

A AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA CRIMINALIZAÇÃO DE CONDUTAS CONTRÁRIAS À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

The affront to the constitutional principles in Criminalization of Conduct on Tax Legislation

*Antônio Carlos Diniz Murta*¹

*Aleandro Pinto da Silva Júnior*²

Resumo: O presente trabalho tem como escopo demonstrar a afronta aos princípios constitucionais afetos ao Direito Penal, sendo este, que se orienta, segundo as modernas tendências, como *ultima ratio*, devendo, portanto, ser utilizado apenas e tão somente, quando se tenha esgotado todos os demais instrumentos de execução e controle. Segundo as teorias que regem o Direito Penal, este deve limitar seu campo de atuação à disciplina das condutas potencialmente lesivas aos interesses dos demais indivíduos e, por consequência, da sociedade, o que equivale a dizer que sua intervenção só deverá ocorrer pautada pelo critério da necessidade, lesividade e fragmentariedade. A criminalização de condutas tributárias tem o condão, apenas, de incutir um temor no cidadão, o que se revela incongruente, na medida em que passaria a ter apenas um caráter utilitarista: de exteriorizar o fracasso da Administração Fiscal em sua missão de zelar pela arrecadação tributária e distribuição de renda. Em sendo assim, se tentará demonstrar neste artigo que a utilização de uma política criminal-tributária, contrária aos princípios constitucionais - penais, corre em fluxo contrário ao da história do homem, por possuir raízes remotas no absolutismo (anterior ao Estado de Direito), no qual o Estado era o senhor de todas as leis e, por isso mesmo, legitimado a propor qualquer espécie de punição, ainda que contrária aos anseios populares e as normas vigentes.

Palavras- Chaves: Direito Penal, Tributo, Arrecadação, Direito Penal Tributário.

¹ Doutor em Direito pela UFMG, Professor e Coordenador do Mestrado da Fundação Mineira de Educação e Cultura de Minas Gerais – FUMEC.

² Mestrando em Direito Público pela Fundação Mineira de Educação e Cultura de Minas Gerais (FUMEC). Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Belo Horizonte e da Fundação Educacional de Oliveira – MG.

Abstract: This work is scoped to demonstrate the affront to constitutional principles, criminal law affection to this, which is oriented according to the modern trends, as ultima ratio, and should thus only be used and so only when they have exhausted all other means of enforcement and control. According to the theories governing the criminal law, this should limit their field piping discipline potentially harmful to the interests of other individuals and, consequently, of society, which is to say that its intervention should occur only rigorous criterion of need, lesividade and fragmentariedade. The criminalization of conduct has the wand, just tax, instilling a fear in the citizen, which is incongruous, insofar as it would have only a utilitarian character: IRS failure show in its mission to ensure that tax revenue and income distribution. In so if attempts to demonstrate in this article that the use of a criminal policy-tax, contrary to constitutional principles, criminal-stream runs contrary to human history, by owning remote roots in absolutism (prior to the rule of law), in which the State was the Lord of all laws and therefore legitimate to propose any kind of punishment yet contrary to popular expectations and standards.

Keywords: ineffectiveness, Dogmatic Inconsistency, Tax Criminal Law.

1 Introdução

O fenômeno da criminalidade econômica constitui-se em uma das preocupações do Direito Penal atual, guardando uma característica supraindividual, na medida em que seu objeto é a ordem econômica, ou seja, direitos de interesse coletivo, que têm por objetivo garantir um justo equilíbrio na produção, circulação e distribuição de bens a uma coletividade.

Distanciando-o de alguns dos paradigmas nos quais se fundamenta – função de proteção de bens jurídicos vitais, como o direito à vida em sociedade e intervenção mínima, o legislador ordinário tem ampliado a utilização do Direito Penal de tal maneira que se faz necessária que a norma constitucional delimite sua utilização e que haja uma reflexão sobre as finalidades da utilização da pena, sobretudo quando concretizada pela privação de liberdade, bem jurídico cuja importância só é superada pela própria vida.

