profundas orientações acerca da evolução dessa pesquisa, seu referencial acadêmico e teórico foi de inestimável contribuição para levá-la a cabo, bem como me auxiliar no início da carreira docente.

Finalmente, mas com especial importância, minha família, que quando me viu partir para esta jornada, longe de casa, do estado que tanto amo, despediu-se com dor no coração, mas em nenhum segundo me fez sentir longe. Seu apoio foi fundamental para atravessar tamanha mudança.

**POLÍTICA CRIMINAL NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO: UMA ABORDAGEM PELA
DESCRIMINALIZAÇÃO SUBSTITUTIVA UTILIZANDO O DIREITO ADMINISTRATIVO
SANCIONADOR**

por

MAICON GUEDES HUGO

Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, na área de Direito das Relações Sociais, no Programa de Pós-graduação, da Faculdade de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, por banca composta pelos professores:

Membro da Banca Examinadora: _____
Professor Orientador
Dr. Juarez Cirino dos Santos (UFPR)

Membro da Banca Examinadora: _____
Prof. Dr. Jacinto Nelson de Miranda Coutinho (UFPR)

Membro da Banca Examinadora: _____
Prof. Dr. Cezar Roberto Bitencourt (PUC/RS)

Curitiba, 2007

RESUMO

O discurso declarado do Estado passa a idéia de punição severa àqueles que afrontam fraudulentamente a Ordem Tributária. Desde a onda criminalizante iniciada na década de 90, no afã de tutelar direitos difusos, o Estado busca, num diapasão demagógico insinuar que promove a criminalização de atos de todas os estamentos sociais.

Entretantes, o discurso real prega um afrouxamento da política criminal quando a clientela se trata de classes sociais mais abastadas.

A preocupação, além de ligada à necessidade/viabilidade de criminalização do desvio ardiloso da esfera tributária, é focada, primacialmente, na unidade do Sistema Penal e a manutenção da isonomia preconizada constitucionalmente.

Com o arsenal de possibilidades posto em favor do contribuinte que frauda a Ordem Tributária para furtar-se à Lei Penal tributária, a sensação criada é de impunidade perante toda a sociedade. Desconfiança que perpassa aos demais setores do Direito Penal, criando um ar de seletividade social para a persecução penal.

Ademais, com a junção da proteção dos bens jurídicos Fé Pública/Administração Pública com a Ordem Tributária na proteção realizada pelos tipos penais fiscais, a retirada da punibilidade para o crime, em virtude de conveniências de política fiscal, acaba-se gerando efeitos para o crime-meio representado pela falsidade ou ilícito contra a Administração Pública, dando gênese a uma total falta de isonomia, primeiramente com aqueles que realizam o falso sem finalidade fiscal e que não serão perdoados por uma política de arrecadação, e num segundo momento, com os praticantes de delitos da criminalidade clássica.

No momento que a política fiscal se sobrepõe à política criminal, o Direito Penal perpassa a instrumento de cobrança do Estado, esvaziando suas funções ideais. Este uso irracional impulsiona a quebra do registro simbólico exercido pelo Direito Penal.

Neste passo, a descriminalização dos delitos tributários emerge como solução para a quebra do sistema penal, mas isto não pode se operacionalizar antes de um recrudescimento na esfera administrativa que promova um eficaz sancionamento das transgressões contra a Ordem Tributária que vão além de contestadas multas, perpassando a outras naturezas tendentes a atacar bens, valores e atividades, seja de pessoas físicas ou jurídicas.

Vem à tona, nesse cenário, o Direito Administrativo Sancionador, mais rigoroso na sua aplicação que o Direito Administrativo, mas sem os estigmas provenientes do Direito Penal. E essa desejada transição torna-se o principal foco da presente pesquisa.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário - Direito Administrativo Sancionador - Descriminalização - Política Criminal

ABSTRACT

The declared speech of the State passes the idea of severe punishment those that confront the Tax Order fraudulently. From the criminalising wave initiate in the 90's, in the enthusiasm to protect diffuse rights, the State search, in a demagogic tone to insinuate that it promotes the criminalization of actions of all the social classes.

Meanwhile, the real speech nails a loosening of the criminal policy when the clientele is treated of wealthier social classes.

The concern, besides linked to the necessity/viability of criminalization of the cunning deviation of the tax sphere, it is focused, mainly, in the unit of the Penal System and the maintenance of the equality extolled constitutionally.

With the arsenal of possibilities in the taxpayer's support that it swindles the Tax Order to steal the Tax Criminal Law the sensation maid is of impunity before the whole society. Distrust that passes to the other sections of the Criminal Lax, creating an air of social selectivity for the criminal prosecution.

Besides, with the junction of the protection of the juridical assets Public Trust/Public Administration with the Tax Order in the protection accomplished by the fiscal criminal types, the retreat of the punishability for the crime, because of conveniences of tax policy, end up generating effects for the crime-half acted by the falsehood or illicit against the Public Administration, giving genesis to a total equality lack, firstly with those that accomplish the false without fiscal purpose and that they won't be forgiven by a collection policy, and in a second moment, the crimes of the classic criminality.

In the moment that the tax policy is put upon to the criminal policy, the criminal law passes to instrument of collection of the State, emptying their real functions. The mere symbolic character of the Tax Criminal Law finishes for depriving of characteristics its direction.

In that step, the decriminalization of the tax crimes emerges as solution for the break of the criminal system, but this is not able to if works before a worsening in the administrative sphere that it promotes an effective punishment of the transgressions against the Tax Order that space besides having answered fines, passes to other natures tendencies to attack assets, values and activities, be of natural persons or juridical.

Comes to the surface, in that scenery, the Punishment Administrative Law, more rigorous in his application that the Administrative Law, but without the coming stigmata of the Criminal Law. And that wanted transition becomes the main focus of the present researches.

Words-key: Tax Criminal Law - Punishment Administrative Law - Decriminalization - Criminal Policy

Construímos sistemas abstratos para nos sentirmos em segurança como civilização e trabalhamos para aperfeiçoar estes sistemas; mas como os elaboramos com tantos detalhes e as condições para as quais foram criados mudam tanto que, com o tempo, toda essa construção não serve para mais nada. A distância entre a vida e a construção torna-se tão grande que acaba desmoronando. (Louk Hulsman)

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
INTRODUÇÃO	11
CAPITULO 1. CRIMES TRIBUTÁRIOS	19
1.1 CRIMES DE NATUREZA MATERIAL	22
1.1.1 Omissão de informação ou prestação de declaração falsa	24
1.1.2 Fraude.....	25
1.1.3 Falsidade material.....	26
1.1.4 Utilização de documento falso.....	28
1.1.5 Recusa ou omissão de fornecimento de documento	30
1.1.6 Desatendimento de exigência de autoridade fazendária	31
1.2 CRIMES DE NATUREZA FORMAL OU DE MERA CONDUTA.....	34
1.2.1 Omissão de informação ou prestação de declaração falsa sobre rendas, bens ou fatos.....	35
1.2.2 Não-recolhimento de tributo cobrado ou retido	36
1.2.3 Corrupção no incentivo fiscal	38
1.2.4 Desvio de finalidade de incentivo fiscal	39
1.2.5 Sistema de processamento de dados paralelo.....	41
1.3 CRIMES PERPETRADOS POR FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS	42
1.3.1 Extravio de documentos fiscais.....	42
1.3.2 Concussão tributária.....	44
1.3.3 Advocacia administrativa fiscal.....	45
CAPITULO 2. FORMAS DE REDUÇÃO/SUPRESSÃO DO TRIBUTO E (IN)EFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	47
2.1 Formas (i)lícitas de suprimir ou reduzir tributo.....	47
2.1.1 Distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal.....	48
2.1.2 Norma antielisiva.....	50
2.1.3 Configuração do ilícito tributário como pressuposto do ilícito penal	53
2.2 Extinção da punibilidade.....	56
2.2.1 Cláusulas gerais de extinção da punibilidade	56
2.2.2 Programas de reestruturação fiscal	62

CAPITULO 3. CULPABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E PENA NA SEARA PENAL TRIBUTÁRIA.....	73
3.1 Princípio da culpabilidade nos delitos fiscais	73
3.1.1 Reprovabilidade social	73
3.1.2 Potencial consciência de ilicitude	75
3.1.3 Exigibilidade de conduta diversa	78
3.2 Princípio da Proporcionalidade	80
3.2.1 Aplicação na esfera penal tributária.....	80
3.2.2 Quanto punir?	82
3.2.3 Penalização dos crimes tributários frente a delitos de outras naturezas.....	83
3.3 Teorias da pena	87
3.3.1 Teorias retribucionistas.....	87
3.3.2 Teorias prevencionistas.....	89
CAPITULO 4. DESCRIMINALIZAÇÃO SUBSTITUTIVA	94
4.1 Descriminalização	94
4.1.1 Crimes de criação legislativa e adequação social	94
4.1.2 Princípio da subsidiariedade.....	98
4.1.3 Valoração do bem/interesse protegido	101
4.1.4 Processo de descriminalização.....	110
4.2 Direito Administrativo Sancionador como via alternativa.....	112
4.2.1 Sanções Penais e Administrativas	112
4.2.2 Ilicitude penal/administrativa.....	120
4.2.3 Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica	126
4.2.4 Recrudescimento administrativo.....	132
4.2.5 Princípios do Direito Administrativo sancionador e suas sanções.....	135
4.2.6 Pressupostos para utilização do Direito Administrativo Sancionador	142
CONCLUSÃO	155
BIBLIOGRAFIA	161

INTRODUÇÃO

Hodiernamente, a leitura de um texto que traz expressões como descriminalização, criminologia ou garantismo, traz à mente, inicialmente, a luta em desfavor de uma política criminal (ou seria melhor dizer uma política econômica e demagógica antes de tudo?) do terror, que promove uma inflação legislativa na seara penal nunca antes verificada.

Infelizmente, os bancos acadêmicos do Direito são invadidos, há muito, por uma ideologia de que o Direito Penal é a panacéia das agruras da vida cotidiana e ainda depara-se com ensinamentos de renomados juristas informando seus leitores com sentenças do estilo “*Vemos que o Estado estabelece normas jurídicas com a finalidade de combater o crime. A esse conjunto de normas jurídicas dá-se o nome de Direito Penal*”.

Procurou-se aqui não declarar uma guerra a uma política criminal realizada ao sabor da mídia, de reações abruptas de um governo acuado¹: isso se deixa para juristas muito mais abalizados e experientes.

Cumpra apenas rememorar o ensinamento do mestre MUÑOZ CONDE que bem obtempera acerca do caráter de subsidiariedade do Direito Penal, de *ultima ratio* não

¹ Nenhuma crítica de natureza partidária, a crise penal no Brasil não é fruto da gestão dos atuais mandantes, mas de uma esquizofrenia legiferante que assola e se incrementa no país há décadas.

só dentro do Direito, mas também dentre as políticas públicas que o Estado dispõe para o controle social:

Dentro do controle social, a norma penal, o sistema político-penal, ocupa um lugar secundário, puramente confirmador e assegurador de outras instâncias muito mais sutis e eficazes. A norma penal não cria, efetivamente, novos valores, constitui um sistema autônomo de motivação de comportamento humano em sociedade. É inimaginável um direito penal completamente desconectado das demais instâncias de controle social. Um direito penal eu funcionasse assim seria absolutamente insuportável e a mais clara expressão de uma sociedade de escravos.²

As próximas páginas tentam, de forma humilde, retratar com base nos princípios norteadores da teoria da pena, a quebra do sistema penal, bem como do *telos* da norma penal tributária, tendo como objeto primacial a análise dos instrumentos de combate à sonegação fiscal.

O Estado, visando cumprir sua função junto ao seu povo, realçando sua faceta social, se vê compelido a tributar a renda e as relações havidas entre seus cidadãos, acumulando riqueza para ser gerida e aplicada na sociedade em nichos considerados iminentes ao saudável progresso da nação, seja na área da saúde, educação, emprego, previdência social, etc.

Ao longo da história, o processo de exação tributária vem sofrendo um contínuo frenamento.

Enquanto na idade antiga os representantes da Igreja e do Monarca adentravam os lares tomando o dinheiro e os bens dos cidadãos de Roma, isto sem critérios ou bases preestabelecidas, hoje, a ciência do Direito Tributário prevê limites e garantias ao contribuinte, aliás, disciplina do Direito com princípios norteadores em semelhança ao Direito Penal, destacando-se a legalidade, anterioridade e

tipicidade taxativa.

A problemática ganha vulto quando percebido que após passadas 4 décadas da criação da primeira lei penal específica objetivando o combate à sonegação fiscal, no Brasil, esta cada vez ganha mais terreno.

Na verdade, os índices de sonegação foram incrementados na mesma proporção em que a carga tributária foi sendo majorada de forma infrene.³

Seguindo a nova diretriz do Direito Penal, que grassa sobre os ordenamentos da escola romano-germânica, deve haver uma intervenção penal mínima do Estado sobre seus cidadãos, tão-somente se legitimando a incidência da esfera penal quando as demais searas do Direito claudicarem de forma a não proteger o bem jurídico que deve ser guarnecido pelo Estado.

Entrementes, a penalização dos delitos promovidos em desfavor do Fisco, vem na contramão, ao menos num juízo perfunctório dessa linha mestra estabelecida pelo Direito Penal Mínimo.

Inarredável a importância da arrecadação para o Estado, sem a qual este não poderá, salvo se maciçamente presente no mercado, oferecendo bens e serviços, na busca do lucro, manter seu caráter de interventor social, alcançando à população bens/serviços que a sociedade civil não forneceria/produziria por falta de lucratividade ou mesmo pela necessidade de atendimento de classes sociais que não

² MUÑOZ CONDE, Francisco. *Direito Penal e controle social*. Tradução de Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 23.

³ Segundos dados da Receita Federal, a carga tributária global da Federação representava em 2005 cerca de 37,37% do produto interno bruto do país, com indicações de economistas que já beire os 40% no fechamento do ano de 2006. Conforme índices obtidos no site <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2005.pdf>, acesso em 30.12.2006.

podem retribuir por itens que lhe são necessários, *v.g.* saúde, educação, alimentação, transportes, acesso ao judiciário.

Aclarada, ao menos de forma deveras rasa, a vital importância que o regular recolhimento de tributos representa para o Estado, perpassa-se a justificar a necessidade da rejeição da punição daqueles cidadãos que não honram com suas obrigações perante o Estado, utilizando, para tal, de algum ardil.

Gostar-se-ia de ressaltar os riscos de uma leitura que partisse do pressuposto que se busca a proteção aos desviantes; antes disso, propõe-se demonstrar que a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária antes de promover “o combate à criminalidade tributária” acaba gerando uma série de privilégios (falta palavra que seja mais adequada) para aqueles que fraudam a Ordem Tributária.

Numa inicial leitura dos tipos penais concernentes aos delitos tributários, extrai-se a sensação de que de fato o sonegador é punido, de forma até mesmo mais severa do que na comissão de delitos que atentem contra os valores da integridade física ou até mesmo contra a vida.⁴

Contudo, os debates nos corredores do Poder Judiciário e, principalmente, entre os entes fiscalizadores, é diametralmente oposto, bradando pelo recrudescimento da legislação penal tributária, pois supostamente branda e deveras permissiva de benesses aos sonegadores que acabam impunes, até mesmo nas esferas alheias ao Direito Penal.

⁴ Lesão corporal, por mais extensa que seja, se não configurar uma das hipóteses dos §§ 1º e 2º, do art. 129 do CP, não levará o agente a uma punição superior a 1 ano de detenção; transmitir moléstia grave, que em alguns casos pode levar à morte em reduzido tempo, um “homicídio indireto”, pena máxima de 4 anos de reclusão, art. 131, do CP; exposição de recém-nascido, resultando em lesão grave, pena máxima de 3 anos de detenção, art. 134, § 1º, do CP; rixa resultando em morte, pena máxima de 2 anos de detenção, art. 137, parágrafo único, do CP.

Florescem, cada vez mais, institutos que retiram a pretensão punitiva do Estado, após a configuração do crime tributário, do que exemplo mais patente é o pagamento do tributo, hoje sem limite temporal preconizado.

Neste norte, merece realce a possibilidade do agente delituoso ter suspensa a pretensão punitiva contra si, caso viesse a aderir ao plano de reestruturação fiscal proposta pela União na Lei 10.684/03, iniciando-se o parcelamento, o processo penal seria suspenso, o qual aguardaria até o integral pagamento do tributo, oportunidade em que a hipótese de punibilidade estará extinta, ou com o pagamento a punibilidade é extinta imediatamente.⁵

Diante de tais fatos, emergem as principais indagações da presente pesquisa, e onde estará focada ao longo de todo o seu desenvolvimento. Existe o interesse do Estado em punir, penalmente, o sonegador? O caráter de prevenção geral da pena imposta aos delitos da seara tributária é cumprido? Ou é deveras mitigado pela coleção de causas que obstaculizam o cumprimento da pena originalmente preconizada no tipo? Os benefícios penais na esfera penal tributária não acabam por degenerar o próprio sistema penal? Existe forma mais eficaz de punir os sonegadores, sem ter de utilizar a seara penal?

As dificuldades no discurso aqui proposto, por ainda não ser do paladar das escolas majoritárias, encontrará eco nos dizeres de STRECK, onde revela o choque de novos rumos com modelos paradigmáticos vigentes:

Para entender o (dramático) confronto entre o velho modelo (sentido comum teórico, assentado na crise de paradigmas) com o novo modelo de Direito (Estado Democrático de Direito, representado pela Constituição de 1988 e sua substancialidade principiológica), nada

⁵ A possibilidade de parcelamento pela referida lei refere-se a tributos devidos até 28/02/03, em virtude de ser um plano temporário de reestruturação, mas a possibilidade de extinção pelo pagamento integral permanece, pois no texto inexistente condição temporal. Novos planos de reestruturação surgem quase que todos os anos, mas a regra de extinção permanece a prevista na Lei 10.684/03.

*melhor que recorrer novamente à lição de Gadamer, para quem “toda a experiência é confronto”, já que ela opõe o novo ao antigo, e, em princípio, nunca se sabe se o novo prevalecerá, quer dizer, tornar-se-á verdadeiramente uma experiência, ou se o antigo, costumeiro e previsível, reconquistará finalmente a sua consistência. Sabemos que, mesmo nas ciências empíricas, como Kunh em particular o demonstrou, os conhecimentos novamente estabelecidos encontram resistências e na verdade permanecem por muito tempo ocultos pelo ‘paradigma’ dominante. O mesmo ocorre fundamentalmente com toda a experiência. Ela precisa triunfar sobre a tradição sob pena de fracassar por causa dela. O novo deixaria de sê-lo se não tivesse que se afirmar contra alguma coisa.*⁶

Outro revés em desfavor dos tipos penais tributários é a quase regra da substituição por penas restritivas de direitos, ao final do processo, as quais talvez devam ser encaradas como perdão mitigado do Estado, que não restringe a liberdade do agente, exigindo-lhe, não raro, cestas básicas ou uma hora por dia auxiliando em entidades assistenciais, sanção deveras branda para os verdadeiros sonegadores, que se vêem livres, inclusive de sanções tributárias mais acentuadas.

Vencidas estas premissas iniciais, do por que pesquisar, cumpre referir quais caminhos propõe-se trilhar, que orbitam o objetivo principal, prefacialmente delineado.

A pesquisa lastreou-se em cinco pilares, quais sejam: a) revisitar o conceito de culpabilidade e proporcionalidade diante da criminalidade tributária; b) a discussão sobre a validade, com premissas constitucionais e da atual realidade econômica do país, revelando-se, ao final, sobre a possibilidade do processo de descriminalização na seara tributária; c) indagar sobre o interesse do Estado em punir, penalmente, o sonegador, lato senso, diante dos desdobramentos de política econômica e tributária, contraditórias ao interesse penal; d) traçar os parâmetros de cabimento do “direito de resistência” da sociedade frente ao incremento da carga tributária; e) analisar a integridade do sistema penal frente às regras específicas de punibilidade do direito

⁶ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica (e)m Crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 4 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 297/298

penal tributário; f) aferir o grau de efetividade do Estatuto anti-sonegação e tipos penais tributários, diante de resultados de arrecadação e incorrência da sonegação fiscal.

Buscou-se, dentro desses objetivos, estruturar-se a pesquisa em quatro elementos: inicialmente, procura-se fincar os conceitos aceitos para a criminalidade tributária. Numa análise dogmática, foram verificados os delitos tributários preconizados na Lei 8.137/90, com ênfase nos elementos estruturais do tipo, elementos subjetivos especiais, há espaço, também, para alguns casuísmos verificados com maior frequência.

Num segundo momento, há a diferenciação das formas de reduzir ou suprimir o tributo, sejam elas seguindo as lacunas ou permissividades da lei, sejam contrariando esta, adentrando no campo da licitude. Existe, também, destaque para a tentativa de regulamentação da norma antielisiva.

Com a primeira metade do trabalho falando sobre *'o que é?'* e *'como se chega?'*, a segunda metade da pesquisa restou reservada para *'quais os problemas?'* e num lance de ousadia apresentamos *'qual seria a solução?'*.

O terceiro capítulo, então, versa sobre quais as dificuldades encontradas na implementação desse instrumento de repressão a inadimplência fraudulenta de tributos. Aspectos de ordem sistemática, processual e material são analisadas em consonância com a doutrina garantista preconizada, *ab initio*, pelo texto constitucional.

Por fim, traz-se a lume a proposição de solução. Acreditamos que nada serviria a crítica, a desconstrução de um sistema posto, mesmo que falho, sem a devida apresentação de uma saída, uma via alternativa.

O Direito Penal mostra-se ineficaz e um instrumento precipitado no combate à sonegação. No entanto, o Direito Tributário encontra-se desmuniado para a punição efetiva do desviante da Ordem Tributária, seja pelo aspecto retributivo, seja pela prevenção geral, a intimidação.

Dessa forma, faz-se necessária a configuração de uma terceira via, sem os estigmas do Direito Penal, contudo, com maior vigor que o Direito Tributário posto, visto não dispõe de um rol de sanções suficientes a desestimular a prática da sonegação ao mesmo tempo em que pune o desviante.

Nesse nicho, realiza-se um estudo de Direito Comparado, colacionando os princípios e formas de atuação dessa terceira via, para qual elegemos o Direito Administrativo Sancionador, nos modelos propostos pelo Direito Francês, Alemão, Português e Espanhol.

CAPITULO 1. CRIMES TRIBUTÁRIOS⁷

*Leis ditadas com o fim de atribuir benesses ou impor perseguições pessoais trazem consigo o vício típico de desvio de finalidade e violam o princípio da igualdade.*⁸

A repressão à criminalidade tributária teve sua gênese legal, no Brasil, com o advento da Lei n. 4.795/65 dispondo acerca do crime de sonegação fiscal, que inclusive, em seu art. 3º, preceituava: “Somente os atos previstos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal”.⁹

Em todas as sociedades, a figura do tributo como forma de nutrir financeiramente o Estado sempre se mostrou presente. No Brasil, os tributos remontam à época colonial. Entrementes, não existia um sistema normativo que abarcasse todo o país, existindo sistemas para cada ente arrecadador.

Historicamente, as sanções penais ligadas à matéria tributária têm sua gênese

⁷ Calha ressaltar, inicialmente, que este capítulo busca a revisão modesta da evolução histórica e quadro atual dos tipos penais fiscais constantes na Lei 8.137/90, não tendo qualquer pretensão de tomar o lugar de um manual de delitos tributários, o qual com certeza abordaria questões orbitais mais peculiares.

⁸ BARROS, Suzana Toledo de. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 185.

⁹ MACHADO, Hugo de Britto. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 222/229.

na repressão ao contrabando, tipificado nos Códigos Penais de 1830, 1890 e 1940, considerando-se, entretanto, que o bem/interesse jurídico protegido não era a lesão ao Erário Público, mas a segurança nacional.

Em momento posterior, a Lei 3.807/60, versando sobre a Previdência Social, considerou como crime de apropriação indébita o não-recolhimento das contribuições retidas pelos empregadores dos empregados.

A Lei 4.357/64 estendeu a figura ao Imposto de Renda retido na fonte e de selo, e o Decreto-Lei 326/67 criou a figura da apropriação indébita referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados.¹⁰

A criminalização da delinqüência tributária, de forma específica, no ordenamento brasileiro, tem sua gênese somente na década de 60, juntamente com o estabelecimento de uma nova ordem constitucional no país, através da qual se consolidou um regime político de exceção.

O Regime militar elaborou a Lei 4.729/65, definindo o crime de sonegação fiscal, descrevendo condutas ilícitas de forma casuística, em sua maioria relacionadas a deveres específicos do contribuinte em relação ao Fisco.

As condutas, que caberiam genericamente na tipificação dos artigos 171, 297 ou 298 (respectivamente, estelionato, e crimes de falsidade material ou ideológica de documentos) do Código Penal, foram tipificadas de forma a reduzir a pena que receberiam, se aplicados fossem os dispositivos do Código Penal.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 8.

Objetivando baldar ainda mais a sonegação fiscal, laborou-se legislação mais severa com os sonegadores, sendo erigida a Lei 8.137, de 27/12/1990. Sobre a tipificação dos delitos em matéria tributária e sua relação com o Estado, é interessante a observação de JUARY SILVA, ao referir que a legislação sobre crimes tributários tenha surgido em dois períodos de exceção:

Significativamente que o embrião legislativo do Direito Penal Tributário tenha surgido no Brasil em dois períodos de exceção: com a Lei 4729/65, sob o guante do AI-1, que se superpunha à Constituição [...]; com a Lei 8137/90, quando, a despeito da aparente vigência do Estado de Direito, o país atravessava séria crise institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990, que implicou, de fato em estabelecer a lei marcial no domínio econômico, sem abolir a Constituição.¹¹

Dessarte, é salutar a releitura das premissas para a criminalização dos crimes tributários em tempos de democracia um pouco mais decantada.

Indubitavelmente, o legislador, ao dar gênese a atual lei de repressão aos delitos tributários, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, tinha dois objetivos presentes: contornar as falhas de interpretação da lei penal tributária revogada, a saber, Lei 4.729/65, bem como dar fôlego a nova onda que invadia o país com a política “caça marajás” impressa, por curtíssimo lapso temporal, pelo então Presidente da República Sr. Fernando Collor de Mello.

Em seu primeiro objetivo, a nova lei obteve êxito, pois transpôs a horrenda Lei revogada, que apesar de propor-se a combater a sonegação fiscal no país, foi continuamente rechaçada pelos pretórios, pois utilizou como premissa a casuística e o exemplificativismo, técnicas rudimentares não só na seara penal, mas para todos os campos do Direito que deveria ser orientado pela abstração, uma lei que nascia com

¹¹ SILVA, Juary *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 8.

o vírus da revogação incubado.¹²

Depreende-se da referida lei, numa leitura respeitante dos princípios da legalidade e *ne analogia in malam partem*, somente comportaria a reprimenda de um rol ínfimo de formas de se burlar o fisco¹³, afrontando até mesmo o princípio da isonomia, pois contribuintes com atitudes semelhantes, causando o mesmo dano ao Erário teriam tratamentos díspares pelo Direito Penal Tributário.¹⁴

Como objetivo secundário, a lei seguiu a risca a cartilha do Direito Penal Econômico do Terror, imposto pela política fiscal/econômica do início da década de 1990.

A lei acabou indo além, punindo de forma *severa* todas as condutas com qualquer conotação de fraude que fosse praticada contra o Sistema Tributário nacional.

Tragicamente, o Direito Penal Tributário passou não só a reprimir os danos ao Erário ligados a fraudes, mas o mero inadimplemento como ocorre no art. 2º da Lei 8.137/90.¹⁵

1.1 CRIMES DE NATUREZA MATERIAL

Reside nos verbos nucleares do tipo previsto no art. 1º¹⁶, “suprimir” ou “reduzir”, o ponto de partida para a configuração da natureza material dos delitos

¹² CORREA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 71.

¹³ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 148.

¹⁴ CORREA, Antonio. *Obra citada*. p. 71

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Rachid de. *A Relevância penal da inadimplência tributária*. Tese (Doutorado em Direito) apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006.

complementados pelos seus incisos, *ad verbo*:

*Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*¹⁷

De se ressaltar que quando o tipo invoca o ato de suprimir/reduzir o tributo¹⁸, destaca que o mero trânsito pelas condutas preconizadas em seus incisos, sem o posterior ou imediato dano ao Erário, pela redução dos pagamentos efetuados à Fazenda, não configura o crime previsto no *caput*, cumprindo analisar se a conduta não configura, per si, crime formal previsto no art. 2º do mesmo diploma.

Para a confirmação dos delitos previstos nesse artigo é necessário o procedimento do agente em reduzir ou eliminar seu passivo tributário, deixando de recolher aos cofres públicos o que de fato era devido após a realização de alguma espécie de fraude elencada nos incisos correspondentes.¹⁹

Por fim, cumpre ressaltar que o momento da consumação do crime previsto no art. 1º é o do recolhimento parcial do tributo ou o vencimento do tributo, quando este foi totalmente suprimido pela conduta e em casos que o pagamento do tributo de várias operações é feito de forma una (mensalmente, anualmente, etc.) o delito terá se perpetuado apenas uma vez, mesmo que condutas fraudulentas tenham ocorrido em diversas relações tributárias ao longo ao período do exercício fiscal.²⁰

¹⁶ Evitando uma miríade de referências à Lei 8.137/90, optamos por suprimir sua reiterada lembrança. Assim, na constância de artigos sem respectiva menção da lei que o comporta, leia-se a norma como sendo pertencente à Lei 8.137/90, objeto primacial do desenvolvimento desta pesquisa.

¹⁷ Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

¹⁸ Apesar da lei falar em *tributo, ou contribuição social e qualquer acessório*, falar-se-á ao longo do estudo apenas em *tributo*, visando a síntese do texto, além do que, o legislador laborou em desnecessário preciosismo, visto que as contribuições sociais são consideradas tributos pelo sistema constitucional tributário.

¹⁹ LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários: Aspectos Criminais e Processuais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 76.

²⁰ Nesse sentido ver DECOIMAN, obra citada, p. 60. Contra: COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, que consideram o momento da conduta como sendo o momento do crime.

1.1.1 Omissão de informação ou prestação de declaração falsa

Elencada como conduta primeira das formas de crimes tributários, está a omissão de informações ou o alcance para a Fazenda de declaração que não convirja com a realidade da movimentação financeira/negocial ocorrida: *I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.*

Nessa modalidade se enquadra a forma mais corriqueira de crime tributário, a sonegação de informações sobre as rendas auferidas ao longo do exercício fiscal, ou a informação distorcida do padrão financeiro do contribuinte, exemplo patente que aflora é a sonegação do Imposto de Renda. Imposto dependente de lançamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária, é a convergência do auferimento de receita ou disponibilidade financeira do contribuinte, podendo ser reticente ou mendaz na prestação de informações.²¹

Com efeito, a informação prestada de forma desviada, ou mesmo negligenciada, para ser configurada como elementar do inciso I, deverá ser exigida através de lei, sendo atinente a aspectos tributários, econômicos ou contábeis do contribuinte, devendo ser diretamente influente na possibilidade de supressão/redução do tributo.²²

A inspiração para o legislador foi buscada no Direito Penal Tributário germânico que prevê no art. 370 de seu Código Tributário que será punido quem prestar informações incorretas ou incompletas sobre fatos fiscais importantes.²³

Ocorrida a negligência ou alteração das informações prestadas e a posterior

²¹ CORREA, Antonio. obra citada, p. 87.

²² SILVA, Juary. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 188

desistência do contribuinte em suprimir/reduzir o tributo, recolhendo o valor correto do tributo, não há falar em consumação do crime do art. 1º, I, contudo, restará incidente no delito do art. 2º, I, este inexigindo o dano ao Erário.²⁴

1.1.2 Fraude

A conduta do inciso II: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, documento ou livro exigido pela lei fiscal, ao contrário do primeiro inciso, diz com prestação/negligência de informações de forma qualificada, pois tal atitude se dá em documentos/livros fiscais, lá tal informação poderia ser prestada ou omitida através de documentos auxiliares, não exigidos pela lei tributária.²⁵

Inexoravelmente, referida conduta guarda semelhança com o delito de falsidade ideológica, pois em ambos faz-se presente a simulação, oclusão ou alteração de fatos inculcando falsa ilação ao agente fiscal.²⁶

Para COSTA JR. e DENARI o dolo requerido para a consumação do delito é o direto²⁷, onde o agente tem a vontade de fraudar a fiscalização tributária, contudo possuindo a intenção especial de posterior de supressão/redução do tributo.²⁸

O mero equívoco do contribuinte na inserção de dados equivocados no

²³ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 108-109.

²⁴ DECOIMAN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997. p. 52.

²⁵ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada. p. 120.

²⁶ EISELE, Andreas. Obra citada, p. 130.

²⁷ Os autores que iniciam a escrita sobre Crimes Tributários no Brasil adotam nomenclaturas como dolo genérico e específico, adotamos, no entanto, por filiação a corrente da Moderna Teoria do Fato Punível defendida por CIRINO DOS SANTOS, a classificação do dolo em direto e eventual, ocorrendo a divisão do dolo específico em elementos subjetivos especiais, motivos e tendências de agir.

