

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Ana Lya Ferraz da Gama Ferreira

Direito Penal Tributário: da norma jurídica prevista no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 e a extinção
da punibilidade pelo pagamento

Mestrado em Direito

São Paulo
2016

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Ana Lya Ferraz da Gama Ferreira

Direito Penal Tributário: da norma jurídica prevista no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 e a extinção
da punibilidade pelo pagamento

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para obtenção do título de
MESTRE em Direito, sob a orientação do
Professor Doutor Robson Maia Lins.

São Paulo
2016

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me dado a possibilidade de realizar este curso de mestrado e forças para não me deixar desistir, mesmo nos momentos de maior dificuldade.

Ao professor Robson, por acreditar em todas as minhas ideias, por mais desconectadas que sejam, e por ter me privilegiado com a transmissão de seus conhecimentos e compartilhado de sua amizade.

À minha mãe, Arinda, por todo o carinho e compreensão nos meus momentos de ausência.

Ao meu amor, Alex, por estar ao meu lado em todos os momentos desta longa e difícil caminhada: pelo incentivo, pela confiança depositada e pela compreensão nos momentos de estudo e tensão.

Ao nosso amor, Charles, pelo carinho e companhia constante nesta reta final, em especial nas madrugadas mais difíceis.

Aos meus queridos amigos Paulo, Valéria e Adriana, pela amizade inestimável demonstrada com toda a ajuda e incentivo ao longo desta jornada.

RESUMO

A presente dissertação, tem como objetivo primordial o estudo sobre a norma jurídica penal tributária, sua incidência, estrutura e aplicação. Busca-se um estudo interdisciplinar do tema, por meio da avaliação das normas de Direito Penal e Direito Tributário, extraindo-se a estrutura da regra matriz aplicável em cada um desses ramos para, posteriormente, aplicá-la no estudo da norma penal tributária prevista no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre os crimes tributários. A criminologia apresenta estudos sobre o tema que justificam a razão pela qual a criminalidade relacionada aos crimes do colarinho branco não é difundida, tampouco estigmatizada na sociedade. Mesmo diante da relevância dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal nos crimes tributários, há no ordenamento uma causa extintiva da punibilidade aplicada quando o acusado quita os tributos objeto da sonegação. Nesses casos, privilegia-se o interesse arrecadatório em detrimento do bem jurídico protegido. Ademais, a aplicação dessa causa extintiva viola de forma evidente o princípio da isonomia, pois beneficia tão somente aqueles com capacidade econômica suficiente para pagar pela extinção da sua punibilidade.

Palavras-chave: Norma jurídica. Direito Penal. Tributário. Crimes tributários. Extinção da punibilidade. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This thesis has as its primary purpose the study about tax criminal legal norm, its incidence, structure and appliance. It is seeking an interdisciplinary study about the theme through the evaluation of the Criminal Law standards and Tributary Law, taking off the structure of applicable matrix rules in each one of those branches to, posteriorly, apply it in the study of tax criminal standard predicted in article 1st of Law #8.137/90, that dispose about the tributary crimes. The criminology presents studies about the theme that justify the reason for what criminality related to the white collar crimes is not widespread neither stigmatized in the society. Even before the relevancy of the legal interests protected by the Criminal Law in tributary crimes, there is in the planning an extinctive cause of criminality applied when the defendant discharge from objects of withholding. In those cases, it privileges the collecting interests over the protected legal benefit. Moreover, the appliance of this extinctive cause breaches evidently the principle of equality, because it only benefits the ones with sufficient economic capacity to pay for the extinction of your criminal liability.

Key words: Rule of law. Criminal Law. Tributary. Tax crimes. Extinction of criminal liability. Unconstitutional.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	14
2.1 Da incidência e aplicação da norma jurídica	14
2.2 Da norma jurídica tributária: da regra matriz de incidência	17
2.3 Conceitos gerais de obrigação tributária	18
2.4 Da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária: o lançamento	21
2.4.1 Lançamento como procedimento, ato ou norma	24
2.4.2 Lançamento como norma de estrutura ou norma de comportamento	25
2.4.3 Lançamento com natureza declaratória ou constitutiva	26
2.4.4 Lançamento: natureza provisória ou definitiva	28
2.4.5 Critérios subjetivos para expedição da norma individual e concreta	28
2.4.5.1 Do sujeito competente para lançar o tributo	29
2.4.5.2 Da participação do sujeito passivo na apuração dos valores devidos ..	30
2.5 Tipos de lançamento	32
2.6 Lançamento e sanção	33
2.6.1 Da norma sancionadora	33
2.6.2 Da norma tributária sancionadora	35
2.7 Lançamento e auto de infração	39
3 DA NORMA JURÍDICA PENAL	41
3.1 Breve esboço sobre a teoria do delito	42
3.1.1 Sistema Liszt Beling (teoria causalista da ação)	42
3.1.2 Sistema finalista	45
3.1.2.1 A estrutura finalista do delito	46
3.1.3 Teoria social da ação	48
3.1.4 Discussões recentes sobre o tema	49
3.1.5 Concepção atual sobre o assunto	49
3.2 Da regra matriz de incidência penal	50
3.3 Da hipótese	51
3.3.1 Do critério material	51

3.3.1.2 Do critério temporal	57
3.3.1.3 Do critério espacial	58
3.3.2 Do consequente	59
3.3.2.1 Breves considerações sobre a pena	59
3.3.2.2 Do critério pessoal	63
3.3.2.3 Do critério objetivo	64
3.3.2.3.1 Do critério qualitativo	65
3.3.2.3.2 Do critério quantitativo	65
3.4 Da norma individual e concreta que insere no sistema o fato jurídico penal	66
3.4.1 Do antecedente	66
3.4.2 Do consequente	68
4 A TUTELA PENAL TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO	70
4.1 A importância do bem jurídico	70
4.1.1 Aspectos relevantes na evolução histórica do bem jurídico	72
4.2 Bem jurídico e Constituição	74
4.3 A tutela dos bens jurídicos tributários	76
4.3.1 Evolução histórica da tributação	78
4.3.1.1 O pensamento liberal e o Estado fiscal	79
4.3.1.2 O pensamento social e o Estado fiscal	80
4.4.2 Do bem jurídico tutelado nos crimes tributários.....	82
5 DA NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA: DO TIPO PREVISTO NO ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90	89
5.1 Crimes do colarinho branco: uma análise sob a ótica da criminologia	89
5.1.1 Crimes do colarinho branco: o delinquente e a correspondente lesividade social causada	93
5.2 Da norma penal tributária do artigo 1º da Lei nº 8.137/90	95
5.2.1 Evolução legislativa sobre o tema	95
5.2.2 Critério material da hipótese: elementos objetivos de imputação e atribuição da responsabilidade penal nas condutas previstas no artigo 1º	96
5.2.3 Da necessidade de constituição do crédito tributário como elemento integrante do tipo penal	101

5.2.3.1 Posição do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto	105
5.3 Critério subjetivo de imputação e atribuição da responsabilidade penal no artigo 1º: o dolo	108
5.4 Da desconstituição da hipótese por meio da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal excludente de culpabilidade	108
5.4.1 Critérios de utilização da excludente	113
5.5 Critério pessoal da regra matriz: os sujeitos do crime	116
5.6 Critério temporal	117
5.7 Critério espacial	118
5.8 Do consequente	118
6 DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO FATO TÍPICO PREVISTO NO ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90	120
6.1 Breves apontamentos sobre a punibilidade do agente	120
6.2 Extinção da punibilidade: natureza jurídica	122
6.3 Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária	124
6.3.1 Evolução legislativa sobre o tema	125
6.3.2 Uma análise criminológica sobre a extinção da punibilidade	128
6.3.2.1 Da criminologia de David Garland	131
6.3.2.2 Aplicação da perspectiva criminológica de David Garland sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento	133
6.4 Da inconstitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento	135
6.4.1 Da violação ao princípio da igualdade	135
6.4.2 Da desigualdade aferida entre os sujeitos infratores da lei penal tributária ...	141
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	145
REFERÊNCIAS	151

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação, tem como objetivo analisar a norma jurídica penal tributária que tipifica o delito previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, em toda sua estrutura lógica e semântica, bem como a extinção da punibilidade do delito tipificado por meio do pagamento dos tributos sonegados no ato delituoso.

A definição do conceito de norma jurídica não é suficiente para expressar seu conteúdo. É preciso mais. É preciso a interpretação de todos os elementos que a compõem.

O tema central deste trabalho é a norma jurídica penal tributária, especificamente a que tipifica os crimes contra a ordem tributária.

Na pesquisa sobre o tema, houve grande dificuldade, pois os trabalhos que dispõem sobre o assunto, o tratam sob a ótica penal ou tributária como se tais ramos do Direito não se comunicassem.

A interdisciplinaridade entre os ramos que compõem o Direito é o fundamento na busca de soluções de questões não resolvidas, se considerar dado ramo do Direito de forma isolada. O ordenamento jurídico representa o todo, o conjunto complexo de todas as espécies de normas jurídicas. Os ramos do direito são divididos de forma pedagógica e didática, mas jamais podem ser assim considerados no estudo de um tema cuja própria natureza é interdisciplinar.

Quando os elementos dolo ou culpa compõem o fato material do tipo que descreve uma fraude (em seu sentido amplo), como meio para suprimir/reduzir o pagamento de um tributo, a infração tributária passa a ser valorada no Direto Penal, figurando como crime tributário. Não há que se falar em *bis in idem* diante da independência entre sanções cominadas pelos diversos ramos do Direito.

O sistema tributário, previsto na Constituição Federal, disciplina a matéria tributária em capítulo próprio, com as regras e princípios aplicáveis, independentemente de previsão expressa ou implícita.

A finalidade do Direito Tributário, extraída após interpretação sistemática da Constituição, afasta a arrecadação como objetivo precípua desse ramo do Direito. Fala-se, assim, na função social do tributo, em que este é instrumento para que o Estado cumpra sua função social.

Por outro lado, o sistema penal apresenta na Constituição a disciplina das principais garantias conferidas aos infratores da lei, relacionadas à aplicação da lei penal e da pena. O Código Penal (Decreto-lei nº 2.848/40) representa a compilação das leis penais dispondo sobre as normas gerais aplicáveis ao Direito Penal e aos crimes em espécie.

