

O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO COMO MÉTODO DE COAÇÃO: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE N. 24

Maurício Dalri Timm do Valle¹

Caio Patrício de Almeida²

Resumo: O emprego de penas corporais como forma de constrangimento ao pagamento de tributos sempre foi uma prática estatal recorrente. No entanto, na realidade brasileira atual, em que há uma suposta vigência de um Estado Democrático de Direito, relegando ao Direito Penal o caráter de *última ratio*, os crimes contra a ordem tributária parecem remeter aos tempos de cobrança mediante ameaça. Esforços conjuntos da doutrina e jurisprudência buscam compatibilizar

¹ Mestre e Doutorando em Direito do Estado – Direito Tributário – pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela UFPR. Professor de Direito Tributário e de Direito Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Professor-Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Associado da Associação Brasileira de Filosofia do Direito e Sociologia do Direito - ABRAFI. Membro do Grupo de Pesquisa em "Fundamentos do Direito" do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR. Orientador Co-líder do Projeto de Pesquisa e de Iniciação Científica "Questões controversas de tributação das empresas: constituição, crítica e sustentabilidade", liderado pelo Professor Doutor José Roberto Vieira, desenvolvido e implementado pelo Grupo de Pesquisa "Atividade Empresarial e Tributação", do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Autor do livro *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados* - IPI, no prelo, de artigos científicos e de traduções de obras e artigos de filosofia analítica. Advogado e consultor tributário.

² Acadêmico de Direito do Sétimo Período do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Monitor de Direito Penal II, sob a orientação do Professor Doutor Maurício Stegemann Dieter, no Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Pesquisador do Núcleo de Direito Penal Econômico e Tributário do Barbosa & Timm do Valle Advogados.

os tipos penais criados pela Lei 8.137/90 ao ordenamento e à principiologia vigentes, ainda que em contrariedade à política criminal pretendida pelo Estado. Como resgate das garantias do cidadão, o Supremo Tribunal Federal buscou reafirmar o caráter subsidiário/fragmentário do direito penal através da edição da Súmula Vinculante n. 24. Seria, porém, o suficiente para assegurar o devido respeito aos direitos e garantias individuais?

Palavras-chave: direito penal; fragmentariedade; Estado Democrático de Direito; ordem tributária.

CRIMINAL TAX LAW USING THE COERCION METHOD: AN ANALYSIS OF BINDING JUDICIAL PRECEDENT N.24.

Abstract: The usage of physical punishment as a way of constraining contributors to pay taxes has always been a recurrent state practice. In Brazil's current reality, in which a Democratic State of Law supposedly prevails, only applying criminal penalties as a last resort, the crimes against the tax order recall a time when charging money through menace was accepted. Combined efforts from the jurisprudence and criminal law doctrine have tried to reconcile the crimes foreseen in the financial crimes law (8.137/90) with the principles of the legal system, even though it has to deny the criminal policy the Estate desires to apply. As a way of reassuring citizen's rights the Supreme Court of Brazil has tried to revive the last resort nature of criminal law, through binding precedent n. 24. Is that enough to safeguard the due respect of individual rights and guarantees?

Keywords: criminal law; last resort; Democratic State of Law; tax order.



1. A FRAGMENTARIEDADE DO DIREITO PENAL.

O direito penal é caracterizado por sua atuação subsidiária. A aplicação de uma pena sempre requer a prévia consumação de um fato típico – apenas após o delito, atua o direito penal e, com ele, a pretensão punitiva do Estado. Abstraindo a controvertida função de prevenção exercida pela sanção criminal, não subsiste justificativa declarada, que não eminentemente punitiva, para a existência de um ordenamento cuja finalidade precípua é a previsão taxativa dos limites da violência exercida pelo Estado contra seus cidadãos.³

Não restam dúvidas de que o direito penal consiste em flagrante violência, empregada através do poder punitivo e em detrimento dos cidadãos. Por sua natureza de evidente supressão dos direitos outorgados universalmente a todos, o emprego das penas deve ser comedido, reduzindo-se-o ao máximo. Como cediço, este raciocínio consubstancia-se sob a forma do princípio da intervenção mínima: o direito penal atua apenas como *ultima ratio*; última forma de coação e repressão, apenas quando inócuas todas as demais medidas, provenientes das outras searas de atuação estatal.⁴

³ A perspectiva crítica do direito penal diferencia seus objetivos em declarados (legitimantes do emprego da violência pelo Estado) e reais, os quais buscam compreender a utilização política deste ramo do direito, como estratégia de controle social. O cunho marxista desta visão crítica atribui a qualificação de principal objetivo do direito penal a manutenção e reprodução das desigualdades provenientes do sistema de produção capitalista.

⁴ “Contudo, a proteção de bens jurídicos realizada pelo Direito Penal é de natureza *subsidiária e fragmentária* - e, por isso, se diz que o Direito Penal protege bens jurídicos apenas em *ultima ratio*: por um lado, proteção subsidiária porque supõe a

O direito penal é, portanto, fragmentário. Sua incidência se restringe pela ausência de aceitação, vigente no pensamento moderno atual, do desregulado e abusivo exercício da violência, ainda que legitimada pela ordem jurídica. O contrapeso da aplicação da pena é extraído da própria dogmática penal, na medida em que a teoria do delito, principalmente através da principiologia por ela delimitada, estabelece freios e rígidos limites ao poder punitivo. O direito penal se destina, por tanto, aos cidadãos. Ao Estado, remanesce o poder – desprovido de uma ordem jurídica democrática, ou por meio dela, este seria capaz de sujeitar seus cidadãos aos mandos e desmandos do soberano.⁵

A punição é legitimada através do discurso da segurança, aproximando a política criminal de uma política penal e esculpindo no Estado as feições do contratualismo de Hobbes, conforme teorizado em seu famoso *O Leviatã*. Em sua visão, o homem “selvagem” não é, em nada, diferente do cidadão acostumado à sociedade. A presença do Estado seria o fator responsável pelo convívio relativamente pacífico entre os seres, ao passo que sua regência propiciaria o desenvolvimento da sociedade. Ausente o Estado, viria à tona a verdadeira face do homem. Em suas palavras:

Com isto se torna manifesto que, durante o tempo em que os homens vivem sem um poder comum capaz de manter a todos em respeito, eles

atuação principal de meios de proteção mais efetivos do instrumental sócio-político e jurídico do Estado; por outro lado, proteção *fragmentária* porque não protege apenas parcialmente os bens jurídicos selecionados para proteção penal.” (CIRINO DOS SANTOS, 2006, p. 5)