²⁸ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 121. Acompanhado de SILVA, Juary. Obra citada, p. 200.

registro fiscal ou recolhimento posterior do *quantum* correto do tributo não redundam na configuração do crime em análise.²⁹

Complementa o raciocínio nesse sentido ANDRADE FILHO:

*Essa delimitação é importante para escoimar as situações em que o crime é praticado com inserção de informação incorreta que tenha sido gerada por terceiro, e de cujo ardil o contribuinte não se beneficiou, de qual quer forma.*³⁰

A rotulação dessa conduta visa, paralelamente à redução da sonegação fiscal, a correta escrituração dos livros fiscal-contábeis, que poderão ser contrapostos com operações entre contribuintes o que facilitará a descoberta de demais fraudes ou imperfeições, além da lisura no trato com documentos que em geral portam caráter público.³¹

1.1.3 Falsidade material

Novamente, o legislador decidiu se cercar de todas as cautelas no sentido de coibir qualquer forma de fraude, seja ela no estágio que for na transação tributária.

Veja-se que no inciso I, num diapasão genérico, relaciona a fraude correlata à prestação de informações, no inciso II, tangencia-se a escrituração e o registro das operações visando obstaculizar a possibilidade da fiscalização *in loco* ser conduzida ao erro e agora, no inciso III, seu foco está na veracidade dos caracteres formativos do documento atinente à própria relação jurídica, *in litteris: falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.*

²⁹ LOVATTO, Alécio Adão. Obra citada, p. 101.

³⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1994. p. 102.

³¹ DECOIMAN, Pedro Roberto. Obra citada, p. 53.

A falsidade aqui delineada poderá ocorrer de duas formas, conforme preconiza ANDRADE FILHO:

A falsificação a que se refere à lei, poderá ser da espécie falsidade ideológica, caso o documento relativo à operação tributável vier a ser concebido, por vontade deliberada do agente, contendo uma declaração não verdadeira.

Por outro lado, se houver alteração nas declarações contidas no documento fiscal, sucederá falsidade material, em que a intenção de fraudar ou iludir a legislação se manifesta após a confecção ou preenchimento do documento fiscal.³²

Sem embargo, o rol apresentado no corpo do inciso é exemplificativo, visto que além de enumerar inúmeros documentos fiscais, deixa qualquer outro ali não-descrito, mas que seja relativo a uma operação tributável como alvo da norma.³³

Eficientemente, COSTA JR. e DENARI apresentam a diferenciação, no caráter fenomênico, das duas formas de perfectibilização da conduta do artigo em voga:

Falsificar é inovar com fraude. É contrafazer, é reproduzir, imitando. A falsificação pode ser total, ou parcial. Será total quando o documento, anteriormente inexistente, vier a ser formulado ex novo et ex integro. A falsificação parcial consiste na formação ex novo de um documento, que em precedência não existia.

Alterações são modificações que se imprimem ao documento autêntico, após achar-se ele definitivamente formado.³⁴

Na verdade, a intenção aqui do legislador era cercar até mesmo documentos que não estão compreendidos pelo inciso II, exigidos pela lei fiscal. Veja-se que um documento como a duplicata, não necessariamente é emitida numa transação tributária, servindo mais como forma de garantia de recebimento do valor pelo

³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira .Obra citada, p. 123.

³³ COSTA Jr. Paulo José de; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 115.

³⁴ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Idem, ibidem*. Mesmo entendimento de EISELE, Andreas. Obra citada, p. 133.

credor.³⁵

Entretanto, mesmo a falsificação/adulteração de qualquer documento relativo à transação tributária, sem a conseqüente supressão/redução do tributo, não restará configurado o crime.

Como exemplo, citamos a emissão de duplicatas frias, com valor superior ao da nota fiscal, visando realizar a operação de desconto junto ao banco e suprir necessidade de caixa. Com o recolhimento do tributo pelo valor superior das duplicatas, não se implementará o crime fiscal, apesar da cópia ser falsa em relação à realidade contratual, visto que não reduzido/suprimido tributo.

Seguindo a regra dos crimes do art. 1º, o dolo da conduta deverá ser o direto, com o elemento subjetivo especial de supressão/redução do tributo.³⁶

1.1.4 Utilização de documento falso

Mais uma vez o *falsum* comparece como conduta complementar ao *caput* do artigo 1º, desta vez abrangendo o fabrico ou formas de circulação do documento falso que incorporará o ardil contra a Fazenda Pública: *IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.*

COSTA JR. e DENARI colacionam rápido, mas elucidativo desmembramento de linguagem dos verbos nucleares da conduta do inciso IV:

Elaborar é preparar, arranjar, dispor, formar, organizar.

Distribuir é dar, entregar repartir para diferentes partes.

³⁵ DECOIMAN, Pedro Roberto. Obra citada, p. 59.

³⁶ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Idem, p. 116

Fornecer equivale a entregar, a suprir, a título oneroso ou gratuito.

Utilizar-se do documento importa em apresentá-lo como genuíno, se materialmente falsificado; ou como verídico, se ideologicamente falso.³⁷

O *telos* da norma é fixar o *jus perseguendi* em desfavor de toda a cadeia envolvida na fraude que, ao final, redundará na supressão/redução de tributo, seja o tipógrafo que imprimiu nota sem lastro em competente AIDOF; o médico que emite um recibo de consulta inexistente para dar lastro à isenção de rendimento no imposto de renda³⁸; o contribuinte que se utiliza do documento falso/inexato contra a Fazenda.³⁹

Com efeito, para a configuração da chamada “indústria das notas frias”, é requisito a divisão de trabalhos, com a sempre presente alegação sobre a ignorância do destino ou origem dos documentos falsificados.⁴⁰

Novamente, o rol de documentos alcançáveis pela norma não é taxativo, podendo se tratar de nota fiscal, nota fiscal-fatura, duplicata, nota de produtor rural, cédulas de crédito, conhecimentos de depósito, conhecimentos de frete.

Entrementes, o documento deve servir como prova e ter, antes de tudo, relevância fiscal. O documento que não possui higidez ou elementos suficientes a lastrar ou registrar relação jurídica tributária, restará como inválido para fundar subsunção do fato à norma do inciso IV.⁴¹

³⁷ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 116.

³⁸ Frise-se que a nota fria apresentada para isentar rendimento, para configurar o crime tributário deverá dar ensejo à supressão/redução do tributo, caso o efeito da nota fria seja aumentar o tributo a ser restituído ao contribuinte, restar-se-á, pois, diante do crime de estelionato.

³⁹ MONTEIRO, Samuel. *Crimes fiscais e abuso de autoridade*. 2. ed. São Paulo: Hemus, 1994. p. 164.

⁴⁰ LOVATTO, Alécio Adão. Obra citada, p. 108-109

⁴¹ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 119.

A questão relativa à inexatidão do documento tem cunho de maior complexidade, pois aqui a fraude pode substanciar-se não em mendacidade quanto ao valor ou partes envolvidas, mas pequenos detalhes como data da operação, localidade, que acabarão gerando efeitos quanto à competência do exercício fiscal ou ente tributante.⁴²

Em virtude do termo, “deva saber falso ou inexato” permite a presença do dolo eventual para a configuração do delito.⁴³

Finalizando, o inciso em comento foi delineado para ser compartimento com os demais, visando coibir atos fraudulentos desde sua raiz, transpondo a punição exclusiva do contribuinte beneficiado com o ardil.

1.1.5 Recusa ou omissão de fornecimento de documento

Inegavelmente, tem-se aqui o caso mais usual de meio para implementar a sonegação fiscal: V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

O sujeito passivo da obrigação tributária, ao realizar um negócio com efeitos tributários, deixa de emitir a respectiva nota fiscal ou documento equivalente e apto a ensejar a escrituração contábil da operação, ou mesmo negligência pleito da outra parte envolvida, interessada na emissão de tal documento.

Cumprido referir, por oportuno, que a negligência do contribuinte deve ser relacionada a documento de emissão obrigatória pela lei tributária, não cabendo

⁴² MONTEIRO, Samuel. Obra citada. p. 166.

⁴³ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 120-121.

perquirir sobre a não-emissão de documento relevante, mas não exigido, pois se estaria contrariando preceito constitucional no sentido de que ninguém precisa fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude do texto legal prévio.⁴⁴

Pode-se, dessa forma, ter uma conduta omissiva ou comissiva, bastando tão-somente perquirir a conduta da outra parte envolvida, mas pouco importante para efeitos práticos da subsunção da norma penal.⁴⁵

Noutra via, existe a possibilidade do agente fornecer o documento fiscal em dissonância com a prescrição legal. Nesse caso, se inexistir proveito com economia fiscal, o agente apenas terá incidido em infração tributária, não comportando a punição na esfera penal.

Como exemplo patente, tem-se o fornecimento de mero recibo ao contratante/comprador, em oportunidade que a emissão de nota fiscal era necessária. Até mesmo a via da nota deve ser respeitada, cabendo a 1ª via ao comprador, não outra.⁴⁶

Não destoando dos demais tipos do art. 1º, a conduta ora ventilada requer, para sua penalização, a presença elemento subjetivo especial de suprimir/reduzir tributos com a negligência, o mero olvidamento, com posterior emissão, não configura o crime em questão.

1.1.6 Desatendimento de exigência de autoridade fazendária

Fechando o artigo 1º, eminentemente recheado por crimes de natureza

⁴⁴ CORREA, Antonio. *Idem*, p. 138.

⁴⁵ LOVATTO, Alécio Adão. *Obra citada*, p. 111.

⁴⁶ LOVATTO, Alécio Adão. *Idem*, p. 110.

material, surge no parágrafo único, conduta que em última análise nem mesmo poderia comportar exegese em conjunto com seu *caput*: *Parágrafo Único: A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas, em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

O parágrafo debatido revela a equiparação da conduta de inércia ou demora no atendimento pelo contribuinte de exigência de vista de documento pela autoridade fiscal.

Pululam os diversos equívocos na redação desse malfadado parágrafo.

Inicialmente, totalmente descabida a analogia feita ao inciso V, visto que naquele inexistente o fornecimento do documento fiscal com a conseqüente falta de escrituração e tributação.

Dessa forma, estar-se-ia argumentando pela responsabilização objetiva penal, visto presumir-se que se não foi atendida a exigência é porque tal documento não existe ou foi emitido sob irregularidade.

Seguindo o rol de equívocos, atente-se para o fato tentar configurar-se aqui crime num rol de delitos de natureza material, equiparado a um crime material (inciso V) quando na verdade o dano pode nem mesmo ter ocorrido.

Por fim, veja-se que a lei colaciona o prazo de até 10 dias, podendo ser reduzido até mesmo a horas, quando na verdade a exigência, para ser cumprida, pode exigir até mesmo um mês, como no caso de empresas com diversas filiais no Brasil, que mantém seu arquivo contábil de forma centralizada, convertendo-se a

exigência até mesmo em abuso de autoridade, esgrimível através de *habeas corpus* ou mandado de segurança.⁴⁷

A conduta pode ser praticada inclusive por terceiros, que não se aproveitaram da “presumível” sonegação, como o caso de documentos em posse de terceiros que não o contribuinte. A demora ou recusa não caracterizará o delito de desobediência (art. 330, do CP, 6 meses a 2 anos de detenção e multa) mas o crime do parágrafo em comento, 2 a 5 anos de reclusão e multa.⁴⁸ Pensando ser crime próprio ou especial, estão COSTA JR. e DENARI, para quem o delito só pode ser promovido pelo próprio contribuinte.⁴⁹

Parece-nos que a conduta para ser configurada, terá de ser paralela à prova de redução/supressão do tributo.

Nesse sentido, ainda, está a vedação a obrigatoriedade de produção contra si, visto que o contribuinte está numa encruzilhada, ou mostra os livros e prova culpa num eventual crime tributário ou os omite e mesmo assim é punido, agora por presunção.

A omissão do livro seria uma garantia constitucional de não se auto-incriminar (art. 5º, LXIII, da CR/88).⁵⁰

Outrossim, após desvelada a forma com que o tributo foi sonegado, a conduta certamente se enquadrará num dos cinco incisos anteriores, não havendo concurso

⁴⁷ MONTEIRO, Samuel. Obra citada, p. 167.

⁴⁸ LOVATTO, Alécio Adão. Obra citada, p. 114

⁴⁹ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 123.

⁵⁰ LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. *Crime de Sonegação Fiscal*. A crise do Estado como causa de exclusão de culpabilidade. Curitiba Juruá, 2002. p. 82. Ainda, SALOMÃO, Heloisa Estellita. *Crimes tributários nos Tribunais Superiores*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 14. n. 58. São Paulo: RT, 2006. p. 100.

material de crimes. A atitude mais acurada do legislador seria inserir tal negativa de informações como agravante dos incisos do art. 1º, caso as condutas, juntamente com o dano ao Erário.⁵¹

1.2 CRIMES DE NATUREZA FORMAL OU DE MERA CONDUTA

Bem de ver que os delitos preconizados no art. 2º da Lei 8.137/90 guardam relação muito mais com omissões do contribuinte do que com fraudes, advindas de atitudes positivas.

Na verdade, os incisos desse artigo que revelam ação delituosa fraudulenta acabam, geralmente, sendo arredadas em razão da subsunção ocorrida com os delitos previstos no artigo 1º do mesmo diploma, *in ver bis*: Art. 2º - *Constitui crime da mesma natureza*.⁵²

Com efeito, as condutas arroladas nos incisos do artigo em comento, para se configurarem fatos puníveis prescindem de dano, pois ao contrário do que ocorre com o artigo anterior do diploma penal fiscal, inexistente o elemento normativo “suprimir ou reduzir tributo”.

Dessa forma, caracterizam-se esses delitos por sua natureza de crimes formais ou de mera conduta.

Veja-se que o dano ao Erário não é figura presente nos tipos do art. 2º, ocorrendo apenas o desvalor da ação pela potencialidade da supressão/redução do tributo. Para a configuração desses crimes é necessário o elemento subjetivo

⁵¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveria. Obra citada, p. 136.

⁵² Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

especial.⁵³

Caso o contribuinte seja flagrado no *iter* entre a realização dos delitos previstos nesse artigo, será por eles punido, contudo se já tiver promovido o dano ao Erário, com a supressão/redução do tributo, sua conduta será incursionada na esfera penal pelos tipos previstos no art. 1º. Assim, resta, em tese, problemática a configuração da desistência voluntária sobre os crimes do art. 1º.

1.2.1 Omissão de informação ou prestação de declaração falsa sobre rendas, bens ou fatos.

De início, o art. 2º traz como conduta primeira, tipificada em seu inciso I, a figura da sonegação de informações ou sua prestação de forma inversossímil à autoridade fiscal competente: *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.*

Figura que pouco transita pelos pretórios, pois para sua configuração é descartada a presença do dano, representado pelo recolhimento parcial ou até mesmo sua inexistência, quando o tributo devido é superior ao declarado ou omitido.

Ocorre que para a persecução penal ocorrer sobre essa rubrica, o contribuinte deverá ter omitido/falseado informações, mas até o vencimento da obrigação tributária, acometido pelo clamor da função simbólica da pena ou por um sentimento altruístico, decida recolher o *quantum* realmente devido pela relação jurídica tributada.

Presenciando-se a normalidade, é dizer, com a conseqüente

⁵³ LOVATTO, Alécio Adão. Obra citada. p. 117.

redução/supressão do tributo, o contribuinte passará a constar como incurso no tipo penal preconizado no art. 1º, I, pois já configurado o crime de dano com natureza material.⁵⁴

1.2.2 Não-recolhimento de tributo cobrado ou retido

Denota-se desse tipo penal um sujeito passivo da norma que não age sob o pálio de nenhuma fraude ou irregularidade, onde apenas deixa de recolher tributo já cobrado ou retido, *in litteris*: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

A conduta descrita revela um contribuinte que não tem o interesse de manipular as informações a fim de ludibriar o Estado, este simplesmente não recolhe o tributo, que o Estado, em muitas vezes já tem até mesmo conhecimento sobre o valor devido.⁵⁵

A conduta diz, no mais das vezes, com casos onde ocorre a substituição tributária. O contribuinte de direito é ente que cobrou/reteve valor de pagamento a terceiro a título de tributos, pois a legislação tributária assim o ordena.

Assim é o caso do IPI, onde o industrial cobra além do valor da mercadoria, o valor relativo ao tributo, ficando incumbido de recolhê-lo aos cofres públicos.⁵⁶

A conduta é omissiva, devendo estar presente o elemento subjetivo especial de não recolher aos cofres a quantia que lhe foi confiada pelo contribuinte de fato, com

⁵⁴ DECOIMAN, Pedro Roberto. Obra citada, p. 80.

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. In: Pesquisas Tributárias n. 1. 3ª Ed. São Paulo: RT, 1998. p. 45.

⁵⁶ LOVATTO, Obra citada, p. 123.

base em lei. O mero atraso no recolhimento, desacompanhado da intenção de sonegar, não caracterizará o delito.⁵⁷

No entendimento de CORREA, ao ocorrer a retenção do valor, em última análise, de propriedade da Fazenda Pública, invertida estaria a posse, configurando legítima hipótese de apropriação indébita.⁵⁸

O valor retido/cobrado, nem sempre deverá (como diz a lei) ser recolhido. Por vezes, o contribuinte de direito retém valores a título de tributo, entretantes, em se tratando de impostos indiretos, poderá ocorrer compensações dos valores retidos com créditos tributários que esse contribuinte possua. Poderá ocorrer o caso onde nada será recolhido em virtude da compensação.⁵⁹

Noutro norte, caso o contribuinte de direito não tenha cobrado ou retido o tributo, quando lhe era exigido pela lei, apesar do Erário ser de igual forma prejudicado, o delito em voga não se configurará, pois os verbos do tipo, *cobrado ou descontado*, restam ausentes. A questão perpassa, então, ao campo das infrações tributárias.⁶⁰

Noutro viés, não resta descartada a hipótese de restar inserto no art. 2º, II, da Lei penal fiscal, uma possível afronta ao texto constitucional, em especial ao art. 5º, LXVII: *não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel*.⁶¹

⁵⁷ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 127.

⁵⁸ CORREA, Antonio. Obra citada, p. 175.

⁵⁹ EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

⁶⁰ LOVATTO, Alécio Adão. Obra citada, p. 125.

⁶¹ CAMPOS, Dejalma de. O crime de sonegação fiscal: evolução legislativa; análise do tipo na lei vigente (Lei 8.137/90); sonegação e simples inadimplemento (CF Art. 5º, LXVII). In: OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de, CAMPOS, Dejalma de. (Coordenadores) *Direito Penal Tributário Contemporâneo. Estudo de especialistas*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 40.

A questão semântica envolvendo a espécie da prisão é vertida como justificativa para sua validade. Veja-se que a Constituição preconiza a vedação à prisão civil e no caso da lei aqui investigada, fala-se em prisão penal, o que habilitaria a legitimidade de sua manutenção.⁶²

Com efeito, a celeuma incrustada na doutrina será o reflexo da objetividade jurídica permeada pelo tipo em questão. Se o alvo do delito for a mera cobrança do tributo, a criminalização é inconstitucional, conforme leciona BERTOLUCI:

*Questão central é saber se o legislador pode criminalizar o inadimplemento de uma dívida tributária. De acordo com a construção garantista, a qual dentre vários postulados, sustenta a necessidade de eliminação das antinomias do sistema jurídico, isto seria incompatível. A Constituição Federal, ao estabelecer que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável da obrigação alimentícia e a do depositário infiel”, estabelece limitações ao legislador ordinário. A norma constitucional que proíbe a prisão por dívida alberga o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito.*⁶³

1.2.3 Corrupção no incentivo fiscal

O inciso em análise é direcionado a dirigentes, empregados e intermediários de instituições financeiras que operem no recolhimento e posterior utilização de verbas fiscais resultantes da minoração da carga tributária, em função de incentivos fiscais, corrupção passiva, além do contribuinte, quando se fala em corrupção ativa⁶⁴:

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

⁶² OLIVEIRA, Ricardo Rachid de. *A Relevância penal da inadimplência tributária*. Tese (Doutorado em Direito) apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006. p. 139.

⁶³ BERTOLUCI, Marcelo Machado. *A inconstitucionalidade do art 2º, II, da Lei n. 8.137/90*. In: FAYET JR, Ney (org.) *Ensaio Penais em homenagem ao professor Alberto Rufino Rodrigues de Sousa*. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003. p 546.

⁶⁴ DECOIMAN, Pedro Roberto. *Obra citada*, p.95.

O primeiro verbo do tipo, *exigir*, refere-se a ato dos agentes acima elencados na oportunidade em que impõem ao contribuinte o recebimento de quantia para efetivar o desconto tributário em virtude de incentivo fiscal.

Pagar, ao contrário da primeira modalidade, que versa sobre verdadeira concussão promovida pelo agente receptor, versa sobre a conduta de corrupção ativa do contribuinte, que alcança ao captador dos recursos, vantagem financeira, objetivando o enquadramento em plano de incentivo fiscal.

Por fim, a atitude do agente captador de tributos ao *receber* valores ofertados em troca da implementação do enquadramento no programa de incentivo fiscal, verdadeira hipótese de corrupção passiva.

Não se faz necessário o dano, é dizer, a efetiva dedução do tributo em razão do incentivo fiscal, bastando a realização da corrupção ativa e/ou passiva para a configuração do delito, já que se trata de crime de natureza formal.⁶⁵

A localização do tipo, no rol de crimes formais, promovidos por particulares é equivocada. Veja-se que o delito, em dois de três de seus verbos, é promovido por pessoa investida em função de interesse público, logo deveria estar elencado no rol do art. 3º, onde se verificam os delitos promovidos por funcionários públicos.⁶⁶

1.2.4 Desvio de finalidade de incentivo fiscal

Novamente o legislador demonstra preocupação com a má verbação das verbas tributárias abdicadas em função de incentivos fiscais.

⁶⁵ COSTA Jr. Paulo José da; DENARI, Zelmo. Obra citada, p. 130.

⁶⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Obra citada, p. 143.

No inciso anterior, o propósito era desestimular o ingresso irregular no campo dos programas de incentivos, agora, seu escopo foca-se na utilização, no aproveitamento que o contribuinte vai assegurar ao valor do tributo não-cobrado/bem/serviço que obteve valendo-se de isenção ou redução de alíquotas: *IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.*

O benefício, ao momento em que foi ofertado, era válido e o contribuinte fazia jus a ele. Porém, posteriormente, não implementa a forma de uso (que justificou o incentivo fiscal) do imposto não-devido/serviço/bem que lhe teve alcançado com economia de tributos.

Trata-se, pois, de desvio de finalidade para o benefício que fora concedido.

Os programas de incentivos visam o desenvolvimento de determinada região, a ascensão de determinado estrato social ou baseada em alguma desigualdade que justifique a ação afirmativa, nos dizeres de CORREA:

Como o Estado é direcionador das atividades, mas não empregador, foi a maneira encontrada esta de, através da transferência de parcela de impostos – como opção dos devedores, que se agregam aos grupos, e, mais ainda, dos grandes pagadores de tributos que poderiam beneficiar-se criando novas empresas -, permitindo que se atingisse o esperado.⁶⁷

No momento em que o contribuinte beneficiado passa a desviar o uso daquela benesse que lhe foi alcançada, perpassa, ao mesmo tempo, a desmerecer o incentivo, gerando verdadeiro débito com os demais contribuintes que em última análise lhe financiaram o proveito fiscal.

⁶⁷ CORREA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. P. 190.

Seguindo a regra, o elemento subjetivo especial em não implementar ou desviar o uso do benefício auferido é necessário para configurar o delito em espécie, não sendo relevante penalmente o mero atraso, desde que justificado, na aplicação correta do incentivo fiscal.⁶⁸

1.2.5 Sistema de processamento de dados paralelo

Tem-se, no último inciso do art. 2º, um requinte do que vulgarmente se chama de “caixa 2”. Aqui, a contabilidade paralela é ministrada através de programa eletrônico em duplicidade: *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.*

Veja-se que basta o uso ou a divulgação do programa para configurar o delito aqui versado, pois se trata de crime formal.

No entanto, o delito em comento é figura praticamente inexistente nos pretórios, haja vista que requer o elemento subjetivo especial de sua utilização, com fins de possuir verdadeira contabilidade paralela, alimentado por informações divergentes das prestadas ao Fisco.

Neste caso, existindo o dolo, certamente o sistema estará ocultando lançamentos, receitas ou operações na versão ofertada para a Fazenda Pública, conseqüentemente já tendo gerado desfalques à coletividade.

Dessa forma, com a ocorrência de dano, a conduta é deslocada para o art. 1º,

⁶⁸ MONTEIRO, Samuel. Obra citada, p. 186.

não se falando mais no crime formal.⁶⁹

1.3 CRIMES PERPETRADOS POR FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS

Não há dúvida de que os funcionários públicos são os braços de atuação do Estado. Ninguém mais do que estes devem propugnar pela retidão das contas públicas.

Em virtude disso, verifica-se no artigo em comento as penas mais elevadas para os crimes tributários, podendo chegar a oito anos de reclusão, pois este é o último degrau entre o contribuinte e a perfectibilização da sonegação fiscal, justificando-se maior grau de reprovabilidade do que nos crimes promovidos por particulares: *Art. 3º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei n. 2.848, de 7 dezembro de 1940 – Código Penal, (Título XI, Capítulo I):*⁷⁰

1.3.1 Extravio de documentos fiscais

A conduta do presente artigo guarda íntima relação com o crime previsto no art. 314, do Código Penal; seus verbos nucleares guardam similitude.

Contudo, havendo a conotação fiscal, o agente estará incurso na Lei Penal Fiscal, a saber: I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

⁶⁹ LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes tributários...* p. 126.

⁷⁰ Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

Para a ocorrência do extravio, tem-se a perda total ou parcial de documento/processo/livro sob a guarda de autoridade fiscal, objetivando com tal ato a supressão/redução de tributo, é dizer, estando no auxílio de contribuinte em busca de seu desiderato sonegador.

Sonegar será a negligência do agente público em dar vista do documento/processo/livro, quando solicitado, ou mesmo o oculta para que providências não sejam tomadas objetivando a cobrança do crédito tributário.⁷¹

Por fim, a conduta de inutilizá-lo, quando o agente anula, devasta o documento, de modo a impossibilitar o conhecimento de seu teor definitivamente.

Os documentos devem ser de natureza fiscal, exigidos pela lei tributária, assim como os processos devem versar sobre tributos. Sendo eles de natureza diversa, o funcionário incorrerá no crime previsto no Código Penal.⁷²

Poderá ocorrer a co-autoria de particulares, mas não a do contribuinte em específico, que responderá pelos crimes do art. 1º. Os particulares aqui seriam os que apenas auxiliaram o agente público, sem, contudo aproveitar-se do tributo sonegado.

Nas condutas descritas, além da presença do dolo específico, visando ludibriar a Fazenda Pública, ocultando-lhe dados, o ato do agente público deve, obrigatoriamente, redundar em *pagamento indevido ou inexato do tributo*. Logo, temos a natureza de crime material.

⁷¹ MONTEIRO, Samuel. Obra citada. p. 193.

⁷² LOVATTO, Alécio Adão. Obra citada. p. 132.

1.3.2 Concussão tributária

Aqui, novamente, o delito é próprio, a ser perpetrado por funcionário público, sendo possível a co-autoria de particular quando a elementar se comunicar: *II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente:*

A conduta do funcionário pode se dar de três formas possíveis, tais quais os verbos nucleares do tipo, na *exigência*, o agente verdadeiramente impõe, obriga ao contribuinte o recebimento de vantagem, para si ou para outrem, objetivando a economia fiscal ilícita para aquele: estar-se-ia a falar na concussão do Código Penal, especializada aqui pelo cunho fiscal.

Solicitar, que é representado pelo ato de pedir, sem o temor reverencial, como ocorre na exigência, no entanto a punição em abstrato será a mesma. Já por fim, existe a conduta de efetivamente *receber*, a qual prescinde da exigência ou solicitação anterior. O mero recebimento, curvando-se à corrupção ativa do contribuinte, já é assaz para efetivar a consumação do delito em tela.

As condutas de solicitar e receber guardam similitude com o delito de Corrupção Passiva previsto no Código Penal⁷³, sendo que aqui o crime encerra o aspecto fiscal.

Enquanto a solicitação, assim como ocorre na exigência, é delito formal,

⁷³ Art. 317. – Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em função dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem.

abstraindo a existência de resultado, que restará como mero exaurimento e reflexivo na dosimetria da pena, o recebimento é verbo nuclear que conduz a natureza material desse tipo de ação variada. Nesse caso, a efetiva corrupção, com a entrega da vantagem indevida é necessária para a consumação do delito.

1.3.3 Advocacia administrativa fiscal

Por fim, para fechar o rol de tipos penais fiscais, perpetrados por funcionários públicos, está a advocacia administrativa: III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária valendo-se da qualidade de funcionário público:⁷⁴

Apesar do nome advocacia, a conduta não é própria de advogado, podendo ser realizada por qualquer funcionário público, em razão de sua atividade ou ainda terceiro quando agindo em concurso de pessoas com aquele.

O ato de pleitear interesse privado de terceiro perante a administração fiscal não precisa ter êxito, visto que se trata de crime formal, onde a punição eclode com a atitude de agir de forma impessoal, ferindo a moralidade administrativa, e não sobre o efetivo ganho do terceiro interessado. O dano ao fisco será encarado como efeitos do exaurimento influenciando na aplicação da pena.

Não importa se o interesse é lícito ou ilícito, bastando que a atividade do funcionário público vá além daquelas que lhe são inerentes, funcionando como favorecimento pessoal ou mesmo infração de dever funcional.

Sem embargo, o conflito aparente de normas havido com o delito preconizado no art. 321 do Código Penal - Advocacia Administrativa - é afastado pela

especialidade do envolvimento fiscal da ação.

⁷⁴ Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

CAPITULO 2. FORMAS DE REDUÇÃO/SUPRESSÃO DO TRIBUTO E (IN)EFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

*Verificamos flagrante violação ao princípio da isonomia, sobretudo quando o legislador prevê a hipótese de extinção da punibilidade (específicas do Direito Penal Tributário). Muito além de falta de técnica, verificamos uma profunda antinomia entre o poder punitivo e a possibilidade de afastá-lo mediante a reparação do dano, concreto ou projetivo, por meio do pagamento do tributo ou contribuição social. **O poder punitivo não é bem comerciável e assim compreendê-lo significa mercantilizar a atividade estatal.** (sem grifo no original).⁷⁵*

2.1 Formas (i)lícitas de suprimir ou reduzir tributo

Retiram-se das possibilidades, sejam elas advindas de previsão legal ou de lacunas da legislação tributária de se realizar a economia fiscal (elisão fiscal), a chancela estatal para que o contribuinte adimpla suas obrigações tributárias da forma menos onerosa.

Vislumbram-se, desta forma, casos em que os fins econômicos perpetrados, através de complexos negócios jurídicos ou transações contábeis, previstos no sistema tributário, reflitam em redução ou supressão do tributo que seria devido em negócios jurídicos típicos, mais singelos, mas que geralmente impingem uma maior

⁷⁵ BERTOLUCI, Marcelo Machado. *A inconstitucionalidade do art 2º, II, da Lei n. 8.137/90*. In: FAYET JR, Ney (org.) *Ensaio Penais em homenagem ao professor Alberto Rufino Rodrigues de Sousa*. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003. p. 565.

fatia de impostos.

Em igual prisma, a previsão de extinção da punibilidade no caso de pagamento do tributo previsto no art. 34, da Lei 9.249/95, ou até o parcelamento do tributo devido, art. 9º da Lei 10.684/2003⁷⁶, revela a ideologia existente na concepção penalista pátria e o papel que o Estado exerce sobre as classes excluídas e marginalizadas, pois privilegiadora dos estamentos sociais que possuem meios (leia-se capacidade financeira) de restituir o *status quo ante*, pagando o tributo devido e exonerando-se da punibilidade.

Tais possibilidades, as quais almejam incrementar a arrecadação, retiram, por outra via, o caráter da prevenção geral da pena para os crimes tributários.

É possível que o contribuinte incorra nos tipos penais fiscais, obtendo grande lucro na operação realizada, aguardando eventual movimentação do Ministério Público, no sinal de que as investigações se iniciaram, procura-se o Fisco para efetivar o pagamento pagando ou parcelamento do tributo.

2.1.1 Distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal

Elisão fiscal e evasão fiscal são dois institutos do direito tributário antagônicos. O primeiro expressa uma não-incidência tributária legalmente admitida, também podendo significar uma tributação reduzida. Por sua vez o segundo se trata de uma ilicitude para escapar da tributação.

⁷⁶ A possibilidade de parcelamento pela referida lei refere-se a tributos devidos até 28/02/03, em virtude de ser um plano temporário de reestruturação, mas a possibilidade de extinção pelo pagamento integral permanece, pois no texto inexistente condição temporal. Novos planos de reestruturação surgem quase que todos os anos, mas a regra de extinção permanece a prevista na Lei 10.684/03.

DIVA MALERBI parte do sentido amplo do termo elisão para, então, separar as duas figuras, as quais servem para referendar as seguintes qualificações jurídicas: (a) abstenção de incidência pura e simples; (b) elisão em sentido estrito ou via jurídica lícita menos onerosa; (c) evasão em sentido estrito ou via jurídica, ilícita menos onerosa; (d) simulação ou ocultação do fato imponible por meio de forma aparente de legitimidade; (e) fraude ou ocultação pura e simples de fato imponible ocorrido. Não é outro o entendimento de GILBERTO DE ULHÔA CANTO⁷⁷.