O Direito Penal apresenta, como finalidade precípua, a tutela dos bens jurídicos necessários para manutenção da ordem social, possibilitando um convívio entre os homens em uma dada sociedade.

Para melhor compreensão do tema proposto, foi preciso um diálogo entre as duas disciplinas a fim de extrair o real conteúdo da norma jurídica penal tributária.

Após essa análise interdisciplinar, avança-se à causa da extinção de punibilidade pelo pagamento aplicada quando sujeitos passivos dos crimes contra a ordem tributária pagam os tributos que foram objeto de sonegação, com o propósito de se eximirem de qualquer persecução penal.

Da mesma forma, trata-se de uma análise que requer não somente a observância das normas penais que disciplinam o assunto, mas sim um cotejamento com outras disciplinas, como o Direito Constitucional para se aferir se o bem jurídico tutelado admite tal disponibilidade e com a Criminologia na busca da compreensão das razões pelas quais essa causa extintiva apresenta aplicação ampla em um delito de considerável gravidade.

O trabalho apresenta-se distribuído em cinco capítulos, sendo o primeiro deles destinado à introdução do conceito de norma jurídica, sua incidência e aplicação, como teoria geral e, posteriormente introduz-se a norma jurídica tributária com a abordagem de sua estrutura lógica da regra matriz e da norma jurídica individual e concreta que documenta a incidência, o lançamento. Será estudado o lançamento em seus vários aspectos, pois trata-se de elemento inerente ao conteúdo do tipo penal objeto deste trabalho. Para consumação do delito, indispensável a realização de um lançamento tributário nos termos exigidos pela legislação tributária.

Assim, logo no primeiro capítulo verifica-se a razão do estudo de assuntos específicos de cada disciplina para, ao final, subsidiarem a abordagem conjunta do tema proposto.

No segundo, é feita análise semelhante ao do capítulo anterior, mas tendo como objeto a norma jurídica penal. Analisa-se a regra matriz da norma geral e abstrata com as sugestões de adaptações diante da estrutura proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho (2013), no

Direito Tributário. Para tanto, faz-se breves apontamentos acerca da teoria do delito, pois indispensável à plena compreensão dos elementos necessários à identificação de um crime antes do estudo de qualquer norma jurídica penal em específico. Neste capítulo, ainda, aborda-se a norma individual e concreta que insere no sistema o fato jurídico penal (crime), sistematizando-a no antecedente e o consequente.

Ressalta-se que não se busca desenvolver neste trabalho a teoria geral da norma, mas sim, utilizar dos conceitos, critérios e estruturas propostos pelos estudos do professor Paulo de Barros Carvalho (2013) para melhor compreensão dos fins propostos.

No capítulo quatro, será conferido um enfoque constitucional ao tema, por meio do estudo do bem jurídico, elemento indispensável para a identificação das condutas penalmente relevantes. Após algumas linhas gerais, é feito um corte metodológico com um enfoque direcionado aos bens jurídicos tutelados nos crimes contra a ordem tributária.

No capítulo cinco, analisa-se especificamente a norma penal tributária prevista no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, a qual tipifica a maior parte dos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, serão abordados inicialmente alguns pontos da criminologia que justificam a razão dos crimes contra o colarinho branco (entre os quais são incluídos os crimes tributários) apresentarem tratamento criminal tardio e diferenciado, quando comparados aos demais crimes em geral. Trata-se de assunto instigante, pois denota-se da análise do ordenamento jurídico brasileiro significativos privilégios conferidos aos infratores das normas que dispõem sobre crimes do colarinho branco.

Ainda neste capítulo, toda a propedêutica acerca das normas estudadas nos capítulos dois e três será aplicada na análise da norma específica, com o estudo detalhado e criterioso da estrutura de sua regra matriz com as questões relacionadas ao tema.

Por último, no capítulo seis pondera-se acerca da inconstitucionalidade da norma jurídica que prevê a extinção da punibilidade quando ocorre o pagamento dos tributos suprimidos diante de uma conduta fraudulenta identificada como crime tributário. Introduzindo o tema, traz-se breves considerações sobre a punibilidade do agente, pois extrínseca ao conceito de delito, razão pela qual não compõe a regra matriz. Após breves considerações sobre a punibilidade, ingressa-se no tema da extinção da punibilidade, por meio da análise da estrutura da norma, seguida por sua natureza e disciplina jurídica nos crimes contra a ordem tributária.

No conceito interdisciplinar deste trabalho, o tema é também explorado sob um enfoque criminológico que justificará, em parte, as razões pelas quais defende-se a inconstitucionalidade dessa norma extintiva.

Portanto, conclui-se a inconstitucionalidade da pena dessa norma, diante da explícita violação ao princípio da isonomia, direito de primeira geração, um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Trata-se de uma norma válida e eficaz no ordenamento que, por interesses individuais (a despeito do bem jurídico tutelado ser coletivo), foi inserida no sistema e é aplicada sem receber qualquer crítica ou questionamentos.

Salienta-se que o objetivo deste trabalho em nenhum momento busca esgotar o tema proposto, mas sim propor sua abordagem multidisciplinar, uma vez que se trata de objeto que transita entre conceitos fundamentais de Direito Penal e Tributário, cujas particularidades não podem ser ignoradas em um estudo do tema focado em uma única disciplina, seja ela o Direito Penal ou o Direito Tributário.

2 DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 Da incidência e aplicação da norma jurídica

A regra jurídica é um instrumento criado pelo homem para prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer dos homens). A criação das regras jurídicas é um fato. A existência da regra jurídica com sua estrutura lógica (regra de conduta e hipótese de incidência) é outro fato. A realização da hipótese de incidência consiste em um terceiro fato. E a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada constitui, por si mesmo, um quarto fato que dá nascimento ao quinto e mais importante dos fatos, o fato jurídico (BECKER, 1999, p. 299).

A incidência normativa é um processo de aproximação da linguagem jurídica ao plano social que o direito pretende modificar.

Há duas grandes teorias que buscam explicar o fenômeno da incidência:

a) teoria tradicional: esta teoria, defendida por Miguel Reale e Pontes de Miranda, entende que a incidência é automática e infalível no plano factual. O sistema jurídico é visto como um fenômeno social, produto da atividade do homem de tornar controlável as relações em sociedade. É tido como um fato social e como tal é analisado e estudado. Assim, não há distinção entre os planos do direito positivo e da realidade social.

Nessa ótica, a incidência é um fenômeno no mundo social. A norma projeta-se sobre os acontecimentos sociais, juridicalizando-os. Ela incide sozinha sobre os fatos sociais assim que eles ocorrem, fazendo-os propagar consequências jurídicas. Desse modo, os direitos e deveres são constituídos no momento da ocorrência tomada como suposto por normas jurídicas.

Os fatos ocorrem dentro da realidade social e não necessariamente serão considerados fatos jurídicos. Somente serão fatos jurídicos quando previstos na hipótese de incidência de uma regra jurídica. Assim, ocorrido no plano social um fato previsto na hipótese de incidência, essa materializa-se desencadeando a incidência da regra jurídica cujo conteúdo faz parte, sobre a hipótese de incidência realizada. “Essa incidência juridiciza a hipótese de incidência e a hipótese de incidência juridicizada é fato novo que entrou no mundo jurídico: o fato jurídico” (BECKER, 1999, p. 300).

Entretanto, a incidência da regra jurídica sobre o fato social ocorrido, descrito na hipótese de incidência, não necessariamente gerará a aplicação da regra jurídica. **Chega-se assim à essência da teoria. Incidência e aplicação não se confundem e se dão em momentos distintos.**

Toda e qualquer regra jurídica tem como estrutura lógica: a regra (juridicizante, desjuridicizante ou não juridicizante) e a hipótese de incidência (fato jurídico, fato não jurídico ou fato jurídico mais fato não jurídico). A incidência da regra jurídica somente ocorre depois de realizada sua hipótese e as consequências dessa incidência (exemplo: irradiação da relação jurídica, desconstituição do ato jurídico anulável ou negação de juridicidade ao fato) são aquelas predeterminadas pela regra (BECKER, 1999, p. 300).

Prossegue no mesmo sentido:

Toda a prova da realidade jurídica é, preliminarmente, prova do fato da existência da regra jurídica escrita (ou dos fatos perceptíveis que denunciam a existência da regra jurídica não escrita) e, depois, prova dos fatos perceptíveis que revelam a realização da hipótese de incidência daquela regra jurídica e a sua conseqüente incidência (BECKER, 1999, p. 302).

Não subsiste distinção entre o plano da realidade social e o plano do direito positivo. “A incidência da regra jurídica ocorre como fato que cria ou continua a criar o mundo jurídico, é fato dentro do mundo dos nossos pensamentos, perceptível, porém, em conseqüências que acontecem dentro do mundo total” (MIRANDA, 2000, p. 53).

b) teoria do construtivismo lógico semântico: defendida por Paulo de Barros Carvalho, apresenta como essência a distinção entre os planos do direito positivo e da realidade social. O plano do direito positivo é sintaticamente fechado, constitui-se de linguagem própria, somente permitindo o ingresso de elementos exteriores (fatos sociais) quando estes estejam relatados em linguagem competente.

Um fato ocorrido no mundo social não necessariamente será jurídico. É imprescindível integrar o sistema do direito positivo por meio sua denotação em linguagem adequada.

Ao contrário da teoria mais tradicional, a incidência não é automática nem infalível à ocorrência do evento, pois depende da produção de uma linguagem competente que atribua juridicidade ao fato, imputando-lhe efeitos na ordem jurídica. Nada do direito acontece de forma automática, não havendo como conceber a ideia de que as normas são criadas ou modificadas tendo vida própria. É fundamental um comportamento humano para que os eventos sejam trazidos ao mundo do direito positivo e, conseqüentemente, para que haja a incidência da norma jurídica. Assim, é possível dizer que a incidência é automática e infalível quanto ao fato jurídico (já relatado em linguagem competente), pois uma vez fato jurídico, instauram-se os efeitos jurídicos a ele correspondentes de forma automática e infalível.