⁵ “Se o Estado é uma pessoa moral cuja vida está na união de seus membros, e se o mais importante de seus cuidados é o cuidado que visa a sua própria preservação, deve ter uma força universal e coercitiva, a fim de mover e dispor cada parte da maneira que seja mais vantajosa para o todo. Assim como a natureza dá a cada homem poder absoluto sobre todos os seus membros, o pacto social também dá ao corpo político poder absoluto sobre todos os seus membros; e é esse poder que, sob a direção da vontade geral, tem, como eu disse, o nome de soberania...” (MORRIS, 2002, p. 220).

se encontram naquela condição a que se chama guerra; e uma guerra que é de todos os homens contra todos os homens. (MORRIS, 2002, p. 105)

A concepção estática da humanidade, conforme exposta por Hobbes, enseja numerosas críticas. A transposição de um “Estado de natureza” hipotético para o Estado social desconsidera o efeito do acultramento e adaptação que o meio externo exerce sobre o ser humano. O homem pré-sociedade apenas se assemelha ao cidadão que surgiu posteriormente, mas aquele não se confunde com este. Nietzsche, em sua obra *Humano, demasiado humano*, identifica essa visão petrificada da humanidade como sendo o erro fundamental da filosofia:

2. Defeito hereditário dos filósofos. – Todos os filósofos têm o defeito em comum de partir do homem atual e acreditar que, analisando-o, alcançam seu objetivo. Involuntariamente imaginam “o homem” como uma aeterna veritas [verdade eterna], como uma constante em todo o redemoinho, uma medida segura das coisas. Mas tudo o que o filósofo declara sobre o homem, no fundo, não passa de testemunho sobre o homem de um espaço de tempo bem limitado. Falta de sentido histórico é o defeito hereditário de todos os filósofos; inadvertidamente, muitos chegam a tomar a configuração mais recente do homem, tal como surgiu sob a pressão de certas religiões e mesmo de certos eventos políticos, como a forma fixa de que se deve partir. Não querem aprender que o homem veio a ser [...] (NIETZSCHE, 2005, p. 16).

A nova personalidade do homem moderno, cidadão de direitos, reflete a nova concepção do Estado e, em decorrência, do próprio direito penal. A concepção de um “selvagem” - seja ele *bom*, como supunha Rousseau, ou *hostil*, como é a visão de

Hobbes - que necessitaria de um ordenamento destinado à contenção de suas barbáries, não pode ser empregada na atualidade. Um cenário hipotético de ausência de regramentos, tal qual defendem os abolicionistas penais, não necessariamente propiciaria um convívio caótico entre os homens. A possibilidade, ainda que remota, e de fundamentação duvidosa, contudo, subsiste.

Assim, a fragmentariedade do direito penal incorpora novo papel na organização social. A punição, porquanto teoricamente excepcional, ganha relevância como forma de coação. Enquanto não existirem evidências ou suposições acerca de iminentes desastres decorrentes do desrespeito à soberania estatal, a violência – consubstanciada na aplicação da pena – é renegada a um patamar subsidiário. Este moderno espírito humano apresenta como característica um especial respeito aos direitos e garantias tidas como fundamentais, consagrados através de constituições e outros diplomas de elevada hierarquia; o discurso vigente, ainda que imbuído de traços punitivistas, notadamente consagra princípios garantistas, dentre eles, a intervenção mínima.

Novamente recorrendo às poéticas palavras de Nietzsche – eis que não se encontra crítico de pensamento tão contemporâneo e, ao mesmo tempo, precursor de muitos discursos que perpassam o pensamento atual -, a violência não mais é aceita, enquanto desprovida de ampla justificação:

Execuções - O que faz com que toda execução nos ofenda mais que um assassinato? É a frieza dos juízes, a penosa preparação, a percepção de que um homem é ali utilizado como um meio para amedrontar outros. Pois a culpa não é punida, mesmo que houvesse uma; esta se acha nos educadores, nos pais, no ambiente, em nós, não no assassino - refiro-me às circunstâncias determinantes. (NIETZSCHE, 2005, p. 59/60).

Uma nova era requer novas formas de regulamentação. Não apenas o homem, como centro da sociedade, foi objeto de alterações significativas. Todo o seu entorno também sofreu modificações. A sociologia tornou-se fator fundamental na reestruturação da ordem jurídica, com o escopo de propiciar a plena adequação entre as demandas do “novo homem” e o controle do Estado sobre este. Surgiram, pois, termos como modernidade líquida e sociedade de risco, responsáveis pela nova concepção do direito penal, o qual, em contraponto à progressão histórica abordada, regressou ao papel de mantenedor da ordem social, através da reafirmação do sentimento de segurança da população.⁶

Neste contexto, surge, ainda envolto em timidez acadêmica, o direito penal econômico. A passos lentos, a dogmática penal passou a desnaturar suas características, ampliando a distância entre a valoração popular de condutas proibidas – a percepção do ilícito pelos cidadãos – e a tipificação de determinadas ações, alçadas ao patamar de crimes. Em pouco tempo, a legislação penal passou a coibir

⁶ “Os fluidos se movem facilmente. Eles ‘fluem’, ‘escorrem’, ‘esvaem-se’, ‘respingam’, ‘transbordam’, ‘vazam’, ‘inundam’, ‘borrifam’, ‘pingam’; são ‘filtrados’, ‘destilados’; diferentemente dos sólidos, não são facilmente contidos - contornam certos obstáculos, dissolvem outros e invadem ou inundam seu caminho. Do encontro com sólidos emergem intactos, enquanto os sólidos que encontraram, se permanecem sólidos, são alterados - ficam molhados ou encharcados. A extraordinária mobilidade dos fluidos é o que os associa à ideia de ‘leveza’. Há líquidos que, centímetro cúbico por centímetro cúbico, são mais pesados que muitos sólidos, mas ainda assim tendemos a vê-los como mais leves, menos ‘pesados’ que qualquer sólido. Associamos ‘leveza’ ou ‘ausência de peso’ à mobilidade e à inconstância: sabemos pela prática que quanto mais leves viajamos, com maior facilidade e rapidez nos movemos. Essas são as razões para considerar ‘fluidez’ ou ‘liqueidez’ como metáforas adequadas quando queremos captar a natureza da presente fase, *nova* de muitas maneiras, na história da modernidade. Concordo prontamente que tal proposição deve fazer vacilar quem transita à vontade no ‘discurso da modernidade’ e está familiarizado com o vocabulário usado normalmente para narrar a história moderna. Mas a modernidade não foi um processo de ‘liquefação’ desde o começo? Não foi o ‘derretimento dos sólidos’ seu maior passatempo e principal realização? Em outras palavras, a modernidade não foi ‘fluida’ desde sua concepção?” (BAUMAN, 2008, p. 8-9).

determinadas práticas de ramos específicos, transformando o *jus puniendi* em primeira instância de controle estatal sobre o mercado, as relações de consumo e a ordem econômica.