Nas palavras de MALERBI, tem-se:

*“a elisão tributária refere-se a um certo tipo de situações citadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar”.*⁷⁸

A clássica distinção desses institutos é dada por ALBERTO HENSEL, aliás o primeiro a formular o método diferenciador entre evasão e elisão fiscal, exposto na 1ª edição de seu “*Steruerrecht*”, de 1924, do qual SOUZA transcreve, traduzido da versão italiana (*Diritto tributario. Tradução da 3ª versão alemã. Milão: Cedam, 1956. p. 148*), no seguinte trecho:

*O que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador.*⁷⁹

⁷⁷ CANTO, Gilberto Ulhôa. *Elisão e evasão fiscal*. Caderno de pesquisas tributárias, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13. 1988. p. 34.

⁷⁸ MALERBI, Diva. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 13 e 75.

⁷⁹ SOUZA, Rubens Gomes. *Comentários ao Código Tributário Nacional (parte geral)*. São Paulo: RT, 1975. p. 135.

Neste aspecto, muito embora nos atos, fatos ou situações possam identificar-se as características de cada instituto, situações de fato há que envolvem mais de uma figura, ou em que elas se confundem⁸⁰. Assim, recomenda-se ter presente lições como a de GILBERTO DE ULHÔA CANTO:

*O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram judicizadas por disposição legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar a obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha sido por ela encampado.*⁸¹

2.1.2 Norma antielisiva

A compreensão da norma antielisão se dá concorde à dicção do parágrafo único do art. 116 do CNT e a par da análise dos arts. 13 a 19 da MP 66/02. Dispõe o parágrafo único do 116 que “*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Para a assimilação do novel comando legal em todos os desdobramentos acima propostos, é necessário proceder em estudo compartimentalizado do texto da lei, assim sugerido por JAMES MARINS⁸²:

⁸⁰ VILLANI, Piero, *Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 13/573-660, São Paulo: RT, 1988.

⁸¹ CANTO, Gilberto de Ulhoa. Obra citada. p. 49/50.

⁸² MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

- i) regra formal ou de estrutura (ou regra de competência administrativa): faculta-se à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos;
- ii) regra material: o contribuinte que praticar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderá sofrer a desconsideração desses atos;
- iii) regra de aplicabilidade normativa (regra de instituição e regulamentação): somente com observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária poderá ser promovida a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Assim é que a um só tempo se atribui competência formal para a autoridade administrativa, tipifica-se a conduta do contribuinte considerada elisiva e fixa-se requisitos de aplicabilidade normativa para seu próprio texto, exurgindo que a norma contém, tendo-se em um único texto, três distintos tipos de regras: regra formal, regra material e regra de aplicabilidade normativa.

No espectro formal: claro está que o texto complementar amplia as prerrogativas de autotutela da Administração Tributária, pois a competência fiscalizatória e declaratória adiciona competência para desconsiderar atos e negócios praticados pelo contribuinte.

Pelo espectro material: descreve condutas ao prever novas hipóteses comportamentais às quais atribui consequências administrativas e materiais de natureza tributária.

Isso fica bem evidente observando-se a MP 66/02. Os arts. 13 e 14 cuidavam

de regras materiais (dimensão estática); os arts. 15, 16, 17, e 18, *caput*, tratam de aspectos formais (dimensão dinâmica) e os §§ 1º e 2º do art. 18 e o art. 19, estes sim, indicam o regime processual tributário (dimensão crítica).

A regulamentação proposta na MP 66/02 confundiu as figuras da simulação e da elisão, de modo a se criar quase que uma norma anti-simulação quando se queria criar norma antielisão. Ou seja, a norma antielisão consubstancia falsa vedação ao planejamento tributário uma vez que não cumpre o fim para o qual foi proposta.

Trata, dessa forma, da figura da elisão tributária, mas para combatê-la cria instrumentos que dão excessivo e extremamente subjetivo poder às autoridades tributárias.

No final das contas, transfere a responsabilidade de discernir entre a tentativa de elisão e a simples posituação de negócio jurídico complexo (que poderia redundar em elisão) totalmente à autoridade tributária, fato que certamente redundará em um maior número de impugnações dos sujeitos passivos e ainda, transfere o debate tributário da segurança dos princípios constitucionais e tributários para a subjetividade dos escaninhos do Fisco.

Tem-se assim que o planejamento tributário permanecerá existindo, mesmo com o advento das normas antielisão.

Na outra ponta, dar-se-ia ao fiscal tributário excessivo poder, inclusive de desconsiderar os mais mezinhos princípios constitucionais e tributários, sempre no intuito que nos últimos anos tem sido a linha mestra do Fisco: o aumento de arrecadação.

Portanto, para combater o planejamento tributário criou-se um monstro maior que a própria sangria que talvez este instituto estivesse causando ao Fisco. Monstro este que pisoteia a legalidade, fere a liberdade e coloca o cidadão comum em situação curiosa: não mais poderá eleger maneiras de economizar fiscalmente, nem aquelas permitidas por lei, circunstância essa que, diga-se, trespassa o limite do razoável e se mostra como via teratológica.

2.1.3 Configuração do ilícito tributário como pressuposto do ilícito penal

Hodiernamente, discussão que está muito em voga na doutrina e pretórios, diz respeito à unicidade das instâncias, nos dizeres de SOUZA:

Bem se pode concluir pela existência de uma relação de interdependência das instâncias penais e administrativas no concernente à verificação dos crimes contra a ordem tributária. Se, ao tempo da Lei 4.729/65, bastava tão-somente a realização de uma das condutas previstas na lei, agora tal já não basta para que se tenha por caracterizado o delito; é preciso que além das condutas típicas se produza o resultado lesivo ao erário público, é necessária a comprovação efetiva do dano ao erário público: a supressão ou redução do tributo.⁸³

Sem embargo, o efeito prático é o mesmo para as duas posições verificadas na doutrina⁸⁴: condição específica da ação penal⁸⁵ ou configuração do elemento normativo do tipo. O processo penal envolvendo as condutas do art. 1º não pode ter lugar antes do término do procedimento administrativo-fiscal ou mesmo judicial

⁸³ SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a Ordem Tributária e processo administrativo*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 5, n. 18. São Paulo: RT, 1997. p. 95.

⁸⁴ Trata-se aqui dos dois fundamentos para a configuração da necessidade de esgotamento acerca da discussão sobre o tributo para o início do processo, deixando de lado, por escolha acadêmica, a posição já ultrapassada (nosso entendimento) sobre a possibilidade de processo com a discussão sobre a existência do tributo em aberto.

⁸⁵ O Supremo Tribunal Federal, nas ações em que analisou a controvérsia, utilizou colocou em voga a expressão “condição de procedibilidade”.

atacando a validade ou até existência do tributo lançado provisoriamente.⁸⁶

A primeira posição coloca esse óbice como condição específica da ação penal. O Ministério Público somente teria procedente a ação penal após a notícia crime propugnada pela autoridade fiscal, no término do procedimento administrativo, que deu conta da prática de irregularidade fiscal que configuraria crime.

A representação tributária preconizada no art. 83 da Lei 9.430/9687, apesar de considerada constitucional (STF - ADI 1.571-DF. Rel. Gilmar Mendes), não é considerada uma condição objetiva de procedibilidade. O Ministério Público pode, entretanto, *oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo.*

Sem embargo, isso seria dizer que o Ministério Público restaria de mãos atadas até o momento em que a autoridade tributária promovesse a *notícia crime* - essa sim a natureza da representação analisada. A notícia crime é um instrumento que qualquer do povo pode utilizar, pois somente informará ao já detentor da ação penal, a ocorrência de um delito.

O que ocorre, na verdade, é que o dispositivo serve como freio ao fisco, que não poderá noticiar ao MP antes do término do procedimento fiscal, e não como algumas teses de defesa tentaram sustentar, que se trataria de uma condição objetiva de procedibilidade.

⁸⁶ Quanto à analogia estendendo o entendimento à discussão judicial do tributo: DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. *O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a Ordem Tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 6, n. 22. São Paulo: RT, 1998. p. 65.

⁸⁷ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Nos casos em que se fala em condição específica, a ação penal fica condicionada, e por isso a espécie da ação penal: *condicionada*. Nessas, a representação da vítima ou representante ou mesmo a requisição do Ministro da Justiça em alguns crimes, tem a utilidade de sinal verde, de verdadeira autorização para o Ministério Público agir.⁸⁸

Na segunda vertente, o debate parte do elemento normativo do tipo penal “tributo” constante no art. 1º da Lei 8.137/90, o qual não tem seu significado em si ou versado pelo Direito Penal.

É o Direito Tributário que vai informar quando o contribuinte deve ou não – e quanto – de tributo. Neste norte, afirma CARRAZZA ser o Direito Tributário de subposição, servindo ao Direito Penal:

É o Direito Tributário, com seus próprios critérios, que vai revelar se há, ou não, tributo a pagar, se expirou, ou não, o prazo de seu recolhimento, se há, ou não, dever de preencher o formulário, de extrair a nota fiscal, de escriturar o livro fiscal, de emitir o documento e assim por diante. Sem uma ‘resposta tributária’, para essas questões, não há falar em crime fiscal. Por quê? Porque a lei penal, ao tipificar os crimes fazendários, estabelece como pressuposto, o descumprimento de deveres jurídicos tributários. Sem a certeza de que tal pressuposto ocorreu, não se pode apenar o contribuinte.⁸⁹

De nada adiantaria ao contribuinte discutir administrativa ou judicialmente a quantia ou mesmo a existência do tributo, se os percalços e agruras do processo penal lhe fossem impingidas antes de lhe ser reconhecido o *status* de não-devedor tributário.

⁸⁸ BOSCHI, José Antonio Paganella. *Ação Penal. Denúncia, queixa e aditamento*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Aide, 2002. p. 38

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos*. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 2, n. 8. São Paulo: RT, 1994. p. 105.

2.2 Extinção da punibilidade

O Direito sempre busca a estabilização das relações sociais. Neste afã, busca-se limitar a ação do Estado, também, na esfera penal, sejam elas limitações temporais, sejam relacionadas a outros caracteres ligados mesmo à impossibilidade do cumprimento do *ius puniendi* (vg.: morte) ou ainda a aspectos de mera política criminal.

Seguindo esta premissa, o Direito Penal é permeado por cláusulas que mitigam o agir Estatal no exercício do *ius puniendi*, destacadamente o Código Penal elenca rol com cláusulas gerais⁹⁰ que implicam estabilização do Direito, extirpando-se o direito de punir estatal.

2.2.1 Cláusulas gerais de extinção da punibilidade

A causa inicial que eclode a extinção da punibilidade é a *morte do agente*. Veja-se que seguindo o princípio da personalidade da pena⁹¹, o inciso que trata a morte como cláusula extintiva resta como preciosismo legislativo.

Por questões de lógica, o Estado não promoveria a ação penal, que sempre objetiva a averiguação do suposto crime e a punição de seu agente, caso este não mais estivesse presente no mundo dos vivos, nos dizeres de NIETZSCHE: *é como uma mordida de um cão numa pedra, uma bobagem*. Faltaria justa causa, visto que há

⁹⁰ Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

...

IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

impossibilidade jurídica na aplicação da pena.

Eventual relevância em desvendar os fatos promovidos pelo agente morto caberá à esfera cível, caso haja interesse na reparação financeira gerada pelo ato ilícito, respondendo seus herdeiros até o limite dos quinhões que lhe foram conferidos pelo *de cuius*.

O segundo inciso do art. 107 do Código Penal colaciona a anistia, graça e indulto como formas de extinção da punibilidade, estas tendo como fundamento caracteres claros de prévia política criminal.

A *anistia* é ato de competência do Congresso Nacional, com necessária sanção presidencial⁹², onde determinada classe de agentes ou agentes que promoveram determinadas espécies de delitos são perdoados pelos fatos até então vistos como ilícitos.

Tem-se que a benesse em comento é fruto de conveniência política e muito além de apenas extinguir a punibilidade, apaga qualquer efeito penal, processual penal ou administrativo que *ius puniendi* possa lhe ter impingido. Exemplo patente da anistia são os crimes promovidos por políticos e militares perseguidos pelo regime militar das décadas de 60/70, onde casuísmos legislativos eram utilizados para a perseguição dos inimigos do regime.

Anos mais tarde, com a democracia decantada, esses agentes foram anistiados (muitos indenizados pela União) em virtude da ilegalidade com que foram acusados/punidos.

⁹¹ Art. 5, XLV, da CR/88 - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

⁹² Art. 48, VIII, da CR/88.

Noutra via, a *graça* é instituto extintivo da punibilidade, sendo impeditiva tão-somente da execução da pena, não influenciando em condenações já impostas ou efeitos do edito condenatório, tal como a reincidência. A carga de reprovabilidade do delito permanece intacta.⁹³

De competência do Presidente da República⁹⁴, a graça não pode ser ofertada, assim como ocorre na anistia aos crimes hediondos.

Por fim, o *indulto* é benefício que pode ser ofertado de forma abstrata ou individual, também de competência do Presidente da República. Tem sua figura mais corrente no indulto natalino. No benefício em voga, o Presidente ou agente delegado. Elenca parâmetros para que agentes que estejam cumprindo pena tenham-na pena comutada.

Assim como na graça, o indulto mantém indene a reprovabilidade do delito, extinguindo a punibilidade de agentes tendo como base, dentre outros critérios: o tempo de pena cumprida, a natureza do crime, condições bio-psicológicas como idade avançada ou enfermidade incurável.

Seguindo o rol de causas gerais extintivas, comparece o critério da *lex mitior* ou *lei posterior mais benéfica*, onde o Estado, reordenando seu estatuto penal, mitiga ou elimina a criminalização de determinado fato.

Inegavelmente, o critério em realce guarda relação com o princípio da legalidade penal, em específico com a retroatividade da lei penal mais benéfica

⁹³ DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal: Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 676

⁹⁴ Art. 84, XII, da CR/88

preconizado no próprio Código Penal e revestido de dogma constitucional.⁹⁵

Saliente-se que mesmo a que conduta do agente venha novamente a ter sua reprovabilidade pela lei penal restabelecida ou até mesmo agravada, os efeitos dessa nova criminalização não atingirão o agente.

O Código Penal, refletindo dogma constitucional⁹⁶, estabeleceu regras com critérios objetivos, baseados exclusivamente no lapso temporal, para afastar a punibilidade do agente, seja pela prescrição, decadência ou preempção, todos dizendo com a inércia ou morosidade do acusador ou do ente que deverá impulsionar o *ius perseguendi in judicio*.

Tem-se na *prescrição* uma garantia que impede o agente de ser acusado após lapso temporal demasiadamente longo, bem como que seu processo se protraia no tempo, curvando-o à condição de réu, com todas as implicações penais/civis durante período que deixe de ser razoável, apesar de que esses prazos permitam processos com duração muito acima do lapso necessário para a instrução e julgamento.

Os prazos prescricionais estão estabelecidos no art. 109⁹⁷, enquanto que as causas que lhe interrompem a contagem restaram estabelecidas no art. 117, ambos do

⁹⁵ Na Constituição da República: Art. 5º, XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. E no Código Penal: Art. 2º, Parágrafo Único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

⁹⁶ Exceção se faz aos crimes de racismo ou de grupos armados contra a segurança nacional, imprescritíveis conforme orientação dos incisos XLII e XLIV da CR/88.

⁹⁷ Art. 109 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

I - em vinte anos, se o máximo da pena é superior a doze;

II - em dezesseis anos, se o máximo da pena é superior a oito anos e não excede a doze;

III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;

IV - em oito anos, se o máximo da pena é superior a dois anos e não excede a quatro;

V - em quatro anos, se o máximo da pena é igual a um ano ou, sendo superior, não excede a dois;

VI - em dois anos, se o máximo da pena é inferior a um ano.

Código Penal⁹⁸, sendo necessária, ainda, a análise compartilhada dos arts. 110 *usque* 116, também do Estatuto Penal.

A inércia/morosidade do Estado não só o impedirá de processar o agente (prescrição da pretensão punitiva), como lhe impingirá, caso já tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão, a obstaculização de executar a pena, eventualmente fixada (prescrição da pretensão executória).

Diante da análise de julgados, pode-se afirmar que, no mais das vezes, os processos criminais envolvendo crimes tributários possuem grandes possibilidades de enveredarem para a concretização do lapso temporal prescritivo, levando o agente a uma total impunidade.

Isto porque não há punição subsidiária ou precedente de natureza administrativa pelo dano ao Erário, salvo as multas tributárias, arredáveis com certa facilidade por meio de discussão judicial na esfera cível ou pelo ingresso em programas de reestruturação tributária promovidas pelo Poder Executivo.

Os crimes tributários, de natureza material, possuem penas que se enquadram na janela dos dois a cinco anos.

Neste diapasão, em virtude da maioria dos sonegadores perpassarem a primeira fase da quantificação da pena sem maiores agravos pelas elementares do art. 59 do Código Penal, redundam as penas finais, não raro, em punição de dois

⁹⁸ Art. 117 - O curso da prescrição interrompe-se:

- I - pelo recebimento da denúncia ou da queixa;
- II - pela pronúncia;
- III - pela decisão confirmatória da pronúncia;
- IV - pela sentença condenatória recorrível;
- V - pelo início ou continuação do cumprimento da pena;
- VI - pela reincidência.

anos, as quais, segundo preconizado no art. 109, V, do Código Penal, prescrevem em quatro anos, prazo muitas vezes exíguo para o transcurso completo do processo, eclodindo, assim, a extinção da punibilidade pela prescrição intercorrente.

No que se refere aos delitos fiscais de natureza formal, a prescrição trata-se de fenômeno corriqueiro, pois as penas previstas circundam entre seis meses a dois anos. Por óbvio, nos casos em que há processo (pois a regra aqui é a suspensão condicional do processo, autorizada pelo art. 89 da Lei 9.099/95 combinado com a Lei 10.259/01), isso se passa.

Cumprir referir, por oportuno, que neste nicho dos crimes tributários, na prática, não se sofre sanções penais ou administrativas, salvo as tributárias (multa e juros moratórios); e é que se encontra a sonegação do Imposto de Renda.

É dizer, a justificativa atual para punir a sonegação, proteger a higidez financeira do Estado, que poderá prover seu povo de forma hábil, balda-se na má elaboração legislativa, que breca justamente no tributo mais sonegado no país, aqui, mais uma justificativa para o recrudescimento administrativo.

No mesmo sentido da prescrição, comparece a *decadência*. A inércia, em geral, do particular, que por conveniência político-criminal, tem em suas mãos o direito de queixa - ação penal de iniciativa privada - ou a condição específica da ação "representação", em ações penais públicas condicionadas.

Em ambos os casos, o particular terá o prazo de seis meses⁹⁹, com critérios

⁹⁹ Exceção dos crimes de imprensa, Lei 5.250/67, art. 41, § 1º, onde o prazo é de 3 meses da data do fato.

para o início de sua contagem no art. 103 do CP¹⁰⁰, sem causas de interrupção, tampouco prorrogação (nem mesmo que o prazo finde em dia não útil para a serventia judicial), para mover/oferecer a queixa, crimes de ação penal de iniciativa privada (ex. calúnia, difamação, injúria) ou ainda para promover a ação penal pública subsidiária – no caso de inércia do Ministério Público.¹⁰¹

Para finalizar o rol de causas objetivas relacionadas ao tempo, faz-se presente a *perempção*, instituto próprio da ação penal de iniciativa privada, consubstanciada na estagnação do querelante em dar andamento ao feito criminal por trinta dias, não propugnar pela condenação em sede de alegações finais ou mesmo deixar de comparecer, imotivadamente, a ato processual para o qual foi intimado da realização.

A desídia revelada por tais atos, demonstra o descomprometimento do querelante em conduzir o processo, que por exceção, o Estado lhe outorgou poderes para figurar com acusador.¹⁰²

2.2.2 Programas de reestruturação fiscal

Sem embargo, o tipo penal preconiza a punição da supressão/redução do tributo, é dizer o não-pagamento ou pagamento reduzido de uma quantia de tributos efetivamente devido.

No momento em que a administração tributária municia o contribuinte com possibilidades de extinguir o crédito tributário, os reflexos incidirão sobre o *ius*

¹⁰⁰ Art. 103 - Salvo disposição expressa em contrário, o ofendido decai do direito de queixa ou de representação se não o exerce dentro do prazo de 6 (seis) meses, contado do dia em que veio a saber quem é o autor do crime, ou, no caso do § 3º do art. 100 deste Código, do dia em que se esgota o prazo para oferecimento da denúncia.

¹⁰¹ Art. 100, § 3º - A ação de iniciativa privada pode intentar-se nos crimes de ação pública, se o Ministério Público não oferece denúncia no prazo legal.

¹⁰² A perempção não é aplicada em caso de ação penal pública subsidiária, tão-somente se faz presente nas ações penais de iniciativa privada.

puniendi .

A extirpação da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo revela-se como forma de descriminalização implícita do delito tributário no Brasil.

A fervorosa discussão na doutrina e jurisprudência ocasionaram uma série de deslocamentos da legislação, tanto para incriminar, quanto para despenalizar.

Veja-se que o instituto era previsto na Lei 8.137/90, tendo sido revogado expressamente em 1991, pela Lei 8.383, e posteriormente revigorado o dispositivo pela Lei 9.249/95, possibilidade alargada com a edição da Lei 10.684/03.

Não obstante, com a edição da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que, em seu artigo 9º, § 2º, a hipótese de extinção da punibilidade, passou a não mais ater-se a qualquer limitação temporal no que diz respeito à satisfação integral do débito. De fato, o interesse maior do Estado resta evidenciado: a satisfação da dívida.

Quis o legislador, na verdade, tão-somente, tipificar a conduta delitativa como forma de intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo, negando qualquer tese de sistema penal. Neste sentido leciona RIOS:

Denota o ressurgimento deste instituto na prática de uma confusa política criminal enfraquecedora da consolidação dos tipos penais descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90. A instabilidade demonstrada pelo legislador pátrio reflete a falta de critérios jurídico-penais capazes de outorgar a devida fundamentação a este instituto. Assim, os critérios de natureza fiscal, meramente “arrecadatórios”, sobrepõe-se aos enunciados penais da desistência voluntária e da reparação do dano, amplamente reconhecidos.¹⁰³

¹⁰³ RIOS, Rodrigo Sánchez. *Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: RT, 2003. p. 138.

Revela-se, ainda, a possibilidade de não aplicação da pena no caso do montante do débito tributário (art. 168-A do Código Penal) ser inferior ao valor mínimo cobrado pela Fazenda Nacional, é dizer, a Procuradoria da Fazenda Nacional decide quem vai ser penalmente punido com sua ação/inércia.¹⁰⁴

Emerge a possibilidade de extinção da punibilidade juntamente com a gênese da penalização dos crimes tributários, na Lei de Sonegação Fiscal - Lei 4.729/65.

Versando sobre o tema, a lei restringia sua possibilidade unicamente se ocorrido o pagamento em momento anterior ao início do processo administrativo fiscal, é dizer, antes de qualquer movimentação do Estado.¹⁰⁵

O dispositivo criado nesta lei, inovador à época, revelava a intenção do legislador em obter aquilo que realmente a lei em comento visava proteger: a arrecadação do tributo. Logo, recomposto o dano, se extinguiria o *ius puniendi* estatal.

Este é o escólio de SALOMÃO:

uma leitura apressada, feita sob a ótica da disciplina do antigo Refis, do novo § 2º do artigo 9º poderia levar à crença de se tratar de norma que faz referência ao momento final do parcelamento, ou seja, que o final do parcelamento, implicando em pagamento, levaria à extinção da punibilidade. Sim, o entendimento está correto, mas o dispositivo diz mais que isto. Em nosso entender, o dispositivo pode perfeitamente ser interpretado de forma a permitir que sempre que houver pagamento, independentemente de ser o momento final do parcelamento, extinta estará a punibilidade e, agora, sem limite temporal, isto é, sem que o recebimento da denúncia inviabilize o efeito jurídico-penal do pagamento integral do tributo.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Britto. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 222-229

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Britto. *Idem, ibidem*.

Esta interpretação se assenta em dois fundamentos. Primeiro deles: na disciplina anterior (do Refis), o § 3º expressamente atrelava a extinção da punibilidade ao pagamento das parcelas do parcelamento, verbis: “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal” (grifamos). A nova disciplina é bem diferente sob este aspecto, confira-se: “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” (art. 9º, § 2º). O segundo deles reside na questão da igualdade: se o agente pode, a qualquer momento, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a mesma extinção deve atingir aquele que opta por, num só ato, pagar integralmente o débito.

Tal qual ocorre relativamente ao parcelamento, a nova disciplina dos efeitos jurídico-penais do pagamento, por ser mais benéfica, retroage atingindo todos os cidadãos que se encontrem nesta situação, não importando, igualmente, o estágio processual (art. 5º, XL, CF, art. 2º, CP).¹⁰⁶

Entrementes, a norma era alvo de críticas, por possibilitar ao sonegador oportunidade de obter o perdão estatal, enquanto demais tipos não gozavam do mesmo tratamento.

Ampliando o prazo para a extinção da punibilidade, o Decreto-lei 157/67, versando sobre concessão de estímulos fiscais no que tangia ao Imposto de Renda, alterou o momento do pagamento para estes fins, passando para após o julgamento da autoridade administrativa de instância inaugural.¹⁰⁷

No ano de 1990, com a edição da Lei 8.137, estenderam-se os efeitos da extinção da punibilidade a todos os tributos, sendo requisito para tal o pagamento integral deles e acessórios em momento anterior ao recebimento da denúncia, sendo

¹⁰⁶ SALOMÃO, Heloísa Estellita. Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: a Nova Disciplina da Lei n. 10.684/03, in: Boletim IBCCRIM, São Paulo: RT, set. 2003.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Britto. *Idem, Ibidem.*

o dispositivo específico¹⁰⁸ revogado um ano após.

O universo de críticas se mantém no sentido de que a extinção da punibilidade pelo pagamento era possibilidade alcançada ao sonegador, inexistente em outros delitos contra o patrimônio, e que privilegiava especialmente aos interesses do sonegador, e não do Estado. Neste sentido vai o entendimento de CORREIA DA SILVA *et al*:

Considerando a já remota possibilidade de serem detectados e cobrados pelo Fisco (dado o universo de atividades tributáveis e os limites estruturais e conjunturais da atividade fiscalizadora), bem como a possibilidade ainda mais rara de serem denunciados e punidos criminalmente (ante os requisitos da legalidade e do devido processo legal aos quais o Ministério Público e o Judiciário devem se curvar) essa estratégia utilitarista pode levar empresas a considerarem eventual 'pagamento' como parte do custo da atividade empresarial.¹⁰⁹

O adimplemento das obrigações fiscais, no caso de ser alvo de investigação pelo fisco/Ministério Público, pode até mesmo ser considerado como risco calculado.

Notória a impossibilidade de a Administração Pública ter completo controle fiscalizatório da veracidade das declarações dos contribuintes, ou mesmo sua inexistência.

Desta forma, CORREA E SILVA entende ser o instituto *in examen* grande atrativo à sonegação, em virtude da impossibilidade de domínio pleno do Estado das transações fiscais.

¹⁰⁸ Art. 14 da Lei 8137/90: Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Revogado pela Lei 8.393/91.

¹⁰⁹ CORREIA DA SILVA, Cristina Maria Suter et al. Artigo 83 da lei 9430/96 e artigo 34 da lei 9249/95: elementos para uma crítica ao direito tributário vigente. Revista dos Tribunais. São Paulo: RT, 1998. n.752. p. 413.

Em mesma alheta, para os defensores da teoria de que o crime protege, antes de tudo, a fé pública e a Administração Pública, soa absurdo que a lei privilegie o pagamento, de forma a desproteger estes mesmos interesses. Assim leciona STOCCO:

Até então o legislador dera prevalência ao interesse mediante tutelado (o crédito tributário), desprezando o interesse imediatamente protegido: a fé pública e a Administração Pública, convertendo o Direito Penal em veículo espúrio e mero cobrador de tributos, de modo que apenas os remissos incorreriam nas sanções da lei penal.

Deste modo, quem pagava livrava-se da pena. Quem não pagava sofria o peso da sanção penal.

A rigor, o legislador havia comentado a questão a mera prisão por dívida expressamente vedada no art. 5º, inciso LXVII da CF, que excepcionou apenas as dívidas por alimentos.¹¹⁰

Contudo, a opinião dos defensores da impossibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo soçobrou com a Lei 9.249/95, inserindo entre seus dispositivos o art. 34, que revigorou a possibilidade de extinção anteriormente prevista no revogado art. 14 da Lei 8.137/90.

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4279, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do reconhecimento da denúncia.

Destarte, o índice de reprovação social mitigado do tributo associado ao beneplácito do legislador, criaria uma cultura de impunidade. E neste contexto estaria inserido o art. 34 da Lei 9.249/95, conforme DECOIMAN¹¹¹:

O motivo determinante da existência dessa especial causa extintiva da punibilidade consiste no estímulo que através desta se pretende dar ao criminoso, para que pague o tributo criminosamente suprimido ou reduzido. Trata-se do mecanismo pelo qual supôs ao legislador que poderia ampliar a receita tributária. Ofereceu ao

¹¹⁰ STOCCO, Rui *et al.* *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. V. 2. p. 2105.

¹¹¹ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3.ed. rev., atual. e amp. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997. 147p.

criminoso a impunidade, em troca do pagamento do tributo. Sem embargo da discutível moralidade dessa benesse, que não leva em conta o aspecto fraudulento e, portanto intrinsecamente reprovável, inerente às condutas delituosas contra a ordem tributária, previstas na lei, também não se sabe sequer se esse benefício contribuiu para aumentar ou, ao inverso, para diminuir a receita tributária.

Noutra via, os defensores da concepção de que o interesse tutelado legalmente dos crimes contra a ordem tributária é a arrecadação do imposto têm postura totalmente diferenciada.

Na linha desses doutrinadores, o instituto da extinção da punibilidade não é um benefício do Estado dirigido ao sonegador, mas o reconhecimento de que a sanção penal é unicamente utilizada como forma de cobrar o tributo.

A extinção da punibilidade é a demonstração de que a preocupação maior do Estado é o pagamento. COSTA JUNIOR afirma:

Em linha de princípio, devemos considerar que o legislador introduziu essa causa extintiva da punibilidade porque, em termos retributivos, considera o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária sanção mais do que suficientes para reparação da lesão causada ao bem tutelado pela norma jurídica. O contribuinte só sofrerá os efeitos da sanção penal restritiva da liberdade quando, obstinadamente e sem, qualquer fundamento, recusar o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração tributária¹¹².

Ou ainda, o posicionamento de NABARRETE NETO:

A sistemática adotada pelo legislador privilegia puramente o pagamento da exação sonegada. Com isso, utiliza a ameaça do processo, é a pena como expedientes para compelir o agente ao pagamento da dívida.¹¹³

¹¹² COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 87-88

¹¹³ NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. N. 17. São Paulo: RT: 1997.

Compulsando o instituto da extinção da punibilidade em espécie RODRIGUES revela:

Com o pagamento do tributo devido, a ordem jurídica é de imediato restabelecida e o contribuinte estará cumprindo a sua obrigação de dar a sua parcela, colaborando para que as necessidades públicas sejam satisfeitas, em benefício do bem comum, sendo desnecessária a utilização do Direito Penal para criminalizá-lo.¹¹⁴

Tem-se, em mesmo norte, o pensamento de NUNES, o qual entende que a extinção da punibilidade também se coaduna com os objetivos do apenamento no Direito Penal moderno.¹¹⁵

Revela, ainda, que a partir da teoria atualmente aceita de que a pena, além de seu caráter retributivo e preventivo, tem principalmente o aspecto ressocializador do indivíduo como meta, não haveria sentido em punir o réu de crime tributário que já recompôs o dano causado ao Estado, quitando seu débito. Até porque seria falácia se falar em ressocialização dos agentes que sonegam; estes, geralmente, integram classes da sociedade onde sua formação, enquanto, cidadão não é alvo retoques significativos:

[...] uma vez pago o tributo, satisfeitas todas as exigências da Fazenda Pública, não tem porque se falar em reeducação do criminoso, pois o que interessa ao Estado, como já afirmamos, é exatamente se ressarcir de todos os danos sofridos.¹¹⁶

Apesar de correta a extinção da punibilidade pelo pagamento, visto que tributariamente o contribuinte se redimiou, no que concordamos com os autores acima, temos que divergir é da existência inicial da norma penal. Essa nunca deveria

¹¹⁴ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Os Crimes contra a Ordem Tributária e o Alcance do Artigo 34 da Lei 9249/95*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. N. 16, p. 110.

¹¹⁵ NUNES, Vidal Serrano. *A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Organização Tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1997. N. 19. p.117-119.

¹¹⁶ NUNES, Vidal Serrano. *A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Organização Tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1997. N. 19. p.117-119.

ter existido, atemorizando o contribuinte com algo que não será efetivado.

Outra questão importante é o momento em que o pagamento extingue a punibilidade. O artigo 34 da Lei 9.249/95 determina expressamente que a extinção ocorrerá se o pagamento for realizado anteriormente à denúncia.

Entretanto, a doutrina criticava o critério imposto pelo legislador. Observa-se que outras causas extintivas da punibilidade operam em qualquer fase, antes do processo, durante este e até mesmo após a sentença, extinguindo a pretensão executória do Estado.

O parâmetro utilizado seria também discriminatório, pois não haveria diferença significativa entre a ação do agente que recolheu o tributo e seus acessórios até o dia da denúncia, e a ação de outro que realize a mesma conduta após o recebimento da denúncia.