Nosso país tem incidido, com uma frequência alarmante, em um equívoco substancial, no sentido de criminalizar um número cada vez maior de condutas, sobretudo aqueles praticados pelo particular contra a Administração Pública, dentre os quais se destacam os crimes contra a ordem econômica e tributária, tentando minimizar, assim, as consequências de sua própria ineficiência, seja no controle da arrecadação, na atividade fiscalizadora, na orientação e educação do contribuinte acerca de seu dever fiscal, seja na execução da justiça social e gestão do patrimônio público, das receitas públicas, sobretudo na relação jurídica tributária.

O crescimento da criminalização destas condutas foi diretamente proporcional ao incremento da delinquência econômico-financeira, trazendo em seu íntimo a convicção de que o Direito Penal clássico, com seus postulados, não dirimia questões relativas à própria construção daqueles tipos penais e, sobretudo, de suas consequências legais.

As legislações penais contemporâneas vacilam entre políticas criminais extremas: de um lado, a tendência a não criminalização dentro do âmbito do próprio Direito Penal, através de *abolitio criminis*, da adoção de conceitos como “criminalidade de bagatela”, atenuação de pena, transação penal, suspensão do processo e da pena, perdão judicial, livramento condicional, e de outro, uma crescente criminalização de comportamentos que, até agora, estavam circunscritos a outros ramos do direito, como os desvios financeiros e tributários.

Por esta tendência do moderno Direito Penal, a criminalização de uma conduta antijurídica deveria ter um caráter meramente subsidiário (*ultima ratio*) em relação às sanções de caráter administrativo e/ou tributário. Isto porque, como regra geral, a tutela dos bens jurídicos caros ao homem e à sociedade caberia aos outros ramos do Direito, cujas sanções seriam suficientes à sua proteção.

A Lei Ordinária 8.137/90, que revogou quase que totalmente a Lei 4.729/65, é a que atualmente normatiza e define os crimes contra a ordem tributária. Esta Lei foi promulgada dentro de um forte espírito de exacerbação do Poder Público em face da população, sob a inspiração do absoluto intervencionismo estatal na economia.

Ao instituir a Lei 8.137/90, que pune os autores de crimes contra a ordem econômica e tributária, o legislador, ignorando o conteúdo explícito e implícito da

Constituição da República e usando da coercitividade do poder de império do Estado, acabou por igualar todas as condutas que, de qualquer forma, pudessem prejudicar ou obstruir a arrecadação, deixando de lado o questionamento ético e volitivo na conduta do contribuinte.

Em um Estado Democrático de Direito, é inadmissível que o legislador possa se sobrepor ante ao direito individual de liberdade do cidadão e/ou do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. Não resta dúvida da necessidade de se arrecadar e o quão odiosa é a atitude de sonegação. Entretanto, não é utilizando o Direito Penal de forma desmedida, considerado por conceitos principiológicos como *a ultima ratio*, bem como descumprindo direitos e garantias individuais que nasceram de várias conquistas sociais e políticas, que o Estado garantirá uma melhor arrecadação.

Neste diapasão, com supedâneo na Constituição da República vigente, bem como nos princípios que regem o Direito Penal e Tributário pátrio, se demonstrará que o Estado (Poder Público), além de incorrer numa inconsistência dogmática dantesca, vai de encontro aos princípios constitucionais.

2 Do Direito Penal e seus Aspectos Fundamentais

Finalidade primordial e incontestável atribuída ao Direito Penal é o de proteger os bens essenciais para a convivência pacífica em sociedade, do qual se efetiva através da aplicação e execução das penas descritas em lei. Tem como objetivo fundamental, portanto, proteger os bens de grande valor, não do ponto de vista econômico, mas sim, social.

Nessa esteira, a intervenção penal veicula justamente a opção de Estado que uma sociedade assume. Não é por outra razão que o Direito Penal, como instância última de controle social, só se justifica na medida em que se permite permear-se de soluções axiologicamente voltadas aos ideais do modelo de Estado a que se aspira.

Devido à evolução que nossa sociedade vive dia após dia, aquele bem jurídico tutelado pelo Direito Penal, quando não mais se diz fundamental (de extrema

importância para a sociedade) não mais poderá ser amparado pelo Direito Penal, como se pode exemplificar de forma clara com extinção da figura do adultério em nosso ordenamento. Posto isto, diz-se que não merece mais a atenção do Direito Penal, transferindo sua tutela para os demais ramos do direito.