Das palavras de Geraldo Ataliba, proferidas durante mesa de debates sobre crimes tributários, conclui-se que a Lei n. 8.137/90 condiciona a aplicação do direito penal aos preceitos da legislação tributária, tornando-o “direito de superposição”:

Quando, entretanto, chegamos diante do Direito Penal, noto – e submeto a minha mediação aos senhores – que se dá um fenômeno inverso: quando se está diante daquilo que se chama Direito Penal Tributário – de que Sainz Bujanda já disse: não é Direito Penal Tributário, é Direito Penal puro – é preciso considerar que a lei penal não vai incidir diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas vai incidir sobre comportamentos e fatos regulados antes pela lei tributária.

Então é preciso conhecer a qualificação que a lei tributária dá a estes fatos, os efeitos que a lei tributária dá a estes fatos, os efeitos que a lei tributária atribui a esses fatos, a qualificação que dá aos agentes em torno desses fatos, para só depois entender o fato jurídico sobre o qual poderá incidir a lei penal. Então, diante da lei penal, a lei tributária é uma lei de subposição.

Em outras palavras, isto que didaticamente podemos chamar de Direito Penal Tributário, só para efeito didático, incide dependendo da legislação tributária, o que obriga o intérprete a conhecer a situação jurídica tributária, para depois poder aplicar a lei penal tributária. (ATALIBA, 1994, p. 30).

Diante da maior complexidade desta nova seara em processo de formação, a fragmentariedade do direito penal, a

muito custo solidificada no Estado Democrático de Direito, gradativamente esmaeceu, ao ponto em que não mais aparenta influir nas diretrizes da política criminal. A excelente observação de Juarez Cirino dos Santos sobre a política criminal brasileira em nada se abala, ainda quando confrontada com as novas feições próprias do direito penal econômico (de fato, apenas se comprova):

No Brasil e, de um modo geral, nos países periféricos, a política criminal do Estado exclui políticas públicas de emprego, salário, escolarização, moradia, saúde e outras medidas complementares, como programas oficiais capazes de alterar ou de reduzir as condições sociais adversas da população marginalizada do mercado de trabalho e dos direitos de cidadania, definíveis como determinações estruturais do crime e da criminalidade; por isso, o que seria a política criminal do Estado existe, de fato, como simples política penal instituída pelo Código Penal e leis complementares [...] (2006, p. 451)

Especificamente no âmbito da criminalidade tributária, o Fisco recorre ao *jus puniendi* como eficaz – e como poderia não ser? – instrumento de coação. A tipificação de condutas de sonegação, mesmo que revestidas das garantias do processo penal, atua como importante meio assecuratório de que o contribuinte, ainda que somente sob a pressão da perspectiva do cárcere, pague o tributo devido.

2. EMPREGO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO MEIO DE COAÇÃO AO PAGAMENTO.

Uma rápida digressão histórica permite observar a diacronia do emprego de métodos truculentos de garantia à arrecadação de tributos. Talvez não exista episódio histórico

tão característico em terras nacionais como fora a instituição da ‘Derrama’, pela Coroa portuguesa.⁷

Deflagrado o ciclo do ouro no Brasil colonial, surge evidente oportunidade para Portugal de elevar a assombrosas quantias a arrecadação tributária e alçar o tesouro real aos níveis antes atingidos durante a exploração do açúcar. Para tanto, promulgou-se o Regimento dos Superintendentes, Guardas-mores e Oficiais Deputados para as Minas de Ouro, datado de 1702, substituindo as anteriores cartas-régias responsáveis pela regulamentação da atividade mineradora. A partir de seu advento foram instituídas as Intendências das Minas, cuja *ratio essendi* consistia na fiscalização da mineração, assemelhando-se, *mutatis mutandis*, às hodiernas agências reguladoras.

Ainda neste período, surgiu a figura do “Quinto”, imposto de alíquota de 20% sobre o ouro minerado. Como forma de assegurar a destinação dos tributos à Coroa e coibir o contrabando de metais preciosos, as Intendências assumiram a competência sobre a ‘cunhagem’ das barras de ouro - apenas seria possível portar ouro em barras autenticadas com o selo real, do contrário, seria presumida a prática de contrabando. Durante a transformação do metal bruto, a própria Intendência seria responsável pela arrecadação do “Quinto”.

O transcurso do tempo exerceu sobre as fontes de mineração o mesmo efeito da ação predatória do homem sobre qualquer recurso natural. Aos poucos, o ouro tornou-se escasso e, conseqüentemente, a arrecadação da coroa sofreu uma diminuição brusca. Irresignado com o desgaste em sua renda, o império português criou uma das mais simbólicas formas de arrecadação de tributos, a “Derrama”. Em 1750 - data de instituição do novo método de coação estatal ao pagamento -, estabeleceu-se, também, uma cota mínima, *per capita*, a ser

⁷ Sobre: <http://www.fafich.ufmg.br/pae/apoio/asminasgeraiseoseculodoouro.pdf> (acessado em 01/08/2012).

arrecadada anualmente, correspondente a 100 arrobas (aproximadamente 1.474 kg) de ouro.

A Coroa atribuía a queda na arrecadação a um surto de contrabandistas, responsabilizando a população pelo déficit nos cofres reais. Neste cenário, ganha importância a opressora forma de arrecadação consubstanciada na “Derrama”. Em suma, esta não configurava nada além de uma legitimação de pesada ingerência estatal na vida privada: as forças armadas invadiam residências em busca de objetos feitos de ouro, os quais eram levados às casas de fundição, derretidos e transformados em barras de ouro. As consequências não demandam maiores comentários - a Inconfidência Mineira subsequente asseverou o descontentamento do povo para com o desmedido emprego de violência estatal.