Nesse aspecto, não há diferença entre incidência e aplicação. Para incidir, a norma tem que ser aplicada, de modo que incidência e aplicação se confundem. A incidência da norma jurídica se dá no momento que o evento é relatado em linguagem competente, o que ocorre com o ato de sua aplicação.

Configurado o fato jurídico tributário, automática e infalivelmente, nasce a relação jurídica tributária, relação jurídica efectual que vincula normativamente o sujeito passivo ao sujeito ativo, este último titular do direito subjetivo de exigir do primeiro uma prestação, determinada pelo produto da base de cálculo com a alíquota, ambas normativamente prescritas (BECKER, 1999, p. 280).

O direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso específico. Há, sim, um aparato de normas gerais e abstratas, as quais não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas em razão de sua generalidade e abstração. Logo, o sistema pressupõe que a partir das normas gerais e abstratas sejam criadas normas individuais e concretas diretamente voltadas a regular o comportamento dos indivíduos, de forma a atuar diretamente em cada caso concreto.

Não obstante, a existência de incontáveis normas gerais e abstratas não têm o condão de sozinhas, atingir a conduta dos indivíduos e modificá-las. É preciso a ação do homem para relatar o evento em linguagem competente e desse ato decorrer à imputação dos efeitos jurídicos que lhe são próprios (previstos no consequente da norma geral e abstrata). O ato de aplicação da norma jurídica implica a criação de uma norma individual e concreta para aquele caso específico.

E quanto ao Direito Tributário, qual seria essa ação humana apta para relatar um evento humano em linguagem competente e introduzi-lo no plano do direito?

Para o estudo dos crimes tributários, em momento posterior, é indispensável que haja previamente a tipicidade tributária das condutas previstas no tipo penal. Trata-se do princípio da dupla tipicidade. Assim, é fundamental o estudo prévio da forma pela qual as ações humanas tributariamente relevantes são introduzidas no mundo jurídico, para que em momento posterior seja examinada sua subsunção à norma penal.

Nesse ponto do trabalho chega-se ao estudo do lançamento. Muitas questões recaem sobre o estudo da natureza do lançamento, se constitutiva ou declaratória, ou mesmo se ambas. Passa-se, agora, a discorrer um pouco sobre o assunto.

2.2 Da norma jurídica tributária: da regra matriz de incidência

A regra matriz do Direito Tributário, esquema lógico-semântico utilizado na construção das normas jurídicas tributárias, deriva de um aprofundado estudo do professor Paulo de Barros Carvalho sobre o assunto. Conforme o renomado professor, trata-se de norma cuja estrutura associa um ato ou fato lícito (a hipótese de incidência tributária) a um consequente composto por uma relação jurídica em que o sujeito passivo tem o dever de pagar certa quantia (tributo) ao sujeito ativo (ente público). Dessa estrutura é possível ainda separar a norma primária dispositiva (que prevê o fato lícito necessário e suficiente descrito na hipótese de incidência) da norma primária sancionadora (que traz a descrição de uma hipótese ilícita).

Regra matriz de incidência tributária é uma norma jurídica, definida por nós como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotético condicional (juízo implicacional, construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. Tem como função regular condutas intersubjetivas (FERRAGUT, 2005, p. 25).

Sua estrutura lógica (formal), considerada pelo autor como um desdobramento aplicativo do “construtivismo lógico-semântico”, compõe-se de hipótese (antecedente,) e tese (consequente ou descritor), unidas pelo dever-ser (o deôntico). A hipótese é descrição abstrata de um fato de “possível ocorrência no mundo real”; composta pelos critérios material (verbo + complemento), temporal e espacial, e possibilita a identificação de tal fato no tempo e no espaço. A subsunção de um fato ocorrido à hipótese prevista no antecedente da regra matriz tem como consequente uma relação jurídico-tributária.

O consequente descreve uma conduta definida (obrigatória, permitida ou proibida) entre determinados sujeitos, prescrita pela relação jurídica decorrente da concretização do fato (devidamente vertida em linguagem competente) no mundo real. É composto pelo critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) e permite determinar os sujeitos dessa relação, bem como o vínculo abstrato entre tais sujeitos. Assim, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário (evento, no mundo real, descrito hipoteticamente na norma, ou seja, vertido em linguagem competente), instalar-se-á a relação jurídico-tributária (vínculo obrigacional entre os sujeitos de direito).

A regra matriz de Direito Tributário tem natureza de ser uma norma de comportamento, também conhecida como norma de conduta. Ou seja, normas que regulam as condutas

intersubjetivas. Não são fontes de direito tributário, pois o direito não se autorreproduz; elas são o próprio direito tributário quando regulam condutas intersubjetivas relacionadas a este assunto.

O Direito Tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, de modo que a obrigação tem nascimento quando o fato descrito conotativamente no antecedente da regra matriz é vertido em linguagem competente (THOMÉ, 2005). Assim, a função da regra matriz, entre outras, é viabilizar o nascimento de uma obrigação tributária, prevendo em seu antecedente o fato abstrato que, quando verificado no mundo social, dará ensejo à aplicação do consequente, fazendo nascer a relação em que um sujeito de direito “S” tem uma proibição, obrigação ou permissão perante outro sujeito “S”.

2.3 Conceitos gerais de obrigação tributária

O objetivo do direito é regular a vida das pessoas, de forma a permitir um convívio social pacificado, por meio da disciplina de condutas nas relações interpessoais. O instrumento que dispõe para alcançar essa finalidade é a norma jurídica.

As normas são enunciados prescritivos que se projetam nas condutas intersubjetivas para efetivar os valores tutelados por certa sociedade e, com isso, possibilitar o pacífico convívio social. Por meio das normas jurídicas, o direito qualifica as pessoas, os objetos e as situações, objetivando a regulação de comportamentos interpessoais.

Uma vez ocorrida a qualificação das pessoas, dos objetos e das situações pela norma jurídica, deve haver sua inserção no meio jurídico por meio da norma individual e concreta, que terá em seu antecedente a descrição do fato que se subsumiu ao descrito na norma geral e abstrata e em seu consequente a relação jurídica decorrente, pela qual surgem direitos e deveres entre os sujeitos operando a regulação das condutas (CARVALHO, P., 2013).

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho discorre: “Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação” (CARVALHO, P., 2011, p. 354).

O conteúdo da relação jurídica é o fato de ser uma amparada pelo direito, composta por dois polos subjetivos em torno de um objeto. Nas situações em que esse objeto apresenta

conteúdo patrimonial, tem-se a figura da obrigação tributária. Não se trata de conceito unânime, pois muitos contestam analisar a obrigação como relação jurídica de cunho patrimonial.

Levando esses conceitos ao âmbito do Direito Tributário, identificam-se os dois tipos de relação jurídica: as patrimoniais e as não patrimoniais. As primeiras são comumente conhecidas como obrigações tributárias principais, prescrevendo condutas de pagar quantia certa; as segundas, como obrigações acessórias, prescrevendo deveres instrumentais, pelos comportamentos positivos ou negativos que possibilitem a apuração, o conhecimento e a arrecadação dos tributos.

As obrigações acessórias, contrariamente ao que o adjetivo “acessório” remonta, apresentam papel extremamente relevante no estabelecimento dos tributos, pois é por meio do cumprimento de tais obrigações pelo contribuinte que se possibilita a documentação em linguagem competente dos elementos necessários para se instaurar a relação jurídica tributária de caráter patrimonial.

É através das informações prestadas pelo contribuinte, por meio da emissão de notas fiscais, escrituração de livros, entre outros deveres, que a formação do fato jurídico tributário irá se sustentar. Ressalta-se que tais elementos servem de sustento, mas não de constituição do próprio fato jurídico tributário apto a desencadear relações jurídicas. É preciso o relato em linguagem competente, vinculada a essa finalidade específica.

É indispensável a edição de norma individual e concreta, no antecedente da qual aparecerá a configuração do fato jurídico tributário e, no consequente, a respectiva relação. Por esses mesmos fundamentos, o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, ingressa no sistema jurídico positivo (CARVALHO, P., 2013, p. 505).

A estrutura do vínculo de uma obrigação de cunho patrimonial é composta por três elementos: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto. O sujeito ativo é aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (crédito), enquanto o sujeito passivo é aquele que tem o dever jurídico de cumpri-la (débito). Por sua vez, é pertinente a diferenciação do objeto da obrigação com o objeto da prestação. O primeiro consiste na conduta de dar/entregar uma prestação em moeda. Já o segundo consiste no próprio valor pecuniário devido ao credor.

Essa contraposição de interesses pode ser identificada por meio de dois vetores com a mesma intensidade, a mesma direção (voltados para o objeto – prestação pecuniária), mas com

sentidos contrários, pois uma vez adimplido o dever jurídico por parte do sujeito passivo desaparece o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir seu cumprimento.

O sujeito passivo poderá ser qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, da qual o sujeito ativo poderá exigir o cumprimento da obrigação. A Constituição Federal, ao trazer os eventos eleitos para compor a hipótese da regra matriz de incidência, em regra, não indica quem deva ser o sujeito passivo, cabendo ao legislador ordinário identificá-lo no momento que estabeleça a estrutura da hipótese normativa.

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária, empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o “fato gerador”(em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada “incidência dos tributos” (CARVALHO, P., 2013, p. 500).

Importante ressaltar, apenas em linhas gerais, que o Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar da obrigação e do crédito tributário, diferenciou-os como institutos distintos com ingresso no sistema jurídico em momentos diversos. Segundo os estudos do professor Paulo de Barros Carvalho, uma vez que um fato, descrito abstratamente no antecedente na norma jurídica tributária, é relatado em linguagem competente e introduzido no mundo jurídico no antecedente de uma norma individual e concreta, desencadeia-se as relações jurídicas previstas no consequente dessas normas, qual seja o nascimento de uma obrigação tributária.

A obrigação tributária, por sua vez, é composta por um direito subjetivo atribuído ao sujeito ativo e um dever jurídico cujo cumprimento se atribui ao sujeito passivo. Ao primeiro denomina-se crédito, ao segundo débito. Logo, não há que se confundir o conceito de crédito tributário com o de obrigação, pois esse refere-se ao todo, composto pelo crédito atribuído ao sujeito ativo.