Inexiste justificativa racional para que este critério temporal tivesse tamanha importância jurídica a ponto de um dos contribuintes continuarem a ser processado e o outro, que pagou o débito antes da denúncia, não prosseguir sendo réu de processo penal. Segundo PECÚLIO JÚNIOR:

A mera circunstância temporal entre um recolhimento e outro, que pode mesmo chegar a extremos, com diferença de um dia ou dois, não autoriza ao legislador a conclusão de que um contribuinte tenha agido de boa fé, reconhecendo seu erro e redimindo-se de sua falta com o Fisco, e que outro tenha agido por mero oportunismo, somente recolhendo o tributo para evadir-se do processo penal e de eventual cominação de pena.¹¹⁷

Igualmente, desentorta o momento, pois o pagamento do tributo excluiria o

elemento subjetivo do tipo do delito em qualquer fase do processo, conforme NUNES¹¹⁸, provando que o contribuinte não teve a intenção de fraudar o Fisco.

O elemento subjetivo do tipo constituiria na vontade de não recolher o tributo e apoderar-se dele com o fim de enriquecimento ilícito. O pagamento do tributo afastaria, portanto, este elemento subjetivo do tipo, antes e depois da denúncia.

Esta celeuma foi afastada em face da promulgação da Lei 10.684/2003, que em seu art. 9º estabelece a suspensão da punibilidade para casos em que o contribuinte parcelar tributo. O pagamento, até hoje, extingue a punibilidade. Nos dois casos, inexistente critério para por termo a esta possibilidade.¹¹⁹

Enfim, todas essas possibilidades vêm a desprestigiar o processo penal que envolve crimes tributários, pois ao invés de cumprir seu verdadeiro fim, presta apenas a função de coação moral para o Estado.

CARNELUTTI, em lúcida passagem de sua obra *Misérias do Processo Penal*, elucida muito bem a questão:

Se os jornais se ocupam com tanta assiduidade dos delitos e processo penal é porque as pessoas se interessam por eles. A curiosidade do público incide de modo particular sobre os processos célebres. Esta é, também, uma forma de diversão. As pessoas se

¹¹⁷ PIZOLIO JÚNIOR, Reinaldo. *A Lei Federal 9249, de 27.12.1995, e os Crimes Contra a Ordem Tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. N. 16. p. 123.

¹¹⁸ NUNES, Vidal Serrano. *A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Organização Tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1997. N. 19. p. 122.

¹¹⁹ 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.

*refugiam da própria vida, ocupando-se da vida umas das outras. E a ocupação nunca é tão intensa, como quando a vida dos outros assume o aspecto de um drama. O que há para se lamentar é o costume de se assistir ao processo como um espetáculo cinematográfico. A atitude do público para com os protagonistas do drama penal é a mesma da multidão de outros tempos, frente aos gladiadores, ou da multidão de nossos próprios dias, numa tourada. Por esse motivo, o processo penal não é mais que uma escola de incivilidade.*¹²⁰

O processo penal, na verdade, já se mostra como pena, de inegável abalo moral e psíquico, além de eclodir verdadeiro depauperamento do acusado que se vê envolto em altos custos com a defesa e retirada de oportunidades no campo material em virtude de sua suspeitabilidade invocada pelo Estado.¹²¹

A utilização do Direito Penal mercantilizado tende a gerar uma tendência autofágica, na qual o sistema responsável por fortalecer o ordenamento em seu viés preventivo geral positivo, acaba perdendo seu referencial de intimidação, o registro simbólico acaba se esgotando, ou no dizer de LACAN, sua função simbólica:

*Designa a la eficacia de lo simbólico en tanto registro que opera sobre el sujeto produciendo en éste los efectos de substitución de la falta que le permiten habitar un discurso. La función simbólica consiste en la extracción de la falta constitutiva del deseo por medio de la substitución que ejerce allí la función del Nombre-del-Padre, y la metáfora paterna, la cual permite articular la falta a la ley.*¹²²

Maior perplexidade é gerada quando o próprio Estado alcança meios do contribuinte-acusado de livrar-se da persecução penal, sem maiores delongas, necessitando, apenas, do início do parcelamento. Entrementes, os danos advindos do próprio processo não restarão sanados.

¹²⁰ CARNELUTTI, Francesco. *As misérias do Processo Penal*. Campinas: Edicamp, 2003. Traduzido por MORAIS, Luís Fernando Lobão.

¹²¹ LOPES JR. Aury. *(Des)velando o risco e tempo no processo penal*. In: GAUER, Ruth Chittó. *Qualidade do tempo: para além das aparências históricas*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004. 170/179

¹²² ALBANO, Sérgio. *et al. Glosario de términos lacanianos*. Buenos Aires: Quadrata, 2005. p. 100.

CAPITULO 3. CULPABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E PENA NA SEARA PENAL TRIBUTÁRIA

As pessoas crêm que o processo penal termina com a condenação o que não é verdade; as pessoas crêm que a pena termina com a saída do cárcere, e não é verdade; as pessoas crêm que o cárcere perpétuo seja a única pena perpétua; eis uma outra ilusão. A pena, se não mesmo sempre, nove vezes em dez a pena jamais termina. Quem pecou está perdido. Cristo perdoa, os homens não.¹²³

3.1 Princípio da culpabilidade nos delitos fiscais¹²⁴

3.1.1 Reprovabilidade social

Atualmente, a grande discussão sobre a culpabilidade no Brasil é sobre sua natureza, predicado do crime ou pressuposto da pena?

Para doutrinadores como DOTTI, DAMÁSIO DE JESUS, a culpabilidade presta a justificar a aplicação da pena, sendo um pressuposto desta.

Tal entendimento parte da leitura do Código Penal quando faz menções relacionadas à inexistência ou não-constituição de crime nos casos em que relata as

¹²³ CARNELUTTI, Francesco. As misérias do Processo Penal. Tradução por Luis Fernando Lobão de Moares. Campinas: Edicamp, 2003. p. 93.

excludentes de antijuridicidade, enquanto preconiza apenas a não-punição de crimes, nas oportunidades em que se manifesta acerca das hipóteses de afastar a culpabilidade.¹²⁵

A culpabilidade, no enfoque dado por DAMÁSIO, deveria ser tratada como mero justificador da pena, devendo ser analisada de forma estanque à teoria geral do delito.¹²⁶

Noutro norte, o pensamento dominante inclui a culpabilidade como elemento integrante do delito, sendo objeto da teoria geral do crime. Corrente da qual nos filiamos.¹²⁷

Menores de 18 anos, pelo Estatuto da Criança do e Adolescente, não cometem crime e sim ato infracional, tendo em conta que não têm imputabilidade pelo critério biológico.

Já o agente com debilidade mental de forma que lhe retire totalmente a possibilidade de discernir sobre o caráter ilícito do fato, não cometerá crime, pois nem mesmo tem ciência do que faz, cometendo mera atividade, que se acompanhada de periculosidade do agente, lhe implicará uma medida de segurança, mas nunca uma pena.

Tem-se com estes, exemplos patentes de que a retirada da culpabilidade não só retira o poder de punir, mas também a qualidade de crime.

¹²⁴ Por motivos de economia acadêmica, deixa-se de analisar o instituto da imputabilidade por não guardar peculiaridade no tratamento do Direito Penal Tributário.

¹²⁵ JESUS, Damásio E. de. *Curso de Direito Penal*. 1v. 23ª. Ed. Saraiva: São Paulo, 1999. p. 453.

¹²⁶ JESUS. Damásio E.. *Obra citada*. P. 455

¹²⁷ Por todos, BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. V.1. 8ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 278/282

A culpabilidade será analisada sobre três fundamentos que lhe justificarão a condição de integrante da teoria analítica do crime: fundamentar a pena, no sentido de necessidade da punição, calcada na consciência do agente desviante sobre seu ato e possibilidade de sofrer as conseqüências de uma pena criminal sob seus vetores absolutos e preventivos.

Num segundo momento, comparece a função de aferição da punição a ser aplicada. Na lógica proposta pelas leis penais vigentes, opera-se com limites mínimos e máximos para cada tipo de delito. Dentro dessa perspectiva de liberdade para escolha da quantidade da pena, o julgador terá como norte para sua fixação a culpabilidade do agente desviante.

Como terceiro vetor funcional da pena, emerge a culpabilidade como requisito para a configuração da imputação da pena, seguindo uma linha de responsabilização subjetiva, não bastando elementos concernentes à conduta e o dano, o nexos causal tem de estar permeado pelo dolo ou a culpa estrito senso.

Desponta como verdadeiro impedimento à responsabilidade objetiva ainda pregada no direito civil e administrativo.¹²⁸

3.1.2 Potencial consciência de ilicitude

Tem-se na potencial consciência da ilicitude, inicialmente, a antiga classificação do erro de direito, hoje tratada, sob um prisma amplificado, e titulado como erro de proibição.

Versa sobre a possibilidade de compreender, no momento do fato, o caráter

¹²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. P. 278/279.

ilícito da conduta. O erro de proibição é um juízo divergente dos preceitos propalados pela sociedade, que vertem ao conhecimento do agente através de usos e costumes, da escolaridade, da tradição, família, trabalho, etc.

Com efeito, o erro de proibição possui dessemelhança com a ignorância ou da má compreensão legal. É possível ignorar a lei e ao mesmo tempo ter conhecimento desta.

Consciência leiga, superficial, é a que está no poder uma pessoa com inserção mínima, angariadas no ambiente familiar, escolar, social. Desimporta se o agente detinha a plena consciência, no momento da conduta.

O erro sobre a proibição poderá ter duas naturezas: inevitável ou evitável. A primeira diz respeito aquele erro que o homem médio, ou seja, o agente com concepções medianas de mundo não poderia ultrapassar.

A inevitabilidade passa pela presunção de que o homem mediano não poderia vencê-lo, não sendo necessária prova irrefutável de tal condição, pois isto seria exigir que se provasse que o conhecimento do caráter ilícito estivesse em algum lugar do consciente ou inconsciente do agente.

Já no caso do erro evitável, tem-se a situação onde o encaminhamento de cuidados medianos, normais à situação, poderiam evitar o cometimento do ilícito.

No primeiro caso, afasta-se a culpabilidade, não havendo punibilidade, restará absolvido o agente. Noutra via, tenha possibilidade o desviante de tomar conhecimento do delito, mas não o faz por desídia, poderá ter a punibilidade

reduzida.¹²⁹

Entendemos que nos casos em não há a inserção de dados fictícios ou alterações/criações de documentos para fraudar do fisco, é dizer, em casos de condutas omissivas, o critério de potencial consciência da ilicitude deve ser analisado com extrema importância.

Isso porque no Brasil a miríade de leis e regulamentos tributários transcende até mesmo a possibilidade de profissionais da contabilidade ou do Direito Tributário, que tem de recorrer a inúmeros instrumentos para manterem-se atualizados, que dirá de pessoas físicas ou jurídicas com recursos pouca ou média monta que não podem contar com o auxílio de profissionais.¹³⁰

Exemplo patente é o recadastramento do CPF – Cadastro de Pessoas Físicas – prática simplíssima e rápida, mas que leva milhões de brasileiros, a cada ano, a terem seus CPFs bloqueados pela falta do procedimento. Logo, as rotinas tributárias, infundáveis no país, não podem ter seu conhecimento exigido por qualquer cidadão.

Nesse sentido, cabe dar relevo ao estudo realizado pelo Banco Mundial que classifica o Brasil como o pior no mundo no que tange a burocracia tributária:

O Brasil aparece no último lugar em ranking divulgado ontem pelo Banco Mundial sobre o tempo gasto pelas empresas para manter em dia suas obrigações tributárias.

Segundo o relatório, as empresas brasileiras consomem, em média, 2.600 horas cuidando do emaranhado tributário do país.

¹²⁹ Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.

¹³⁰ Atualmente, vigoram no Brasil cerca de 3.000 normas tributárias, que são atualizadas ao ritmo de 300 modificações anuais. Segundo a OAB (Ordem dos Advogados do Brasil), o segmento de planejamento tributário é o que mais cresce e gera empregos hoje no país na área do direito. Conforme CANZIAN, Fernando. Brasil é o pior em ranking mundial de impostos. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 8/11/2006.

O penúltimo colocado do ranking de 175 países é a Ucrânia, com 2.185 horas gastas anualmente. Entre os que têm sistemas de tributação mais simples, destacam-se os Emirados Árabes (12 horas) e Cingapura (30 horas).

O relatório do Banco Mundial foi realizado em conjunto com a empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers, que forneceu os dados relativos aos sistemas tributários dos países e a respeito de como as empresas lidam com eles no dia-a-dia.

Na captação dos resultados, houve entrevistas diretas com os administradores das empresas que compõem a amostra da pesquisa. Na lista de 175 países, o Brasil também aparece como um dos locais onde as empresas mais pagam impostos como proporção do lucro líquido que obtêm nas suas operações comerciais.

Segundo o relatório, na média, as empresas brasileiras pagam o equivalente a 71% do total do seu lucro líquido anual em impostos. A divisão é a seguinte: 22,4% em impostos diretos, 42,1% em tributos relativos à mão-de-obra e 7,2% em outras taxas e contribuições. O Banco Mundial salienta que a América Latina figura entre as regiões onde prevalecem os sistemas tributários mais complexos. Uma das exceções é o Chile, onde a carga de impostos equivale a apenas 26% do total do lucro líquido aferido pelas empresas.¹³¹

3.1.3 Exigibilidade de conduta diversa

Sem embargo, surge como elemento da culpabilidade a exigibilidade de conduta diversa, onde o contribuinte deveria e poderia, dentro da análise do caso concreto, agir conforme o Direito, ou seja, lhe era oportunizado outra prática que não aquela que acabou tomando.

Entrementes, caso seja comprovado que o contribuinte, por motivos que lhe fugiam o controle, não podia agir de outro meio, e se assim agisse lhe fosse causado infortúnios de relevância, que é configurada na situação concreta em que o contribuinte - por motivos fundamentais - deixa de efetuar o recolhimento do tributo ou contribuição devidos.

¹³¹ CANZIAN, Fernando. Brasil é o pior em ranking mundial de impostos. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 8/11/2006.

A situação é caracterizada diante de uma extrema dificuldade financeira, em que o contribuinte não dispõe mais de recursos para realizar o dever, nem mesmo de patrimônio, para o que revela CALLEGARI:

portanto, existe em princípio o dever de determinar-se de acordo com a norma, de conformar a própria conduta ao que o Direito dispõe. Mas existem situações em que as circunstâncias que concorrem não permitem ao sujeito uma normal determinação conforme ao dever. Nelas, não é possível executar ou omitir o que a norma lhe ordena sem que o faça com uma atitude heróica.¹³²

Diante disso, mostrando-se como requisito para a configuração do estado de necessidade, a maior relevância do bem jurídico penal protegido em detrimento do bem que será defenestrado. Emerge, novamente, a questão da objetividade jurídica albergada pela Lei 8.137/90.

Num ambiente em que o amparo ofertado pela Lei 8.137/90 é reputado como guarida para o interesse estatal em reclamar o pagamento de tributos em quantia e vencimentos preestabelecidos, estar-se-á discutindo um interesse jurídico já protegido pela Lei 6.830/80, que instrumentaliza a execução de créditos tributários.

Partindo desse pressuposto, que se estaria diante de um interesse jurídico, não relevante para o Direito Penal e já protegido por outras searas do Direito, o estado de necessidade clássico seria facilmente alocado. Aquele que sonogou para manter empregos, alimentar sua família, etc., encontrar-se-ia sustentado pela excludente de ilicitude preconizada no art. 24 do Código Penal, desde que demonstre ter preenchido os demais requisitos.

No entanto, caso se tenha a visão de que a proteção é focada na Ordem

¹³² CALLEGARI, André Luís. *Considerações sobre o Art. 168-A do Código Penal – Apropriação Indébita Previdenciária*. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita. *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 39.

Tributária, vista como ante-sala da implementação dos aparelhos públicos, teremos que a atividade empresarial ou mesmo a higidez financeira da pessoa física que não pode sustentar sua família poderá ser de igual ordem ou menor relevância, seguindo a primazia do interesse público sobre o privado.¹³³

Ademais, no estágio atual, assim é que os pretórios e a legislação estão dispendo. A aceitação do estado de necessidade, enquanto causa de justificação resta prejudicada, tendo presente, nessa interpretação, que o bem jurídico “ordem tributária” é mais relevante que demais bens que se possam chocar.

Nesse norte, pode-se pensar na aplicação do estado de necessidade exculpante, que na medida da exigência de sacrifício do bem jurídico ameaçado terá o condão de excluir a culpabilidade do agente, pela inexigibilidade de conduta diversa, caso a conduta fosse tida como aceitável, ou ainda reduzir a penalidade no caso de existência de reprovabilidade mitigada, art.24, § 2º, do CP.

3.2 Princípio da Proporcionalidade

3.2.1 Aplicação na esfera penal tributária

No campo dos princípios da adequação, necessidade e proporcionalidade dos crimes tributários, exsurtem indagações sobre a legitimidade de o Estado taxar de delito conduta que trará prejuízo a interesse jurídico seu, sendo este já protegido pela Lei de Execuções Fiscais, no caso de crimes tributários formais e pelo delito independente relativo à fraude, na oportunidade em que vêm à tona os delitos de natureza material da Lei 8.137/90.

O recrudescimento da legislação sobre delitos fiscais, objetivando frear os índices de sonegação fiscal, foi o fito do legislador através da Lei 8.137/90,

¹³³ LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. Obra citada, p. 85/87.

constatado também por CANTO e CARVALHO¹³⁴, ao debaterem sobre a Exposição de Motivos n. 88, que fez companhia ao projeto de referida lei:

A E.M.88 deixa claro que o legislador quis fortalecer o sistema de arrecadação tributária, coibindo a sonegação e a evasão, mediante a imposição de sanções penais ainda mais severas, bem como criando novos tipos penais, para suprir 'imprecisões' e 'lacunas' nas leis penais tributárias anteriores.

Possivelmente, os preceitos penais tributários não traduzem, numa análise sistemática do ordenamento penal e até mesmo sob o enfoque sociológico/teleológico da pena, proporcionalidade com a lesividade que ocasionam no âmago da sociedade, salvo em raras exceções quando se evidencia a sonegação de quantias que visitam a cifra dos milhões de reais. Entrementes, para estes casos, já existe o delito de fraude, que subsistirá mesmo com a abolição dos tipos penais.¹³⁵

O Direito Penal, em observância ao princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso, deve, apenas, perseguir condutas que afrontem contra bens penalmente relevantes, na mesma medida de primazia que lhe alcança o texto constitucional.¹³⁶

Nesse norte cumpre observar a lição de BARROS:

Há situações em que é possível identificar um desequilíbrio em relação meio-fim, sem que se possa concluir pela desnecessidade da providência legislativa, porque não está em causa a existência de outra medida menos lesiva, mas, sim, a precedência de um bem ou interesse sobre outro. Assim, é de refletir-se sobre a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei, com fundamento na proporcionalidade em sentido estrito, quando em exame medidas legais que, embora se proponham em dar garantia a um determinado direito, acabam por

¹³⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Crimes contra a ordem tributária*. 3.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 65.

¹³⁵ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Crimes tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2004.p 146/148.

¹³⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo: RT, 1999.

*afetar, via reflexa, outro também protegido constitucionalmente, situação ensejadora de uma colisão de direitos.*¹³⁷

Impedido estará o legislador ordinário de sobrepor a Ordem Econômica (matéria de discutível necessidade no texto Constitucional) aos interesses albergados no art. 5º, da CR/88, pacificado como tema de organização fundamental do Estado, que protege seu povo da sanha egoísta de outrem ou do próprio Estado.

3.2.2 Quanto punir?

Indubitavelmente, a questão da resposta penal perpassa por dois prismas, o primeiro diz com a intensidade e o segundo relacionado ao tempo.

No que tange ao primeiro, o método que é tradicionalmente atrelado ao senso comum contemporâneo, é a pena de prisão, a segregação, retirada da liberdade de locomoção do desviante.

No entanto, desde a virada do pensamento penal proposto pela criminologia crítica, a pena de prisão vem sendo constantemente combatida, devendo ser merecida apenas para casos de extrema gravidade. Neste sentido, as reformas de 1984 e 1998 do Código Penal brasileiro foram no sentido de criar e ampliar o rol de “penas alternativas”.¹³⁸

Na contramão da moderna filosofia criminológica, de menor intervenção do Direito Penal, a pena de prisão segue sendo a de maior aplicação aos delitos e cada dia mais utilizada para ações antes não criminalizadas. Sendo tida como um mal

¹³⁷ BARROS, Suzana Toledo de. O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais. 2ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 83.

¹³⁸ O termo “penas alternativas” é equívoco, pois o rol apresentado pelo Código Penal é de penalidades aplicadas de forma substitutiva, quando preenchidos requisitos quanto a natureza e quantidade de pena de prisão. Nesse sentido: BITENCOURT, Cezar Roberto. *Novas Penas Alternativas*. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 1/2.

necessário com imperfeições inarredáveis.¹³⁹

Emerge no Direito Penal Tributário a questão da quantidade da punição no que representa o caráter demagógico

3.2.3 Penalização dos crimes tributários frente a delitos de outras naturezas

Os preceitos sancionatórios previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90, 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, não traduzem proporcionalidade com a lesividade que ocasionam.

Tratando-se a questão sobre o prisma idealista, dever-se-ia traçar uma *tábua de penas*, iniciando com as penas mais baixas, referentes aos delitos que arranham os bens jurídicos, penalmente tutelados, de menor valia, e tendo seu ápice, com de penas de 30 anos¹⁴⁰, naqueles em que se atinge a garantia à vida de forma qualificada.

Cediço é que a legislação, ao ser atualizada, objetiva coadunar-se com a realidade da sociedade que lhe é contemporânea, porém espasmos legislativos tentando dar uma resposta rápida para crimes que ganham notoriedade, acabam por se traduzir em açodados repiques de ação do Estado, criando figuras penais ou lhe alterando as penas de forma inconseqüente. No escólio de HASSEMER:

Os instrumentos utilizados pelo Direito Penal são ineptos para combater a realidade criminal. Por exemplo: aumentar as penas, não tem nenhum sentido empiricamente. O legislador que sabe que a política adotada é ineficaz – faz de conta que está inquieto, preocupado e que reage imediatamente ao grande problema da criminalização. É a isso que eu chamo de “reação simbólica” que em razão de sua ineficácia, com o tempo a população percebe que se trata de uma

¹³⁹ BITENCOURT. Cezar Roberto. *Novas penas...* p. 1/2.

¹⁴⁰ Artigos 121, § 2º (Homicídio qualificado), 157, § 3º (Roubo majorado pela morte), 159, § 3º (Extorsão mediante seqüestro) todos do Código Penal., dentre outros.

política desonesta, se uma “reação puramente simbólica”, que acaba se refletindo no próprio Direito Penal como meio de controle social.¹⁴¹

Gize-se, neste contexto, os crimes tributários, revigorados pela Lei 8.137/90, na onda “caça marajás”, originada no curto mandato presidencial de Fernando Collor de Mello, a existência de flagrantes descompassos.

Numa análise sistemática de seus preceitos secundários, frente ao restante do ordenamento penal, evidenciam-se os impropérios e exageros vislumbrados, seja pelo impacto das penas máximas aplicadas a delitos de pequeno vulto, seja pelas imensas possibilidades de se evadir da aplicação dela.

Num inicial cotejo com o tratamento penal alcançado a outros tipos penais, depara-se com certos absurdos advindos do desrespeito aos princípios da adequação, necessidade e proibição do excesso, *v.g.* lesão corporal, por mais extensa que seja, se não configurar uma das hipóteses dos §§ 1º e 2º, do art. 129 do CP, não levará o agente a uma punição superior a 1 ano de detenção; transmitir moléstia grave, que em alguns casos pode levar à morte em reduzido tempo, um “homicídio indireto”, pena máxima de 4 anos de reclusão, art. 131, do CP; exposição de recém nascido que resulte em lesão grave, pena máxima de 3 anos de detenção, art. 134, § 1º, do CP; rixa resultando em morte, pena máxima de 2 anos de detenção, art. 137, parágrafo único, do CP.

Em todos os delitos destacados, o elemento vida ou integridade física é atacado, porém, em todos estes, a pena se mostra inferior a 4 anos, enquanto nos crimes tributários, de natureza material, a pena já parte de 2 anos, tendo como ápice possível reclusão do agente por 5 anos.

¹⁴¹ HASSEMER, Winfried. *Perspectivas de uma moderna política criminal*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. ano 2. n. 8. São Paulo: RT, 1994. p. 43.

Logo, depreende-se, nessa análise sistemática, uma total inversão axiológica, colocando-se a receita do Estado – nem mesmo se cogitando a monta do tributo reduzido ou suprimido, à frente do valor vida e integridade física, preconizados de forma destacada e inicial no art. 5º, da Lei Fundamental brasileira, a qual deveria guiar toda a construção do ordenamento, inclusive o penal.

O Direito Penal, atendendo ao princípio da proporcionalidade, deve, tão-somente, reprimir condutas que firam bens penalmente relevantes, na mesma proporção de primazia que lhe alcança a Constituição da República de 1988.

Aflora a falta de eficácia e desproporcionalidade das penas privativas de liberdade impostas pela Lei 8.137/90.

Registre-se, ainda, que o Estatuto contra sonegação possui penas restritivas de liberdade, as quais agridem bem jurídico protegido com muito maior fulgor do que o bem tutelado pelos crimes tributários, esta na verdade é, em última análise, utilizada apenas como alheta para a concreção posterior da pena restritiva de direitos, pois raramente superior a quatro anos.

Revela-se o Direito Penal Tributário desprovido, portanto, do caráter penal geral da prevenção, pois seus preceitos sancionatórios, na verdade, têm pouca aplicação com a substituição por restrições de direitos que beiram o ridículo, fazendo com que a sonegação, por vezes, torne-se um negócio muito lucrativo, mesmo com a condenação do agente.

Ademais, o legislador elege o Direito Penal para reprimir a sonegação fiscal de forma açodada, não respeitando o princípio da *ultima ratio*, pois admissível e recomendada, antes da criminalização, a sanção administrativa, que hoje timidamente se revela através de juros e multa do tributo devido, podendo estes,

inclusive, serem rechaçados com o ingresso do agente nos planos de reestruturação fiscal promovidos pelos entes estatais (leia-se “REFIS”, “PAES”).

Emerge, a partir das falhas da legislação atual, em nossa ótica, como instrumental hábil à repressão das transgressões ao fisco o Direito Administrativo Sancionador, ferramental jurídico sagaz para a efetivação de punição e prevenção contra os ataques ao Sistema Tributário Nacional promovidos por sonegadores.

Sanando a chaga do desrespeito ao princípio da *ultima ratio* e efetivando verdadeira punição ao sonegador, o Direito Administrativo Sancionador compareceria como estágio anterior ao Direito Penal, acometendo, tão-somente, direitos de ordem patrimonial, contratual ou negocial do agente, pungindo-o na mesma proporção com que lesou o Estado.

Neste passo, far-se-á necessária penalidade administrativa de forma severa, não possibilitando, de forma alguma, a lucratividade com a sonegação fiscal. A forma eleita, a multa, restrição de direito, etc., deverá ocasionar ao agente prejuízo eqüidistante ao que este impingiu ao seio da coletividade.

Em via paralela, deslocando-se a punibilidade dos delitos fiscais da esfera penal para a administrativa, resolver-se-á outra celeuma provocada em nossos Pretórios e que vem travando infundáveis lições do Direito Comparado: a responsabilidade penal das pessoas jurídicas, melhor analisada em item específico adiante.

Analisando a estrutura do ilícito administrativo, cumpre dar relevo ao fato de inexistir em sua configuração a exigência do dolo, fato que abre as portas para a responsabilização da pessoa jurídica que detém proveitos da sonegação fiscal.

Destarte, evidencia-se salutar revisitar a efetividade da Lei 8.137/90 e sua possível e gradual substituição pelas normas do Direito Administrativo Sancionador, hoje com modelo de aplicação decantado em países como a França, Espanha e Alemanha.

3.3 Teorias da pena

3.3.1 Teorias retribucionistas

Com os Estados autoritários, onde o poder era concentrado na mão do soberano, a idéia inicial da função legitimadora da pena era a simples retribuição.

A forte ligação do Estado com a Igreja, impingue caráter de expiação do mal à pena. Além de retribuição pelo mal, a pena era utilizada como forma de restabelecimento da ordem religiosa.

Com o surgimento do Mercantilismo e a cisão entre Estado e Igreja, a pena passa ter seu foco na restituição da Ordem Jurídica violada.¹⁴²

Como destaques na construção das teorias absolutas comparecem Kant e Hegel, sendo que aquele defensor de uma retribuição visando o restabelecimento ético, e este prevê a reposição do caráter jurídico.¹⁴³

No espectro absolutista sobre a pena, o mal deve ser rechaçado com o mal. No entanto tais versões kantianas e hegelianas não encontram lastro na relação de culpa como pressuposto de punição, com contornos do estado de natureza. Um verdadeiro

¹⁴² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado..., p. 68.

¹⁴³ FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão. Teoria do garantismo penal*. Tradução de Ana Paula Zomer, et al. São Paulo: RT, 2002. p. 205.

direito natural de punir.¹⁴⁴

Os equívocos das teorias retributivistas são evidenciados por FERRAJOLI ao bem obtemperar acerca da finalidade justificadora da pena, com utilidade para o futuro sobre bases fáticas do passado.¹⁴⁵

Em tempos atuais, fundamentações metafísicas, religiosas são descartadas, dando lugar à teoria materialista, com lastro num caráter econômico. A pena, neste cenário, assume a posição de retribuição equivalente.

A tese é levantada por CIRINO DOS SANTOS, que num discurso desmascarador de vértices eticizantes, moralizantes, religiosos ou de mero castigo, demonstra que a pena traz em seu bojo uma conotação de dar ao preso o seu lugar na sociedade capitalista:

A concepção de pena como retribuição equivalente da sociedade capitalista, no sentido de valor de troca que realiza o princípio da igualdade do Direito, corresponde à lógica da troca de força de trabalho pelo equivalente salarial no mercado, que reduz toda riqueza social ao trabalho abstrato medido pelo tempo, o critério geral do valor na economia e no Direito. Por um lado, a pena como retribuição equivalente representa o momento jurídico da igualdade formal, que oculta a submissão total da instituição carcerária, como aparelho disciplinar exaustivo para produzir sujeitos dóceis e úteis, que configura o cárcere como fábrica de proletários; por outro lado, o salário como retribuição equivalente do trabalho, na relação jurídica entre sujeitos livres e iguais no mercado, oculta a desigualdade real do processo de produção, em que a expropriação de mais-valia significa retribuição desigual e a subordinação do trabalhador ao capitalista significa dependência real, determina pela coação das necessidades econômicas, que configuram a fábrica como cárcere do operário.¹⁴⁶

Nesse sentido, CARVALHO leciona que antigamente a teoria retributivista

¹⁴⁴ FERRAJOLI. Luigi. Direito... p. 205/206.

¹⁴⁵ Idem, p. 207.

¹⁴⁶ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal. Parte Geral*. Curitiba: ICPC/Lumen Juris, 2006. p. 472/473.

almejava um rústico olho por olho, dente por dente, passando mais tarde aos castigos corporais, e com os ideais iluministas propagados por Beccaria, não mais se podia pensar em penas desumanizantes. O critério de punição da idade contemporânea deveria atacar a todos, assim surge o tempo como objeto capaz de estabelecer uma equivalência entre culpa e punição.¹⁴⁷

Entrementes, com o resultado das penas aplicadas no Direito Penal Tributário, quase sempre convertida em penas substitutas, representadas, por mais das vezes, em multas limitadas ou cestas básicas, que acabam retirando qualquer idéia de retribuição equivalente. O crime tributário é um risco calculado que mesmo quando equivocado, não impinge ao desviante punição nem mesmo próxima do dano que possa ter causado.

3.3.2 Teorias preventivistas

Noutra banda, num vértice que tende à intimidação, as teorias relativas, a finalidade da pena é calcada na prevenção. A prevenção é classificada ordinariamente pela doutrina em quatro modalidades, baseadas em duas categorias de destinatários.

Primeiramente, as teorias preventivas especiais, destinadas ao já desviante, têm como objetivo desmotivar o criminoso que volte a delinquir.

A certeza da punição, pela pena de crime anterior, exerce maior poder psicológico sobre o agente. Não busca a intimidação social, mas apenas daquele delinqüente que já foi ou está sendo alvo do sistema penal.

¹⁴⁷ CARVALHO, Salo. Pena e garantias. 2ª Ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2003. p. 120/121.

Em sua vertente específica positiva, a pena almeja o tratamento social do desviante.

Traduzida por máximas como reeducar, ressocializar, reintegrar, readaptar, essa teoria, diante da alta reincidência verificada, mostra que a intenção do Estado é falha. Ainda, duas mostras de estamentos sociais extremos demonstram que essa teoria não teria serventia.

Inicialmente, os mais aquinhoados, pessoas que tiveram contato com a cultura, os bons modos, a uma forma de subsistência mais que digna, ou seja, totalmente nutrida física e intelectualmente. Essa classe, geralmente praticante de crimes econômicos, colarinho branco ou outros que demandam alto poder relacionado ao capital, não apresentam déficit quanto a sua integração social ou educacional. Como poderia o Estado lhes suprir algo que já têm em abundância?