Não há novidade na busca do Estado por formas eficazes de coação ao pagamento dos tributos. Em países de terceiro mundo, existindo substantiva camada social que não é atingida pelos meios regulares de pagamento e execução de dívidas (inscrição em cadastros negativos, vias judiciais, etc.), é notável a grande dificuldade em se assegurar a arrecadação de tributos.

O emprego de práticas constrangedoras como forma de compelir o contribuinte a arcar com seu dever tributário é claramente ilegal. A natureza vexatória e violenta de tais “técnicas” de arrecadação é coibida em todas as suas manifestações. Como exemplo, a retenção de mercadorias como coerção ao pagamento foi alvo de numerosas críticas, ensejando, por fim, a edição da Súmula 323, por parte dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe: “*É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos*”. Observe-se que a melhor doutrina, ao comentar a súmula em questão ressalta que são inconstitucionais expedientes que, a pretexto de facilitar a arrecadação tributária,

impõem proibições ou limitações ao exercício de atividades empresariais lícitas ou, ainda, que atentem contra a garantia de liberdade do exercício profissional. (BOTTALLO e MELO, 2007, p. 91).

Se o Fisco pretender cobrar créditos tributários que entende devidos, deve fazê-lo por meio dos expedientes legais que lhe são postos à disposição – execução fiscal –, e não por meio da inconstitucional retenção de mercadorias e produtos. A doutrina manifestou-se, coerentemente, sobre esse tema, nos seguintes termos:

O descumprimento de obrigações fiscais permite, em tese, a aplicação de penalidades, a adoção de medidas fiscalizatórias e a cobrança, por meio do processo de execução, dos créditos fiscais porventura não satisfeitos. Todavia, mesmo estes ilícitos não autorizam o apelo a expedientes que se mostrem aptos a provocar a inviabilidade das atividades que ensejam a tributação. (BOTTALLO e MELO, 2007, p. 91).

Os abusos, em que pese a edição da mencionada súmula, continuam por meio dos meios disponibilizados pelo direito penal. A figura do xerife, cobrador de impostos, estendendo uma mão em que deverá ser depositado o dinheiro e empunhando uma arma em outra, retorna ao imaginário cotidiano. Este homem, empossado na legitimidade da lei, é representado pelos órgãos fiscais atuais. A arma é a pena de reclusão, cominada aos tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90.

O reconhecimento da natureza coercitiva dos injustos penais tributários é indiscutível. Prova disto está no art. 34, da Lei 9.249/95⁸, o qual prevê a extinção da punibilidade pelo

⁸ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

pagamento do crédito elidido. A pretensão punitiva é condicionada ao inadimplemento do crédito constituído em favor do Estado. Asseverando o manifesto intento arrecadatório da lei de crimes tributários, surge a possibilidade de suspensão da persecução penal - e, até mesmo, o arquivamento de apurações criminais - quando o contribuinte suspeito do cometimento de delitos fiscais aderir aos programas de parcelamento (arts. 68 e 69, Lei 11.941/2009⁹).

Enquanto não adimplido o crédito em sua integralidade, não apenas se suspende a pretensão punitiva, como também a suspensão do prazo prescricional. A arma é carregada e apontada, seu disparo apenas aguarda o momento em que o contribuinte deixar de se submeter às exigências do fisco.

Estas peculiaridades do direito penal tributário ensejaram numerosas críticas doutrinárias, polarizando opiniões quanto à permissibilidade do emprego da sanção criminal como meio de constrangimento do contribuinte. Amparadas em concepções punitivistas, sobrevieram notáveis obras rechaçando a possibilidade de supressão do *jus puniendi*, por meio do pagamento da dívida constituída. Membros do Ministério Público não pouparam esforços em apontar flagrantes irregularidades no bojo da lei de crimes contra a ordem tributária. Neste sentido, a marcante reflexão de Cristina Maria Suter Correia da Silva, Eliezer Gomes da Silva e Marcelo

⁹ Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1o a 3o desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei. Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1o desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Alves de Souza, membros do Ministério Público do Estado do Paraná:

Em relação à ‘criminalidade de direitos’, de que nos fala Foucault, surgem as propostas de erupção dos liames entre a Justiça civil e a criminal, a ponto de se inserir ‘benefícios empresariais’ como a possibilidade de extinguir-se a punibilidade do fato com o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia (art. 34 da Lei 9.249/95). Aliás, essa ideia de pagamento para extinção de punibilidade de crimes graves como os de sonegação fiscal pode nos conduzir a tortuosos caminhos, ao menos nos planos jurídico e moral. (...) Se passarmos a nos contentar apenas com a compensação monetária como suficiente para inviabilizar a persecução penal dos crimes empresariais, numa espécie de monetarização das relações sociais, em breve estaremos vivendo num mundo onde os empresários não terão que se preocupar com seus ilícitos penais. (DOTTI; PRADO, 2011, p. 160)

Contrapondo referida argumentação - ainda que teça críticas similares à lei em comento -, pertinentes as observações de Vidal Serano Nunes:

O crime contra a organização tributária surge pelo descumprimento de uma norma de natureza civil ou administrativa, portanto o direito penal atua como norma subsidiária, porque a norma primeira é aquela, estipulada no Código Tributário Nacional, e em leis que regulam a matéria, uma vez que, se inexistente o tributo, também não podem existir o crime a pena, por falta de materialidade.

No momento em que o próprio Estado não tem mais interesse no contribuinte porque ele já se

ressarcir totalmente com o pagamento, tem repercussão em todos os níveis, inclusive a desnecessidade de punição imposta pela própria lei penal-tributária. A ação penal de natureza tributária é pública. No direito penal, a ação só se justifica em caso da representação do fisco. Se o dano se caracterizar pelo pagamento do tributo, ainda que após iniciada a ação penal e o Estado se ressarcir totalmente de todo o prejuízo sofrido, não há razão para esse mesmo Estado, ainda que, como sujeito ativo, venha a ter interesse na aplicação da pena. (DOTTI; PRADO, 2011, p. 628)

Como se observa, embora as considerações formuladas pela doutrina não apresentem conclusões em comum, é inequívoco o descontentamento com a legislação vigente. Não poderia ser diferente, eis que, partindo de um viés punitivista, a “benesse” conferida pela extinção da punibilidade via adimplemento do débito destoa dos demais crimes, desestabilizando uma suposta igualdade vigente no direito penal; por outro lado, lançando um olhar garantista, o emprego da pena como meio de coação é manifestamente inconstitucional, porquanto enseja uma forma de violência psicológica sobre o indivíduo, coagindo-o ao pagamento, o que claramente acarreta em uma distorção da finalidade e natureza do direito penal.