Assim, afasta-se a utilização da expressão “crédito tributário” como forma de se aludir ao liame obrigacional em seu todo, em momento posterior ao lançamento. Nessa acepção, denota-se que o crédito tributário possa subsistir independentemente da obrigação, em que haveria em um momento inicial o nascimento da obrigação e posteriormente a constituição do crédito. Esse entendimento pode ser extraído da primeira parte do artigo 139 do CTN, mas é refutado por supor a possibilidade de existência de obrigação sem crédito.

Na linha do professor, seguida neste trabalho, o crédito tributário é uma face do liame obrigacional, observado pelo ponto de vista do direito subjetivo atribuído ao credor da dívida. Confronta-se com o direito subjetivo do credor o dever jurídico do sujeito passivo, ou seja, o débito tributário. “O vínculo, como um todo pressupõe a integração de ambos, crédito e débito, sem o que perde sentido falar em relação jurídica de caráter obrigacional, como é o caso do tributo” (CARVALHO, P., 2013, p. 503).

2.4 Da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária: o lançamento

A previsão em uma regra geral e abstrata é insuficiente para tocar diretamente os comportamentos interpessoais, pois não há trânsito direto e imediato entre os planos do ser e do dever ser. É preciso um caminho, trilhado para aproximar a norma geral e abstrata das condutas intersubjetivas, conhecido por processo de positivação.

Impõe-se entre esses dois universos a manifestação de um ato humano que aproxime o previsto em concepções abstratas das condutas intersubjetivas, regulando efetivamente os comportamentos sociais.

A enunciação aparece, assim, como um acontecimento de ordem social, regulado juridicamente pela conjunção de três fatores: a) ato de vontade humana; b) realização de um procedimento específico; c) por um agente competente. É essa atividade que cria as disposições do sistema jurídico, sendo considerada, portanto, a fonte do direito.

Importante ressaltar que a atividade criadora de enunciados prescritivos, verdadeira fonte do direito, não está presente no documento normativo. Só se tem acesso à enunciação/positivação pelas suas marcas identificáveis no texto normativo, pois ela, enquanto acontecimento social, esvai-se no espaço e tempo de sua realização.

O processo de positivação/enunciação se justifica em razão de

[...] a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção de normas individuais (CARVALHO, P., 2011, p. 442).

No caso do caminho de positivação entre o fato descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária e a própria obrigação tributária prevista no consequente chega-se ao instituto

do lançamento tributário. Estudar o lançamento é estudar o problema de aplicação do direito no caso concreto, ou seja, na questão da incidência da norma jurídica e todos os seus desdobramentos.

A obrigação tributária com todos os seus elementos surge no momento que há a incidência/aplicação da regra matriz de incidência tributária. Adotou-se neste trabalho o entendimento que a incidência e a aplicação da norma ocorrem de forma concomitante, no momento que os fatos ocorridos são inseridos no mundo do direito através da linguagem competente para tanto.

Logo, indispensável a presença do homem para que haja a subsunção do fato ocorrido à previsão descrita na norma geral e abstrata. As normas não incidem automaticamente, dependem da participação humana para que se efetive o processo de positivação.

O processo de positivação, no caso da obrigação tributária, implica a incidência da regra matriz, ato pelo qual se converte em linguagem competente a conduta ocorrida, necessária e suficiente, descrita no antecedente da regra matriz e a respectiva relação tributária dela decorrente, identificando todos os elementos necessários para a introdução da norma individual e concreta no ordenamento.

O instituto do lançamento é previsto no CTN em seu artigo 142, que assim dispõe:

Artigo 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente à verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Uma análise superficial do conceito de lançamento previsto no CTN indica uma definição jurídica para o instituto. “O propósito de uma definição legal, como a em epígrafe, é aclarar o significado do termo, eliminando sua vagueza, para assim utilizá-lo em outros dispositivos” (SALMON, 2010, p. 107).

Os conceitos jurídicos são expressados por meio de *termos*. Esses termos são colhidos na linguagem natural que é virtualmente ambígua e imprecisa. Por vezes, esses textos normativos operam por meio de definições jurídicas ou enunciações estipulativas de conceitos, visando superar a ambiguidade ou a imprecisão do termo de certo conceito. A *definição jurídica*, pois, é a explicitação do *termo* do conceito e não deve ser confundida com o conceito jurídico.

As definições jurídicas, de igual forma, necessitam ser interpretadas. E para que ocorra a interpretação, o intérprete vai percorrer todo o ordenamento jurídico, estando vinculado ou limitado à chamada moldura dos textos e dos fatos, denominado por Kelsen (2005) como “moldura da norma”.

Ao ler o texto, as marcas de tinta no papel, o intérprete estará diante de um enunciado prescritivo, analisado isoladamente. A partir do momento que o intérprete entende que se trata de um conceito de lançamento, passa-se a um plano diverso na interpretação, o S3, ou seja, uma definição jurídica. Após o conceito do instituto, deve-se analisar diante de todo o sistema tributário nacional, sendo entendido como parte do sistema tributário e não isoladamente considerado. Nesse momento, tem-se uma norma jurídica.

Não basta a existência de uma definição jurídica para que um conceito vago esteja pronto e completamente aclarado ao aplicador do direito, é preciso extrair sua significação para se chegar à norma jurídica correspondente. “O contexto tem importância crucial na determinação do significado e da significação das palavras” (SANTI, 2010, p. 106). A definição jurídica prevista na lei não é suficiente, é preciso analisar o contexto em que a palavra está sendo utilizada para se aferir precisamente a norma jurídica contida.

Cabe ao cientista do direito descrever o direito como ele é. Estipular uma definição de lançamento e forçar seu uso nos diversos contextos em que surge a expressão equivale a degenerar as significações postas pela linguagem objeto, importando, pois, a desconstituição gradativa do próprio objeto formal (SANTI, 2010, p. 107).

Há muitos planos de análise do instituto. A doutrina por muito tempo se preocupou em estudar o instituto sob a percepção da natureza de procedimento ou ato, deixando de lado a percepção de que o lançamento, como os demais fatos jurídicos, são formações linguísticas e sob esse raciocínio devem ser estudadas (CARVALHO, P., 2013).

A palavra “lançamento” é ambígua e, ao contrário do previsto no artigo 142 do CTN, não apresenta natureza direta e estrita de procedimento. Há uma questão semântica envolvendo os campos processo/produto na palavra. “É lançamento o processo de determinação, pelo sujeito passivo, com apuração da dívida tributária, como é lançamento também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do ato de lançamento” (CARVALHO, P., 2013, p. 517).

O tema será mais bem analisado a seguir.

2.4.1 Lançamento como procedimento, ato ou norma

A discussão acerca da natureza do lançamento, se procedimento ou ato, muito se estende na doutrina com diversos doutrinadores discorrendo sobre o assunto sem que haja um consenso sobre o tema.

O vocábulo “lançamento” é nitidamente ambíguo no sentido de ora se referir ao processo, ora se referir ao produto, como já exposto anteriormente.

Um dos problemas remonta no fato que considerar o lançamento como procedimento, não necessariamente ensejará a existência do ato final de lançamento. Não basta a existência do procedimento administrativo para que se pressuponha a existência do ato conclusivo de lançamento.

Analisando superficialmente o artigo 142 do CTN, verifica-se que o dispositivo legal optou por entender o lançamento como procedimento administrativo, gerando na doutrina brasileira a preferência por essa concepção.

Dessa concepção decorrem dois problemas imediatos:

a) o procedimento, entendido como uma sucessão de atos no tempo e no espaço não é requisito indispensável para a conclusão do ato, uma vez que o lançamento considerado produto final pode decorrer de um único ato procedimental;

b) a identificação da norma incidente sobre o crédito tributário, pois o artigo 144 do CTN disciplina que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 456), diante de toda a divergência acerca do assunto, optou por compreendê-lo pela concepção das palavras “norma”, “procedimento” e “ato” como aspectos semânticos do mesmo objeto.

Importa dizer, se nos detivermos na concepção que o ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade.

Nesse sentido, entende-se que não pode haver lançamento do ato sem um prévio procedimento, entendido esse não como uma sucessão de atos em tempo e espaço, mas sim como

uma atividade realizada na direção de um objetivo. Esse ato final conclusivo ou o procedimento prévio não tem lugar no ordenamento se não houver uma norma jurídica que os discipline.

“Tanto será ‘lançamento’ a norma do artigo 142 do CTN como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com a ciência do destinatário” (CARVALHO, P., 2013, p. 310).

Logo, o ato de lançamento depende do procedimento prévio o qual, por sua vez, depende da previsão de uma regra jurídica anterior dispondo sobre o assunto.

O professor citado conclui seu estudo sobre o assunto entendendo que tratar o lançamento como ato, procedimento ou norma depende da concepção daquele que irá estudá-lo e do contexto em que este estudo será feito, pois todas estas acepções são aptas a indicar o significado do termo “lançamento” a depender da interpretação conferida ao vocábulo no caso em que este será analisado. O que não se justifica é conferir um caráter de preferência semântica a quaisquer destes termos, como se houvesse uma dessemelhança entre eles.

Em sentido diverso, o professor Estevão Horvath (2010, p. 63) entende a natureza do lançamento como ato administrativo. Em suas palavras, lançamento é

[...] o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou extintivos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.

O autor, ao longo da sua obra, enfatiza sempre que o lançamento é ato não procedimento, bem como que se trata de ato jurídico administrativo e não somente ato administrativo, visto que está contido no conceito de ato jurídico previsto no Código Civil, qual seja, o de ato lícito que tem por fim direto e imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos.

2.4.2 Lançamento como norma de estrutura ou norma de comportamento

As normas de estrutura, também conhecidas como normas de produção, são aquelas que atribuem fundamento à enunciação, disciplinando-a. São normas que fundamentam juridicamente a existência de outras normas. Elas dispõem como deve ser o processo de criação de novos enunciados jurídicos, prescrevendo os agentes competentes, o procedimento e a vinculação de

ambos à matéria. Para cada matéria, o sistema prescreve um tipo específico de enunciação, determinando, assim, a norma introdutora que deve introduzi-la.

Paulo de Barros Carvalho entende que as normas de estrutura se dirigem igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. São as regras que estabelecem como serão formadas, alteradas ou extintas outras regras jurídicas.