Para que se possam selecionar os bens jurídicos essenciais para uma harmonia da sociedade, Rogério Greco nos remete aos princípios asseguradores da ordem social, senão veja-se:

Os valores abrigados pela Constituição tais como a liberdade, a segurança, o bem-estar social, a igualdade e a justiça, são de tal grandeza que o direito penal não poderá virar-lhe as costas, servindo a lei maior de norte ao legislador na seleção dos bens jurídicos tidos como fundamentais. A constituição exerce duplo papel. Se de um lado orienta o legislador, elegendo valores considerados indispensáveis à manutenção da sociedade, por outro, segundo a concepção garantista do direito penal, impede que esse mesmo legislador, com uma suposta finalidade protetiva de bens, proíba ou imponha determinados comportamentos, violando direitos fundamentais atribuídos a toda pessoa humana, também consagrados pela constituição. (GRECO, 2010, p.6).

Em sendo assim, o legislador transita pela constituição para estabelecer os direitos fundamentais que serão protegidos pelo Direito Penal. Os princípios constitucionais esculpidos em nosso ordenamento jurídico são verdadeiros alicerces deste, contribuindo tanto para nascimento quanto para a extinção das normas jurídicas.

Como já se ressaltou o Direito Penal só se deve preocupar com os bens mais importantes para a vida em sociedade, como preconiza o princípio da intervenção mínima ou *ultima ratio*, que os bens de maior relevância serão selecionados e retirados da gama de proteção do Direito Penal. Assim, os bens jurídicos mais importantes serão selecionados e introduzidos na tutela do Direito Penal, também apoiado neste princípio, valendo-se da evolução da sociedade, aqueles que perderam a titularidade de essencial serão retirados da proteção do Direito Penal.

Neste norte, o Direito Penal deve-se ater aos bens de extrema essencialidade, intervindo ao mínimo na sociedade, só se revelando quando os demais ramos do direito não se dão por capazes de acautelar aqueles bens importantes, conforme assevera Cezar Roberto Bitencourt:

O princípio da intervenção mínima, também conhecida como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só é legítima se constituir meio necessário

para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanções ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização será inadequada e desnecessária. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. (BITTENCOURT, 2006, p. 32).

Desse modo, quando para proteção dos bens, se possa utilizar de outros ramos do direito para que sua incolumidade seja resguardada, estes deverão ser utilizados.

O princípio da Intervenção Mínima orienta e limita o poder incriminador do Estado, fazendo com que a criminalização de uma conduta só se torne legítima se constituir meio necessário à proteção de determinado bem jurídico. Se outra alternativa de sanção bastar para a efetiva tutela do bem, a penalização deve ser evitada, revelando-se inadequada como solução legislativa. Se, assim, para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, estas é que deverão ser aplicadas.

Desse modo, a lei penal só deverá intervir quando for absolutamente necessária para a manutenção da ordem social, como “*ultima ratio*”, isto é, quando as alternativas indicadas pelos demais ramos do Direito forem insuficientes para tutelar os bens relevantes para a vida dos indivíduos e da própria sociedade.

Como se observa, o princípio da intervenção mínima limita os poderes que o legislador exerce sobre as condutas da sociedade, não obstante, temos o princípio da lesividade que limita ainda mais a atividade do legislador, pois este princípio norteia quais condutas podem ser incriminadas pela lei penal.

Nas lições de Rogério Greco “O princípio da lesividade pode ser expresso pelo brocardo latino *cogitationis poenam nemo patitur*, ou seja, ninguém pode ser punido por aquilo que pensa ou mesmo por seus sentimentos pessoais[...]” (GRECO, 2010, p. 53).

Para melhor elucidação do princípio da lesividade, recorre-se ao Código Penal Decreto-Lei nº. 2.848/40, ao tratar os casos de impossibilidade, o art.31 aduz que: “O ajuste, a determinação ou instigação e o auxílio, salvo disposição expressa em contrário, não são puníveis, se o crime não chega ao menos ser tentado”.

A norma é bastante clara, não restando menor dúvida, que para a instigação, a determinação e o ajuste serem punidos, é necessário, no mínimo, a tentativa. Existem condutas dotadas de riscos, que não podem ser tuteladas pelo Direito Penal, daí resulta o princípio da adequação social. Este significa que apesar de uma conduta se subsumir ao modelo legal não é considerada típica se for socialmente adequada ou reconhecida, isto é, se estiver de acordo com a ordem social da vida historicamente condicionada. (GRECO, 2010, p. 57).