Por certo, a perspectiva garantista possui fundamentos mais consistentes. Denunciar uma suposta afronta ao princípio da igualdade supõe que este efetivamente exista. Como cedo, desde seus primórdios, o direito penal assume características de mantenedor de uma ordem social vigente, reestabelecendo o *status quo* dos cidadãos, ainda que suas funções declaradas jamais o admitam.

Desse modo, não apenas é necessária uma visão romantizada da atuação da pena na sociedade, como, também,

carece de lógica a afirmação de que todos os sonegadores devem ser punidos. Reclamar uma igualdade através da extensão da punição igualmente aos marginalizados e aos integrados é desconsiderar as funções (declaradas/formais) da própria pena.

O Código Penal, diploma normativo responsável pela solidificação do discurso oficial, assim delimita os parâmetros de aplicação da pena:

Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e conseqüências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, *conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime*:(...)

Este binômio para a dosimetria é guiado por ideais de prevenção e retribuição. No entanto, a diretriz da atuação estatal sobre o corpo do condenado é a ideologia da ressocialização, ou seja, da prevenção especial positiva. Quando imposta aos detentos pela prática de crimes tributários, é perceptível a ausência de resultados. Não há necessidade de ressocialização aos criminosos do colarinho branco. Possivelmente, estes já integram as camadas mais socializadas existentes; suas incursões em atividades criminosas teriam outras raízes.

Neste panorama, é evidente a desnecessidade da pena de prisão aos delitos fiscais. Excluída a possibilidade de ressocialização, apenas remanesce o caráter retributivo e preventivo. A retribuição, porém, é custosa para o Estado. Não apenas os cofres públicos deixam de receber quantias expressivas em virtude de crimes de sonegação como, também, terão de se ocupar da custódia do sonegador, fornecendo a ele vagas, alimentação, trabalho, etc. A prevenção é, portanto, a única razão dos tipos penais da lei de crimes tributários (Lei

8.137/90).

Diante disso, sendo a única função da pena nestes casos a prevenção geral negativa, ocorrido o pagamento do montante sonegado, não há mais motivo para uma eventual reclusão. A verdadeira motivação para a promoção de uma arguição criminal está satisfeita. Os tributos foram adimplidos, sendo, neste ponto, mais interessante ao próprio Estado livrar o cidadão - como se demonstrasse seu lado benevolente -, apenas deixando um aviso: em uma próxima vez, será mais fácil se o pagamento for espontâneo...

Cumpriu-se a função preventiva.

3. A SÚMULA VINCULANTE N. 24

Ao deliberarem sobre a proposta de súmula vinculante, teceram-se brilhantes constatações sobre a natureza dos crimes contra a ordem tributária. Neste sentido, resume-se todo o exposto nas palavras do Exmo. Ministro Cezar Peluso:

O SENHOR MINISTRO CESAR PELUSO - Vossa Excelência me permite, são só duas observações: acho que o Tribunal, também, não pode perder de vista o caráter - vamos dizer -, de certo modo, extravagante do recurso que o ordenamento jurídico brasileiro faz ao Direito criminal para efeito de lograr arrecadação. O Direito Penal é o último recurso de que as ordens jurídicas se valem para defender valores que não podem ser eficazmente defendidos de outro modo. Não é este o caso de arrecadação de tributos!

Em segundo lugar, Senhor Presidente, e isso já estava no meu voto, no HC n. 81.611, onde se debateu a matéria, que o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional é expresso: ‘as reclamações e os recursos’ administrativos ‘suspendem a

exigibilidade do crédito'. Noutras palavras, como é que se pode considerar criminosa atividade de uma suposta imputação de sonegação, quando o próprio Código Tributário Nacional preceitua que esse crédito é ainda inexigível?¹⁰

O emprego indevido do processo penal como meio de cobrança, reiterado cotidianamente, assumiu o encargo de principal meio de constrangimento à arrecadação tributária. Ascenderam infundáveis *habeas corpus* aos Tribunais Superiores, pleiteando fossem reduzidos os abusos dos mecanismos criminais contra os cidadãos.

Atendendo ao clamores da comunidade jurídica de posicionamento garantista, o Supremo Tribunal Federal, após a prolação de acórdão no *leading case* HC 81.611¹¹, determinou a imprescindibilidade do exaurimento da via administrativa para, apenas com a constituição definitiva do crédito tributário, ser deflagrada a persecução penal.

Antes do término da discussão instaurada em instância

¹⁰ Proposta de súmula vinculante 29 Distrito Federal.

¹¹ EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

(HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084)

administrativa, não é possível sequer cogitar a apuração na seara criminal. Isto porque diversos elementos necessários à compreensão da imputação remanescem em aberto - por exemplo, o próprio valor da sonegação. Ainda, um argumento talvez insuperável, seja a possibilidade de que, após a decisão final do fisco, fosse reconhecido que o tributo supostamente elidido sequer era devido. Assim, descobrir-se-ia, após severas restrições à liberdade de um indivíduo, que o crime a ele imputado jamais existira.

Estas são apenas faces dos problemas decorrentes do uso descabido do processo penal. A questão se aprofunda quando contemplada a incidência do princípio da insignificância na esfera da criminalidade tributária, questão que requer um rápido *excursus* esclarecedor.

Em um primeiro momento, devem ser retomadas as considerações acerca da natureza fragmentária do direito penal. Seu uso é restrito àquelas situações em que os demais ramos do direito não surtem efeitos. Qualquer emprego da sanção criminal em áreas de atuação tão ínfimas que sequer são reguladas pelos demais ramos do direito - o pensamento não externalizado, impassível de tutela pelo direito, ou os fatos juridicamente irrelevantes, como a posse justa de má fé (a qual recebe tratamento jurídico idêntico ao dispensado à posse justa de boa fé, não sendo reconhecida como categoria autônoma, por sua inexpressividade) - é claramente atentatório à própria concepção desta seara do direito.