Assim, tais regras devem orientar a atividade de enunciação que será a fonte das normas jurídicas introduzidas no sistema, sejam elas de direito tributário ou qualquer outro ramo do direito positivo. A atividade de enunciação, exercida pelo sujeito competente, deverá obedecer ao previsto nas regras de estrutura para que a enunciação declarada esteja formalmente de acordo com a norma jurídica que seja seu fundamento de validade.

As normas de comportamento, também conhecidas como normas de conduta, são aquelas que regulam as condutas intersubjetivas. Não são fontes de direito tributário, haja vista que o direito não se autorreproduz; elas são o próprio Direito Tributário quando regulam condutas intersubjetivas relacionadas a esse assunto.

2.4.3 Lançamento com natureza declaratória ou constitutiva

Muito se discute na doutrina acerca da natureza do lançamento, se constitutiva ou declaratória. Não é o objetivo deste trabalho a análise mais aprofundada do assunto, razão pela qual trarei o ponto de vista de alguns doutrinadores, esclarecendo alguns pontos sobre o tema.

Retomando um pouco o assunto já estudado, a regra matriz de incidência tributária possui em seu antecedente a descrição de um evento que, quando ocorrido no mundo do ser e traduzido em linguagem competente, dá origem ao fato jurídico tributário. O fato jurídico tributário é constituído por um enunciado que relata um evento que ocorreu no passado, em dado momento de tempo e espaço, razão pela qual a legislação aplicável é aquela vigente no momento que o evento ocorreu.

Entretanto, não podemos esquecer que o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato, como essa entidade aparece e é recebida no recinto do direito, o que nos autoriza a proclamá-lo como constitutivo do evento que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico (CARVALHO, P., 2013, p. 315).

Uma vez ocorrido o fato jurídico, instala-se de maneira direta, infalível e imediata a relação jurídica prevista no consequente da regra matriz. Trata-se de uma sucessão lógica e não cronológica de atos, em que a relação jurídica instaurada retira os dados que a compõe do próprio fato jurídico, nunca do evento ocorrido em momento anterior. Não há qualquer intervalo entre o fato jurídico e a relação jurídica.

Somente os dados que estiverem inseridos no sistema por meio da linguagem competente é que serão aptos a delimitar a relação jurídica que compõe o consequente. O que não compuser o fato jurídico estará desprezado do sistema por opção do legislador.

O consequente passa, assim, a existir no sistema em decorrência do enunciado trazido pelo antecedente, retirando todas as informações necessárias para estruturar o vínculo obrigacional daquelas relatadas na linguagem que compõe o antecedente.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 482) entende que por meio do consequente se disciplinam os comportamentos sociais e que, no caso do lançamento, “[...] a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos”.

Nesse raciocínio, sem a norma individual e concreta não é possível aferir o montante da dívida, a identificação do sujeito passivo, a razão pela qual o tributo deve ser pago. Enfim, é preciso uma norma individual e concreta do lançamento para se instaurarem as relações jurídicas prevista no consequente da regra matriz.

Diversamente, o professor Estevão Horvath (2010, p. 59) ressalta a natureza tão somente declaratória do lançamento em razão de declarar o acontecimento do fato jurídico que faz nascer a obrigação tributária. “É o lançamento que vai dizer, com força de veracidade jurídica, que aconteceu no mundo fenomênico aquele fato previsto hipoteticamente na norma jurídica, num determinado momento e num dado espaço territorial que deu ensejo ao nascimento da obrigação tributária”.

2.4.4 Lançamento: natureza provisória ou definitiva

A distinção trazida nesse momento decorre da redação da súmula vinculante número 24¹ do Supremo Tribunal Federal, a qual dispendo sobre a necessidade do lançamento definitivo para a configuração dos crimes tributários possibilita ao intérprete concluir pela existência do lançamento provisório.

Lançamento provisório seria, nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 321), “[...] aquele suscetível de alterações, no seio da própria Administração, assim por iniciativa do sujeito passivo, na sequência do procedimento administrativo tributário, como por diligência de ofício, nos controles de legalidade promovidos pela Fazenda Pública”.

Este mesmo professor, entretanto, desconstitui o conceito adrede transcrito, afastando a necessidade de qualquer exame mais aprofundado sobre o assunto. A mera possibilidade de impugnação do ato não é suficiente para conferir-lhe caráter de provisoriedade.

Em regra, todos os atos administrativos, judiciais e legislativos são passíveis de impugnação. E não é correto dizer que o fato de poderem ser modificados implica sua provisoriedade.

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo todos os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado a seu destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da conduta (CARVALHO, P., 2013, p. 322).

A norma individual e concreta é assim, definitiva, quando contém os requisitos competenciais e procedimentais, sendo esse conteúdo noticiado ao destinatário. A impugnação pelo contribuinte enseja a constituição de uma nova norma individual e concreta que irá substituir a anterior, o que atesta a improcedência da dicotomia relatada.

2.4.5 Critérios subjetivos para expedição da norma individual e concreta

2.4.5.1 Do sujeito competente para lançar o tributo

Analisando ainda a definição de lançamento trazida pelo CTN, destaco a definição trazida acerca do sujeito competente para expedir a norma individual e concreta do lançamento.

¹ Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Em um primeiro momento, diante do dispositivo legal, resta indubitável que somente o órgão da Administração ou do Poder Judiciário teria competência para expedir tal norma.

Mas a análise sistemática das normas que regem o Direito Tributário brasileiro nos leva a uma conclusão diversa, pois há inúmeras situações em que a apuração e quantificação dos valores devidos dependem exclusivamente de condutas dos particulares.

Essas condutas de particulares não podem, entretanto, ser confundidas com a própria competência para o lançamento do tributo, a qual é exclusiva do Fisco. O fato de o particular ser competente para expedir uma norma individual e concreta e o fato de que há muitos tributos cuja apuração depende de condutas do sujeito passivo não permite a conclusão de que esse é competente para lançar um tributo, ato privativo da autoridade Administrativa. A despeito de terem a mesma natureza (norma individual e concreta), as regras de competência diferentes e os fundamentos jurídicos são diferentes.

Lourival Vilanova (2015) bem trata do assunto quando aduz que a lei confere competência ao contribuinte de forma que este constitua o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, por meio do fenômeno da causalidade jurídica. Logo, nas palavras do mestre, é por meio desse fenômeno da causalidade que o contribuinte tem aptidão para identificar os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária e recolher o tributo sem qualquer participação do Fisco nesse momento.

Certo que se analisar a conduta realizada pelo particular e aquela realizada pelo Fisco, não há qualquer diferença substancial que permita, em tese, classificá-las em categorias diferentes de atos. Ambos os atos, seja do particular ou do Fisco, são necessários para que se materialize a descrição do evento tributário ocorrido em dado momento de tempo e espaço, o qual se subsume aos elementos que compõem a hipótese da regra matriz. A norma geral e abstrata não é apta para, por si só, regular as condutas que ocorrem no mundo do ser. É preciso que tais condutas sejam inseridas no plano do direito para que ocorra o fenômeno da incidência.

Mesmo com todas essas ponderações, no sentido que substancialmente não haveria diferença entre a conduta do Fisco e a do particular, certo é que o CTN não trata os atos da mesma forma, exigindo, no caso do ato praticado pelo particular, a confirmação, a homologação feita pelo Fisco, razão pela qual se tratou no tópico anterior que o lançamento por homologação teria característica de ato extintivo na concepção proposta pelo professor Estevão Horvath.

Importante acrescentar que, a despeito da substancial equivalência entre a conduta do particular e a do Fisco, há um relevante elemento que deve ser observado diferenciando-os. Trata-se do meio pelo qual o relato do evento pelo sujeito competente é introduzido no ordenamento jurídico. No caso do Fisco, há presunção de legitimidade nos atos praticados. No caso dos particulares, é preciso que a norma individual e concreta seja introduzida nos sistemas por meio de um documento especificamente exigido pela legislação.

Seguindo a premissa de que o direito se manifesta no contexto de um grandioso processo comunicacional, impõe-se a necessidade premente de que o documento de que falamos seja oferecido ao conhecimento da entidade tributante, segundo a forma igualmente prevista no sistema positivo (CARVALHO, P., 2011, p. 512).

Traçadas essas breves premissas acerca do sujeito competente para realizar o lançamento tributário, passa-se agora à análise do significativo crescimento da participação do sujeito passivo no ato de apuração do tributo devido.

2.4.5.2 Da participação do sujeito passivo na apuração dos valores devidos

Analisando na linha do tempo quais modalidades de lançamento têm maior utilização, verifica-se que cada vez mais se exige uma colaboração do sujeito passivo nos atos relacionados à apuração do tributo devido. A maior parte dos tributos, não somente no Brasil, mas também em países que seguem o modelo do direito continental europeu, tem sua apuração diretamente dependente de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

O lançamento por homologação em época passada era exceção, o que retirava a importância dos crimes tributários já que estes quase não existiam. A autoridade fiscal era responsável pela quase totalidade dos atos no lançamento. A alteração nesse cenário deu-se com a diminuição do lançamento de ofício e o aumento do lançamento por homologação, por meio do qual atribui-se ao contribuinte a função de introduzir em linguagem competente o relato do evento descrito na hipótese

Novamente, trazendo as lições do professor Estevão Horvath (2010), o aumento na utilização do lançamento por homologação deu-se, dentre vários fatores pelo uso e difusão do princípio da praticabilidade, muito bem estudado pelas professoras Regina Helena Costa e Mizabel Derzi.

Nas palavras de Regina Helena Costa (2007, p. 380), a praticabilidade “[...] serve melhor à noção de segurança jurídica, atenuando a observância da justiça no caso concreto”.

Por outro lado, afirma Casalta Nabais (2010 apud COSTA, 2007, p. 380) que “a justiça fiscal e a praticabilidade não são incompatíveis, constituindo esta uma das actuais vias – e, por certo, não das menos importantes – de realização daquela”.

Compactua-se com o entendimento do referido doutrinador de que a utilização do princípio da praticabilidade não necessariamente implica redução da justiça fiscal. O referido princípio busca, como o próprio nome faz referência, uma aplicação mais simples, mais prática da lei tributária. Diante da complexidade de normas em seus mais diversos graus de hierarquia disciplinando as relações jurídicas tributárias, resta inviável e inaceitavelmente a concentração de todos os atos relacionados à construção da norma individual e concreta do lançamento nas mãos da Administração. Em face da super complexidade de leis é preciso simplificar sua aplicação de forma a garantir efetividade no recolhimento do tributo e respeito aos princípios que norteiam a justiça fiscal.