Por outro lado, os menos favorecidos, que não tiveram acesso à educação, alimentação, saúde e outros itens básicos para seu desenvolvimento, como ser humano digno, e esses não são poucos no Brasil, já representam 53,9 milhões, quase um terço da população.¹⁴⁸ Não podem, ao nosso ver, serem reeducados, ressocializados, ou qualquer outra representação da teoria “RE”, se nunca o foram de verdade integrados, educados, socializados.

Quem vive à margem, não tendo oportunidades de se alavancar socialmente em liberdade, não será num ambiente hostil, infecto e desordeiro como é nosso sistema penitenciário, que encontrará chances de fazê-lo.

Noutro norte, a teoria preventiva especial negativa, busca neutralizar os desviantes, impedindo-o da prática de novos delitos enquanto é “ressocializado,

reeducado". Essa inocuidade desejada, talvez a mais forte marca da pena de prisão, já perdeu sua força após a onda de criminalidade organizada que parte de dentro do sistema prisional.

A prevenção especial negativa foi pensada no sentido de obstar a prática de novos delitos, mas o ambiente prisional impulsiona o desviante penalizado justamente ao contrário, seja pela dominação, seja pela mostra de poder.

A par disto, a pena, em searas que envolvem o poder econômico, deveria justamente neste nicho reverter sua maior faceta. O mero pagamento de multa e o pagamento do tributo não afastarão novas condutas. Nesse sentido adverte SHECAIRA:

Em nosso entender, um efeito preventivo mais eficaz só será atingido quando o autor do delito não perder somente o produto do crime, mas quando a pena também atingir o dobro ou o triplo do lucro colimado com o ilícito praticado.¹⁴⁹

Arriscamo-nos a pensar a pena como um instrumento desatrelado de qualquer fim comprovável, satisfatoriamente, empiricamente. Todos falham em alguma medida e infelizmente em graus muito elevados.

Já a teoria preventiva geral operacionaliza-se sobre o caráter intimidatório, o temor do desviante, pode ser classificada em preventiva geral negativa e positiva.

Com efeito, a prevenção geral negativa obrará no sentido de desestimular o cidadão que está em vias de cometer o delito. A pena em abstrato representa a conseqüência social para seu ato transgressor.

¹⁴⁸ WEBER, Demetrio. O bolo ainda mal dividido. *O Globo*. Rio de Janeiro. 01/06/2005.

¹⁴⁹ SHECAIRA, Sérgio Salomão. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: RT, 1998. p. 110.

O cidadão não tem uma proibição direta na lei sobre sua conduta, não se lê, fora da Bíblia, “não matarás”, o que se analisa é que a conduta de matar, se realizada, receberá uma reprimenda, a proibição é realizada pela função indiciária do tipo penal.¹⁵⁰ O Estado, na verdade, não tem como impedir os crimes, apenas criar um ambiente de sociabilidade e reprovabilidade que dissuada seu povo de praticar delitos, seja com penas, seja com políticas sociais.

Nesse ponto em que legisladores, num discurso deveras demagógico, justificam o aumento exacerbado de penas para crimes que estejam representando o sentimento de vingança atual do povo.

Na verdade, o desviante pouco sabe ou pouco se importa com o aumento de 15 para 20 ou de 3 para 5 anos de prisão para sua conduta, pois o sentimento de impunidade já reverbera. O aumento da pena não apresenta maior temeridade ao desviante na medida que este acredita que nem mesmo será descoberto:

A perspectiva de um castigo moderado mas inevitável, causará uma impressão mais forte do que o vago temor de um suplício terrível em relação ao qual se apresenta alguma esperança de impunidade.¹⁵¹

Por outro lado, na teoria preventiva geral positiva, a pena é pensada tendo como destinatário os não-desviantes, que respeitam as normas sociais. É justamente nesse vértice que a teoria da pena será operacionalizada, ofertando reprovação e castigo contra aqueles que decidem ultrapassar a barreira do lícito. Mas acima de tudo confirmando a validade da norma, apesar de sua contrafactividade.

Mostra-se, pois, funcionalista a pena, no intuito de confirmar a validade do ordenamento e sua necessária obediência, eclodindo um sentimento de crença na

¹⁵⁰ BITENCOURT, Cezar. *Tratado...*, p. 201/202

¹⁵¹ BONESANA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Edipro, 2000. p. 34.

probidade estatal como ente regulador e no seio social em si.

CAPITULO 4. DESCRIMINALIZAÇÃO SUBSTITUTIVA

A consciência popular reluta em admitir que as infrações fiscais sejam um ilícito criminoso, vendo antes na ação ou omissão contrárias às leis fiscais uma forma de defesa da liberdade natural contra as coações fiscais.

4.1 Descriminalização

4.1.1 Crimes de criação legislativa e adequação social

Os delitos contra a Ordem Tributária são por natureza *crimes de rejeição social*. Revelam-se no ordenamento as chamadas *normas de aceitação social* e as de *rejeição social*, as primeiras são as que correspondem aos anseios da coletividade, enquanto as últimas recebem tal terminologia por serem entendidas como sendo aquelas não aceitas pela sociedade.

Os tributos são frutos de normas de rejeição social, portanto seu cumprimento, às vezes, só ocorre diante da criminalização do desrespeito à norma.

São os crimes tributários gerados, então, em virtude de política criminal, e não de anseio social, como ocorre no caso de delitos com emprego de violência, onde existe a clara repugnância da sociedade.

Cabe dar relevo ao escólio de ANDRADE que trata da criação da idéia de criminalidade da conduta realizada pelo *labelling*, algo que no nosso entendimento não ocorreu com os crimes aqui em questão:

Modelado pelo interacionismo simbólico e construtivismo social como esquema explicativo da conduta humana, o labelling parte dos conceitos de “conduta desviada” e “reação social”, como termos reciprocamente interdependentes, para formular sua tese central: a de que o desvio – e a criminalidade – não é uma qualidade intrínseca da conduta ou uma entidade ontológica preconstituída à reação (ou controle social), mas uma qualidade (etiqueta) atribuída a determinados sujeitos através de complexos processos de interação social; isto é, de processos formais e informais de definição e seleção.

Uma conduta não é criminal “em si” ou “per si” (qualidade negativa ou nocividade inerente) nem seu autor um criminoso por concretos traços de sua personalidade (patologia). O caráter criminoso de uma conduta e a atribuição de criminoso ao seu autor depende de certos processos sociais de “definição”, que atribuem à mesma um tal caráter, e de “seleção”, que etiquetam um autor como delinqüente.¹⁵²

Sem embargo, a adequação social, princípio limitador do direito penal, emerge como barreira à livre criminalização, no intuito de proteger apenas a norma jurídica, contra a vontade soberana, refletindo um sentimento funcionalista no ideal de JACKOBS. A penalização de determinada conduta demanda, sempre, de uma fonte de legitimação – social - além do mero poder legislativo.¹⁵³

Noutra banda, ressalta MUÑOZ CONDE que é necessária uma educação anterior do povo, uma conscientização acerca da irregularidade social e jurídica da situação. Neste passo, sim o Direito Penal poderia comparecer para reprimir aqueles que ultrapassaram o limite ético e legal amplamente já criado¹⁵⁴, a inexistência dessa educação demonstra um Direito Penal como terrorismo e ainda:

¹⁵² ANDRADE, Vera Regina Pereira de. A Ilusão de segurança jurídica. Do controle da violência à violência do controle social. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 205.

¹⁵³ ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. P.11.

¹⁵⁴ MUÑOZ CONDE, Francisco. *Direito Penal e controle social*. Tradução de Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 23.

Às vezes, as normas sociais não só dão uma imagem deformada do direito penal mas também desenvolvem estratégias de neutralização ou de modificação das exigências contidas na norma penal. (sic)¹⁵⁵

Está claro, pois, que a função motivadora da norma penal só pode ser eficaz se precedida ou acompanhada da função motivadora de outras instâncias de controle social. Um Direito Penal sem esta base social prévia seria tão ineficaz como insuportável, e ficaria vazio de conteúdo ou consistiria a típica expressão de um direito penal repressivo que só teria eficácia como instrumento de terror.

No magistério de Cirino dos Santos:

A teoria da adequação social, formulada por Welzel, exprime o pensamento de ações realizadas no contexto da ordem social histórica da vida são ações socialmente adequadas – e, portanto, atípicas, ainda que correspondam à descrição do tipo legal.¹⁵⁶

Assim, os delitos fiscais não estão revestidos com a aceitação da sociedade, a coletividade não se revolta contra o delinqüente tributário com a mesma força do que se levanta ao sinal de ataque a bens jurídicos de primacial relevância, é dizer a proteção à vida, integridade física, liberdade.

Entrementes, o magistério de MUÑOZ CONDE desvela a inalterabilidade da norma, mesmo que seu povo a ignore, caracterizando sua contrafaticidade:

Uma peculiaridade deste tipo de norma é seu caráter contrafático, isto é, sua vigência não se modifica em nada pelo fato de não serem cumpridas, ao contrário: seu cumprimento e a seguinte sanção confirmam sua necessidade e vigência.¹⁵⁷

Em banda paralela, a culpabilidade no Estado Democrático de Direito não deverá ser baseada, tão-somente, no sistema de excludentes de elementos normativos, mas também constituída de um juízo de imputação subjetiva, onde o

¹⁵⁵ MUÑOZ CONDE, Francisco. Obra citada. p. 25

¹⁵⁶ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. A moderna teoria do fato punível. 3ª. Ed. Curitiba: Fórum, 2004. p. 37.

¹⁵⁷ MUÑOZ CONDE, Francisco. Obra citada. p. 9.

Ministério Público atentará, mesmo com o fato provado e de presentes os elementos normativos da culpabilidade, deverá perquirir se a norma é válida socialmente.

Nesse diapasão, a lei continua formalmente em vigor, mas já não é relevante para a proteção do bem jurídico penalmente tutelado. Isto é, rotular uma pessoa como "criminosa", estigmatizando-a no rol dos culpados, com todas as conseqüências maléficas daí decorrentes em sua vida.

É transformar o agente em uma pessoa ética e moral e não respeitável como um ser humano, causando um mal muito maior à sociedade do que um benefício, pois ausentes em tais casos a necessidade e a adequação da prevenção geral ou específica da pena, vislumbrando-se, no entanto o processo como pena já aplicada.

Assim, a norma (e não a lei) está revogada, tendo pouca valia se a "verdade" encontra-se provada.

A aceitação exortada, por óbvio, detém limites, canalizando-se para o sonegador comum, e não para aquele envolvido com cifras deveras vultosas - leia-se milhões de reais, para o que a repressão penal ainda traduz o anseio social. Aqui poder-se-ia pensar numa questão de tipificação em virtude do valor, algo também controvertido. Mas, como se verá adiante, mesmo com a descriminalização destes delitos, o agente ainda poderá ser punido pelas falsidades promovidas.

Isto se resolve, pois, com a permanência do delito de fraude, visto que o *mega sonegador*, geralmente, é um profissional da sonegação, sendo necessário, invariavelmente, a utilização das condutas do art. 1º (fraudes), puníveis per si, conforme preconizado nos crimes do Capítulo VI, do Código Penal.

Na acertada alheta, a lei não pode ser o objeto de proteção da norma, a qual deverá, sim, proteger bens jurídicos relevantes. Quando um agente adrede transgredir uma norma e esta é consentida pela sociedade (*v.g.*, arts. 121, 157, 213, 214, todos do Código Penal, etc.), o desviante será merecedor de uma pena.

4.1.2 Principio da subsidiariedade

Talvez a maior polêmica em torno da descriminalização dos delitos contra a Ordem Tributária seja a discussão acerca de uma possível escapatória ideológica para os defensores da sonegação como meio de defesa contra a avalanche arrecadatória.

No entanto, no pertinente ao conflito aparente de normas, cumpre salientar serem os delitos tributários, primacialmente aqueles de natureza material, classificados como de natureza complexa ou composta, é dizer, envolvem mais de uma conduta para sua consumação.

Com efeito, dos tipos penais previstos no art. 1º, extrai-se a proteção de mais de um bem jurídico¹⁵⁸, num primeiro momento, analisando o *caput*, vislumbra-se o interesse de proteção sobre a arrecadação, que será atingida quando o desviante praticar alguma das condutas previstas em seus incisos ou no parágrafo, as quais denotam a prática de fraudes que atentam contra o bem jurídico fé pública.

Essas condutas são facilmente identificáveis nos tipos penais constantes no Título X, Capítulos II, III e IV, que preconizam crimes contra a fé pública atinentes a falsidades documentais ou ideológicas de papéis públicos/privados, ou ainda delitos esparsos pertinentes a crimes de dados falsos (313-A e 313-B), extravio de documentos (314) desobediência (330), descaminho (334), subtração/inutilização de

¹⁵⁸ Isso se for seguida linha que defende a cobrança dos tributos como bem jurídico, o que não é o nosso caso.

documento (337), todos do Código Penal.

Sem embargo, nessa linha de atuação, com a visão de dois bens jurídicos, Ordem tributária e Fé Pública/Administração Pública, tem-se que a descriminalização das condutas que hoje se intitulam *crimes tributários* ainda faria subsistir a punição pelas condutas atinentes ao ardil utilizado.

No estágio atual, quando existe a extinção da punibilidade sobre o crime tributário, seja por qualquer motivo, o ardil verificado para a supressão/redução do tributo também resta impune, pois integra o tipo penal mais amplo.

Verdadeiras indústrias de notas frias, balanços irregulares, operações fantasmas são esquecidas, em virtude do afastamento do *ius puniendi* sobre o delito tributário. E, no mais das vezes, essa extinção ocorre pela prescrição ou pelo pagamento do tributo.

Cumprе salientar, que muitas das práticas utilizadas como crime meio têm, num cotejo tacanho sobre a gravidade dos delitos, partindo-se apenas do marco representativo das penas máximas, maior punição que os crimes tributários.

Encontra-se irrazoáveis elucubrações legislativas tais como: falsificar papel público (293, CP): até 8 anos, sonegação fiscal baseada em falsificação de papel público: até 5 anos; falsificar selo ou sinal público (296, CP) ou falsificar documento público (297, CP): até 6 anos, sonegar com base nessa falsidade: até 5 anos; falsificar documento particular (298, CP) até 5 anos, a sonegação mais a fraude privada recebem a mesma pena: até 5 anos; suprimir documento (305, CP): até 6 anos, sonegar pois suprimiu o documento: até 5 anos.

Parece que a legislação tributária somente foi criada no intuito de beneficiar os sonegadores fiscais, quando o objetivo, na verdade, é puni-los de forma a dissuadir a prática da sonegação fiscal.

O discurso encobridor enunciado na década de 90, pelo então Presidente da República, Fernando Collor de Mello, com seu conturbado choque de gestão que propalava uma missão de governo “caça marajás”, caiu como conto de sereia aos milhões de brasileiros que o sufragaram, e com uma legislação penal do terror, armou o Estado de centenas de tipos penais que derrubariam aqueles que não se preocupavam com os “descamisados”.

Verdadeiros códigos penais setoriais foram criados, do dia para a noite Ordem tributária, ordem econômica, relações de consumo, meio ambiente haviam recebido um vasto arsenal de tipos penais para lhe guarnecer, tal período legislativo foi rotulado por REALE JR. de *Direito Penal Fernandino*.¹⁵⁹

Como já dito, parece que o discurso ficou no campo da demagogia e a munição já veio com defeito de fábrica.

Após o alvoroço criminalizante, começam a surgir inúmeras normas e entendimentos pretorianos no sentido de abrandar a *caça aos marajás*. Um levantamento rápido demonstra que condenações, punições ou diminuição da criminalidade de colarinho branco não reduziu com a onda de leis penalizadoras.

Enquanto isso, no mundo real, nunca se aumentou tanto as penas, a hemorragia legislativa criminalizadora não é estancada e nossos presídios nunca viveram tão abarrotados apenas de uma clientela que nunca teve nem mesmo o que

¹⁵⁹ REALE JR. Miguel. *Mens Legis Insana: corpo estranho*. In.: REALE JR. Miguel, DOTTI, Rene Ariel, et all. *Penas Restritivas de Direitos*. São Paulo: RT, 1999. p. 23.

ganhar para poder sonegar.

4.1.3 Valoração do bem/interesse protegido

Um dos elementos da norma jurídica penal é a objetividade jurídica protegida, ou bem/interesse jurídico tutelado. Conforme definição de TOLEDO¹⁶⁰:

“...bens jurídicos são valores ético-sociais que o direito seleciona, com o objetivo de assegurar a paz social, e coloca sob sua proteção para que não sejam expostos a perigo de ataque ou a lesões efetivas.”

Referidas cargas axiológicas podem guardar relação com um objeto psicofísico (vida), ligação vital (parentesco), relação jurídica (propriedade, ou a própria obrigação tributária aqui estudada). Limitando-se especificamente aos bens jurídicos protegidos pela esfera Penal, o autor acaba por enfatizar que o bem jurídico penal é aquele que exige uma proteção especial, por ser insuficiente a proteção oferecida por outros ramos do Direito.

Destaca REALE JR. que o bem jurídico precede a existência das normas, cabendo ao legislador valorar sua relevância e quais instrumentos legais/sociais, administrativos ou penais, que irão lhe dar guarida. Cumpre ao Bem Jurídico uma função na esfera legislativa de orientação, auxiliando dentre as formas de repressão da conduta que fere aquele que serão utilizadas.¹⁶¹

A importância da construção do conceito de Bem Jurídico é retratada com fundo histórico por LOPES:

¹⁶⁰ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de Direito Penal*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 16

¹⁶¹ REALE JR. Miguel. Despenalização no direito penal econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa? In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 7. n. 28. São Paulo: RT, 1999. p. 121/122.

Com efeito, a doutrina penal majoritária recuperou o conceito liberal ou de garantia do bem jurídico, que fora repudiado pelas doutrinas autoritárias que vicejaram na época do nacional-socialismo. Observou-se o renascimento de posturas que outorgavam um conteúdo material para o bem jurídico, viabilizando, novamente, o exercício do papel de limitador do poder punitivo do Estado, e essas formulações caracterizaram-se por uma natureza político-criminal, o que possibilitou averiguar-se a importância do conceito do bem jurídico como centro nuclear para o Direito Penal.¹⁶²

Ensina-nos NOGUEIRA que existe uma inversão da proteção prevista na lei de crimes tributários, perfazendo, em última análise, a criação da vedada prisão por dívida:

Se é verdade que a inflição de pena privativa de liberdade nos chamados crimes tributários é em razão da desobediência às ordens do Estado, entretanto o bem afinal tutelado é o crédito tributário. Embora o crédito do tesouro tenha finalidades públicas de aplicação para o bem estar coletivo e essa cobrança represente uma partição dos encargos entre os coobrigados e essa penalização não seja a odiosa prisão por dívida, a mente e o sentimento do povo, não deixa de associá-las.¹⁶³

No mesmo sentido está o pensamento de MACHADO, que acredita que a criminalização genérica, ainda quando não efetivada a fraude promove um atentado contra o texto constitucional, quando este é claro ao impor a supremacia da liberdade sobre o crédito, *in verbis*:

a norma da Constituição que proíbe a prisão civil por dívida protege o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito. Isso não quer dizer que o direito de receber um crédito restou sem proteção jurídica. Quer dizer que essa proteção não pode chegar ao ponto de sacrificar a liberdade corporal, a liberdade de ir e vir. Limita-se, pois, a proteção do direito de receber um crédito ao uso da ação destinada a privar o devedor de seus bens patrimoniais, que podem ser a final desapropriados no processo de execução¹⁶⁴

¹⁶² LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. Teoria Constitucional do Direito Penal. São Paulo: R T, 2000. p. 308

¹⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976. p. 177.

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Britto. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 22.

Quanto à objetividade jurídica a ser protegida, encontram-se basicamente duas posições totalmente diversas, que refletem na doutrina duas visões sobre os delitos tributários.

Um nicho da doutrina ressalta a importância do resultado, do dano patrimonial ao Estado e da conseqüente deficiência deste em cumprir seu mister social/interventivo, desprovido de um lastro financeiro¹⁶⁵.

Comungam desse pensamento PRADO, PALHARES, EISELE, NABARRETE NETO, dentre outros, que vislumbram ser o bem tutelado os interesses supraindividuais, traduzidos pelo Erário público, fé pública, ordem tributária, função tributária estatal.¹⁶⁶

Neste sentido, ressalta PRADO:

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. Tal assertiva é corroborada pela proteção constitucional conferida à ordem econômica (art. 170 da CF)¹⁶⁷

Enfim, que o bem jurídico/interesse ofendido ou posto em perigo não é apenas o crédito do Tesouro, mas todo o complexo de realização desta política financeira informada pelo bem comum.

¹⁶⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Crimes contra a ordem tributária*. 3.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 65.

¹⁶⁶ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Crimes tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2004. p. 145/145, e por todos PRADO, Régis. *Direito Penal Econômico*. São Paulo: RT, 2004. p. 399.

¹⁶⁷ PRADO, Luiz Régis. Obra citada. p. 399

Noutra banda, assevera o outro espectro da doutrina – leia-se BITENCOURT¹⁶⁸, IVES GANDRA, DOTTI, CIRINO DOS SANTOS - no sentido de que o interesse jurídico tutelado pela lei penal tributária seria exclusivamente garantir a cobrança do tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio.

Para esta corrente doutrinária, na qual nos filiamos, o recebimento dos valores seria o único escopo da lei penal tributária, pois inexistiria uma Ordem Tributária autônoma da própria ordem administrativa do Estado, e consiste o delito na lesão à atividade arrecadatória, portanto a uma atividade estatal, exercida especificamente pelo Fisco.

Pode haver lesão à fé pública ou ao patrimônio estatal, mas o que caracteriza o delito, segundo JUARY SILVA é *“a agressão aos interesses fiscais do Estado centrados na chamada potestade tributária ou poder impositivo estatal.”*¹⁶⁹

Estas concepções sobre qual o objeto juridicamente tutelado que ocupa posição primacial na interpretação dos crimes tributários, ultrapassam a especulação teórica, pois influem na própria classificação do delito como crime material ou formal (segundo o conteúdo do próprio tipo), o que ocasiona conseqüências jurídicas proeminentes como a sua consumação e a relevância do próprio adimplemento do tributo.¹⁷⁰

Quando o interesse preponderante, tutelado pela lei penal, é de receber do contribuinte o devido, os crimes tributários se configuram como materiais ou de dano por excelência, ou seja, só se perfazem com a efetiva lesão aos cofres públicos.

¹⁶⁸ “A criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico”. BITENCOURT. Cezar Roberto. *Princípios garantistas e a delinqüência do colarinho branco*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 11. São Paulo: RT, 1995. p. 119.

¹⁶⁹ SILVA, Juary. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 29.

Entrementes, na hipótese do interesse tutelado ser abstrato (por exemplo, realização da política financeira informada pelo bem comum), os crimes tributários se enquadram como formais, por ser mais importante a punição do comportamento escuso do contribuinte, que pode pôr em risco a arrecadação tributária, do que o efetivo dano ao Erário.

A corroborar a tese daqueles que defendem o caráter intimidatório (de simples cobrança) está a inserção da possibilidade de extinção da punibilidade através do pagamento do tributo.

Noutra via, os defensores da penalização mais rígida, colocando a utilização da fraude em primeiro plano, afirmam que a sonegação fiscal não lesiona apenas o Estado, mas todos que dependem dele.

Conforme OLIVEIRA, a sonegação fiscal, como delito cometido pelas classes mais privilegiadas da sociedade, torna-se uma conduta corriqueira, apesar de sua lesividade, que consiste na falta de aplicação destes recursos pelo Estado à população mais carente.¹⁷¹

A hipótese que os defensores deste ponto de vista colocam é a de que o delito receberia tratamento diferenciado dos legisladores, porque os sonegadores não se incluem no tradicional grupo de criminosos, sendo a classe média e alta, em geral.

Conforme CORREIA DA SILVA, não haveria estigma criminoso, por este motivo, nem a conscientização das reais proporções do delito.

¹⁷⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Crimes contra a ordem tributária*. 3.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 65.

¹⁷¹ OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de. *Reflexões Sobre os Crimes Econômicos*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. N.12.

Portanto, a confiabilidade e lisura nas relações, lesada pela fraude, seriam a objetividade primacialmente protegida, assim como o bem comum de toda a sociedade, lesada indiretamente em seus interesses pelo prejuízo do próprio Estado, e não somente o pagamento do tributo.¹⁷²

Resta aquilatar a necessidade de imposição de sanções penais para obter a proteção jurídica necessária a este bem/interesse jurídico e dos riscos assumidos na proteção deste interesse patrimonial estatal, pois em matéria tributária, da qual o Direito Penal é dependente nesse caso para obter o próprio sentido destas normas sancionatórias, está-se em terreno movediço e pantanoso.

Neste sentido, manifesta-se MEDINA sobre o bem juridicamente protegido na tipificação dos delitos tributários:

O bem juridicamente protegido pelos dispositivos a serem analisados da Lei 8137, de 27.12.90, é a ordem tributária. A aplicação da referida lei pressupõe por conseguinte a existência de uma ordem tributária. Tanto o Governo Federal quanto muitos particulares criticam duramente o estado da tributação no Brasil e empenham-se a fundo em suas reformas. A tributação tem aspectos ordenados e outros contraditórios e absurdos.¹⁷³

Na verdade, a criminalização de condutas que lesam um interesse estatal, sem violência direta a seus cidadãos, se reduz a uma questão de política criminal.

O Magistério de ZAFFARONI é incisivo nesse sentido:

É a própria política criminal que, querendo, escolhe o caminho da segurança jurídica, e o impõe ao direito penal. Também o princípio da legalidade vem imposto pela política criminal, se eleger ser racional,

¹⁷² CORREIA DA SILVA, Cristina Maria Suter et al. Artigo 83 da lei 9430/96 e artigo 34 da lei 9249/95: elementos para uma crítica ao direito tributário vigente. Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. N.752.

¹⁷³ MEDINA, Rafael Atalla et al. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Crimes contra a ordem tributária. 3. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

porque se a concebemos apenas como a ação contra o crime, seria uma atividade irracional, que combate sem indagar-se para que escolha qualificar algo como crime.[...] O Estado não pode promover em leis aquelas atividades que proíbe em outras leis, resulta que, nestes casos, ou não há proibição, ou há permissão.¹⁷⁴

Desnuda-se, pois, a divergência sobre a pertinência da proteção ao bem jurídico. Quanto à existência do bem jurídico, até mesmo sua necessidade é matéria conturbada.

Para HIRSCH, o conceito de bem jurídico inexistente, não servindo como fonte para a criminalização¹⁷⁵, em sentido não muito distante encontra-se STRATENWERTH, que qualifica como impossível a uma definição universal de bem jurídico, mas que sua função do tipo penal não seria adstrita a dar guarida a esse bem jurídico e sim combater o comportamento inconveniente.¹⁷⁶ Já para JACOBS, o tipo penal tem como objetivo a proteção da própria norma, a punição dar-se-ia no sentido de confirmar que mesmo com a atitude do desviante, o ordenamento permanece inalterado, restando infértil a conceituação do bem jurídico.¹⁷⁷

ROXIN define os bens jurídicos como

Circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos. A diferença entre realidades e finalidades indica aqui que os bens jurídicos não necessariamente são

¹⁷⁴ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro. Parte Geral*. 5ª Ed. São Paulo: RT, 2004. p. 129. E aqui emerge a questão: se o Estado deseja punir o sonegador, porque lhe alimenta com tantas possibilidades de escudar-se da lei penal, v.g. pagamento ou parcelamento do tributo, indulto natalino etc?

¹⁷⁵ HIRSCH, Hans Joachim. *Die aktuelle Diskussion über den Rechtsgutsbegriff*. 2001, p.436, *apud* ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Tradução de André Luis Calegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 14.

¹⁷⁶ STRATENWERTH, Günter *Die Rechtsgutstheorie*. Hefendehl/Von Hirsh editores, 2003. p. 299 *apud* ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Tradução de André Luis Calegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 15.

¹⁷⁷ JACOBS, Günther. Was schützt das Strafrecht: Rechtsgüter oder Normgeltung? 2003.p17. *apud* ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Tradução de André Luis Calegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 15.

fixados ao legislador com anterioridade, como é o caso, por exemplo, da vida humana, mas que eles possam ser criados por eles, como é o caso das pretensões do Direito Tributário.

HASSEMER traz, ainda, a denotação individualista do Bem Jurídico: “El derecho Penal moderno, al proteger la economía, tiende a disolver el concepto de bien jurídico, puesto que no se trata de intereses humanos concretos sino de instituciones sociales o “unidades funcionales de valor”.¹⁷⁸

O Direito Penal moralista e eticizante tem de ser deixado de lado e a proteção do tipo penal deve ater-se a lesão de bens jurídicos da esfera jurídica alheia.

Para CIRINO DOS SANTOS, o bem jurídico representa o principal critério de criminalização e objeto de guarida pelos tipos penais, num universo de constante choque entre capital e trabalho assalariado.

Segue neste sentido, concluindo:

Na verdade, o bem jurídico é critério de criminalização porque constitui objeto de proteção [...] Assim, o objetivo de evitar a criminalização da vontade do poder, ou das expectativas normativas etc. – fundamento da rejeição do bem jurídico como objeto de proteção penal – parece insuficiente; além disso, admitir a proteção de bens jurídicos pela criminalização não exclui a necessidade de relevância do bem jurídico constituir objeto de proteção penal – sempre subsidiária e fragmentária -, nem explica incluir todos os bens jurídicos como objeto de proteção penal.¹⁷⁹

A hemorragia legislativa, com a criação de tipos penais em demasia, sem a contrapartida num bem jurídico é causa de preocupação nos ensinamentos de FERRAJOLI:

¹⁷⁸ HASSEMER, Winfried. *Lineamentos de una teoria personal del bien jurídico*. Apud HENDLER, Edmund. Una aproximación al tema de los delitos enomicos. In: Revista Brasileira de Ciencias Criminales. Ano 4, n. 13. São Paulo: RT, 1996. p. 33.

¹⁷⁹ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal. Parte Geral*. Curitiba: ICPC/Lúmen Júris, 2006. p.15.

Temos assistido a uma crescente antecipação da tutela, mediante a configuração de delitos de perigo abstrato ou presumido... [...] O Resultado de tal inflação, apenas polida pelas distintas leis descriminalizadoras dos últimos anos, é, simplesmente, a dissolução do conceito de “bem penal” como critério axiológico de orientação e delimitação de opções penais. A multiplicidade, a causalidade, a contingência e, às vezes, a inconsistência dos bens equivalem, de fato, à desvalorização da idéia mesma de “bem” e indicam a sobrecarga de funções impróprias que lastreiam nossa justiça penal. A análise dos bens, valores ou privilégios legalmente tutelados reveste-se de uma relevância não só científica senão também política, pois proporciona o pressuposto de toda valoração crítica e de toda consideração de reforma do direito vigente.¹⁸⁰

Não é diferente a lição de COUTINHO:

Enfim, temos um volume tão grande de leis penais que, por certo, ninguém –absolutamente ninguém – escapa do cometimento de algum crime (dirigir embriagado; sonegar algum tipo de tributo, etc.), o que torna a todos, potencialmente, criminosos.¹⁸¹

Como já dito, dos tipos penais previstos no art. 1º, extrai-se a proteção de mais de um bem jurídico¹⁸², num primeiro momento, analisando o *caput*, vislumbra-se o interesse de proteção sobre a arrecadação, que será atingida quando o desviante praticar alguma das condutas previstas em seus incisos ou no parágrafo, as quais denotam a prática de fraudes que atentam contra o bem jurídico fé pública.

Neste caso, com a proteção já existente sobre a conduta fraudulenta, a proteção ao erário público, não se pode olvidar, já é realizada pela Lei 6.830/80, a qual já outorga ao Estado um aparato privilegiado para a execução dos créditos, do que em relação aos particulares na atividade de exequentes.

Cumprido, nesse diapasão, a definição sobre o *telos* da norma penalizadora

¹⁸⁰ FERRAJOLI, Luigi. Direito e razão. *Teoria do garantismo penal*. Tradução de Ana Paula Zomer *et al.* São Paulo: RT, 2002. p. 380/381.

¹⁸¹ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *A crise da segurança pública no Brasil*. In: BONATO, Gilson (org.) *Garantias Constitucionais e Processo Penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 183.

¹⁸² Isso se seguirmos a linha que defende a cobrança dos tributos como bem jurídico, o que não é o nosso caso.

fraudatórias ao fisco, se pendente à proteção da arrecadação, falha, pois vedada a prisão por dívida ou mesmo sobre interesses já protegidos, corrente da qual nos filiamos, se voltada a assegurar a concreção do Estado Social, pode-se dar-se valor a norma.

4.1.4 Processo de descriminalização

Prefacialmente, destaca-se que o processo de descriminalização sofre, antes de maiores digressões de política criminal ou até mesmo pelo senso comum séria desconfiança da sociedade.