Difere, porém, do que ocorre nos casos de delitos insignificantes. Partindo de uma concepção de proteção de bens jurídicos, as condutas formalmente típicas que, quando sopesadas, não apresentam potencialidade lesiva relevante, não estão sujeitas à tutela do direito penal. São materialmente atípicas. Neste sentido, notável o esclarecimento advindo dos ensinamentos de Zaffaroni e Pierangeli:

Há relativamente pouco tempo, observou-se

que as afetações de bens jurídicos exigidas pela tipicidade penal requeriam sempre alguma identidade, isto é, alguma gravidade, posto que nem toda afetação mínima do bem jurídico era capaz de configurar a afetação requerida pela tipicidade penal. Assim, a conduta de quem estaciona seu veículo tão próximo a nosso automóvel, a ponto de nos impedir a saída, não configura uma privação da liberdade; nem nos presentes de uso, como as propinas aos servidores públicos por ocasião do Natal, configuram uma lesão à imagem pública da administração; configuradora da tipicidade do art. 317 do CP; nem arrancar um fio de cabelo, por mais que possa ser considerado uma ofensa à integridade corporal (art. 129, caput, do CP), resulta numa afetação do bem jurídico típico de lesões; nem a subtração de um palito de fósforo da caixa que encontramos no escritório vizinho configura um furto, ainda que se trate de uma coisa móvel totalmente alheia.

A insignificância da afetação exclui a tipicidade, mas só pode ser estabelecida através da consideração conglobada da norma: toda a ordem normativa persegue uma finalidade, tem um sentido, que é a garantia jurídica para possibilitar uma coexistência que evite a guerra civil (a guerra de todos conta todos). A insignificância só pode surgir à luz da finalidade geral que dá sentido à ordem normativa, e, portanto, à norma em particular, e que nos indica que essas hipóteses estão excluídas de seu âmbito de proibição, o que não pode ser estabelecido à simples luz de sua consideração isolada. (2010, p. 484/485)

A lesão mínima afasta a tutela do direito penal. Apenas

quando o bem jurídico tutelado - na espécie, a ordem tributária - for afetado de forma significativa, o fato formalmente típico assume a característica de injusto penal (se antijurídico, por óbvio). Nos crimes de natureza tributária, compreendidos aqui não somente os tipos previsto na Lei 8.137, mas também delitos como o descaminho (art. 334, CP)¹², o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que, quando a lei não admitir a propositura de Execução Fiscal, tampouco será possível a deflagração de uma arguição criminal:

Habeas corpus. Penal. Crime de descaminho. Princípio da insignificância. Possibilidade. Precedentes. Ordem concedida. 1. Nos termos da jurisprudência deste Supremo Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado no delito de descaminho quando o valor sonogado for inferior ao montante mínimo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) legalmente previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/02, com a redação dada pela Lei nº 11.033/04. 2. Ordem concedida. (HC 96819, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 27/04/2010, DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-02 PP-00452)

Este é o caso de todos os tributos cuja sonogação for inferior a determinado patamar, em decorrência do art. 20, da Lei 10.522/2002, que assim dispõe:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da

¹² Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena - reclusão, de um a quatro anos.

União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

Trata-se, em realidade, de Lei em branco, complementada por portarias do Ministério da Fazenda. Em recente alteração, o valor dos débitos que não são passíveis de execução foi elevado à quantia de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), conforme a Portaria n. 75/MF, de 22 de março de 2012.¹³ Rapidamente, a jurisprudência passou a incorporar esse entendimento, declarando como insignificantes todos os crimes cujo aporte sonogado não ultrapassar referido limiar. Neste sentido:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. DESCAMINHO. ARTIGO 334, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PORTARIA MF Nº 75. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR AO TETO DE RELEVÂNCIA ADMINISTRATIVA. EXCLUDENTE DE TIPICIDADE. 1. Na linha da orientação jurisprudencial, aplica-se o princípio da insignificância jurídica, como excludente de tipicidade, aos crimes em que há elisão tributária não excedente ao patamar considerado irrelevante pela Administração Pública para efeito de processamento de execuções fiscais de débitos

¹³ MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977; no parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989; no § 1º do art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; no art. 68 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e no art. 54 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, resolve:

Art. 1º Determinar:

I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e
II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

inscritos como Dívida Ativa da União. 2. A Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda, de 22-3-2012, estabelece o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) como critério de irrelevância administrativa, sendo este montante, portanto, o balizador adotado para fins de aferição da insignificância no crime de descaminho. 3. No caso de suposta prática de delito capitulado no artigo 334 do Código Penal, o cálculo do valor do crédito tributário relativo às mercadorias estrangeiras importadas ilegalmente, em conformidade com o inciso III do artigo 2º da Lei 10.865/2004, deve levar em consideração apenas o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sem computar as quantias devidas a título de COFINS e PIS. 4. Afeiçoando-se a hipótese dos autos a esses parâmetros, uma vez que o montante dos tributos federais iludidos é inferior ao limite mínimo de relevância administrativa, está-se diante de conduta atípica. (TRF4 5005900-50.2012.404.7002, Oitava Turma, Relator p/ Acórdão Victor Luiz dos Santos Laus, D.E. 06/07/2012)

Concessa maxima venia, este entendimento está equivocado. Não há uma insignificância da conduta delitiva, mas sim uma aplicação concreta do princípio da fragmentariedade. É inconcebível sustentar que a sonegação de valores abaixo de vinte mil reais não surtem efeitos, ou lesam minimamente a ordem tributária. A expressividade da quantia é manifesta, especialmente quando inserida em cenário de disparidades socioeconômicas tão intensificado, em que a maioria dos cidadãos sequer auferem renda anual superior a este valor.

No entanto, o caráter subsidiário do direito penal impede a adoção de qualquer medida enquanto o fato for considerado

de pouca relevância à esfera tributária. E esta fragmentariedade é o fundamento principal da edição da súmula vinculante n. 24, ainda que não seja expressamente citada em nenhum de seus precedentes e tampouco na proposta de sua elaboração.

4. OS CRIMES FORMAIS E MATERIAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS FIGURAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 1º, INCISO I e 2º, INCISO I, DA LEI 8.137/90.

A súmula analisada, porém, restringe-se aos crimes considerados materiais. São considerados materiais aquelas condutas tipificadas no art. 1º da Lei 8.137/90. A distinção inicial, decorrente do próprio conceito de crime de resultado naturalístico, é a necessidade de configuração de lesão ao erário público para a consumação da figura típica.