Uma vez selecionados e introduzidos os bens ditos fundamentais, estes passaram a pertencer e fazer parte de uma parcela mínima de direitos protegidos pelo ordenamento Penal, surgindo assim o princípio da fragmentariedade.

Diversos são os tipos de bens jurídicos que merecem proteção em nossa sociedade. Para isso, vários são os tipos de tutelas existentes, dentre elas temos o Direito Civil, Direito Previdenciário, Direito Tributário etc. Entretanto, ao Direito Penal resta apenas àquela parcela mínima essencial, justificando sua fragmentariedade.

Desse modo, para que um bem alcance a tutela do Direito Penal, tem que se submeter ao crivo da intervenção mínima, da lesividade e da adequação social, não restando dúvidas quanto a sua fragmentariedade.

Ademais, vários são os princípios norteadores do Direito Penal, tais como reserva legal, retroatividade, culpabilidade, individualização da pena, humanidade etc. Entretanto, a ideia primordial é saber que o Direito Penal melhor se define como aquele ramo do Direito que busca proteger os bens jurídicos fundamentais para a vida em sociedade, sendo de extrema importância não usá-lo de forma desprezível, com pena de banalizar toda a sua constituição teórica.

3 Do Bem Jurídico no Crime Contra a Ordem Tributária

Não há consenso entre os estudiosos do tema na definição do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário. Para Luiz Regis Prado esse ramo do Direito Penal

“(…) tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista, mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades”. (PRADO, 2009, p.270).

Para Pedro Roberto Decomain é correto afirmar que a incriminação das condutas que a lei 8.137/90 classifica como crime contra a ordem tributária, bem como as condutas descritas nos dois artigos do Código Penal, o crédito tributário, como bem jurídico que essencialmente procuram proteger. (DECOMAIN, 2010, p.66).

Para Palhares os crimes tributários têm bem jurídico bifronte, isto é

“de um lado, o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestação de seus serviços; de outro, o interesse patrimonial do Tesouro, relacionado à receita do Estado. Com isso, atinge os objetivos da política econômica, pois quem sonega o tributo devido afeta a arrecadação estatal, prejudicando as atividades do Estado”. (PALHARES, 2004, p.149).

Já para Hugo de Brito Machado “pode parecer que o bem jurídico protegido pelas normas que definem os crimes tributários é o interesse da Administração Pública na arrecadação dos tributos”. Na verdade não é.

Segundo o referido autor

“Basta analisar que se assim fosse não haveria como justificar o crime de excesso de exação, tipificado como a conduta do funcionário público que exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. O Direito Penal, ao definir o crime de excesso exação, protege tanto o direito do contribuinte de não pagar tributo indevido como o direito de não sofrer cobrança de tributo, mesmo sendo este devido, por meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. Portanto, resta hialino que a lei penal tributária, no caso citado, protege a ordem jurídica tributária e não o interesse na arrecadação”. (MACHADO, 2009, p.22).

Certo, então, que existe uma ordem tributária com a indiscutível função de garantir a existência do Estado, e essa ordem tributária constitui o bem jurídico protegido nos crimes em estudo.

Em sendo assim, nos crimes contra a ordem tributária, como literalmente se encontra, o bem jurídico protegido é a ordem jurídica tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem jurídica tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde como interesse da Fazenda Pública.

A ordem tributária como bem jurídico tutelado, portanto, é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação. Portanto, de forma mais adequada, a ordem jurídica tributária se encontra como bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

4 Da Incongruência Dogmática da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária

Cumpre aferir primeiramente uma questão intrigante da dogmática penal referente à extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Existe no ordenamento jurídico penal pátrio um tratamento diferenciado para os crimes contra a ordem tributária em virtude da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e o tratamento dispensado pela legislação penal em relação a outros tipos de delitos patrimoniais.

O primeiro tratamento diferenciado que se observa diz respeito à situação de que a regra geral para a reparação do dano, prevista no art. 16 do Código Penal, estabelece como benefício para o autor apenas a redução da pena de um a dois terços (causa de diminuição de pena genérica). É o que ocorre com os delitos patrimoniais de um modo geral.