Como bem dispõe Estevão Horvath, citando Mizabel Derzi (2007 apud 2010, p. 68), a praticabilidade seria “o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis como objetivo de tornar simples e viáveis a aplicação das leis”. Trata-se de princípio implícito na Constituição, pelo qual o ato de lançamento deverá trazer de forma mais simples a identificação pelo sujeito passivo que o fato jurídico ocorrido se subsume à hipótese prevista na lei.

Assim, a construção da norma jurídica individual e concreta do lançamento passa para as mãos do contribuinte, que, tendo relação direta e imediata com o fato jurídico tributável, possui, por certo, mais “facilidade” e subsídios para identificar os elementos da regra matriz de incidência tributária e, então, introduzir no ordenamento o evento ocorrido por meio de linguagem competente. Refere-se a uma conduta muito mais prática e efetiva, vez que, com o aumento das relações jurídicas tributáveis, é inviável e ineficaz a concentração nas mãos do Fisco da inserção no ordenamento de todos os eventos tributáveis ocorridos.

Com essa maior participação do contribuinte na constituição do ato-norma, aumentam também as possibilidades de fraude e violação à lei tributária, considerando que a homologação do pagamento efetuado em regra ocorre tacitamente.

No intuito de reduzir e desmotivar tais condutas fraudadoras (pois é impraticável concentrar nas mãos do Fisco a constituição de todos os atos-norma de lançamento) adveio a Lei nº 8.137/90, definindo os crimes tributários, contra a ordem econômica e as relações de consumo.

2.5 Tipos de lançamento

O Código Tributário Nacional (CTN) traz a previsão expressa de três tipos de lançamento, quais sejam: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação. Essa classificação divide as espécies de lançamento considerando o grau de atuação do administrador público na realização do lançamento. Assim, no caso do lançamento de ofício, a participação do agente público é máxima; no caso do lançamento por declaração, essa participação é dividida com a conduta do contribuinte; no lançamento por homologação, quase todo o procedimento é conferido ao contribuinte, competindo ao agente público apenas a homologação (que ainda pode ser tácita) dos atos praticados pelo particular.

Salienta-se que essa é a classificação trazida pelo CTN, o qual, sendo analisada em conjunto com o item anterior, eivada de contradições, pois o entendimento de que o lançamento tem natureza de ato administrativo não coaduna com os tipos de lançamentos descritos no CTN, os quais se referem ao momento anterior à edição do ato final, ou seja, ao procedimento que culmina com o ato de lançamento.

Então, se partir da premissa do professor Paulo de Barros Carvalho, concebendo à natureza jurídica do lançamento como um ato administrativo, é possível refazer a classificação proposta pelo CTN e dividir os tipos de lançamento em modificativos ou extintivos.

As espécies de lançamento trazidas pelo CTN descrevem diversas formas de procedimento, as quais não são intrínsecas ou essenciais ao lançamento. O procedimento é dispensável, desde que entendido como uma série de atos unificados para expressar a finalidade do documento. Logo que a autoridade administrativa tenha, desde já, todos os dados necessários para identificar os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária, poderá lançar o tributo, independentemente de qualquer ato procedimental.

Assim, por uma classificação mais técnica pode-se diferenciar os tipos de lançamento em constitutivos e modificativos ou modificativos e extintivos.

O professor Paulo de Barros Carvalho entende que o lançamento poderá ser classificado em constitutivo e modificativo. Serão constitutivos quando por meio da norma individual e concreta do lançamento for introduzido no sistema jurídico o evento ocorrido em um dado espaço de tempo e lugar e previsto como antecedente da regra matriz dando origem ao fato jurídico tributário, desencadeando as relações jurídicas dele decorrentes (causalidade jurídica, nas palavras de Lourival Vilanova – 2015).

Por outro lado, haverá lançamento com caráter modificativo quando a introdução do evento no sistema jurídico se der por um ato do sujeito passivo, mas de forma defeituosa. Nesse caso, o ordenamento já tem conhecimento do fato jurídico e consequentemente das relações jurídicas dele decorrentes. O lançamento por parte do Fisco apenas corrigirá o ato do sujeito passivo, modificando ao ato inicialmente realizado por este.

No entendimento do professor Estevão Horvath (2010), o ato do lançamento poderá ser classificado como modificativo ou extintivo. Será modificativo nos casos do lançamento de ofício e por declaração, pois não inovam no ordenamento, apenas conferindo eficácia às relações jurídicas tributárias, que nasceram indeterminadas e precisam desse ato para que possam ser exigíveis.

Registrem-se ainda os lançamentos por homologação com natureza extintiva, pois nada acrescentam à obrigação tributária, já constituída e cumprida pelo contribuinte. Ocorrido o lançamento por homologação, expresso ou tácito, nos termos do artigo 142 do CTN, a obrigação se extingue evidenciando a natureza extintiva do lançamento nessa hipótese.

2.6 Lançamento e sanção

2.6.1 Da norma sancionadora

Seguindo a doutrina do professor Paulo de Barros Carvalho, normas jurídicas podem ser entendidas como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante à forma lógica dos juízos condicionais, composta de hipótese e consequente.

A hipótese (proposição-hipótese) prevê um fato de possível ocorrência. A consequência (proposição-tese) estabelece uma relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo. Sua estrutura pode ser formalizada da seguinte forma: “ $H \rightarrow C$ ”, em que se ocorrer “H” então deve ser “C”. O

modal que liga as proposições “H” e “C” é neutro. A subsunção do fato à norma implica a relação jurídica entre dois sujeitos (S’RS’), modalizada pelos deônticos (V, O ou P).

Toda a confusão acerca do termo “norma jurídica” se instaura porque se utiliza a mesma expressão para designar as unidades do sistema do direito positivo, quando esse, por manifestar-se em linguagem, apresenta-se em quatro planos: a) S1: plano físico; b) S2: plano das significações isoladamente consideradas; c) S3: plano das significações estruturadas e d) S4: plano da contextualização das significações estruturadas.

Ao se considerar o direito positivo, levando-se em conta seu plano de expressão, as suas unidades são enunciados prescritivos. Se avaliar o plano das significações construídas a partir dos enunciados (S2), as unidades do sistema serão proposições jurídicas e se tomar o direito como o conjunto de significações deonticamente estruturadas (S3), que mantém relação de coordenação e subordinação entre si (S4), as unidades do sistema jurídico são as normas jurídicas em sentido estrito.

A interpretação do documento normativo é pressuposto para a construção da norma jurídica e, conseqüentemente, para a sua aplicação. Trata-se de uma sequência de atos necessária para que haja a aplicação da norma; primeiro interpreta-se o direito através de um ato mental em que se atribui significado a uma disposição normativa para posteriormente aplicar a norma ao caso concreto.

A norma jurídica completa contém estrutura dual: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio) e norma secundária (ou perinorma, na terminologia de Cossio). Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres como consequência da verificação dos pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nessa, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.

Cabe destacar que inexitem regras jurídicas sem as correspondentes sanções. Norma sem sanção não é norma jurídica no entendimento seguido neste trabalho. Os dois fragmentos em conjunto formam a norma completa e expressam a mensagem deôntica-jurídica na sua integridade constitutiva, significando a orientação da conduta, com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para o seu descumprimento.

A despeito de o sistema jurídico positivo ser unitário, impossível não vincular em um momento inicial, a norma sancionatória a uma conseqüente aplicação no Direito Penal. Essa

concepção não é de tudo desprovida de fundamento lógico, pois o Direito Penal foi o primeiro ramo autônomo do Direito que se formou, tendo como principal objetivo a repressão dos delitos imputando-lhes penas com a finalidade de preservar a sociedade e proporcionar o seu desenvolvimento.

Logo, a norma jurídica sancionatória tem direta e imediata vinculação com o Direito Penal. Mas não somente com o Direito Penal. Como já exposto, as normas sancionatórias estão presentes em todos os ramos jurídicos, sendo tarefa do aplicador a distinção das diversas modalidades de ilícito.

Dentre vários critérios sugeridos pela doutrina em geral (natureza da norma jurídica sancionadora, natureza do bem jurídico tutelado etc.), acompanha-se o entendimento que o critério mais preciso para identificação da natureza das normas sancionadoras recai na natureza do bem jurídico tutelado pela norma que tipifica um ilícito e impõe a sanção cabível (PADILHA, 2015).

Logo, a tendência é que a natureza das sanções jurídicas se amplie à medida que a tutela de bens jurídicos implique a autonomia de novos ramos do Direito. A identificação da natureza das sanções jurídicas não recai tão somente, no plano filosófico, de teorias abstratas sobre o tema. A identificação da natureza das normas sancionadoras delimita a competência da autoridade apta para sua aplicação, bem como as regras e princípios aplicáveis.

2.6.2 Da norma tributária sancionadora

No Direito Tributário, a sanção pode assumir diversas vertentes semânticas, a depender no momento do processo de positivação analisado diante da norma sancionatória. Quando se trata de norma geral e abstrata, a sanção estará presente no consequente da norma, cuja hipótese tenha a previsão de um fato ilícito, decorrente do descumprimento de uma norma anterior. Assim, considere-se uma norma H-C, em que dada a hipótese, instaura-se a relação jurídica prevista no consequente. Não sendo cumprida a obrigação, objeto da relação jurídica, parte-se para a análise de uma segunda norma cuja hipótese traz a descrição da conduta de inadimplemento daquela obrigação, instaurando-se no consequente a relação jurídica cujo conteúdo é a aplicação da sanção prevista.

Como norma individual e concreta, a sanção pode denotar: a) a norma individual e concreta que prescreve em seu consequente a aplicação da penalidade para o descumprimento da obrigação pelo sujeito passivo; b) a própria penalidade em concreto aplicada ao infrator.