Ou seja, apenas com o efetivo prejuízo do Fisco o crime terá ocorrido. Para tanto, torna-se imprescindível que a própria Secretaria da Receita Federal - no caso de tributos arrecadados pela União - delimite *qual* o dano sofrido. Assim como em um delito de homicídio, no qual é necessária a análise do corpo da vítima para que se possa assegurar, sem sombra de dúvidas, sua morte, nos crimes contra a ordem tributária apenas o lançamento em definitivo do tributo é capaz de constatar a existência de lesão ao erário.

A lógica que circunda a súmula vinculante número 24 é inquestionável. O prévio exaurimento da via administrativa, além de reafirmar o caráter subsidiário do direito penal, apenas se aplicaria aos crimes materiais. Por óbvio, já que não existiria a necessidade de resultado nos crimes formais. No entanto, para o desânimo dos juristas envolvidos na seara da criminalidade econômica, os dispositivos da Lei 8.137/90 não souberam delimitar com precisão qual crime seria material e qual seria formal.

Um rápido olhar lançado sobre as figuras dos artigos 1º e 2º de referida lei permite a constatação de que, em certos pontos, as proximidades entre as condutas coibidas impedem o discernimento de quais requerem o resultado material e quais se consomem com a mera realização dos atos tipificados. Para bem ilustrar a questão, toma-se como exemplo o artigo 1º, inciso I, Lei 8.137:

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

A consumação do crime, portanto, depende da omissão de alguma informação, ou da prestação de declaração fraudulenta, desde que a ação tenha por fim a efetiva supressão de um tributo, no todo ou em parte. No entanto, sua diferença com o delito tipificado no art. 2º, inciso I desta mesma lei é quase imperceptível:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

Neste caso, o tipo objetivo prevê a omissão de alguma informação, ou prestação de declaração fraudulenta, desde que a ação tenha por fim a elisão do pagamento de um tributo, total ou parcialmente.

Percebe-se que há grande semelhança entre os tipos penais expostos. A única distinção reside no resultado de cada um. Enquanto o crime do artigo 1º é material, porquanto exige a efetiva supressão, aquele previsto no artigo 2º apenas coíbe a conduta, desde que guiada para uma potencial elisão do pagamento. Similar à criação de tipos imprudentes, esta técnica

legislativa busca circundar o contribuinte, permitindo que os órgãos de persecução o denunciem, com ou sem a existência de resultado naturalístico.

O artigo 2º, portanto, não passa da *tentativa* de consumação do artigo 1º.

Esta conclusão põe luz sobre severos problemas. Se o crime do artigo 1º, inciso I, Lei 8.137 é material e requer, para sua consumação, a existência de resultado naturalístico, também admite a forma tentada, com a redução de pena prevista no art. 14, parágrafo único, do Código Penal.¹⁴ Neste sentido, ensina Pedro Roberto Decomain:

Não bastará, portanto, a que se aperfeiçoe o delito, que aconteça alguma das condutas previstas pelos incisos do art. 1º da lei. É preciso que se lhe siga a supressão ou redução de tributo, para que a conduta anterior se torne punível, ao menos como crime contra a ordem tributária em sua forma consumada. Mas a tentativa de tais crimes também será possível, consoante será exposto mais adiante. (2010, p. 90)

A omissão de declarações ao fisco, especialmente relevante no caso de tributos sujeito a lançamento por homologação, sempre será criminalizada. A partir do momento em que o contribuinte deixa de declarar informações relevantes, ele estará sujeito a uma persecução penal. A extensão desta persecução dependerá, porém, do quão bem sucedido fora em seus atos ilícitos. Ainda quanto a este tópico, prossegue Decomain:

O dispositivo do inciso I do art. 1º da lei precisa ser interpretado conjuntamente com o inciso I do seu artigo 2º, que considera crime

¹⁴ Art. 14 - Diz-se o crime: [...] II - tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente. Parágrafo único - Salvo disposição em contrário, pune-se a tentativa com a pena correspondente ao crime consumado, diminuída de um a dois terços.

contra a ordem tributária ‘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’.

Como é fácil perceber, os dois dispositivos têm conteúdos bastante próximos. Em ambos se incrimina a omissão de informações, ou o fornecimento de declarações falsas a agentes do fisco.

As diferenças entre eles, contudo, também são bastante claras.

Para que ocorra o crime do inciso I do artigo 1º, necessário se faz que aconteça efetiva supressão ou redução de tributo, circunstância que o inciso I do artigo 2º, contudo, dispensa.

Ademais disso, de acordo com o inciso I do artigo 2º, o emprego de qualquer fraude contra o fisco, ainda que distinta da omissão de informações ou da apresentação de declarações falsas, já implica crime, mesmo que concretamente não chegue a acarretar sonegação de tributo.

Quando da ocorrência, então, de caso concreto, que demande enquadramento em um outro dispositivo, necessário será verificar qual a conduta concreta intentada pelo agente e, principalmente, em se tratando de omissão de informações ou apresentação de declarações falsas, se ocorreu ou não efetiva supressão ou redução de tributo.

Em caso afirmativo, ocorrerá o crime do inciso I do artigo 1º. Em caso negativo, ainda assim estará consumado o crime do artigo 2º, I, que, como ocorria com os ilícitos previstos pelos incisos I a IV do art. 1º da Lei 4.72965, é meramente

formal, dispensando prejuízo concreto para o fisco e exigindo apenas que o objetivo do agente tenha sido o de lesá-lo. (2010, p. 162)

À mesma conclusão chega Miguel Reale Júnior, ao analisar os tipos em comento:

Pondere-se que essa interpretação não cabe apenas com relação ao tipo penal descrito no art. 1º da lei nº 8.137/90, pois o art. 2º, I, nada mais é do que a descrição autônoma da forma tentada do art. 1º, em uma falha de técnica legislativa. No tipo penal do inciso II, do art. 2º, acima referido, é evidente que não pode haver crime tributário se não ocorrer o recolhimento do tributo descontado ou cobrado, PI e ICMS, tributo esse que não se deveria recolher, ou de tributo que na verdade não fora descontado ou cobrado. ([200-], p.11)

Esta impecável constatação traz à tona um grande problema do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90. Trata-se de clara falha legislativa, não apenas pela tipificação autônoma da forma tentada de um crime material - inusitada em nosso ordenamento -, como também pela ineficácia da persecução deste delito.