Diferentemente, o crime de redução ou supressão de tributos, também de caráter patrimonial, tem o benefício da plena extinção da punibilidade, caso o autor devolva ao ente tributante o montante do tributo suprimido ou reduzido. Tal benesse trata crimes patrimoniais de forma diferente, o que vai de encontro ao Princípio da Igualdade previsto na Constituição da República.

Situação mais grave que a exposta anteriormente, ainda fazendo uma comparação entre o instituto do art. 16 do Código Penal e a Lei nº. 12.382/2011, é que esta não exige a espontaneidade do autor para ter direito ao benefício da extinção da punibilidade, podendo utilizar-se do benefício mesmo após a condenação em juízo. Por

outro lado, nos delitos patrimoniais comuns a redução da pena só caberá se o autor reparar o dano até o recebimento da denúncia ou queixa, por ato voluntário seu. Não pode, pois, estar pressionado pelas circunstâncias a fazer a reparação do dano. Deve, pelo contrário, ter se arrependido da prática do delito e buscado a reparação do dano por conta própria.

Ademais, nos crimes patrimoniais comuns, caso já tenha sido recebida a denúncia, o benefício da redução de um a dois terços da pena é transformado numa simples situação de atenuante genérica, conforme o estabelecido no art. 65, III, b, do Código Penal, enquanto que nos delitos tributários, o benefício continua inalterado, ensejando a extinção da punibilidade mesmo que tenha o réu já recebido sentença penal condenatória transitada em julgado.

O legislador brasileiro, no caso dos crimes contra a ordem tributária, desconsiderou o elemento espontaneidade para a concessão da extinção da punibilidade pelo pagamento. Não se pode falar em arrependimento espontâneo do agente, haja vista que seu arrependimento ocorre apenas quando já foi flagrado pela Administração Pública, pela polícia judiciária ou pelo Ministério Público. Não age, portanto, em virtude da ação preventiva da norma, mas apenas dirige-se sobe a pressão das circunstâncias a realizar a restauração do bem jurídico para se eximir das consequências previstas pela norma penal. O agente faz um raciocínio lógico, simples e direto: é preferível pagar a se submeter ao constrangimento da pena.

Não há arrependimento, pelo menos no sentido objetivo previsto pelo Código Penal em seu artigo 16, que se caracteriza por ações exteriores derivadas de valorizações internas que fazem com que o autor busque a restauração do bem jurídico, motivado que está pela prevenção positiva ou negativa da norma. (ALENCAR, 2008, p.157).

Essas diferenças entre o instituto do art. 16 do Código Penal e das legislações extravagantes que trazem a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, quando submetidas a uma análise político-criminal, revelam grandes diferenças de tratamento, não justificáveis, entre o delinquente comum e aquele que pratica um crime tributário, configurado por sua natureza como crime de “colarinho branco”.

Segundo SBARDELOTTO essa benesse existente nos crimes tributários somente demonstra que “a formação histórica do nosso Direito, que sempre privilegiou interesses das classes dominantes, em detrimento dos despossuídos”. (SBARDELOTTO, 2001, p. 72).

Já Luciano Feldens aponta a

“ilegítima desigualdade de tratamento em duas vertentes: a primeira pelo fato de tal benefício apenas se aplicar aos delitos fiscais e não a outros delitos patrimoniais comuns, demonstrando ilegítimo benefício a um tipo de criminalidade dos poderosos; em outro sentido, a afronta ocorre pelo fato de que apenas aqueles dotados de capacidade econômica para “comprar” sua liberdade é que são beneficiados pela extinção da punibilidade”. (FELDENS, 2002, p.190).

Demonstrou-se nos itens anteriores que a principal tarefa legítima do Direito Penal no marco do Estado Democrático de Direito é a prevenção de condutas atentatórias contra os bens jurídicos mais essenciais para a vida do homem em coletividade. Essa é a função preventiva da norma penal.

Nesse sentido, quando os indivíduos evitam a prática de crimes, levando em consideração essa importância social que tem o bem jurídico, dá-se o que se chama de prevenção geral positiva. Quando a não realização dos crimes se dá pela mera intimidação que a pena traz, dá-se o que se chama também de prevenção geral, porém, negativa.