A competência para legislar sobre normas tributárias sancionatórias é do Poder Legislativo, por meio de Lei Complementar, com fundamento no artigo 146 da Constituição da República (CR) que exige esse veículo normativo para a introdução de normas gerais de Direito Tributário, em especial que disponham sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Nos termos já expostos,

[...] as prestações sancionatórias decorrentes do descumprimento da RMIT e dos deveres instrumentais nada mais são que obrigações em matéria de legislação tributária; no âmbito das infrações tributárias, o Auto de Infração e a imposição de multa revelam-se os instrumentos, por excelência, para constituir relações sancionatórias, tal como o papel do lançamento na constituição dos fatos jurídicos tributários [...] (PADILHA, 2015, p. 72).

Nesse raciocínio, o crédito pode ser entendido como o direito subjetivo atribuído ao sujeito ativo de exigir as penalidades cominadas pelo descumprimento da obrigação, respaldando a exigência da Lei Complementar para disciplinar sobre o assunto.

O veículo normativo principal que regula a matéria é o CTN (Lei nº 5.172/66). É possível constatar algumas incongruências na disposição legal sobre o tema “sanções”. O artigo 113º, por exemplo, prevê em seu parágrafo 1º que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

O artigo 3º, por sua vez, traz o conceito de tributo: toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito. Logo, por uma superficial interpretação sistemática é possível concluir que a sanção tributária não se confunde com a obrigação tributária principal, como o artigo 113 equivocadamente prescreve.

A sanção tributária possui realidade jurídica completamente diversa do tributo instituído e com ele não se confunde. Nesses, há um fato lícito previsto na hipótese da norma e no consequente uma relação jurídica tributária instaurada, cujo sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável tributário. Nas sanções, há um fato ilícito previsto em sua hipótese, decorrente do não cumprimento de uma obrigação anteriormente estabelecida. Busca, assim, a

repressão/prevenção de uma conduta ilícita do sujeito infrator que não necessariamente coincide com o sujeito passivo da obrigação tributária.

O fato de ambos terem como objeto o pagamento de uma prestação pecuniária não é suficiente para trazer maiores similitudes na natureza desses dois institutos. A prestação pecuniária presente na obrigação tributária decorre de interesses arrecadatórios, enquanto a presente nas normas sancionatórias pretende desestimular a conduta infracional, por isso obedecem a parâmetros mais gravosos do que aqueles previstos nas normas de incidência tributária.

A distinta natureza jurídica entre sanção e tributo não afasta, entretanto, o vínculo existente entre eles. A estrutura da norma sancionatória parte da previsão em seu antecedente do descumprimento de algum dever tributário (principal ou instrumentário) com a prescrição do cumprimento de uma pena na relação jurídica instituída em seu consequente.

Na seara dos ilícitos tributários é importante ressaltar a possibilidade de responsabilidade objetiva e responsabilidade de terceiros, situações não admitidas na seara penal, por expressa previsão constitucional. É possível a cominação de uma sanção tributária em situações que independem de dolo ou culpa, não se aferindo o elemento subjetivo na conduta praticada pelo infrator. Ressalta-se que tais situações somente se aplicam no caso de multas moratórias nos termos do disposto no artigo 136 do CTN.

Nas penalidades pecuniárias de natureza punitiva, a responsabilidade será sempre pessoal (do agente) exigindo também a demonstração de uma conduta dolosa por parte do infrator (artigo 137, inciso III, alínea a do CTN). Apesar do dispositivo mencionado, dispor sobre responsabilidade de “terceiros”, estes são, na realidade, terceiros quando examinados em relação àquele que praticou o fato gerador de forma direta e imediata, mas verdadeiros responsáveis pelas infrações praticadas. Não há uma transferência de responsabilidade, mas sim a indicação do real infrator. O contribuinte, nesse caso, é a vítima do terceiro, sujeito executor da ação ou omissão ilícita.

Quanto ao conteúdo na norma sancionatória, poderá ser de caráter pecuniário ou não. Dentre as pecuniárias, é possível identificar todas as espécies de multas (moratórias, de ofício, agravada e qualificada), enquanto entre as não pecuniárias constata-se a apreensão de bens, perdimento de mercadorias, inclusão no cadastro dos inadimplentes, entre outras.

Ressalta-se, entretanto, o entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência² acerca da impossibilidade de aplicação de sanções políticas como forma de coagir os contribuintes ao pagamento de tributos devidos. Imperioso que haja todo o prévio trâmite administrativo necessário para a constituição do crédito tributário e após a cobrança judicial dos valores devidos.

Nas palavras de Florence Haret (2014, p. 108):

O CTN deixa claro ser a atividade do Fisco, em todas suas medidas, prática vinculada (à lei), devendo restringir-se às competências e ao *modus operandi* ali descrito, sob pena de violação dos direitos fundamentais do contribuinte. Se a vinculação da atividade administrativa é um dever, sob o ponto de vista da Administração; para o contribuinte é uma garantia e um direito subjetivo, que não lhe pode ser tolhido por motivos meramente arrecadatários.

Assim, requer-se a existência de limites ao legislador quando da fixação das sanções cabíveis às infrações tributárias. Entre as diretrizes existentes, destaca-se a obediência a princípios constitucionais, em especial o da legalidade e tipicidade.

Conforme já exposto anteriormente, o princípio da legalidade é um dos principais critérios para a elaboração de todo o sistema jurídico. Logo, não podia ser diferente no que diz respeito às infrações tributárias.

O CTN prevê expressamente em seu artigo 97, incisos V e VI, a imposição de lei para a cominação de penalidades, bem como para dispor sobre hipóteses de exclusão, extinção e suspensão de créditos tributários, ou para dispensa e redução de penalidades.

É indispensável a previsão legal de todos os critérios da regra matriz referente à cominação da sanção tributária. Pelo princípio da tipicidade, deve ser descrito no antecedente da norma a infração com todos os elementos necessários à sua identificação, enquanto no consequente deve haver a descrição pormenorizada da penalidade aplicável àquele caso. Trata-se da estrita legalidade tributária garantindo a certeza e a segurança de que a disposição acerca de sanções tributárias somente poderá ocorrer por meio de lei, considerada em sentido formal e material.

Evita-se, assim, qualquer conduta discricionária do Administrador no momento da aplicação da penalidade, uma vez que todos os critérios necessários à constatação da hipótese e do consequente estarão taxativamente previstos na lei (complementar, nesse caso).

² Para mais informações acerca deste assunto, vide Supremo Tribunal Federal (RE 591.033). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619654>>. Acesso em: 12. dez. 2015.

A introdução no ordenamento, da norma individual e concreta que estabelece a sanção cabível ao sujeito infrator decorre de conduta estritamente vinculada, não admitindo quaisquer interferências no que tange à conveniência de sua aplicação, seja pelo Administrador, seja pelo Magistrado. Cabível tão somente controle de legalidade do ato praticado.

A doutrina em muito aproxima o princípio da legalidade tributária com o da reserva legal, no Direito Penal considerando que, além da previsão genérica constitucional (artigo 5º, inciso II³), há também disposição específica no capítulo da Constituição reservado ao Sistema Tributário Nacional e ainda no próprio Código Tributário Nacional, ressaltando assim, sua especificidade e importância.

2.7 Lançamento e auto de infração

Muitos confundem os institutos do auto de infração e do lançamento, em especial pela redação do artigo 142 do CTN reforçado pela prática da utilização de um único documento normativo contendo a presença de ambos os institutos.

O lançamento, assim como o auto de infração apresentam natureza jurídica de uma norma individual e concreta, em que o antecedente constitui na narrativa de um evento ocorrido no passado e o consequente a relação jurídica desencadeada pelo acontecimento daquele evento narrado. Contudo, no auto de infração, diversamente do lançamento, o evento narrado no antecedente decorre de um ato infracional, em que dada conduta exigida do sujeito não foi realizada conforme as exigências normativas.

O consequente, por sua vez, como as demais normas sancionatórias, estabelece uma relação jurídica cujo objeto é o pagamento de um valor em dinheiro a título de penalidade imposta pelo ente tributante ao sujeito passivo. Verifica-se, assim, ausente qualquer diferença substancial entre o consequente da norma individual e concreta do lançamento e a do auto de infração.

Logo, completamente inapropriada a redação do artigo 142 do CTN ao dispor que entre as funções do lançamento está a de calcular o tributo devido e, se for o caso, propor a penalidade cabível.

³ Artigo 5º, inciso II: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Corrobora com tal impropriedade a seguinte situação: por vezes, sob o título de auto de infração apresenta-se um documento normativo com conteúdo dúplice: um ato de lançamento com a exigência do tributo devido e outra norma individual e concreta cujo objeto é a aplicação de uma penalidade em razão do sujeito não ter cumprido a obrigação prevista e exigida por meio do ato de lançamento.

Não há que se falar em fusão ou combinação entre essas duas normas, as quais possuem aplicação autônoma. Trata-se apenas de uma comodidade administrativa em positivá-las no mesmo documento normativo sem que isso implique qualquer associação entre o cumprimento do prescrito por cada uma delas.

O artigo 142 do CTN traz a previsão de duas distintas realidades jurídicas: o lançamento e a norma sancionatória, de forma que cada um deles apresentará características próprias passíveis de questionamento pelo sujeito passivo e a revisão individualizada pelo Administrador.

3. DA NORMA JURÍDICA PENAL

As normas penais seguem a classificação geral das normas jurídicas, podendo ser geral e abstrata ou individual e concreta. Será geral e abstrata aquela que descreve em seu antecedente a hipótese cujo conteúdo é um fato ilícito e no seu consequente a sanção penal não individualizada que será aplicada quando da ocorrência da hipótese prevista. Trata-se da regra matriz de incidência penal.

Já a norma penal individual e concreta prevê em seu antecedente a descrição do fato ilícito ocorrido e em seu consequente a sanção penal individualizada de acordo com os parâmetros utilizados pelo Magistrado na fundamentação da sentença.

As normas penais contidas no Código Penal (CP) não são incriminadoras em sua totalidade, ou seja, nem todas apresentam a função de definir infrações penais. Há também normas permissivas, desprovidas de proibições ou prescrições penais, as quais apresentam caráter permissivo, explicativo ou complementar. Assim, é possível dividir as normas penais em outras duas classes: as permissivas e as incriminadoras.