Em um primeiro momento, é perceptível o descompasso entre a posição jurisprudencial e doutrinária, a qual não aceita a instauração da arguição criminal sem o prévio exaurimento da via administrativa, e a possibilidade de se apresentar denúncia contra a tentativa de cometimento de crime material sem o lançamento do crédito tributário em definitivo. A súmula vinculante n. 24, por se restringir expressamente às figuras previstas no art. 1º desta lei – eis que apenas estas seriam crimes de resultado – permitiria, a partir de uma interpretação literal, o constrangimento do contribuinte, através das vias penais, ao pagamento de suposta dívida, por mais que essa sequer tenha sido delimitada pelo fisco.

A consumação do crime do art. 2º, inc. I, invariavelmente precede a do art. 1º, inc. I. Sem exceção, ao omitir informações ou prestar declarações falsas, enquanto não for exaurida a via administrativa, os elementos da figura tentada já estarão aperfeiçoados. Existiria, assim, a possibilidade de deflagração de uma persecução penal, enquanto remanesça em aberto a discussão do tributo perante o sujeito ativo da relação tributária.

Além de contrariar a própria natureza de *ultima ratio* do direito penal, esta prática conflitaria com a política criminal intrínseca aos crimes contra a ordem tributária. Como analisado, não restam dúvidas de que a finalidade da Lei 8.137/90 é coagir o cidadão ao pagamento de uma dívida fiscal. Acaso não fosse necessário - e pela interpretação literal da súmula, não seria - o encerramento da discussão em âmbito administrativo, a coação através de uma ação penal assumiria o caráter de possibilidade constante, independente da existência, ou não, da dívida. Ao final, a lei seria claramente contraditória: o contribuinte estaria forçado a pagar aquilo que o fisco reclama, sob pena de prisão, sem ser viabilizada defesa na constituição do crédito tributário, porquanto lhe seria imputado o cometimento do tipo previsto no art. 2º, inciso I, ou, caso fosse delimitado o débito, penderia sobre ele uma ameaça ainda mais grave, na forma das penas cominadas ao art. 1º, inciso I.

No campo pragmático, percebe-se a inocuidade do crime tentado em análise. Ao prever pena máxima de 2 (dois) anos, o prazo para a prescrição em abstrato é de 4 (quatro) anos, conforme os parâmetros do artigo 109, inciso V do Código Penal.¹⁵ Retomando um ponto muito discutido durante a elaboração da súmula vinculante analisada, houve severa

¹⁵ Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1o do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

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

divergência entre os ministros quanto à necessidade de se examinar o tema de uma suposta suspensão da prescrição durante a discussão administrativa. No entanto, referida questão remanesceu em aberto.

Dessa forma, considerando-se o prazo máximo para o lançamento tributário, sem existir normativa expressa determinando a suspensão da prescrição para a ação penal, enquanto se discute se houve, ou não, a efetiva supressão de tributo, existirão grandes chances de prescrição do *jus puniendi*, quanto ao delito do art. 2º, inciso I, Lei 8.137. Este problema, caso fosse simplesmente suprimido o artigo criticado, estaria automaticamente corrigido.

Um aparente pequeno equívoco do legislador acarreta em dificuldades dogmáticas severas. A incompatibilidade das figuras analisadas é manifesta, não sendo concebível a aplicação do artigo 2º, inciso I, da Lei de crimes contra a ordem tributária, pela razões expostas.

5. CONCLUSÃO.

Em uma busca pela construção de um direito penal efetivamente subsidiário, não seriam cabíveis os crimes contra a ordem tributária, na forma como estão previstos. Os esforços conjuntos da doutrina e jurisprudência, visando a conter resultados provenientes da atividade legislativa, estabelecem severas restrições aos tipos previstos na Lei 8.137/90. No entanto, a edição de súmulas e incessante elaboração de críticas a esta categoria de crimes dificultaram a atuação dos juristas que têm de, diariamente, lidar com esse novo microsistema do direito penal.

A despeito da natureza subsidiária do ramo criminal, o emprego da pena como coação ao adimplemento de uma obrigação tributária é uma constante na realidade brasileira atual. Reforçando este cenário desfavorável ao contribuinte, as

diversas nuances do direito penal tributário, sopesadas conjuntamente aos infundáveis problemas contidos no texto da lei, estendem o abismo criado entre o cidadão e seus direitos.

Em um Estado de direito de bases democráticas, embora não se descarte de plano a tutela criminal à ordem tributária, é certo que o direito penal jamais poderá ser empregado como política *extrafiscal*. Em um utópico Estado, desejado por todos, não seriam aceitas sucessivas ingerências do fisco nas liberdades do contribuinte.

Neste Estado, a arrecadação de tributos não seria equiparada ao xerife armado, ao leão, a harpia. Neste Estado, a ameaça de prisão ao cidadão seria a exceção.

Enquanto o ordenamento, as práticas e o discurso oficial dos entes públicos não forem identificados, rejeitados e modificados, este Estado democrático de direito jamais poderá existir.



6. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Editora Malheiros, 1994.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar. 2008.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos Bottallo e MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ*, São Paulo : Quartier Latin, 2007.
- CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal: parte geral*. Curitiba: ICPC, 2006.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a Ordem Tributária*. 5 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

- HOBBS, Thomas. *Leviatã*, capítulo XIII: da condição natural da humanidade, no que diz respeito à sua felicidade e desgraça. In: MORRIS, Clarence (org.). *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- MORRIS, Clarence (org.). *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- NIETZSCHE, Friedrich. *Humano, demasiado humano*. São Paulo: Companhia das letras, 2005.
- NUNES, Vidal S. A extinção da punibilidade nos crimes tributários. In: DOTTI, René Ariel; PRADO, Luiz Regis (org.). *Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa*. vol. V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- REALE Júnior, Miguel. *Ação fiscal e extinção da punibilidade no crime tributário*. Disponível em: <<http://www.realeadvogados.com.br/opinioes%5Cmiguel1.pdf>> Acesso em: 21 out. 2012.
- ROUSSEAU, Jean-Jaques. O contrato social, Livro I, capítulo IV: Os limites do poder soberano. In: MORRIS, Clarence (org.). *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- SILVA, Cristina M.S.C.; SILVA, Eliezer G.; SOUZA, Marcelo A. Elementos para uma crítica ao direito penal tributário vigente. In: DOTTI, René Ariel; PRADO, Luiz Regis (org.). *Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa*. vol. V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- ZAFFARONI, Eugênio R.; PIERANGELI, José H. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. vol. 1, Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.