Desse modo, questiona-se neste momento quais são as repercussões que o instituto da extinção da punibilidade acarreta nas funções preventivas da norma penal-tributária.

De plano, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, na forma como está configurada na legislação pátria, acarreta, em primeiro lugar, a descaracterização do efeito preventivo geral da tutela penal, principal função da pena e elemento definidor dos delitos em um estado democrático de direito.

Isso se aplica pelo fato de que a certeza da não aplicação da pena, mediante a existência de um instituto que permite a sua não execução, importa no desfazimento de qualquer efeito preventivo geral negativo e a diminuição substancial da prevenção geral positiva.

A prevenção geral negativa é totalmente fulminada pelo fato de que a certeza da possibilidade de se fazer uso do pagamento do tributo para afastar os efeitos da persecução penal retira qualquer efeito intimidativo que a mesma possa ter.

Em sentido semelhante, Andréas Eisele, afirma que um dos efeitos da extinção da punibilidade consiste na

“[...] afetação da eficácia da finalidade protetora de bens jurídicos conferida à norma penal, pois a perspectiva da possibilidade de posterior elisão dos efeitos penais do fato pela reparação do dano, diminui o efeito intimidatório esperado da norma penal”. (EISELE, 2002, p. 107).

A prevenção geral positiva, entretanto, não é de todo eliminada, mas é substancialmente reduzida. Como ela é fundada na valoração positiva que a sociedade deposita no bem jurídico, seja por convicção interna, seja pela motivação trazida pelo *status* de bem protegido pela esfera penal, o seu falseamento em relação aos delinquentes tributários não elimina imediatamente a convicção de que o bem jurídico deve continuar a ser preservado.

O que não quer dizer que ela não sofra uma vulneração. Ela se dará pela compreensão indevida de que o bem jurídico não possui o valor necessário para a proteção penal, já que a persecução penal é, via de regra, afastada. (ALENCAR, 2008, p. 167).

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária tem um papel danoso à prevenção geral. A sanção penal quando aplicada, tem o papel de confirmar a identidade normativa do direito, ou seja, de assegurar aos seus destinatários a manutenção da escolha dos valores que foram eleitos pela sociedade como aqueles a regerem toda sociedade.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo fere a prevenção geral da norma penal e se coloca da seguinte maneira: quando o autor de um crime o pratica, entende ele que seu comportamento é uma alternativa à conduta estabelecida pela sociedade como legítima. Nos crimes dolosos mais especificamente, o autor não age desconhecendo que o fato é contrário ao padrão ético-jurídico estabelecido, mas, pelo contrário, age como se seu comportamento fosse uma conduta viável ou alternativa àquela determinada pela norma.

Em sendo assim, a não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária pode sugerir aos seus infratores que o seu comportamento é realmente válido, podendo induzir outros no mesmo entendimento, resultando num estímulo à prática de mais delitos, tudo isso porque foi mitigada a consciência social de que o bem jurídico é digno de tutela.

Quanto à prevenção especial, esta já tem se demonstrado de pouca eficácia protetiva, nos crimes contra a ordem tributária, por sua vez, é totalmente desprezada em decorrência da extinção da punibilidade. Isso ocorre pelo fato de que a norma extintiva da punibilidade é totalmente absolutória, no sentido de que não impõe ao autor nem mesmo uma sanção penal alternativa à privação de liberdade, nem produz consequências para a reincidência penal.

Pelo fato de ficar submetido apenas às sanções administrativas, o autor não é induzido de forma mais contundente a mudar seu comportamento frente ao direito, passando pelo menos a reconhecer o valor que a sociedade atribui ao bem jurídico tributário. Sem a sanção direcionada para o autor não se pode realizar o tratamento a ele direcionado no sentido de conduzi-lo a uma ressocialização (prevenção especial positiva) ou ainda a uma intimidação específica (prevenção especial negativa), em ambos aos casos, orientadas para se evitar que o autor em particular volte a praticar o delito.

O instituto da extinção da punibilidade da forma como está configurado no ordenamento jurídico pátrio, retira praticamente qualquer eficácia preventiva da norma penal tributária. (ROSENTHAL, 2005, p. 82). Portanto, ilegítima do ponto de vista político-criminal, não desempenhando qualquer função de cunho penal (preventivo). Ao contrário, da legislação pátria que trata dos crimes contra a ordem tributária, sobressai a função meramente arrecadatória.