A seleção do meio de repressão às condutas que lesam os bens jurídicos, em tempos atuais possui muito maior imbricação com a Política Criminal do que com a importância do Bem Jurídico, refletindo a questão num fundo de eficácia e não de densidade axiológica.¹⁸³

CERVINI destaca os principais preconceitos de que o processo de descriminalização é alvo, sinalando como fatores que se opõe à redução do campo de ação do sistema penal:

A capacidade restrita dos serviços legislativos que estão em condições de adaptar de forma regular as disposições legais às mudanças que se produzem na sociedade e aos novos conhecimentos sobre o funcionamento real do sistema penal;

A vacilação judicial para aceitar a situação anteriormente mencionada e assumir a tarefa de adaptação sob sua responsabilidade;

o medo de que a descriminalização possa provocar um aumento considerável dos comportamentos descriminalizados. Ta temor não está confirmado por pesquisas empíricas;

finalmente, o temor de que a descriminalização possa acarretar a perda do respeito no sistema penal, porque pode ser vista

¹⁸³ REALE JR. Miguel. *Despenalização no direito penal econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa?* In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 7. n. 28. São Paulo: RT, 1999. p. 122.

*como reconhecimento de que se estava aplicando esse sistema no passado sem justificção suficiente.*¹⁸⁴

Segundo BENTHAM, antes do Estado proceder na criminalização de determinada conduta deverá se perquirir se em seu desiderato não esbarra nas vedações que segundo este seriam inibitórias da atuação da esfera penal:

A lei criminal não deve ser utilizada para castigar comportamento que não cause dano;

A lei criminal não deve ser utilizada para realizar-se um propósito que se possa lograr com a mesma efetividade, com menor custo e eficiência, ou dito de outra maneira: a lei criminal não deve ser utilizada quando medidas que impliquem menos sofrimento sejam tão efetivas, ou quase tão efetivas para reduzir a conduta que procura coibir;

*A lei criminal não deve ser utilizada se o dano causado pela norma é maior do que o dano causado pelo delito. Em termos mais modernos: a lei criminal não deve incluir proibições cujas conseqüências sejam mais nocivas que a conduta que procura coibir.*¹⁸⁵

A criminalização, nesses casos, não só é desproporcional, como acaba por eclodir inúmeros julgados dando pela não responsabilização criminal do agente, gerando, indiretamente uma sensação de impunidade, para isso BONESANA adverte:

*O rigor do suplício não é o que previne os delitos com mais segurança, porém a certeza da punição, o zelo vigilante do juiz e essa severidade inalterável que só é uma virtude no magistrado quando as leis são brandas. A perspectiva de um castigo moderado, porém inflexível, provocará sempre uma impressão mais forte do que o vago temor de um suplício horrendo, em relação ao qual aparece alguma esperança de impunidade. O homem treme à idéia dos menores males, quando vê a impossibilidade de evitá-los; enquanto a esperança, filha diletta do céu, que tantas vezes nos propicia todos os bens, afasta sempre a idéia do suplício mais cruéis, por menos que ela seja sustentada pelo exemplo da impunidade.*¹⁸⁶

Nesse passo, com sinais de ineficácia ou desproporção na criminalidade

¹⁸⁴ CERVINI, Raúl. *Os processos de descriminalização*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2002. p. 95.

¹⁸⁵ BENTHAM, Jeremy. *An introduction to the principles of morals and legislation*. 6ª Ed. Londres: T. Payne, 1953, V.6 Apud CERVINI, Raúl. *Os processos de descriminalização*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2002. p. 115

¹⁸⁶ BONESANA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Edipro, 2000.

tributária, emerge a discussão sobre a possibilidade de sua substituição pela sanção administrativa.

Cumpra, por relevante, uma textualização do que vem a ser a sanção administrativa, pois assim poder-se-á distingui-la dos demais institutos com carga de penalização do agente por ter afrontado o ordenamento.

OSÓRIO sintetiza a sanção administrativa como sendo o ato estabelecido por autoridade administrativa competente; com efeito aflitivo sobre o agente que o prive de direitos preexistentes e imponha novos deveres; com finalidade repressora e natureza administrativa do procedimento que lhe deu origem.¹⁸⁷

Neste norte, leciona RINCÓN: “*Cualquier mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal a resultar de un procedimiento administrativo y con una finalidad puramente represora*”.¹⁸⁸

4.2 Direito Administrativo Sancionador como via alternativa

4.2.1 Sanções Penais e Administrativas

Atualmente, encontra-se a idéia de que é necessário e possível diferenciar as sanções em dois planos: sanções de natureza administrativa (que se chamaram tributárias) e sanções de natureza penal, cada qual tratada em ramos diferentes e autônomos do ordenamento jurídico, o Direito Tributário Penal (dentro do universo genérico do Direito Tributário) e o Direito Penal Tributário (submetendo-se às regras do Direito Penal).

¹⁸⁷ OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2000. p. 75.

¹⁸⁸ RINCÓN, Jose Suay. *Sanciones administrativas*, Madrid: Studio Albortiana, 1989, *apud* OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2000. p. 75.

Podem, portanto, as sanções em matéria tributária terem natureza civil, administrativa (ambas tratadas no Direito Tributário) ou penal, de acordo com o interesse que visam proteger e com a nocividade da conduta.

O dimensionamento da lesividade e o conseqüente sancionamento por um tipo de norma ou outra - administrativa ou penal - são questões determinadas pelas políticas criminal e tributária dominantes no momento.

A conversão de infrações administrativas em criminais (penalização) e a reconversão de infrações criminais em meros ilícitos administrativos (despenalização) não afetam substancialmente o conteúdo da injustiça dos fatos. A ilicitude dos respectivos fatos continua sendo a mesma. O único elemento que varia é a natureza da sanção.¹⁸⁹

Dentre as sanções, revelam-se as de natureza ressarcitória (referentes ao inadimplemento do tributo) e punitiva (sanções administrativas de cunho repressivo, pelo descumprimento de obrigação acessória e utilização de meios fraudulentos); e sanções *penais* tributárias, subjetivas e de caráter pessoal.

Noutra via, as sanções civis são conseqüência do inadimplemento de uma obrigação e visam à reparação do dano sofrido, é dizer, o pagamento do tributo devido¹⁹⁰.

Contrariando a direção seguida pela doutrina majoritária, IVES GANDRA¹⁹¹ assevera pela inexistência de divisão entre os ilícitos tributários e os delitos tributários, assim previstos como as condutas puníveis por sanções de natureza penal.

¹⁸⁹ RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974.p 20. *apud* COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 14.

¹⁹⁰ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998. 166p.

Baseia-se no objeto que, ao fim, é o albergado, seja por sanções civis, administrativas ou fiscais: a *arrecadação do tributo*.

E pelo objeto tutelado ser o mesmo, rompendo com os princípios básicos do Direito Penal que é ser ferramental jurídico subsidiário e fragmentário, não se justificando, assim, a própria utilização das sanções de natureza penal.

De início, IVES GANDRA vislumbra que a distinção entre o delito e a infração tributária opera-se, tão-somente, por um nominalismo jurídico, cabendo ao alvedrio do legislador definir o que é ou não crime, e não a nocividade da conduta socialmente considerada.

A natureza da própria sanção penal não é a preservação da ordem (preventiva/repressiva) ou a recuperação dos delinquentes (ressocializadora), mas sim o constrangimento do contribuinte a fim de que adimpla o tributo. Nas palavras do autor:

Assim sendo, a sanção no direito tributário visa criar um meio de pressão maior no recebimento e no controle do crédito público. [...] A periculosidade, no direito penal, não se assemelha à do contribuinte, que dolosa ou culposamente procura não pagar seus tributos, até porque em seu íntimo, o contribuinte assim procede porque não se convence da legitimidade da pretensão estatal, nela muitas vezes vendo uma forma do Estado apropriar-se de bens que não lhe pertencem.¹⁹²

Dessume-se da posição de IVES GANDRA idéia clara de que a penalização, no Direito tributário, somente detém o viés de cobrança/coação ou nos dizeres de RIOS: uma feição intervencionista do direito penal, mero reforço de normas

¹⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 16

¹⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 16

administrativas.¹⁹³

Compulsando-se institutos como a denúncia espontânea do Código Tributário Nacional e a extinção da punibilidade, preconizada pelo artigo 34 da Lei 9.249/65 e artigo 9º da Lei 10.684/03.

IVES GANDRA chega à ilação de que a legislação, inclusive a da seara penal, busca, sempre, proteger o recebimento do crédito tributário, inclusive garantido pelo próprio constrangimento da liberdade do contribuinte, no caso das normas penais:

No campo tributário, a sanção, mesmo aquela que acarreta a perda de liberdade, visa exclusivamente garantir a cobrança de tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio. Demonstrar que é preferível sofrer a pena menor, que é o tributo, que arcar com a maior, que é a penalidade, sem possibilidade de eliminar-se a carga tributária.

Ainda, critica a legislação por não traçar parâmetros que diferenciariam um ilícito punível penalmente e outras espécies de ilícito, cuidando-se da matéria tributária e, portanto, fere a própria concepção de sanção penal:

Em verdade, ou a sanção é pertinente e própria dos direitos tributário, administrativo e civil, para torná-los correntes, ou ela é apenas de natureza penal e abrange valores mais amplos a serem preservados que as limitações próprias dos demais ramos [...]

Em minha concepção, as sanções penais não se confundem com as demais sanções, que visam apenas tornar operacional cada ramo específico a que estão protegendo, deferentemente da penal, cujo valor transcendental preserva o próprio sistema jurídico e, por decorrência, a sociedade, na sua plenitude e não na sua divisão seccional e fragmentária.¹⁹⁴

Em banda reversa, comparece NABARRETE NETO, que entende ser inviável a descriminalização dos delitos fiscais, tendo como ineficazes as sanções

¹⁹³ RIOS, Rodrigo Sánchez. *Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: RT, 2003. p. 132.

¹⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obra citada. p. 59-60.

administrativas e de fácil fuga as de caráter penal:

A experiência da Justiça no campo dos crimes de sonegação fiscal, nos últimos trinta anos, revela que raramente alguém foi punido, os processos dificilmente chegam ao seu termo e as leis a respeito são confusas, mal feitas e interpretadas com forte viés ideológico. Com isso predomina a impunidade e generaliza-se a sonegação fiscal. [...] Fala-se em crimes tributários e não em sonegação fiscal, hesita-se em tachar de criminoso o sonegador, que é sempre encarado como inadimplente e com múltiplas justificativas para sua conduta. Chega-se ao extremo de se propor que não existam leis incriminando a sonegação.¹⁹⁵

Acerca do assunto descriminalização, no caso da proposição por nós defendida, a substitutiva, onde se desloca a sanção da esfera penal para outro ramo do Direito, entra-se em choque com a linha contra o abolicionismo penal, defendido por ZAFFARONI e HULSMAN.¹⁹⁶

CARVALHO adverte sobre os caminhos tortuosos do abolicionismo em um sistema penal como o brasileiro, devendo ser tratado como objetivo a ser alcançado após a total concreção e estabilização do garantismo.

O abolicionismo deve ser tratado como utopia, em seu sentido positivo, e não como meta imediata.¹⁹⁷

Logicamente que o abolicionismo não pode ser negado como instrumento de análise dos sistemas punitivos. Todavia, esta proposta, repetimos, não corresponde a nossa realidade. Não desprezamos, sequer demonizamos, propostas do abolicionismo, atitudes típicas do pensamento defensivista antigarantista. Chamamos a atenção, porém,

¹⁹⁵ NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminas. N. 17. São Paulo: RT: 1997. p. 172/173.

¹⁹⁶ HULSMAN, Louk. *Penas Perdidas – o sistema penal em questão*. 2ª edição. Tradução por MARIA LÚCIA KARAM. Rio de Janeiro : LUAM, 1997.

¹⁹⁷ CARVALHO, Salo de. *Considerações sobre as incongruências da Justiça Penal Consensual: Retórica Garantista, Prática Abolicionista*. In: WUNDERLICH, Alexandre. (Org.) *Escritos de Direito e Processo Penal Brasileiro em homenagem ao professor Paulo Cláudio Tovo*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2002., p 263/283.

*o fato de que tal discurso não é estratégico e muito menos viável nos países do Terceiro Mundo.*¹⁹⁸

Nesse aspecto, CHIES remete a questão a indagações de elementos exteriores e interiores do sistema jurídico: seja o abolicionismo discurso viável e estratégico, sobretudo em nossa realidade ainda em desenvolvimento, “marginal”, seja sua viabilidade de concreção garantista, representado por um sistema jurídico de garantias.¹⁹⁹

Já HASSEMER lança seu magistério no sentido de que o abolicionismo pleno seria uma idéia ingênua, pois a desestatalização do controle social exercido pelo Direito Penal. O abolicionismo deve ter seu alvo em penas que traduzam meramente o caráter eticizante ou moralizante sobre o agente e, ainda sobre penas que inflijam um sofrimento desmedido ou indigno.²⁰⁰

O debate acerca da natureza das sanções cabíveis, como se vê, não resta pacificado, devendo-se adentrar, de maneira mais aprofundada, em questões de política criminal e eficácia das sanções penais existentes.

Não obstante o caráter aflitivo das sanções administrativas e penais, não se verifica nas primeiras parentesco com as penas corporais do Direito Penal, na verdade muito mais próximas ao direito civil, assim como ocorre, também, com as penas de multa ou restritivas de direitos no Direito Penal²⁰¹

Aliás, as penas de multa e restritivas de direitos do Direito Penal já apresentam caracteres deveras assemelhado às punições impingidas no Direito

¹⁹⁸ CARVALHO, Salo de. *Idem, Ibidem*.

¹⁹⁹ CHIES, Luiz Antônio Bogo. *É possível ter-se o abolicionismo como meta, admitindo-se o garantismo como estratégia?* In: Revista de Estudos Criminais. N. 5. Porto Alegre: Notadez, 2002. p. 128.

²⁰⁰ HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do Direito Penal*. Tradução de Pablo Rodrigo Alfien da Silva. Porto Alegre: Fabris, 2005. p. 429/430.

²⁰¹ OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2000. p. 75.

Administrativo, neste campo ainda muito reservadas, limitando-se, geralmente, a multas de pequeno valor, servindo apenas como admoestação e não como verdadeira punição.

Com a aplicação do Direito Administrativo Sancionador emerge outra questão: o *ius puniendi* estatal é único? Ou pode ser repetido em diversas searas jurídicas?²⁰²

O Estado pode utilizar vários instrumentos para proteger determinado bem jurídico, tudo dependendo de sua importância no seio social. Destas gradações, emerge o princípio da *ultima ratio*, tendo o Direito Penal como último instrumento a ser convocado para combater possíveis degradações do bem tutelado, como bem adverte BITENCOURT: “a pena privativa de liberdade também deve obedecer a *ultima ratio*, recorrendo-se a ela somente quando não houver outra forma de sancionar eficazmente”.²⁰³

Ao pensar na elaboração de uma terceira via, HASSEMER, afirma ser a idéia um caminho árduo, sendo preciso aquilatar a possibilidade de uma nova seara do Direito que

*não aplique as pesadas sanções do Direito Penal, sobretudo as sanções de privação da liberdade e que, ao mesmo tempo possa ter garantias menores. [...] O Direito Penal é incapaz de solucionar os modernos problemas da criminalidade e nós temos que refletir a respeito de algo que seja melhor, mais eficaz, que seja capaz de solucionar esses problemas.*²⁰⁴

Para o autor este novo campo de atuação pode ser intitulado como *Direito de Intervenção*. Que deve atuar em searas, como a econômica, a tributária, onde a resposta deve ser imediata, não podendo ser levantado o princípio da subsidiaridade

²⁰² OSÓRIO, Fabio Medina. Idem, p. 102.

²⁰³ BITENCOURT. Cezar Roberto. *Princípios garantistas e a delinquência do colarinho branco*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 11. São Paulo: RT, 1995. p. 127.

²⁰⁴ HASSEMER, Winfried. *Três temas de direito penal*. Porto Alegre: FESMP, 1993. p. 83/86.

do Direito Penal:

Nestas áreas espera-se a intervenção imediata do Direito Penal, não apenas depois que se tenha verificado a inadequação de outros meios de controle não-penais. O venerável princípio da subsidiariedade ou a ultima ratio do Direito Penal é visto como sola ratio ou prima ratio na solução social de conflitos: a resposta penal surge para as pessoas responsáveis por estas áreas cada vez mais freqüentemente como a primeira, senão a única saída para controlar os problemas. Para combater a "criminalidade moderna" o Direito Penal da culpabilidade seria absolutamente inoperante, e alguns dos seus princípios fundamentais estariam completamente superados. Nessa criminalidade moderna, é necessário orientar-se pelo perigo em vez do dano, pois quando o dano surgir será tarde demais para qualquer medida estatal. A sociedade precisa dispor de meios eficientes e rápidos que possam reagir ao simples perigo, ao risco, deve ser sensível a qualquer mudança que poderá desenvolver-se e transformar-se em problemas transcendentais. Nesse campo, o Direito tem de se organizar preventivamente. É fundamental que se aja no nascedouro, preventivamente, e não repressivamente. Nesse aspecto, os bens coletivos são mais importantes do que os bens individuais; é fundamental a prevenção, porque a repressão vem tarde demais.²⁰⁵

O Direito administrativo sancionador deve comparecer, então, antecipadamente ao Direito Penal, tão-somente, em questões onde o Estado - enquanto ente político - esteja diretamente envolvido. Noutra via, o Direito Penal é dotado de autonomia dogmática, revelando-se instrumento extremado de tutela estatal de determinados bens jurídicos, sempre respeitando seu caráter subsidiário e fragmentário em relação aos demais ramos do Direito²⁰⁶.

Esmiuçando esta aparente unidade do poder punitivo, deve-se atentar para traços assemelhados e díspares das sanções administrativas e penais. Nessa direção vem o magistério de OSÓRIO:

Tão distintos são os regimes jurídicos das penas e sanções administrativas que resulta, inclusive, inviável uma distinção de gravidade ou de severidade. É possível, logicamente, desde um ponto de vista dogmático, que uma sanção administrativa cause maior "dor" e "sofrimento" ao infrator do que uma sanção penal. [...] Há sanções

²⁰⁵ HASSEMER, Winfried. *Três...*, p. 48.

²⁰⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. *Idem.* p. 120.

*que, de fato, podem ensejar confusão em termos de enquadramento na categoria de sanções administrativas ou penais, notadamente quando sua aplicação dependa de atuação jurisdicional e sua severidade cause perplexidades.*²⁰⁷

Entrementes, naquelas esferas onde a moderna criminalidade mostra suas facetas - ambiental, tráfico de drogas, industrial, finanças, etc. - ineficaz a guarda última do Direito Penal, servindo então como prevenção e exemplo, servindo como instrumento após a verificação da inaptidão de outros meios de controle. Nestas esferas de criminalidade, o Estado deve nortear a prevenção pelo perigo, em vez do dano, pois quando danificado o bem/interesse jurídico, intervenção do Direito Penal serôdia poderá ser.²⁰⁸

4.2.2 Ilicitude penal/administrativa

Reverbera como conceito genérico de ilicitude a contrariedade, a negação ao Direito. Revela-se, portanto, como de definição abrangente, que se coloca em relação ao ordenamento como um todo em seus vários campos.

A doutrina considera a ilicitude como una, e dentro dela encontram-se condutas consideradas de maior ou menor nocividade social, que recebem por este motivo sanções diferenciadas.²⁰⁹

Para HUNGRIA a busca por critérios para diferenciar a ilicitude penal da administrativa é inócua, pois não são caracteres ontológicos que os classificarão. Perpassa-se um juízo de política criminal, apenas podendo se afirmar que a primeira apresenta um grau de maior reprovabilidade do que o segundo, devendo receber

²⁰⁷ OSÓRIO, Fábio Medina. Idem. p. 136-137.

²⁰⁸ HASSEMER, Winfried. *Três...*, p. 89

²⁰⁹ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de Direito Penal*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 162.

maior punição.²¹⁰

Tem-se que todo e qualquer fato jurídico, seja lícito ou ilícito, é sempre caracterizado por um dado elemento fático, o qual constitui o núcleo base de seu suporte fático. Sobre a natureza da ilicitude, BERNARDES DE MELLO²¹¹ leciona:

No caso da ilicitude, como gênero, o elemento cerne do suporte fático consiste na contrariedade a direito; vale dizer: a ilicitude tem como pressuposto essencial o ser contrário ao direito. Assim, todo fato, seja evento ou conduta, que implique em violação da ordem jurídica, negando os fins do direito, é ilícito. [...] porque não pode ser ilícito o que é, juridicamente, permitido.

Para configurar a contrariedade a direito caracterizadora da ilicitude não importa a que ramo da Ciência Jurídica pertença à norma violada; não há uma diferença ontológica entre ilícito civil, penal, administrativo ou de qualquer espécie. Todos têm o mesmo cerne. Por isso a distinção é puramente metodológica e se estabelece em razão da espécie de norma que incide sobre o suporte fático concreto. [...] A substância ontológica de todos eles, porém é a mesma: a violação da ordem jurídica.

O mesmo autor afirma que a única distinção entre os ilícitos penais, administrativos e civis é a espécie de norma contrariada: o ilícito penal contraria normas penais; o administrativo, normas de direito administrativo; e a contrariedade às demais normas é chamado genericamente de ilícito civil.

As condutas mais nocivas recebem a sanção penal, e desta forma a tipicidade penal se estabelece em um campo descontínuo e fragmentário dentro da própria ilicitude.

Assim, estabelece-se o caráter limitado do Direito Penal, pois este é necessariamente subsidiário em sua proteção a bens jurídicos e relacionados à

²¹⁰ HUNGRIA, Nélson. *Comentários ao Código Penal*. 3ª Ed. V.1 T.2. Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 33.

²¹¹ BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 181.

importância ou gravidade da lesão real ou potencial, a estes bens²¹². Nesse sentido, MOURULLO *apud* COSTA JUNIOR:

*Dentro da função geral do Direito, o Direito Penal se caracteriza por proteger através da pena e das medidas de segurança - que são os recursos mais drásticos com que conta o ordenamento jurídico - os mais fundamentais valores da ordem social, diante de ataques que, do ponto de vista da convivência comunitária, figuram como mais intoleráveis. Desta sorte, o Direito Penal ostenta caráter fragmentário. Não protege todos os bens jurídicos, somente os mais fundamentais, nem sequer os protege frente a qualquer classe de atentados, somente aos mais intoleráveis. Caráter, portanto, fragmentário.*²¹³

Afigura-se a ilicitude penal pela forma como se delimita dentro do campo mais amplo da negação ao Direito.

Na seara penal, é o tipo que determina as condutas que são portadoras de uma nocividade tal que as conduz ao campo da ilicitude penal.

Portanto, o tipo é “um portador da ilicitude penal, dotado de conteúdo material e, em razão disto, de uma função verdadeiramente seletiva”²¹⁴.

A tipificação de condutas como ilícitos penais ocorre (ao menos deveria ser assim) somente nos casos em que o interesse jurídico tutelado é extremamente valioso para a sociedade e sua negação é deveras nociva. Aliado a este fato, deve-se ter presente a falha dos demais ramos em oferecer uma proteção efetiva com espécies sancionárias alheias ao Direito Penal, dando vigência, então, ao princípio da *ultima ratio* que reveste a seara penal.

²¹² TOLEDO, Francisco de Assis. Obra citada. p. 16

²¹³ RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974.p 20. *apud* COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 85

²¹⁴ TOLEDO, Francisco de Assis. Obra citada. p. 167.

A criminalização deve advir de um juízo natural da própria sociedade em considerar aquele comportamento como um injusto penal, merecedor de sanções mais graves.²¹⁵

Noutro lado, há se ter presente que as normas estabelecendo tributos são imposições do Estado, gerando no contribuinte a natural reação contrária, não sendo natural que acate a obrigatoriedade do pagamento do tributo com bom grado.

Revelam-se as normas tributárias, no escólio de IVES GANDRA²¹⁶, de normas de rejeição social, sendo necessárias sanções para o resguardo de seu cumprimento, pois estas implicam em diminuição da capacidade financeira do contribuinte, e por mais que haja a crescente conscientização da necessidade de imposição desta norma para satisfação de necessidades comuns, ainda hoje, o contribuinte sente uma tonalidade de injustiça na sua imposição.

Apesar de não mais vigerem teorias pretéritas tendo o tributo como a participação do Estado no trabalho e capital do indivíduo, hoje uma nova faceta de rejeição se desvela, não à imposição do tributo em si, mas na densidade desta exação. A doutrina batizou o fenômeno como teoria da carga tributária desmedida, onde o contribuinte entende que a tributação poderia se apresentar de forma mais branda, colidindo com os interesses do Estado.

No escólio de IVES GANDRA²¹⁷, o contribuinte entende que a carga tributária é desmedida, empregando em seu raciocínio seis diretrizes fundamentais e comuns: 1) As metas fixadas pelo Estado e suas necessidades restam mal estabelecidas; 2) O Estado despense em excesso; 3) A distribuição dos tributos e alíquotas privilegia

²¹⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro. Parte Geral*. 5ªEd. São Paulo: RT, 2004.

²¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 59-60.

²¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Obra citada*. p. 59-60.

determinadas categorias; 4) Os que adimplem com o tributo sem ter hipótese de evadir-se da exação fiscal (ex. imposto de renda retido na fonte) se rebelam em virtude do tratamento que recebem na prática aqueles que podem sonegar, de forma que acabam por escorar uma classe que inclui os sonegadores; 5) A insatisfação com o ente governamental, pela coação lançada sobre o contribuinte e pela baixa sensação de moralidade administrativa; 6) A elevação da carga tributária se revela como forma de contrabalanço para a sonegação, impingindo aos que pagam os tributos um débito para com o Estado cada vez maior para compensar o quinhão dos inadimplentes.

Depreende-se, portanto, a impossibilidade de reputar que os crimes tributários tenham sido tipificados como tais, adentrando no campo da ilicitude penal, em função de um consenso social quanto ao alto grau de nocividade destas condutas. Ao contrário, as normas penais, neste caso, foram criadas pelo próprio Estado visando a sua proteção, a sobrevivência de sua fonte de recursos, em uma espécie de autotutela legalmente tipificada. No dizer de IVES GANDRA, *ad verbo*:

A aplicação da sanção tributária tem como seu núcleo essencial essa característica primeira, que é forçar o pagamento do tributo, no tempo e forma impostos pelo poder tributante. Não visa proteger, como na sanção criminal, a sociedade contra as violações das normas que regem, mas simplesmente obrigar o contribuinte a pagar, apenando o atraso ou a sonegação. A graduação da penalidade é somente uma questão de gravidade do fato infringente, cuja ocorrência se quer impedir, visando - sempre e apenas - o recebimento do tributo devido.²¹⁸

É necessário, ainda, voltar os olhos para a indispensável dupla tipificação, pois para a configuração do crime tributário é requisito a subsunção, em estágio anterior, às normas de Direito Tributário para que se configure a relação tributária, preenchendo as normas penais em branco que caracterizam a matéria penal tributária.²¹⁹

²¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Obra citada*. p. 57

²¹⁹ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Crimes tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2004. p. 26/27.

Desta forma, a ocorrência do fato gerador e do lançamento somente se perfectibilizam na presença de todos os requisitos legalmente preconizados.

A consideração da tipificação deve ocorrer nas duas esferas, tributária e penal,. O tributo deve ser devido, em todos os seus aspectos: deve haver análise da incidência, sobre as alíquotas, estar arreada a hipótese de isenção tributária, se prevista. No escólio de JUARY C. SILVA:

Em sede penal tributária a análise típica inicia-se no âmbito do Direito Tributário, mediante chamada à colação do tipo legal cerrado, porquanto exigível do legislador tributário que defina precisamente os conotativos de cada tributo, a teor do disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional e seus incisos.²²⁰

A concreção do tipo tributário descrito na hipótese de incidência é necessária, no âmbito do Direito Penal Tributário, antes que se cogite da tipicidade penal, cediço que inexistente crime tributário sem prévia obrigação tributária, inserindo-se necessariamente o inadimplemento (ou o adimplemento parcial) do tributo no tipo penal, à guisa de elemento normativo do tipo.

Na presença de questionamento do tributo, é dizer, a possibilidade jurídica de discussão do débito e o contribuinte o realiza, administrativamente ou judicialmente, em esfera cível, não se poderia tratar, ao menos até decisão desfavorável, como ilícita a conduta, por não haver certeza do preenchimento do requisito “tributo devido”

Com o advento da lei 9.430/96, em especial seu artigo 83²²¹, essa discussão restou patente, novamente trazendo à tona o debate sobre a unicidade das instâncias administrativas e judicial, de onde se conclui ser necessária a relação de

²²⁰ SILVA, Juary. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

²²¹ Art. 83 – A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.

interdependência das instâncias penal e administrativa.²²²

4.2.3 Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica

A impossibilidade da responsabilidade penal da pessoa jurídica encontra grandes argumentos em, CIRINO DOS SANTOS, BITENCOURT E DOTTI. Destaca-se entre os óbices levantados, inicialmente, a função do Direito Penal, ético-social e de caráter preventivo.

Num nível inicial, garante a segurança e a estabilidade do juízo ético-social da sociedade e, num nível mais aplicado, como instrumento de reação diante do caso concreto, contra a negação do direito, exercendo seu viés punitivo.²²³

As posições quanto à possibilidade da responsabilização da pessoa jurídica dois sistemas se destacam, o dotado pelo *common law* que permite a punição e da escola romano-germânica²²⁴ que segue uma teoria do crime voltada para a responsabilidade pessoal, com aflição da pena a um ente natural.²²⁵

No Brasil, duas são as passagens da Constituição da República que os doutrinadores, defensores da corrente permissiva a punibilidade de entes jurídicos, destacam como sinais do legislador constituinte para o sancionamento penal da

²²² SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. N. 18. São Paulo: RT, 1997. p. 93. No mesmo sentido COSTA JR, Paulo José. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 103.

²²³ BITTENCOURT, Cezar Roberto. Reflexões sobre a responsabilidade penal da pessoa jurídica, in Coleção temas Atuais de Direito Criminal, V.2. São Paulo, RT, 1999, p. 64.

²²⁴ Exceção se faz à França a qual permite em seu Código Penal, no art. 122-2 a punição da pessoa jurídica. Conforme CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal. Parte Geral*. ICPC/Lumen Juris: Curitiba, 2006. p. 424.

²²⁵ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal. Parte Geral*. ICPC/Lumen Juris: Curitiba, 2006. p. 423.

pessoa jurídica, arts. 173, § 5º²²⁶ e 225, § 3º²²⁷.

Tem-se no primeiro caso o respaldo para a responsabilização simultânea de pessoas jurídicas e naturais por atos tendentes a eclodir danos na Ordem Econômica e Financeira, bem como na Economia Popular. No entanto, abriu-se margem na doutrina para o entendimento de que o termo responsabilidade previsto no referido parágrafo poderia, também, se referir à responsabilidade penal.²²⁸

Entrementes, num sistema que se adota a teoria geral do crime voltada para a ação humana voluntária, qualquer possibilidade de exceção deveria estar grafada de forma clara e justificada, não ser fruto de uma interpretação extensiva, rechaçada quando utilizada para prejudicar o cidadão:

*Nenhum legislador aboliria o princípio constitucional da responsabilidade penal pessoal de modo tão camuflado ou hermético, como se a Carta Constitucional fosse uma carta enigmática decifrada somente por iluminados. Ao contrário, se o constituinte tivesse pretendido instituir exceções à regra da responsabilidade penal pessoal teria utilizado linguagem clara e inequívoca, tanto sobre a natureza penal dessa responsabilidade, quanto às áreas de incidência dessa excepcional responsabilidade penal.*²²⁹

Inexistindo permissão constitucional clara para tal criminalização ou pior, a quebra do sistema adotado pelo Direito Penal, não poderá o legislador invadir tal seara, sob pena de imiscuir-se em atividades constituintes.

Noutra via, resta o art. 225, § 3º da CR/88, o qual originou a Lei 9.605/98 que

²²⁶ 173, § 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

²²⁷ 225, § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

²²⁸ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito...*, p. 424.

²²⁹ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito...*, p. 426.

em seu art. 3º prevê a sanção penal inclusive para pessoas jurídicas.²³⁰

Partindo do entendimento equivocado de que a Constituição da República estaria autorizando a penalização da pessoa jurídica nos crimes ambientais, o legislador inclui, com destaque, a possibilidade de punição.

A Lei 9.605/98 elenca exemplificativo rol de penas a serem aplicadas às pessoas jurídicas.²³¹ Vale-se desse mesmo elenco para citar as possibilidades de sanções no Direito Administrativo Sancionador, pois todas detêm também aplicabilidade administrativa, visto que ligadas a direitos disponíveis e nenhuma toca a o direito à liberdade – até mesmo por impossibilidade prática.

Afora o equívoco sistemático, haja vista que o próprio texto constitucional é

²³⁰ Art. 3º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o disposto nesta Lei, nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da sua entidade.

²³¹ Art. 21. As penas aplicáveis isolada, cumulativa ou alternativamente às pessoas jurídicas, de acordo com o disposto no art. 3º, são:

I - multa;

II - restritivas de direitos;

III - prestação de serviços à comunidade.

Art. 22. As penas restritivas de direitos da pessoa jurídica são:

I - suspensão parcial ou total de atividades;

II - interdição temporária de estabelecimento, obra ou atividade;

III - proibição de contratar com o Poder Público, bem como dele obter subsídios, subvenções ou doações.

§ 1º A suspensão de atividades será aplicada quando estas não estiverem obedecendo às disposições legais ou regulamentares, relativas à proteção do meio ambiente.

§ 2º A interdição será aplicada quando o estabelecimento, obra ou atividade estiver funcionando sem a devida autorização, ou em desacordo com a concedida, ou com violação de disposição legal ou regulamentar.