A possibilidade de extinguir a punibilidade pelo pagamento fragiliza os efeitos preventivos da norma penal. A norma tributária passa a sofrer um estímulo ao seu cumprimento, mediante a situação em que pode se encontrar o delincente tributário, qual seja, ou paga o tributo suprimido ou é submetido à sanção penal, com todos os efeitos danosos que essa traz para o agente.

A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários desnatura o objetivo preventivo da norma penal tributária, substituindo-a por uma função meramente administrativa, relacionada, apenas, como um processo de arrecadação dos tributos.

Quanto a essa incongruência existente no ordenamento pátrio, ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento com o objetivo arrecadatório, assim ressalta Andréas Eisele:

“O qual poderia e deveria ser realizado mediante os instrumentos normais previstos nas normas que regem a execução fiscal no âmbito processual civil (ressaltando que a execução fiscal, por si só, já traz para o Estado um instrumento de cobrança judicial bem mais célere do que o comum). Nesse caso o Direito Pena assume um caráter funcional, no sentido de ser utilizado como instrumento de otimização das atividades da Administração”. (EISELE, 2002, p. 107).

Nesse sentido, para muitos autores a criminalização do não recolhimento do tributo constitui uma opção legislativa equivocada. A repressão às transgressões de cunho tributário, tradicionalmente coube ao Direito Administrativo, onde estas condutas tinham tratamento punitivo adequado.

Assim, ilegítima do ponto de vista político-criminal, não é a norma penal tributária, que continua possuindo atualmente, com a edição da Lei nº. 12.382/2011, não uma função de controle da criminalidade tributária, mas, sim, a função de arrecadadora de tributos, indo de encontro aos princípios constitucionais criminais, previstos em nosso texto magno. Portanto, tem-se a *ultima ratio* sendo usada como *prima ratio*.

5 Conclusão

Esse artigo teve por objetivo analisar o fenômeno jurídico da tutela penal do bem jurídico tributário, pelo interesse despertado em razão das aparências entre as orientações político-criminais que se debruçam sobre o fenômeno da criminalidade tributária.

Especificamente nos referimos às inconsistências que se estabeleceram na legislação penal-tributária, em toda sua evolução história no Brasil, levando a cabo um processo de criminalização de infrações tributárias, indo de encontro aos Princípios da

Lesividade (Intervenção Mínima) e da Fragmentariedade e que, por outro lado, estabeleceram uma forma de despenalização consagrada no instituto da extinção da punibilidade mediante pagamento do tributo, com uma indefinição legislativa quanto ao marco temporal para que o contribuinte fizesse jus a tal benefício.

Dada à contradição indicada, se realizou uma análise do processo de criminalização para, em primeiro lugar, identificar se ele, o bem jurídico tributário, qual seja, a ordem jurídica tributária, cumpriria os requisitos indicados pela moderna política criminal para receber a proteção da esfera do Direito Penal.

Sem adentrar no mérito da questão a respeito da constitucionalidade ou não do dispositivo, por possível descumprimento do princípio da igualdade inserida na Constituição Federal, não se identificou justificativa político-criminal plausível para que o benefício fosse concedido aos delinquentes tributários e não o fosse para os que praticam delitos patrimoniais sem violência, conforme indicado no art. 16 ou no art. 65, inciso III, alínea b, do Código Penal, em que se preveem situações de mera redução de pena, mas nunca de extinção da punibilidade.

Constatou-se, com isso, que a extinção da punibilidade pelo pagamento restrita aos delitos tributários evidencia apenas um fenômeno comum ainda no Direito Penal moderno, de se apresentar como um Direito Penal desigual, ou seja, mais enérgico e contundente para com os praticantes de delitos comuns (pobres) e mais condescendente com os integrantes da chamada criminalidade dos poderosos.

Foram analisadas também as consequências da adoção do instituto da extinção da punibilidade na seara da criminalidade tributária, em especial no que diz respeito a seu impacto na eficácia da função manifesta da norma penal, qual seja, a prevenção de condutas atentatórias do bem jurídico tributário.