§ 3º A proibição de contratar com o Poder Público e dele obter subsídios, subvenções ou doações não poderá exceder o prazo de dez anos.

Art. 23. A prestação de serviços à comunidade pela pessoa jurídica consistirá em:

I - custeio de programas e de projetos ambientais;

II - execução de obras de recuperação de áreas degradadas;

III - manutenção de espaços públicos;

IV - contribuições a entidades ambientais ou culturais públicas.

Art. 24. A pessoa jurídica constituída ou utilizada, preponderantemente, com o fim de permitir, facilitar ou ocultar a prática de crime definido nesta Lei terá decretada sua liquidação forçada, seu patrimônio será considerado instrumento do crime e como tal perdido em favor do Fundo Penitenciário Nacional.

voltado para uma responsabilização de pessoas naturais, a Lei 9.605/98 defronta-se com a Lei de Introdução ao Código Penal, que sem prejuízo da teoria geral do crime, em seu art. 1º, dá a definição legal do que venha ser crime:

Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Desta forma, até mesmo no espectro infra-constitucional, a viabilidade de punição penal encontra-se sufragada para as pessoas jurídicas, visto que a Lei 9.605/98 não prevê, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente a outras penas a possibilidade de reclusão ou detenção. Isto por motivos óbvios, não se segrega um pedaço de papel que origina e dá lastro a uma pessoa fictícia.

A inexistência de aderência do preceito primário: conduta, ao preceito secundário: sanção, nos casos em que a lei prevê a responsabilidade da pessoa jurídica também mostra-se como impeditivo, visto que fere o princípio do *Nulla poena sine lege*. Veja-se a Lei de Crimes Ambientais, a previsão de penas atinentes aos tipos são realizadas em reclusão e detenção primeiramente, essas formas de sanção são incompatíveis com a Pessoa Jurídica em razão de sua inlausurabilidade. A menção genérica realizada sobre formas de sanção das pessoas jurídicas realizada no art. 21 desta lei, é realizada de forma vaga, sem correlação com gravidade ou natureza da conduta. Enquanto as penas de reclusão e detenção para as pessoas físicas são fixadas por critérios temporais de acordo com a intensidade da lesão e relevância do bem jurídicas, as sanções para pessoas jurídicas são lançadas de maneira genérica e sem parâmetros de aplicação.²³²

Revela-se, também, como impedimento à responsabilização, a inexistência do elemento vontade nas Pessoas Jurídicas. A ação, para a teoria finalista, sendo

²³² CIRINO DOS SANTOS, Juarez. Direito..., p. 436/437.

elemento essencial da estrutura do crime, traduzindo-se em comportamento voluntário e consciente dirigido a um fim.²³³

Nesse norte, tem-se que a ação da pessoa jurídica basear-se-ia em uma vontade pragmática, advinda da teoria da realidade. A vontade da pessoa jurídica seria impressa pelo consenso de seus dirigentes, que dar corpo a sua ficção, uma verdadeira vontade coletiva em prol de uma ação única. De dar forma, assim, a uma ação institucional, diversa da ação humana, que possui, em sua origem a consciência de seu promotor.²³⁴

Num segundo momento, emerge a impossibilidade de averiguação da potencial consciência da ilicitude, visto que isso somente é aferível na psique humana, onde exista um intelecto, com poder de raciocínio e discernimento sobre a ilicitude. A vontade coletiva, advinda de uma ficção incorpórea, materializada.

Destarte, as pessoas jurídicas, por serem desprovidas de inteligência e vontade, são incapazes, *per si*, de cometer um crime, agindo por meio de seus órgãos, integrados por pessoas físicas, estas sim com consciência e vontade de infringir a lei, a culpabilidade, na verdade, são dos dirigentes da pessoa jurídica, pessoas naturais.

Para arrematar, DOTTI²³⁵ e BITENCOURT²³⁶ trazem a lume o fato de que não há responsabilidade sem culpa, visto que nosso sistema penal foi erigido com a noção

²³³ BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Idem*, *Ibidem*.

²³⁴ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito...*, p. 430/431. O Mestre paranaense tece nessa passagem feliz exemplo que da conta do “delírio jurídico” ao se pensar numa culpabilidade independente para pessoa jurídica e seus dirigentes: “a hipótese de uma vontade coletiva ou pragmática deliberada em reunião de pessoa jurídica constituída por 2 sócios inimputáveis por doença mental (digamos, paranóia e esquizofrenia), conduzida a situações de delírio jurídico: a) se a capacidade penal da pessoa jurídica é independente da capacidade penal das pessoas físicas dos sócios (art. 3º, parágrafo único, da Lei 9.605/98), então é preciso explicar de que modo pessoas físicas inimputáveis podem produzir uma vontade coletiva imputável à pessoa jurídica.”

²³⁵ DOTTI, René Ariel. *A incapacidade criminal da pessoa jurídica (Uma perspectiva do Direito brasileiro)*, Revista Brasileira de Ciências Criminais. N. 11. São Paulo: RT, 1995.

²³⁶ BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Reflexões...*, p. 64.

de culpabilidade individual.

CIRINO DOS SANTOS é preclaro ao advertir que a pessoa jurídica não pode perfilar o rol de agentes criminosos por lhe ser inalcançável elementos atinentes à culpabilidade. Primeiramente, por ser inverificável sua capacidade de culpabilidade, nem mesmo aspectos biológicos – idade – ou psicológicos – sanidade mental, podem ser analisados nestas.²³⁷

No mesmo sentido, resta prejudicado o elemento da culpabilidade relativo ao conhecimento da antijuridicidade

Em contraponto a estes óbices, emerge o Direito Administrativo Sancionador, pois sendo punição deslocada para o âmbito administrativo, de plano afastará o requisito “ação humana” configurada nos crimes, não se perquirindo na esfera administrativa, ainda, sobre o dolo do agente promotor do ilícito administrativo.

Traçando os princípios do Direito Administrativo Sancionador, BARRACHINA JUAN faz observação nesse sentido, sobre o alcance das pessoas jurídicas:

*Por los sujetos activos: la sanción administrativa puede imponerse tanto a personas físicas como jurídicas, en cambio, no puede condenarse penalmente a las personas jurídicas.*²³⁸

No direito administrativo sancionador, a culpa subjetiva não é perquirida, logo, desimporta se o agente agiu com culpa ou dolo, ocorrendo a responsabilidade objetiva, porém sua aplicabilidade está restrita, tão-somente, aos casos previstos

²³⁷ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. Direito..., p. 438/439.

²³⁸ BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Volume II. Barcelona: Promociones Publicaciones Universitarias, 1986. p. 778/779.

anteriormente em lei.²³⁹

Nesse mesmo norte, é o entendimento de NIETO GARCIA que preconiza ser o Direito Administrativo Sancionador fulcrado na responsabilidade objetiva, pois “*en la esfera del Derecho Administrativo Sancionador no se requiere una conducta dolosa sino simplemente irregular en la observancia de las normas*”.²⁴⁰

Somente não ocorrerá a aplicabilidade da sanção administrativa caso o agente comprove a ocorrência caso fortuito ou força maior.²⁴¹

Nos casos em que hoje a atenção é desviada, em virtude de diretores tentando culpar contadores, secretárias e *office-boys*, não mais se perderá tempo com tais discussões.

Na hipótese de realmente estes terem participação exclusiva no ilícito administrativo, caberá a ação regressiva, cumprindo lembrar que se assim o fez, já gerou benefício fiscal à pessoa jurídica.

Emerge, pois a sanção na esfera do tipo administrativo como adequada à punição da pessoa jurídica, ultrapassando os óbices verificados na esfera penal.

4.2.4 Recrudescimento administrativo

Noutro rumo, os agentes que restam condenados em virtude de condutas

²³⁹ FILHO, Sergio Cavalieri. *Programa de Responsabilidade Civil*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 147.

²⁴⁰ NIETO GARCIA. Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 3ª Ed. Madrid: Tecnos, 2002 p. 363/364.

²⁴¹ FILHO, Sergio Cavalieri. *Programa de Responsabilidade Civil*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 66.

delituosas no campo fiscal são apenados com penas que raramente ultrapassam a marca dos quatro anos de reclusão, sendo-lhes conferido o benefício da substituição da pena, conferido pelo art. 44, do Código Penal.

Não raro, vislumbra-se a punição de uma sonegação de milhões de reais com o pagamento de algumas dúzias de cestas básicas e prestação de serviços à comunidade.

Em suma, a punição dos crimes tributários, nestes moldes, acaba por não ser nem administrativa, nem penal, traduzindo-se todo o processo penal numa verdadeira “caça às bruxas” inócua, servindo, apenas, para desmoralizar o acusado e à Justiça Penal.

Veja-se que as penas alternativas possuem, em última análise, os mesmos efeitos práticos de uma sanção civil ou administrativa, visto não afligir a liberdade individual do condenado, com exceção da hipótese do inciso VI, do art. 43 do Estatuto Penal²⁴², que verdadeiramente atinge a liberdade do agente, mas que é pouco utilizada em virtude da falta de estabelecimentos adequados.

Destarte, referidas sanções que são a tônica das condenações nesta esfera do Direito Penal, poderiam ser objeto de aplicação via processo administrativo ou judicial, mas na seara cível, sem os deletérios efeitos do processo penal.

Não se propõe aqui um *bis in idem*, com aplicação das multas tributárias e mais sanções de outras natureza, mas sim a aplicação das penas restritivas de forma mais

²⁴² Art. 43 - As penas restritivas de direito são:

...

VI - limitação de fim de semana

Art. 48 - A limitação de fim de semana consiste na obrigação de permanecer, aos sábados e domingos, por 5 (cinco) horas diárias, em casa de albergado ou outro estabelecimento adequado.

severa, com sua efetivação através de outras instâncias que não a penal.

Frise-se que no momento em que o delinqüente tributário tem a sensação de que a sonegação encontra-se num mar de impunidade promovida pela existência de causas especiais de extinção da punibilidade, o crime tributário perpassa a condição de jogo de risco calculado, onde o pior resultado é ter de pagar o tributo já devido, com o acréscimo de uma pena restritiva por vezes irrisória diante do montante sonegado.

Ocorre, pois, um verdadeiro esvaziamento do sistema penal tributário, servindo apenas como discurso encobridor.

Tem-se, na verdade, uma demagogia no sentido de que se punam pobres e ricos, mas a segunda classe acaba sendo beneficiada dentro da persecução penal, fato que não acontece com o agente que adentra no campo da criminalidade clássica.

Hodiernamente, o Direito Tributário só pensa em sanções através de multas, que variam de acordo com a espécie de inadimplemento e a forma que foi informada a relação jurídica ao Estado.

Entrementes, essas multas, são conferidas apenas nos casos de autuação fiscal, com provas do inadimplemento e da eventual fraude. Além do baixo valor das multas, representam percentuais sobre o valor do tributo, permitem, caso o contribuinte pague sem recorrer administrativamente, valores ainda mais insignificantes.

Ainda, no caso de alguns plano de reestruturação fiscal, as multas são até afastadas com o pagamento do tributo. Inexiste assim qualquer vigor na punição

administrativa, mostrando-se o recrudescimento nessa esfera operar-se com a criação de sanções diversas das simples multas e com caráter recompositivo de maior relevância.

4.2.5 Princípios do Direito Administrativo sancionador e suas sanções

A sanção administrativa é entendida por GARCIA DE ENTERRÍA como um mal infligido pela Administração Pública ao administrado, em virtude de uma conduta contrária a norma administrativa, de modo a prevenir a reincidência, bem como, privando o administrado de um direito, lhe impor a retribuição aflitiva por seu ato.²⁴³

Notadamente, as sanções a serem aplicadas podem destacar-se em quatro vetores: a) medidas de polícia: instrumento de frenamento da Administração Pública no intuito de coibir práticas ilícitas, geralmente ligadas a condutas de perigo, possuem um caráter regulador; b) medidas rescisórias: nessas a Administração impõe a reversão de uma situação que num primeiro momento parecia lícita, mas por estar eivada com vícios ou ilegalidades, não pode beneficiar o particular e a intenção é retornar ao *status quo ante*; c) medidas de ressarcimento ao erário: representadas pela estipulação ao particular da necessidade de reparar o dano, recompondo o Estado do prejuízo sofrido pela ilegalidade; tem conotação de responsabilidade civil e inexistente o caráter disciplinar, aflitivo, visto que não possuem maior significação sancionatória, mas sim de consequência civil; d) medidas coativas e preventivas: as primeiras têm o condão de impingir ao desviante uma punição pelo ato ilegal, de efeito aflitivo; já as segundas detêm sua gênese no intuito da Administração rechaçar um mal maior, impedindo que o desviante prossiga em seus intentos.²⁴⁴

²⁴³ GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. V.2. Madrid: Civitas, 1982. p. 147.

²⁴⁴ OSÓRIO. Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2005. p. 105/117. No mesmo sentido: GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. V.2. Madrid: Civitas, 1982. p. 147/152

Podem ser resumidas como privação de um bem patrimonial ou jurídico de uma personalidade, seja ela natural ou jurídica.

As sanções do Direito Administrativo Sancionador, tanto para pessoas físicas como jurídicas, já podem iniciar com o rol exposto nos arts. 43, 91 e 92 do Código Penal e da Lei de Crimes Ambientais, com restrição àquelas que necessitam de atividade do agente - *v.g.* prestação de serviços à comunidade e limitação de final de semana - dando primazia à interdição temporária de direitos, como aquisição de passaporte; proibição de contratar; multa, sem os limites impostos pelo CP; prestação alimentícia; suspensão/privação de direitos políticos; interdição/perda de cargo; confisco de bens obtidos com a sonegação; proibição de uso de cheques/cartões de crédito; restrições de crédito; intervenção/encerramento da pessoa jurídica (inclusive com a nomeação de um administrador).²⁴⁵

A diferença das sanções do Direito Sancionador para as penas do Direito Penal, excetuando a privativa de liberdade – que não está na atribuição de nenhum tribunal administrativo – é meramente sobre quem a aplica. Pois as penas substitutas do Direito Penal já apresentam características de restrição de direito, possíveis pelo Direito Administrativo Sancionador.²⁴⁶

Notadamente, o Direito Administrativo Sancionador já encontra – na França, Alemanha e Espanha – um lugar de destaque na doutrina, com independência do Direito Penal, apesar de lhe espelhar em muitos princípios e do Direito Administrativo, por ser ramo que lida exclusivamente com sanções aos administrados, ao contrário desse que versa sobre toda a sorte de relação e atos da Administração Pública.

²⁴⁵ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes tributários. *Uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2004. p. 134.

²⁴⁶ BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Volume II. Barcelona: Promociones Publicaciones Universitarias, 1986. p. 794.

Apesar de seguir parâmetros idealizados pelo Direito Penal, o Direito Administrativo Sancionador encontra lugar de independência, com princípios e normas próprias, mormente em países que outorgam maior independência aos tribunais administrativos. Nas palavras de NIETO GARCIA:

Para NIETO GARCIA, a conexão da potestade administrativa sancionadora com o poder punitivo estatal, proporciona o abandono da tese de subordinação do Direito Administrativo Sancionador ao Direito Penal. O que era visto como uma forma ilegítima de penalizar fora do Direito Penal, agora se legitima numa potestade estatal de igual valor.²⁴⁷

Entrementes, isso não impede que o Direito Penal sirva, como já o faz, de base supletiva para as normas do Direito Administrativo Sancionador. Esse é colorido pelo Direito Penal, sem deixar de ser administrativo. O que não ocorre na Alemanha, visto que a atividade administrativa serve como instrução a ser chancelada pelos tribunais judiciais na esfera penal²⁴⁸.

A aplicação dos princípios do Direito Penal ao DAS, é aceita sem controvérsias, o que causa debate é o alcance e o rol de princípios trasladados, com maior penetração na Espanha e menor convergência na França e Itália. O ponto comum é que se pode tratar de utilização supletiva de princípios e não de normas, pois se atingiria o princípio da legalidade, a qual deve ser específica do Direito Administrativo Sancionador.²⁴⁹

No entanto, o alcance desses princípios é que será analisado pelos tribunais

²⁴⁷ NIETO GARCIA, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 3ª Ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 165.

²⁴⁸ NIETO GARCIA, Alejandro. *Obra citada*. p. 166 e 182/183.

²⁴⁹ NIETO GARCIA, Alejandro. *Obra citada*. p. 167 e GARCIA DE ENTERÍA, Eduardo; RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Curso...*, p 161/162.

administrativos, não havendo um critério geral.²⁵⁰

Nesta mesma alínea, NIETO GARCIA afirma que acima dessas discussões encontra-se a preocupação de dar relevo ao *ius puniendi* como um sistema único, sendo imprescindível uma “homogeneização mínima”.²⁵¹

BARRACHINA JUAN traça os pontos de tangência do Direito Administrativo Sancionador com o Direito Penal destacando suas principais dessemelhanças.

a) quanto ao órgão: DAS por órgãos da Administração Pública, Direito Penal pelo Poder Judiciário; b) quanto ao objeto: DAS dirigido a infrações leves, Direito Penal a crimes; c) quanto aos sujeitos ativos: DAS destinado a pessoas físicas ou jurídicas, enquanto o Direito Penal foca ordinariamente em pessoas físicas apenas; d) quanto à natureza da sanção: DAS sanções que ataquem bens e direitos disponíveis do agente, o Direito Penal pode, além destas, atacar a liberdade; e) quanto a transcendência: o DAS não possui limites para multas como o Direito Penal; f) quanto à jurisdição: a revisão em ambas é feita por órgãos do mesmo Poder; g) quanto aos efeitos sociais: o DAS não possui institutos de reincidência, delito continuado, crime de multidão como ocorre no penal, logo a penalidade administrativa analisa as ilicitudes individualmente sem influência de outras cometidas pelo mesmo agente; h) quanto à reprovação social: as sanções do DAS não é dotado dos estigmas sociais atinentes às penalidades do Direito Penal; i) quanto à legalidade: o DAS tem ampla aparição em regulamentos administrativos, enquanto o Direito Penal é consignado no Código Penal, uma lei; j) quanto ao procedimento: o Direito Penal pressupõem intervenção do Ministério Público, colheita de provas, etc., enquanto as sanções do DAS podem ser aplicadas em procedimentos deveras

²⁵⁰ NIETO GARCIA. Alejandro. Obra citada. p. 174.

²⁵¹ NIETO GARCIA. Alejandro. Obra citada. p. 174.

rápidos e com poucos atos formais.²⁵²

O autor espanhol segue em sua obra destacando os princípios do Direito Sancionador²⁵³ dos quais destacamos:

a) Legalidade: assim como ocorre no Direito Penal, as sanções do Direito Sancionador demandam sua preconização prévia em texto legal, restrita a leis promovidas pelo congresso nacional. A conduta deverá estar descrita em lei anterior, com certeza sobre seu alcance e determinação de sua consequência.

b) Prova plena do direito imputado - *in dubio pro reo* -: trata-se de um princípio fundamental do Direito Sancionador. Seguindo o exemplo do que ocorre no Direito Penal, caberá à Administração Pública provar toda a tese de acusação, seguindo a presunção de inocência garantida pelo texto constitucional.

c) Não-executividade imediata da sanção: ao contrário dos atos administrativos comuns, as sanções do Direito Sancionador não se revestem de executividade imediata em virtude de sua maior gravosidade em relação àqueles. O procedimento conterà fases decisórias, as quais comportam recursos e mesmo com a decisão de última instância, na qual não recaia mais o direito de recorrer, caberá ao administrado, na presença de causas antes desconhecidas ou motivos de extrema relevância, ingressar com o procedimento rescisório no prazo de dois anos.

d) Interpretação restritiva: a Administração não pode fazer uso de

²⁵² BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Volume II. Barcelona: Promociones Publicaciones Universitarias, 1986. p. 778/780.

²⁵³ BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Volume II. Barcelona: Promociones Publicaciones Universitarias, 1986. p. 782/793. No mesmo sentido: GARCIA DE ENTERÍA, Eduardo; RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. V.2. Madrid: Civitas, 1982. p. 164/170

interpretação extensiva; e é vedado o uso de analogia. Impedido está o tribunal administrativo de fazer valer princípios integradores para agravar a situação do administrado.

e) Proporcionalidade e congruência: a sanção deve guardar correspondência de intensidade com o dano provocado e pelas possibilidades jurídico/econômicas do infrator, de modo que a aplicação da sanção seja suficiente para reprovar e reprimir a conduta.

f) Irretroatividade: mais uma vez o Direito Sancionador espelha o Direito Penal, ao impedir que o administrador se valha de normas criadas após a realização da conduta. A infração alvo da sanção deverá ser descrita de forma clara e precisa em momento anterior a sua prática para permitir seu alcance pela punição estatal. É mais uma garantia do administrado de ser punido por atos tidos em determinado momento como lícitos e num segundo como rechaçados pelo Estado.

g) Proibição da dupla punição - *non bis in idem*:- Na Espanha, apesar da independência dos tribunais administrativos, das restritas hipóteses de revisão de suas decisões pelo Judiciário, o Tribunal Constitucional entende cabível a duplicidade de sanções administrativas (justiça administrativa) e penais (judiciário), restringindo o princípio à aplicação duplicada da sanção dentro da mesma justiça. Já na França esse princípio é aplicado na somatória das punições. As sanções administrativa e penal não poderão, em conjunto, exceder o razoável, o proporcional.²⁵⁴

h) prazos prescricionais: buscando a estabilização do Direito, as sanções não podem ser eternas e ao Estado é alcançado um prazo para que promova a investigação, processamento e conseqüente aplicação da punição. A inércia do

Estado em promover estes atos demonstra seu desinteresse na reprimenda, eclodindo assim o fenômeno da prescrição.

A preocupação com a transposição das garantias conquistadas pelo Direito Penal em favor do cidadão também são destacadas por NIETO GARCIA:

El Derecho penal, desde la perspectiva en que aquí se contempla, es un Derecho garantista, exclusivamente preocupado por el respeto a los derechos del inculgado; mientras que en el Derecho público estatal, sin menosprecio de las garantías individuales, pasa a primer plano la protección y fomento de los intereses generales y colectivos.²⁵⁵

No Direito pátrio, REALE JR., ao debater sobre a possibilidade de uma terceira via na punição dos crimes contra o sistema econômico, entre as Leis 8.137/90 e 8.884/94 (Lei Antitruste), elenca, em elucidativo rol, o conteúdo de uma pauta mínima que deveria estar comprometido o que ele chama de *Lei tipificadora de infrações administrativo-penais*.²⁵⁶

Destacam-se, resumidamente, as seguintes garantias que a criação de infrações administrativo-penais deveria traçar: princípio da legalidade; voluntariedade da conduta; solidariedade passiva da pessoa jurídica com seus sócios ou diretores; existência de causas dirimentes - exigibilidade de outra conduta, estado de necessidade, etc.; não-sanção em casos de erro de tipo, força maior ou caso fortuito; prescrição, causas que lhe interrompam e demais causas de extinção de punibilidade; possibilidade de individualização da sanção com respeito ao princípio da proporcionalidade.²⁵⁷

²⁵⁴ No referente à França: NIETO GARCIA, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 3ª Ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 195.

²⁵⁵ NIETO GARCIA, Alejandro. Obra citada. 23.

²⁵⁶ REALE JR., Miguel. Ob. citada. p. 127.

²⁵⁷ REALE JR., Miguel. Idem. p. 127/129.

No caso específico da legalidade, encontra-se um problema ainda grave, até mesmo nos países com aplicação do DAS consolidada. A tipificação das condutas.

Com efeito, falta, em demasia, densidade a descrição preconizada dos tipos administrativos, com utilização de termos amplos e ainda conseqüências sancionatórias que permitem um grau muito elevado de discricionariedade.²⁵⁸

Os tipos administrativos possuem uma permeabilidade maior que os de caráter penal, alcançando uma margem de atuação para o operador jurídico no momento de aplicar a sanção, permitindo mesmo ocultarem-se imprecisões da norma.

Neste norte, o que favorece a Administração Pública na hora de punir, acaba por possibilitar a utilização de tipos abertos, vagos, o que vai de encontro a uma idéia de tipos fechados, taxativos, como serve de exemplo o modelo ideal de tipos penais.²⁵⁹

Assim, como o Direito Penal, a presença de leis sancionadoras em branco, com vagueza ou dependência conceitual, impede maior penetração da aplicação do tipo e mesmo permite margem para interpretações prejudiciais ao administrado.

4.2.6 Pressupostos para utilização do Direito Administrativo Sancionador

Com efeito, o Direito Administrativo Sancionador possui características para ser tratado como divisão do Direito Administrativo que trata, regulamenta e ocupa-se da atividade sancionatória administrativa pelo Estado-Administração, bem como os seus princípios, procedimentos e institutos.

²⁵⁸ NIETO GARCIA, Alejandro. *Idem.* p. 294/295.

²⁵⁹ NIETO GARCIA, Alejandro. *Obra citada.* p. 297.

É um ramo do Direito que ainda não detém autonomia por carecer de um estudo particularizado, com formulação de princípios próprios, sem possuir a potestade de sanção típica do Estado-Juiz verificada no Direito Penal.

No entendimento de GUEDES, tem-se que o Direito Administrativo Sancionador sobressai com dessemelhanças em relação ao Direito Penal, em três vetores:

a) a culpa é de rigor, e não o dolo. Ou, em outros termos, a culpa, diferentemente do direito criminal, não precisa, a título de punibilidade, vir expressa, ou discriminada ; b) trata-se de um direito sumamente preventivo, e não preventivo-repressivo, como o é o Direito Penal ; c) e, por fim, tem-se a prevalência, em seu campo de ação, dos ilícitos ou infrações de perigo abstrato.²⁶⁰

Nesse norte, ressalte-se que os tipos administrativos apresentam maior permeabilidade que os de caráter penal, algo que fere os princípios da legalidade e taxatividade, negando vigência aos princípios penais que o DAS baseia-se, conforme tratado no item anterior. Note-se que apesar de sub-ramo do Direito Administrativo, o Direito Administrativo Sancionador perfilha as linhas propostas pelo Direito Penal.

Calha dar relevo à primacial diferença reside na aplicação dos dois ramos: enquanto o Direito Administrativo Sancionador é efetivado pelo poder de polícia do Estado-Administração, com força da auto-executoriedade que lhe é inerente, podendo atingir pessoas físicas ou jurídicas, indistintamente, o Direito Penal deve ser instrumentalizado pelo Processo Penal, com passagem pelo crivo do Estado-Juiz, intervenção obrigatória de um advogado, e intangibilidade da coisa julgada (salvo casos de revisão criminal) voltado para pessoas físicas, podendo, de forma muito

²⁶⁰ GUEDES, Glênio. O Direito administrativo sancionador e as infrações de perigo abstrato. Disponível no site do Banco Central do Brasil. <<http://www.bcb.gov.br/crsfn/doutrina/Artigo%20-%20Infra%20E7%F5es%20de%20perigo%20abstrato.pdf>> Acesso em 30.12.2006.

duvidosa, atingir pessoas jurídicas nos delitos ambientais.²⁶¹

Assim sendo, quando se fala na aplicação do Direito Administrativo Sancionador, o primeiro óbice que pode entrar a idéia é a efetividade de seus preceitos relativos às sanções propriamente ditas, além do processo pelo qual serão aplicadas.

Sem embargo, a Constituição da República preconiza garantias de igual amplitude aos processos judiciais e administrativos, Inciso LIV: "*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*", enquanto o inciso LV, do mesmo preceito, art. 5º, estabelece que "*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*". Em suma, *due process of law*.

No entanto, ao garantir a indeclinabilidade de apreciações a lesões, de qualquer natureza, a ser realizada pelo Poder Judiciário²⁶², fez-se uma diferenciação no Direito Administrativo pátrio daquele que lhe deu as linhas gerais, o sistema francês.

Três sistemas ganham maior relevo no pertinente ao tratamento do contencioso-administrativo. No primeiro, a administração apresenta uma submissão plena ao Poder Judiciário e qualquer forma de discussão ou revisão de seus atos será realizada pelo Judiciário, o qual é seguido em países da Escola do *Common Law*.

Existe, ainda, a necessidade de prévia autorização do Judiciário para a aplicação de punições ou mesmo decisões administrativas de cunho meramente

²⁶¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 12ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 112.

²⁶² CR/88 - Art. 5º, inc. XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

executivo.²⁶³

Num segundo modelo, o intermediário, apresentado na Espanha, Alemanha e Portugal, há entrega de potestade à Administração Pública que pode rever seus atos, aplicar sanções, etc., cabendo ao Poder Judiciário apenas a revisão quanto ao respeito à legalidade e forma procedimental.

No terceiro e último esquema, existe uma total separação de jurisdições: o sistema dual. De ressaltar que na França o julgamento administrativo respeita o sistema de jurisdição dual, onde há um verdadeiro contencioso administrativo, que eclode, também, a coisa julgada material no próprio âmbito administrativo, chamado sistema de administração executiva.²⁶⁴

A atribuição de poderes à Administração Pública, no pertinente ao Direito Administrativo ou, em suma, processos que envolvam o interesse do Estado-Administração é tamanha que retira do Poder Judiciário o controle sobre eventuais ilegalidades.

Além disso, dentro do ordenamento Administrativo Francês inexistente uma proteção no intuito de equivaler as partes no processo administrativo, haja vista a hipossuficiência do administrado frente à Administração. O grau de revisão é realizado dentro da própria Administração.²⁶⁵

²⁶³ SOUSA, Marcelo Rebelo de. *Lições de Direito Administrativo*. V. 1. Lisboa: Lex, 1999. p. 29. Também nesse sentido: AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Ed. V.I. Coimbra: Almedina, 1996. p. 98.

²⁶⁴ MARTIN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*. 20ª Ed. Madrid: Trivium, 1999. p. 425/426. Também: AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Ed. V.I. Coimbra: Almedina, 1996. p. 104.

²⁶⁵ SOUSA, Marcelo Rebelo de. *Lições de Direito Administrativo*. V. 1. Lisboa: 1999. p. 30/31. Também: AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Ed. V.I. Coimbra: Almedina, 1996. p. 103.

MARTIN MATEO destaca a permeabilidade das decisões administrativas ao crivo judicial e que irá nortear o sistema de contencioso-administrativo, sendo que em todos os sistemas, há a presença de uma maior ou menor extensão das faculdades de controle.²⁶⁶

Com efeito, o Brasil elegeu a jurisdição una, onde todas as divergências ou ameaças a direitos desaguarão, mesmo após análise e decisão realizada pela Administração Pública²⁶⁷, no Poder Judiciário, o qual dará a decisão definitiva, sob a proteção constitucional da coisa julgada.

Ademais, além de adotar um sistema uno de jurisdição, o Brasil, diferentemente do que ocorre na Alemanha e Espanha, que também adotam o sistema misto – potestade administrativa, com revisão judicial - permite a supressão da discussão no campo administrativo pelo administrado, que pode acessar diretamente o Poder Judiciário para deflagrar sua inconformidade com os atos/sanções impostas por ele.

Dois caminhos se abrem ao ordenamento pátrio para a aplicação eficaz do Direito Administrativo Sancionador, um supostamente ideal, que seguiria o modelo francês, mas que esbarraria na vedação do art. 5º, inc. XXXV, da CR/88, com a criação de um contencioso administrativo.

Neste caso, as decisões tomadas pelo Estado-Administração não poderiam ser revistas pelo Poder Judiciário (Estado-Juiz), encerrando-se no contencioso administrativo a coisa julgada material, como já alertado, saída inviável para o atual

²⁶⁶ MARTIN MATEO. Obra citada. p. 426.

²⁶⁷ Exceção se faz ao caso de análise sobre o mérito administrativo, o poder discricionário, que foge a atribuição do Judiciário que não julga conveniência, mas apenas legalidade. Tudo isso claro, dentro de limites cada vez mais próximos dos princípios da proporcionalidade, moralidade, eficiência, etc.

modelo constitucional, sem possibilidade de reforma, pois se trata de garantia fundamental, por consequência, cláusula pétrea.

Por outro lado, no modelo vigente, o processo administrativo poderia ser reformulado, tendo em vista a sua aproximação com o processo judicial, evitando a eclosão de uma miríade de nulidades a serem rediscutidas no Judiciário como é notória a ocorrência em tempos atuais.

Exemplo patente da ineficiência do processo administrativo está nos processos fiscais e atinentes a infrações de trânsito. A falta de preocupação com o respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa geralmente eclodem a maioria dos casos de revisão judicial dos processos administrativos, já que o mérito administrativo não servirá de causa de pedir. Não pode o Estado-Administração realizar um jogo de risco com o administrado, forçando a ingressar no Poder Judiciário para não ser sancionado.²⁶⁸

Frente às garantias constitucionais expostas, colhe-se que mesmo no processo administrativo o princípio “*due process of law*” é vigente.

Neste norte, faz-se mister o respeito ao catálogo de princípios atinentes ao processo judicial e pela proximidade do Direito Administrativo Sancionador com o Direito Penal, arrisca-se a dizer que o processo administrativo que cuidar da aplicação de sanções deverá seguir os ditames propostos e defendidos pelo Direito Processual Penal, fugindo ao extremo de qualquer conotação inquisitiva.

Trazendo o modelo do Direito Espanhol, Alemão, Português e Francês, temos como norte a Justiça Administrativa fundada numa maior independência de seus julgadores, a qual baseará os Tribunais Administrativos em maiores garantias aos

seus juízes e ainda com respeito a garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório insertos na máxima do devido processo legal.

A forma da Justiça administrativa, quanto a sua independência e autonomia será o maior peso no sistema de jurisdição.²⁶⁹

Para , a função dos tribunais administrativos foge a primordialidade do Poder que compõem. O Poder Executivo, encarado como faceta mais evidente da Administração Pública, é responsável, primacialmente, pelo cumprimento das leis, a execução de políticas públicas, etc., não sendo de sua essência o litígio processual, ainda mais se colocando como terceiro na relação. O contencioso administrativo, pois, exerce uma atividade de exceção.²⁷⁰

Para que a Justiça administrativa possa declarar decisões quando a própria Administração Pública está envolvida no litígio - e isto é sempre-, é necessário se falar em independência de seus julgadores, de modo que se não sintam influenciados, como ocorre no Poder Judiciário.²⁷¹

Outro fator que leva a Justiça Administrativa a distanciar da idéia de exercício com similitude ao Poder Judiciário é a formação de seus julgadores, enquanto neste se parte do pressuposto de conhecimento jurídico, com formação específica de seus integrantes, naquele impera o senso de justiça.²⁷²

²⁶⁸ MARTIN MATEO. Obra citada. p. 426.

²⁶⁹ MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Tomo I - Parte General. Buenos Aires: Desalma, 1949. p. 226.

²⁷⁰ GARCIA OVIEDO, Carlos; MARTINEZ USEROS, Enrique. *Derecho Administrativo*. 9ª Ed. V.3. Madrid: EISA, 1968. p. 561.

²⁷¹ MAYER, Otto. Obra citada. p. 227.

²⁷² GARCIA OVIEDO, Carlos; MARTINEZ USEROS, Enrique. *Derecho Administrativo*. 9ª Ed. V.3. Madrid: EISA, 1968. p. 563.

Não é outro o entendimento de MARTIN MATEO, que entende ser a independência dos órgãos julgadores da Administração a mola propulsora da igualdade processual do Estado-Administração e seu administrado.²⁷³

O exemplo do modelo francês vige nesse sentido, onde os tribunais administrativos, que na realidade são órgãos destacados da própria administração são dotados de garantias similares aos julgadores do Poder Judiciário, garantindo, ao menos em tese, uma maior neutralidade.²⁷⁴

No mesmo norte, outro fator que ensejará a realização de um processo transparente, com imparcialidade, nem que seja formal, baseada nos princípios da legalidade e devido processo legal é a configuração do procedimento sancionador em lei prévia, idealizada pelo Poder Legislativo, não se permitindo uma encenação de atos promovidos pela Administração ao seu alvedrio.²⁷⁵

Com efeito, a preocupação com a independência dos julgadores e garantias que lhe possibilitem um julgamento totalmente isento, é demonstrada por NIETO GARCIA, que vislumbra no modelo de unicidade de jurisdição, com total controle pelo Judiciário como um cabresto a Administração, que deverá sempre ser domesticada.²⁷⁶

Ao contrário do sistema judicial que atenda ao princípio da inércia da Jurisdição, com vistas à proteção de um caráter de imparcialidade: *nemo iudex sine actore; ne procedat iudex ex officio* -, onde o interessado deve provocar o Juiz, para depois esse seguir o processo por impulso oficial²⁷⁷.

²⁷³ MARTIN MATEO, Ramón. Obra citada. p. 427/428.

²⁷⁴ AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Ed. V.I. Coimbra: Almedina, 1996. p. 101.

²⁷⁵ MAYER, Otto. Obra citada p. 228.

²⁷⁶ NIETO GARCIA, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 3ª Ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 96.

²⁷⁷ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda de. *Introdução aos princípios básicos do Direito Processual Penal Brasileiro*. In: Revista de Estudos Criminais. N. 1. Porto Alegre: Notadez, 2001. p. 37.

No procedimento sancionador, em virtude do próprio Estado estar envolvido enquanto Estado-Administração, a provocação não ocorrerá, dando-se início no processo de ofício – nos dizeres de MAYER, o que não concordamos, visto que a autoridade administrativa municiará o julgador com dados e a acusação; aqui entendemos já ocorrer a provocação.

O autor ainda compara a Justiça administrativa ao processo penal no judiciário, onde o Ministério Público inicia o processo (o que também discorda-se, visto que o MP ali apresenta a Justiça Pública, agindo no interesse do Estado, mas provocando um terceiro, o Estado-Juiz.²⁷⁸

As sentenças da Justiça Administrativa alemã, francesa e espanhola detêm a força da coisa julgada, algo impensável no sistema brasileiro de jurisdição dual, com possibilidade de revisão pelo Judiciário das decisões administrativas. Ressalva se faz ao sistema alemão, que o sancionamento administrativo é subordinado ao controle do Direito Penal, pelo Poder Judiciário.²⁷⁹

No ordenamento português talvez se encontre o sistema mais próximo das bases existentes no direito pátrio. Não seriam necessárias mudanças de ordem constitucional ou de forma a encarar a jurisdição unitária.

Através do Decreto-Lei 433/82, com alterações realizadas pelos Decretos-Lei 356/89 e 244/95 e Lei 109/2001, o direito português criou um microssistema punitivo que orbita em torno de ilícitos de mera ordenação social ou simplesmente contra-ordenações.

As contra-ordenações representam condutas tipificadas em lei, de iniciativa de

²⁷⁸ MAYER, Otto. Obra citada p. 264, 268 e 275.

²⁷⁹ NIETO GARCIA. Alejandro. Obra citada. P. 165.

órgãos da administração pública centralizada e descentralizada. A criação das contra-ordenações ocorre de forma setorial, com cada órgão criando tipos administrativos sobre os interesses que estejam sob seu pálio, *vg.* Conselho Nacional de Eleições²⁸⁰ criando contra-ordenações atinentes ao trâmite do processo eleitoral.

Com efeito, o Decreto-Lei 433/82 remonta praticamente toda a base do sistema do Direito Penal, no entanto a aplicação é realizada pelo Estado-Administração.

Mesmos critérios do Direito Penal são utilizados para formação da culpabilidade, elementos do crime, prescrição (cinco anos para *coimas* superiores a €49.879,79, 3 anos para iguais ou superiores a €2.493, 99 até €49.879,79, e um ano quando inferiores a €2.493,99, conforme, art. 27 do Dec. 433/82), formas de cálculo da sanção, legalidade, efeitos secundários da condenação, inclusive com expressa aplicação subsidiária do código penal (art. 32). Cumpre dar destaque a diferença no tocante à imputabilidade utilizando o critério biológico que inicia aos 16 anos (art. 10).

Outro ponto de ressaltar, é o caso da contra-ordenação ser meio ou estiver contida em crime. Neste molde, o agente somente responderá pelo crime, já na esfera judicial, sem prejuízo de aplicação das sanções acessórias da contra-ordenação (art. 20), estas sendo aplicadas, segundo os critérios estabelecidos no Dec. 433/82, pelo próprio Juízo Criminal (art. 39).

As sanções previstas no sistema português consistem basicamente em coima (multa aplicada em Euros com limites previstos de forma geral no Dec. 433/82, que servem no silêncio de outras determinações, com permissão para os órgãos que instituírem as contra-ordenações, criem os tipos administrativos, estabeleçam novos

²⁸⁰ Em Portugal, assim como na maioria dos países no mundo o processo eleitoral fica a cargo do executivo ou do legislativo, fugindo do modelo de administração judiciária estabelecido no Brasil.

parâmetros para a coima) prevista como punição principal.

Num caráter de acessoriedade, emergem sanções de caráter restritivo de direitos, dentre elas: a) perda de objetos pertencentes ao agente; b) Interdição do exercício de profissões ou atividades cujo exercício dependa de título público ou de autorização ou homologação de autoridade pública; c) privação do direito a subsídio ou benefício outorgado por entidades ou serviços públicos; d) privação do direito de participar em feiras ou mercados; e) privação do direito de participar em arrematações ou concursos públicos que tenham por objeto a empreitada ou a concessão de obras públicas, o fornecimento de bens e serviços, a concessão de serviços públicos e a atribuição de licenças ou alvarás; f) encerramento de estabelecimento cujo funcionamento esteja sujeito à autorização ou licença de autoridade administrativa; g) suspensão de autorizações, licenças e alvarás. Destas, as previstas nos itens *b* até *g* tem prazo limitado a dois anos, com fixação fundada na culpabilidade do agente.

Além destas, acresce-se o rol já mencionado no item relativo às sanções (4.2.5), de modo a servir de molde para um eventual sistema pátrio equivalente ao português.

Além dos aspectos materiais, o microssistema de contra-ordenações português estabelece regras de natureza processual, fixando como regra geral de competência para o julgamento a autoridade administrativa responsável pelo estabelecimento das próprias contra-ordenações alvo do procedimento, ou pelo órgão atinente ao interesse que aquelas visam proteger (art. 34). Aqui, também, destaca-se o expreso mandamento de utilização supletiva do Código de Processo Penal ao procedimento administrativo sancionador, respeitando-se o *due process of law*, com alcance do contraditório e ampla defesa (Art. 50). A presença de advogado é facultativa, podendo ser inclusive nomeado um (se o administrado não o fez), no caso da administração entender complexa a causa (art. 53).

Nesse tocante, cumpre referir que os tribunais superiores amplamente reconhecem a vigência supletiva do Direito Processual Penal como forma de balizar o procedimento administrativo sancionador. A aplicação de itens como presunção de inocência, não-autoincriminação, necessidade de citação pessoal, presença de advogado, ônus probante do acusador, forma de colheita das provas e sua valoração, etc., são transferidos para o processo administrativo sancionador.²⁸¹

Existe neste procedimento administrativo inclusive a vedação de violações de sigilo de qualquer ordem, nem mesmo com autorização judicial (art. 42).

Inovando, em qualquer altura do processo, antes da decisão, quando a *coima* prevista não alcançar metade do valor máximo estabelecido pelo Dec. 433/82, o administrado pode efetuar o pagamento voluntário da *coima*, restando extinta a possibilidade de aplicação da pena principal, sem prejuízo de eventual condenação às sanções acessórias. (art. 50-A).

Nota-se que Portugal é o país que mais próximo chegou da idéia propalada por HASSEMER, de um *Direito de Intervenção*, com maior vigor que as sanções administrativas ordinárias, mas sem impingir os efeitos deletérios da criminalização e da estigmatização do agente.

Entrementes, talvez já pensando num modelo a ser adotado no ordenamento pátrio, com espelhamento no sistema português de contra-ordenações, haveria lugar para alguns aspectos defendidos pelo ordenamento administrativo francês, espanhol e alemão, que baseia seus procedimentos administrativos sancionadores na independência de seus julgadores.

²⁸¹ ABREU, Luís Vasconcelos. *Para o estudo do procedimento disciplinar no Direito Administrativo português vigente: as relações com o Processo Penal*. Coimbra: Almedina, 1993. p. 82/83.

Há uma divisão em funções de administrar e julgar dentro do Poder Executivo daqueles países. Aqueles que se encontram na função de julgadores, inclusive podendo julgar contra a própria administração, são cercados por garantias símeles aquelas alcançadas aos magistrados do Poder Judiciário. Permite-se, pois, uma maior neutralidade no julgamento.

CONCLUSÃO

O tributo representa, sem embargo, a forma de ingresso financeiro no Estado legítima e necessária para permitir a este que alcance ao seu povo instrumentos e políticas sociais tipicamente estatais ou mesmo em setores de desinteresse pela iniciativa privada. Neste norte, o Estado demanda pelas receitas ingressantes com o pagamento dos tributos para implementar sua ação. A fraude ou o inadimplemento contra o sistema tributário representa, em certa medida, a deficiência dessas contraprestações. Através dessa perspectiva, verifica-se deveras necessário e válido o comparecimento de instrumentos de repressão à inadimplência tributária, seja ela fraudulenta ou não.

A Lei de Execuções Fiscais, de número 6.830, do ano de 1980, procedimento fiscal mais ágil que o procedimento alcançado aos créditos de natureza não-fiscal. Além disso, o crédito tributário goza de privilegiada posição na lista de preferências para satisfação em procedimentos executivos individuais ou coletivos. Essa proteção, diante do fato do tributo não gozar de patamar de bem jurídico penal, é assaz, mostrando-se a punição penal uma política do terror.

Passando ao problema da quebra do sistema, tem-se que o Estado demonstra,

de inúmeras formas, o interesse único em receber tributos, não em punir com o Direito Penal, às vezes essa punição nem mesmo acontece na esfera tributária. A utilização do Direito Penal em microssistemas, como é o caso da esfera penal tributária, valendo-se de normas de cariz causuístico, desprovida de uma correlação clara com bem jurídico e dano efetivo, implica numa odiosa sobre posição de princípios de controle sobre regras constitucionais penais.

Preocupado com o crescimento da inadimplência tributária, o governo federal, levando a reboque os governos estaduais e municipais, implementou planos de reestruturação fiscal. Nestes, o contribuinte viu-se livre do pagamento de multas, apenas adimplindo com o principal acrescido da taxa SELIC. Assim, o contribuinte resta sem sanções penais ou administrativas. Ainda, eventuais fraudes cometidas no intento da redução/supressão do tributo, absorvidas pelo crime tributário, tem sua punibilidade extinta segundo a previsão do art. 9º da Lei 10.684/03. Desta forma, com a hipótese de extinção da punibilidade, sem ater-se a qualquer limitação temporal no que diz respeito à satisfação integral do débito, comprova-se onde está o maior interesse do Estado: satisfação da dívida e não na sanção ou utilização do Direito Penal.

Quis o legislador, na verdade, tão-somente, tipificar a conduta delitativa como forma de intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo, cuja natureza, da exação, é eminentemente social. O adimplemento das obrigações fiscais, no caso de ser alvo de investigação pelo fisco/Ministério Público, pode até mesmo ser considerado como risco calculado. Frauda-se a Ordem Tributária, suprime-se o tributo, caso seja alvo de um processo criminal, o simples pagamento, desonera o criminoso de qualquer sanção penal ou administrativa. Assim, a lei penal que serviria de mero e espúrio utensílio de cobrança, intimidando o sonegador, talvez esteja até mesmo laborando no decréscimo de receitas tributárias, visto que o receio pela punição, seja ela de qualquer natureza, resta afastado. Prejudica-se, ainda, o registro simbólico denotado pelas normas penais e suas conseqüências.

Não se pode mercantilizar o Direito Penal, pensando-o a partir de premissas puramente econômicas. Estar-se-ia confrontando verbas com a liberdade – e porque não dizer a vida – dos cidadãos. Com a demonstração evidente de interesse estatal pelo adimplemento da obrigação tributária e não pela sanção penal, verifica-se que o bem jurídico que sustenta a norma é a Ordem Tributária, e nesse caso, entendemos se tratar de mero interesse jurídico.

O interesse jurídico pelo tributo já é protegido pela Lei 6.830/80, e a previsão de delitos tributários torna-se um caso de *bis in idem*, configurado pela mais expressiva e estigmatizante seara jurídica, o Direito Penal. Não pode o legislador criminalizar condutas que em inúmeras normas tolera, perdoa, quase permite. Maior perplexidade é gerada quando o próprio Estado alcança meios do contribuinte-acusado de livrar-se da persecução penal, sem maiores delongas, necessitando, apenas, do início do parcelamento. Entrementes, os danos advindos do próprio processo não restarão sanados.

Pensar em um processo penal que envolva Delegados de Polícia especializados em crimes tributários, Juízes, Promotores de Justiça/Procuradores da República, advogados, autoridades tributárias, Desembargadores, Procuradores de Justiça, Ministros do STJ e STF, além de todo o staff que lhes guarnecem – estagiários, assessores, funcionários, etc. – despendendo somas vultuosas do Erário público, ao longo de 4, 6 ou até 10 anos, para que depois de confirmar o edito condenatório, uma simples guia de recolhimento tributário apague tudo, jogando pela janela todo o trabalho realizado, faz o Processo Penal um teatro de bonecos e o Direito Penal um bando de textos fantasiosos, um discurso de bicho papão.

Ao criar uma regra que privilegia apenas uma espécie de delito, sem limites temporais, ligada a um estrato social determinado, o Direito Penal promove uma autofagia, na medida em que a quebra do sistema aflora o sentimento já existente de impunidade. Pior, uma impunidade seletiva socialmente. No tocante à sociedade,

esta não elegeu o Direito Penal para perseguir sonegadores, o senso comum não despeja seu sentimento de vingança, natural do ser humano, sobre aqueles que de alguma forma fraudaram a Ordem Tributária.

Não respeitante da adequação social, os delitos tributários sofrem constante combate por parte de seus destinatários, gerais ou específicos. Uma norma criada ao sabor de política fiscal, que não encontra respaldo no seio social. Isso se resolve, pois, com a permanência do delito de fraude, visto que o *mega sonegador*, geralmente, é um profissional da sonegação, sendo necessário, invariavelmente, a utilização das condutas do art. 1º (fraudes), puníveis per si, conforme preconizado nos crimes do Capítulo VI do Código Penal. A subsidiariedade do delito de fraude, punível per si, não implicaria no abrandamento com sonegadores que se utilizam de expedientes criminosos para obter a economia fiscal. É necessário sim punir, severamente, os sonegadores, mas o que não podemos concordar é que o Direito Penal seja o instrumento eleito para realizar essa punição, ainda mais que essa punição seja apenas um simbolismo intimidatório para cobrar devedores do Estado. Ainda mais quando este não tenha almejado utilizar o Direito Penal efetivamente, servindo-se de seus verdadeiros fins.

Sabe-se que o processo de descriminalização sofre, antes de maiores digressões de política criminal ou até mesmo pelo senso comum séria desconfiança da sociedade. Sem embargo, o receio do incremento da prática de delitos com a descriminalização é fruto de uma filosofia de Estado Policial, do Estado baseado no medo e não da sociabilidade, onde tudo que não é punido – não se fala de mera proibição – será realizado. Por outro lado, o excesso de zelo do legislador e da própria sociedade, julgando que a descriminalização permita o desaparecimento da submissão ao ordenamento. A não-diminuição dos índices de sonegação no país não se deve a utilização do Direito Penal, mas sim a sua má utilização. O sentimento generalizado de fuga às regras penais tributárias permite a realização de ações baseadas em cálculo de riscos. Nessa perspectiva, não se propugna pelo

recrudescimento penal, pelos motivos já expendidos, visto que o Direito Penal se mostra ilegítimo para tal proteção.

Num plano paralelo, existe o Direito Administrativo aplicado pela Administração Pública, ante-sala do Direito Penal aplicado pelo Poder Judiciário. Acredita-se se encontrar nesse estágio anterior a possibilidade de sancionamento efetivo, sem lançar mão do Direito Penal. Comparece, nesse cenário, como instrumental hábil à repressão das transgressões ao fisco, o Direito Administrativo Sancionador, ferramental jurídico sagaz para a efetivação de punição e prevenção contra os ataques ao Sistema Tributário Nacional promovidos por sonegadores.

Dissolvendo o desrespeito ao princípio da *ultima ratio* e efetivando verdadeira punição ao sonegador, o Direito Administrativo Sancionador comparece como estágio anterior ao Direito Penal, acometendo, tão-somente, direitos de ordem patrimonial, contratual ou negocial do agente, pungindo-o na mesma proporção com que lesou o Estado. Neste passo, far-se-á necessária penalidade administrativa de forma severa, não possibilitando, de forma alguma, a lucratividade com a sonegação fiscal. A forma eleita, a multa, restrição de direito, etc., deverá ocasionar ao agente prejuízo equidistante ao que este impingiu ao seio da coletividade.

Em banda paralela, deslocando-se a punibilidade dos delitos fiscais da esfera penal para a administrativa, resolver-se-á outro entrave provocado em nossos Pretórios e que vem travando infundáveis lições do Direito Comparado: a responsabilidade penal das pessoas jurídicas. Sem embargo, na estrutura do ilícito administrativo, cumpre dar relevo ao fato de inexistir em sua configuração a exigência do dolo ou elementos subjetivos, fato que abre as portas para a responsabilização da pessoa jurídica que detém proveitos da sonegação fiscal.

Mesmo com a utilização desta terceira via, faz-se mister o respeito ao catálogo

de princípios atinentes ao processo judicial e pela proximidade do Direito Administrativo Sancionador com o Direito Penal, ainda, que o processo administrativo que cuidar da aplicação de sanções deverá seguir os ditames propostos e defendidos pelo Direito Processual Penal, fugindo ao extremo de qualquer conotação inquisitiva.

A potestade administrativa deve ser imposta de forma séria e definitiva, somente cabendo ao Poder Judiciário analisar apenas a legalidade do processo. Não como hoje ocorre que o processo judicial adentra em todo o mérito administrativo. Contudo, inviável pensar numa jurisdição administrativa sem alicerçar os tribunais administrativos com a independência já conferida aos Juízes e Promotores de Justiça do Poder Judiciário. Além disso, a possibilidade brasileira de permitir a supressão da instância administrativa pelo administrado, relega a Administração Pública a um papel secundário, meramente instrutor de procedimentos administrativos.

Dos modelos analisados do Direito Espanhol, Alemão e Francês, se retira o molde de Justiça Administrativa fundada numa ampla oferta de independência aos seus julgadores administrativos, possibilitando aos Tribunais Administrativos maiores garantias aos seus juízes, com respeito a garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório insertos na máxima do devido processo legal. Somando-se a isso, o sistema Português de contra-ordenações sociais é visto como modelo de intervenção intermediário entre a branda política do Direito Administrativo e a estigmatizante atuação do Direito Penal de maior efetividade e respeitante dos princípios limitadores do *ius puniendi*. O sistema de sanções e a aplicabilidade procedimental, respeitando princípios de Direito Material e Processual Penal, previstos no Decreto-Lei 433/82, agregado aos instrumentos de independência previstos no ordenamento francês, alemão e espanhol permitem o pensamento num novo microsistema brasileiro tendente a punir os desvios fraudulentos na esfera tributária.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Luís Vasconcelos. *Para o estudo do procedimento disciplinar no Direito Administrativo português vigente: as relações com o Processo Penal*. Coimbra: Almedina, 1993.

ALBANO, Sérgio. *et al. Glosario de términos lacanianos*. Buenos Aires: Quadrata, 2005.

AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 1996. V. I.

AMARAL, Diogo Freitas do. *et al. Código do Procedimento Administrativo*. 3ª Ed. Coimbra: Almedina, 1998.

ANDRADE, Vera Regina Pereira de. *A Ilusão de segurança jurídica. Do controle da violência à violência do controle social*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 1994.

BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Volume II. Barcelona: Promociones Publicaciones Universitarias, 1986.

BARROS, Suzana Toledo de. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

BERTOLUCI, Marcelo Machado. *A inconstitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90*. In: FAYET JR, Ney (org.) *Ensaio Penais em homenagem ao professor Alberto Rufino Rodrigues de Sousa*. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003.

BISSOLI FILHO, Francisco. *Estigmas da criminalização. Dos antecedentes criminais à reincidência criminal*. Florianópolis: Obra Jurídica, 1998.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Código Penal Comentado*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____, *Erro de tipo e erro de proibição*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____, *Novas penas alternativas*. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____, *Princípios garantistas e a delinquência do colarinho branco*. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. n. 11. São Paulo: RT, 1995.

_____, *Reflexões sobre a responsabilidade penal da pessoa jurídica*, in: *Coleção Temas Atuais de Direito Criminal*, V.2. São Paulo, RT, 1999.

_____, *Tratado de Direito Penal*. V.1. 8ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário*. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BOSCHI, José Antonio Paganella. *Ação Penal. Denúncia, queixa e aditamento*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Aide, 2002.

____, *Das penas e seus critérios de aplicação*. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BUENO DE CARVALHO, Amilton. *Teoria e prática do direito alternativo*. Porto Alegre: Síntese, 1998.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal. Parte geral – Tomo I*. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CALLEGARI, André Luis. *Direito Penal Econômico e Lavagem de Dinheiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

____, *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Elisão e evasão fiscal*. Caderno de pesquisas tributárias, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, p. 34, 1988.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. *Crimes contra a Ordem Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Crimes contra a ordem tributária*. 3.ed. atual. São Paulo: RT, 1998.

CANZIAN, Fernando. Brasil é o pior em ranking mundial de impostos. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 8/11/2006.

CARNELUTTI, Francesco. *As misérias do Processo Penal*. Tradução por Luis Fernando Lobão de Moares. Campinas: Edicamp, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos*. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 2, n. 8. São Paulo: RT, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Salo de; BUENO DE CARVALHO, Amilton. *Aplicação da pena e garantismo*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CARVALHO, Salo de. (Organizador) *Crítica à execução penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

___, *Considerações sobre as incongruências da Justiça Penal Consensual: Retórica Garantista, Prática Abolicionista*. In: WUNDERLICH, Alexandre. (Org.) *Escritos de Direito e Processo Penal Brasileiro em homenagem ao professor Paulo Cláudio Tovo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

___, *Penas e Garantias*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CERVINI, Raúl. *Os processos de descriminalização*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2002.

CHIES, Luiz Antônio Bogo. *É possível ter-se o abolicionismo como meta, admitindo-se o garantismo como estratégia?* In: *Revista de Estudos Criminais*. N. 5. Porto Alegre: Notadez, 2002.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *A moderna teoria do fato punível*. 3ª Ed. Curitiba, Fórum, 2004.

___, *Direito Penal. Parte Geral*. Curitiba: ICPC/Lumen Juris, 2006

COPETTI, André Leonardo. (Organizador) *Criminalidade moderna e reformas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

CORREA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 1994.

CORREIA DA SILVA, Cristina Maria Suter *et al.* *Artigo 83 da lei 9430/96 e artigo 34 da lei 9249/95*. In: *Elementos para uma crítica ao direito tributário vigente*. RT. São Paulo: RT, 1998.

COSTA JR, Paulo José da. *Crimes do Colarinho Branco*. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA JR. Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Introdução aos princípios gerais do processo penal brasileiro*. In: *Revista de Estudos Criminais*. N. 1. Porto Alegre: Notadez, 2001.

___, *A crise da segurança pública no Brasil*. In: BONATO, Gilson (org.) *Garantias Constitucionais e Processo Penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

___, *A lide e o conteúdo do Processo Penal*. Curitiba: Juruá, 1989.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; CARVALHO, Edward Rocha de. *O absurdo das denúncias genéricas (ou, o Mágico de Oz e o Estado-Leviatã, uma simbiose sinistra)*. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3.ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

DELMANTO, Celso. *et al.* *Código Penal Comentado*. 6ª Ed. São Paulo: RT, 2002.

DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. *O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a Ordem Tributária*. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 6, n. 22. São Paulo: RT, 1998.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões fundamentais de direito penal revisitadas*. São Paulo, RT, 1999.

DOTTI, Rene Ariel. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____, *Bases e alternativas para o sistema de penas*. 2ªEd. São Paulo: RT, 1998.

_____, *A incapacidade criminal da pessoa jurídica (Uma perspectiva do Direito brasileiro)*, In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. n. 11. São Paulo: RT, 1995.

EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

FAYET JR, Ney. *Do crime continuado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FERRACINI, Luiz Alberto. *Crime de Sonegação Fiscal*. Campinas: Agá Juris, 2000.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal*. Tradução de Ana Paula Zomer, et al. São Paulo: RT, 2002.

FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir. Nascimento da prisão*. 28ª Ed. Petrópolis: Vozes, 2004.

FRANCO, Alberto Silva, et al. *Código de processo penal e sua interpretação jurisprudencial* 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2004. V.1.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GARCIA DE ENTERÍA, Eduardo; RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. V.2. Madrid: Civitas, 1982.

GARCIA OVIEDO, Carlos; MARTINEZ USEROS, Enrique. *Derecho Administrativo*. 9ª Ed. V.3. Madrid: EISA, 1968. p. 560.

GOMES, Luiz Flávio. *Crimes Previdenciários*. São Paulo: RT, 2001.

_____, *Norma e Bem Jurídico no Direito Penal*. São Paulo: RT, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Notas à legislação sobre crimes fiscais*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1994. N.8.

GUEDES, Glênio. *O Direito administrativo sancionador e as infrações de perigo abstrato*. Disponível no site do Banco Central do Brasil. <<http://www.bcb.gov.br/crsfn/doutrina/Artigo%20-%20Infra%E7%F5es%20de%20perigo%20abstrato.pdf>> Acesso em 30.12.2006.

GUEDES HUGO, Maicon. *Norma geral antielisiva e sua regulamentação*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1208, 22 out. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9071>>. Acesso em: 12 nov. 2006.

HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do Direito Penal*. Porto Alegre: Fabris, 2005.

_____, *Perspectivas de uma moderna política criminal*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. ano 2. n. 8. São Paulo: RT, 1994

_____, *Três temas de direito penal*. Porto Alegre: FESMP, 1993.

HENDLER, Edmund. *Una aproximación al tema de los delitos economicos*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 4, n. 13. São Paulo: RT, 1996.

HULSMAN, Louk. *Penas perdidas. O sistema penal em questão*. 2ª Ed. Tradução de Maria Lucia Karam. Niterói: LUAM, 1997.

HUNGRIA, Néelson. *Comentários ao Código Penal*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1955. V.1 T.2.

JESUS, Damásio E. de. *Curso de Direito Penal* . 1v. 23ª. Ed. Saraiva: São Paulo, 1999.

LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. *Crime de Sonegação Fiscal. A crise do Estado como causa de exclusão de culpabilidade*. Curitiba Juruá, 2002.

LOPES JR, Aury. *Sistemas de investigação preliminar no processo penal*. 2ªEd. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

_____, *Introdução Crítica ao Processo Penal*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004.

_____, *(Des)velando o risco e tempo no processo penal*. In: GAUER, Ruth Chittó. *Qualidade do tempo: para além das aparências históricas*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004

LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes tributários – Aspectos criminais e processuais*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MALERBI, Diva. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MACHADO, Hugo de Britto. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, José Frederico Marques. *Tratado de Direito Penal*. Ed. Revista e Ampliada. V.2 Campinas: Millenium, 2002.

MARTIN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*. 20ª Ed. Madrid: Trivium, 1999.

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

_____, *Crimes contra a ordem tributária*. In: Pesquisas Tributárias n. 1. 3ª Ed.. São Paulo: RT, 1998.

MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Tomo I – Parte General. Buenos Aires: Desalma, 1949.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ªEd. São Paulo: Malheiros, 2000.

MONTEIRO, Samuel. *Crimes fiscais e abuso de autoridade*. 2. ed. São Paulo: Hemus, 1994.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Direito Penal e controle social*. Tradução de Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 5. n. 17. São Paulo: RT: 1997.

NIETO GARCIA, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 3ª Ed. Madrid: Tecnos, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

NUNES, Vidal Serrano. *A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Organização Tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1997. N. 19.

OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de. *Reflexões Sobre os Crimes Econômicos*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1995. N.12.

OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de, CAMPOS, Dejalma de. (Coordenadores) *Direito Penal Tributário Contemporâneo*. Estudo de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Rachid de. *A Relevância penal da inadimplência tributária*. Tese (Doutorado em Direito) apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006.

OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2000.

_____, *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2005.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Crimes tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2004.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. *Direito Processual Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômica-tributária*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002.

PIZOLIO JÚNIOR, Reinaldo. *A Lei Federal 9.249, de 27.12.1995, e os Crimes Contra a Ordem Tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: RT, 1996. N. 16.

PRADO, Luis Régis. *Bem Jurídico-Penal e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2003.

_____, *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: RT, 2003.

PRATES, Renato Martins. *Acusação genérica em crimes societários*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

REALE JR. Miguel. *Despenalização no direito penal econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa?* In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 7. n. 28. São Paulo: RT, 1999.

_____, *Mens Legis Insana: corpo estranho*. In.: REALE JR. Miguel, DOTTI, Rene Ariel, et al. *Penas Restritivas de Direitos*. São Paulo: RT, 1999

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

_____, *Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: RT, 2003.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Os Crimes contra a Ordem Tributária e o Alcance do Artigo 34 da Lei 9249/95*. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*. n. 16. São Paulo: RT, 1996.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *A pessoa jurídica criminosa*. Curitiba: Juruá, 1997.

ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Tradução de Nereu Giacomolli e André Luiz Callegari. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____, *Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: a Nova Disciplina da Lei n. 10.684/03*, In: *Boletim IBCCRIM*, São Paulo: RT, set. 2003.

_____, *Crimes tributários nos Tribunais Superiores*. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 14. n. 58. São Paulo: RT, jan. 2006.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: RT, 1998.

SCHERKERKEVITZ, Iso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. São Paulo: Renovar, 2002.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

SILVA, Juary. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a Ordem Tributária e processo administrativo*. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 5, n. 18. São Paulo: RT, 1997.

SOUSA, Marcelo Rebelo de. *Lições de Direito Administrativo*. V. 1. Lisboa: Lex, 1999.

SOUZA, Rubens Gomes. *Comentários ao Código Tributário Nacional (parte geral)*. São Paulo: RT, 1975.

STOCCO, Rui et al. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6. ed. São Paulo: RT, 1997. V. 1 e 2.

STRECK, Lenio Luiz, FELDENS, Luciano. *Crime e Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

_____, *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica crítica do direito*. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de Direito Penal*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

WEBER, Demetrio. *O bolo ainda mal dividido*. *O Globo*. Rio de Janeiro. 01/06/2005.

WEINMANN, Amadeu de Almeida. *Princípios de Direito Penal*. Rio de Janeiro: Rio, 2004.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro. Parte Geral*. 5ªEd. São Paulo: RT, 2004.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Em busca das penas perdidas*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Revan, 1996.