Nesse sentido, ficou demonstrado que, em virtude do caráter totalmente absolutório conferido pelo instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, vulneram-se, sobremaneira, as funções preventivas da norma penal, seja no que diz respeito à prevenção geral ou especial, tudo isso decorrendo principalmente da certeza da impunidade provocada pelo instituto em comento.

Assim, foi identificada a transformação do Direito Penal num instrumento que reforça a cobrança tributária realizada pelo fisco. O Direito Penal passou a substituir, em parte, o Direito Tributário e as normas de execução fiscal na tarefa de realização da cobrança do tributo devido. Portanto, totalmente ilegítima a criminalização de condutas no âmbito tributário, com o fito, apenas, de incutir um temor ao contribuinte e arrecadar com um menor esforço.

Feita essa constatação da função meramente arrecadatória do Direito Penal como praticamente a única a subsistir em decorrência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, conclui-se pela configuração do Direito Penal Tributário como uma espécie de Direito Penal simbólico.

Portanto, o Direito Penal Tributário corre em fluxo contrário ao da história do homem, por possuir raízes remotas no absolutismo (anterior ao Estado de Direito), no qual o Estado era o senhor de todas as leis e, por isso mesmo, legitimado a propor qualquer espécie de punição, ainda que contrária aos anseios populares e as normas vigentes.

A utilização de meios atípicos para a cobrança de tributo, como no caso da criminalização de comportamentos aparentemente voltados para a supressão de tributos, apenas demonstra o real desiderato do Estado, não importando em qual dimensão. O Estado, se escudando em discursos legais de substrato penal, objetiva, de forma contrária à Ciência Penal, causar temor ao sujeito passivo tributário quanto às suas obrigações tributárias, ou seja, tem um objetivo único, arrecadar.

Neste sentido, torna-se impossível a manutenção da estrutura jurídica em matéria penal-tributária da forma como se apresenta hoje, principalmente pela natureza simbólica assumida pelo conjunto das normas penais-tributárias, sendo, mais congruente a descriminalização no âmbito tributário, mantendo, assim, sanções de cunho administrativo, adequando, desse modo, ao princípio da fragmentariedade e da intervenção mínima (*ultima ratio*).

6 Referências bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ALBUQUERQUE, Xavier de. Crime Tributário: Extinção da Punibilidade e Arrependimento Eficaz. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1996.

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

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. Lições de direito penal: parte geral. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

BRASIL. Código penal. Decreto-Lei 2.848 de 07 de Dezembro de 1940. Rio de Janeiro, 1940.

BRASIL. Códigos Tributário; Processo civil; Constituição Federal e legislação complementar. 7. ed. São Paulo, 2011.

BRASIL. Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

CAPEZ, FERNANDO. Curso de direito penal: parte geral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, v.1.

COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. Limites constitucionais do direito penal. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Direito financeiro: teoria e prática. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Direito tributário: teoria e prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FELDENS, Luciano. Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. Direito e razão: teoria do garantismo penal. Tradução Ana Paula Zomer, Juarez Tavares, Fauxi Hassan Choukr, Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de direito penal: a nova parte geral. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

HUNGRIA, Nelson. Comentários ao código penal: (Decreto-lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940). v. I, Tomo II arts. 11 a 27. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

LOVATO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

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

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da sanção tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARQUES, José Frederico. Direito penal tributário. São Paulo: IBDT. Resenha Tributária, 1975.

MORAES, Alexandre de. Direitos humanos fundamentais. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Edmund de. Política criminal e alternativas à prisão. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

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

PINTO, Tabajara Novazzi. Direito penal econômico – erros técnicos na legislação vigente. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal e constituição. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral. v. 1 8º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro. parte especial. v.3. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PRADO, Luiz Regis. Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

RÍOS, Rodrigo Sánches. Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 – (Ciência de direito penal contemporânea; v.5)

ROSENTHAL, Sérgio. A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano. São Paulo: Dialética, 2005.

SARLET, Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARLET, Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. Direito penal no estado democrático de direito: perspectivas relegitimadoras. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOERPF, Patrícia. Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SILVA, José Afonso da Silva. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOARES, Antônio Carlos Martins. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2010.

SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano. Legitimidade da intervenção penal. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. São Paulo: Saraiva, 1994.