Ensina Aurora Tomazini de Carvalho (2009) que a regra matriz de incidência penal incriminadora se enquadra como norma primária derivada punitiva. Derivada, pois é precedida da existência de normas no ordenamento que estabeleçam condutas entendidas como indispensáveis para o adequado convívio social entre os homens. As normas penais surgem em um momento posterior, impondo sanções quando da ocorrência de condutas que violem o conteúdo das normas precedentes.

Analisando a estrutura da norma penal, verifica-se que ela não proíbe uma conduta, mas estabelece uma sanção para a ocorrência de certa conduta considerada pelo legislador como indesejável para o convívio social.

Bittencourt (2011) sustentava, a partir de Binding, que a norma criava o antijurídico e a lei, o delito. O sujeito criminoso violava a norma, realizando uma conduta nos exatos termos previstos na lei penal. Assim, a norma criaria o antijurídico e a lei, o delito.

A concepção proposta por Binding, a despeito de muitos adeptos em dado momento histórico, não prosperou no direito alemão tampouco no internacional.

A norma jurídica é, nos termos propostos pelo construtivismo lógico-semântico, construída segundo uma atividade intelectual do intérprete a partir do texto da lei. A lei é, assim, fonte das normas jurídicas.

A norma penal material estabelece as regras que prescrevem dada consequência para um caso em razão da ocorrência da hipótese previamente descrita na norma.

Entretanto, não basta a previsão de uma dada conduta na hipótese da lei penal para que, quando da sua ocorrência, seja automaticamente considerada como um delito. O delito é mais que a simples subsunção do fato à hipótese prevista na lei penal.

Analisando o tema, Hans Kelsen (2005) apresenta um conceito de delito definido de acordo com os princípios da teoria pura do direito. A partir dessa premissa, o delito é a condição para a aplicação de uma sanção. Não existe o delito em si. Uma conduta é considerada delito por ter como consequência a aplicação de uma sanção. Olha-se a existência da norma secundária e, uma vez que ela existe, infere-se que o fato descrito no antecedente da norma é um delito.

Conforme dispõe esse autor, a “sanção é tornada uma consequência da conduta considerada nociva à sociedade e que, de acordo com as interações da ordem jurídica, tem de ser evitada” (KELSEN, 2005, p. 73.). A sanção penal é prevista no ordenamento de forma a regular as condutas humanas, buscando ocasionar aquelas condutas que o legislador entende “desejáveis” para um razoável convívio em sociedade.

Essas condutas desejáveis compõem o conteúdo de outras normas jurídicas, as quais precedem a existência da norma jurídica penal no ordenamento.

É preciso decompor o conceito de delito em segmentos a serem averiguados em uma operação contínua e ordenada. Por meio dessa construção dogmática, tem-se o caminho lógico para averiguar se dada conduta ocorrida no mundo fenomênico será constitutiva de um fato jurídico penal descrito na regra matriz.

3.1 Breve esboço acerca da teoria do delito

3.1.1 Sistema Liszt-Beling (teoria causalista da ação)

O principal fundamento desse sistema recai na função da ação praticada pelo agente ao cometer o delito. “A consequência disso é que a ação é valorativamente neutra, sendo

identificada como um movimento corpóreo voluntário, que produz uma modificação no mundo exterior” (TAVARES, 1980, p. 17).

A teoria causal, assim, reduz a função da ação a uma modificação no mundo exterior decorrente de um ato de vontade do agente.

É preciso vontade na ação praticada decorrente da ausência de qualquer coação física ou moral, sendo caracterizada por um movimento corpóreo que tire o indivíduo da inércia. Indispensável também que essa ação produza modificações no mundo exterior e que tais modificações decorram da ação em uma relação causal.

“O delito, em seu conjunto, não se consome, todavia, na causalidade objetiva da conduta. Além desta, exige-se, para sua completa integração, que o agente tenha também se ligado ao resultado, em seu conteúdo subjetivamente.” (TAVARES, 1980, p. 20).

Verifica-se, assim, que a estrutura do delito, na teoria causal, passa a ser composta de um aspecto objetivo (externo) e outro subjetivo (interno), sendo o primeiro a relação à ação praticada (comportamento corporal) e o segundo a ligação subjetiva do agente e do conteúdo da ação praticada (voluntariedade na conduta). Na ausência de um desses elementos, não seria possível o reconhecimento de uma ação delituosa.

Cláudio Brandão elenca em sua *Teoria jurídica do crime*, os três elementos trazidos por Von Liszt: vontade; modificação no mundo exterior, perceptível aos sentidos e nexos de causalidade, que liga a ação ao resultado. Não basta somente a vontade, devendo haver a manifestação de vontade, entendida como “[...] toda realização ou omissão voluntária de um movimento corpóreo que, livre de qualquer violência, está motivada pelas representações mentais do agente; em poucas palavras, é a vontade objetivada” (BRANDÃO, 2014, p. 22).

Outro ponto importante que merece ser destacado na teoria causal foi o desenvolvimento do conceito de tipo, por Beling, por meio do qual foi possível a elaboração de um conceito analítico de delito, em que a exigência de resultado passa a ser exigida como parte integrante da ação (TAVARES, 1980).

Em um primeiro momento, com Beling, a tipicidade penal implica apenas um caráter descritivo, ou seja, de adequação do fato ao tipo previsto na lei. A antijuridicidade, por sua vez, é vista e estudada de forma objetiva, implicando uma relação entre a conduta praticada e a proibição disposta na norma jurídica. Juarez Tavares (1980) traz, nesse caso, o entendimento de Von Liszt, no sentido que a antijuridicidade estaria presente diante da ausência de causas de

justificação. Trata-se de um exame objetivo, não sendo considerado qualquer elemento subjetivo quando da análise da antijuridicidade.

A culpabilidade, no sistema estudado, abarca todos os componentes psicológicos referentes ao autor do delito, em especial o dolo e a culpa. Ou seja, o conteúdo da vontade do agente não é analisado na conduta (ação), mas sim na culpabilidade. Além desses elementos, compunha o estudo da culpabilidade a imputabilidade e, para alguns autores, a consciência da ilicitude. A análise da imputabilidade precedia a do dolo. Juarez Tavares (1980) traz a posição de Von Liszt rejeitando a consciência de ilicitude como componente da culpabilidade e do próprio delito e a posição de Beling entendendo-a como válida.

O dolo é entendido em sua concepção de *dolus malus*, ou seja, de consciência de ilicitude. “Para a teoria causal, por sua vez, o que importa decisivamente é muito menos o atuar doloso e muito mais a causalidade” (BRANDÃO, 2014, p. 26) ou seja, valoriza-se mais a causalidade existente entre a ação e o resultado do que a vontade do agente em produzir esse resultado.

A concepção psicológica da culpabilidade (dolo e culpa na culpabilidade) trouxe muitos problemas, pois muitas das situações em que o dolo ou a culpa estivessem presentes poderiam tornar-se isentas de pena quando estivesse exposto algum elemento que excluísse a punibilidade. Haveria o vínculo psicológico entre o agente e o fato, mas esse agente não seria punido. “Não é a ilegalidade ou a pena que deixam de existir, é o autor que age com vontade viciada de tal ordem, que não se pode considerá-la relevante para fundamentar um juízo de censura sobre ele” (TAVARES, 1980, p. 32).

Cláudio Brandão (2014, p. 23) bem discorre criticando a teoria causalista da ação, no sentido que ela esvazia o conteúdo da vontade:

A intenção dos causalistas é imputar todos os juízos objetivos à ação típica e antijurídica e todos os juízos subjetivos à culpabilidade, como se pudesse haver uma separação perfeita e peremptória entre o objetivo e o subjetivo. Se todo o subjetivo deve ser analisado na culpabilidade, deve-se deslocar o estudo do conteúdo da vontade da ação para a culpabilidade, esvaziando-se, enfatize-se o conteúdo da própria ação.

Outra crítica que é feita ao causalismo refere-se ao conceito de dolo e de culpa. O dolo é entendido como *dolus malus*, ou seja, para ser configurado é preciso que o agente atue com a consciência direta do injusto, ou seja, caso o agente tenha conhecimento do injusto, mas não o represente no momento da conduta, essa não será punida como dolosa, mas sim como culposa.

Logo, para os que aderem à teoria causalista, a culpa é utilizada como uma espécie subsidiária para punição de condutas dolosas em que não ficasse demonstrada a efetiva representação do injusto pelo agente no momento da ação.

A diferença principal entre os sistemas causais e não causais recai sobre a ação. Tem-se um sistema causal quando a ação é entendida como ato que apenas produz os efeitos no mundo. Por outro lado, são não causais os sistemas que enxergam a ação como meio de regular os efeitos da conduta. No primeiro caso, os efeitos são automáticos; no segundo, são os efeitos direcionados pela ação. Na teoria causalista não se analisa o conteúdo da vontade que está presente na ação (logo, o dolo é analisado na culpabilidade e não na ação).

Em um momento posterior, as teorias causais sofreram influência de autores como Mezger e Grunhut⁴, com a descoberta dos elementos normativos do tipo. Assim, aquele tipo seco e objetivo descrito anteriormente por Beling foi praticamente descartado.

O tipo, portanto, passa a ser o resultado de juízos de valor, tendo em vista o objetivo visado pelo legislador de dar proteção aos chamados bens jurídicos, que, na realidade, são categorias relacionais do modo organizacional material vigente, calcado nas estruturas de classe (TAVARES, 1980, p. 39).

Verifica-se, assim, a tendência posterior ao estudo do tipo de Beling de reconhecer a existência de elementos normativos no tipo penal de características subjetivas no injusto. Nesse prisma, a compreensão da culpabilidade também sobre modificações, não sendo composta tão somente de dolo e culpa (concepção psicológica da culpabilidade), mas também de um juízo de censura, caracterizando a concepção psicológico-normativa da culpabilidade. “Esse juízo de censura significa que a punição só se torna autorizada, quando o agente possa ser reprovado pela sua atuação contrária ao direito” (TAVARES, 1980, p. 40). Não haverá, assim, o reconhecimento da culpabilidade quando a conduta ocorrer em circunstâncias anormais, que afastem o juízo de valor negativo sobre o ato praticado.

3.1.2 Sistema finalista

Conforme Juarez Tavares (1980), o desenvolvimento da doutrina finalista pode ser atribuído a Aristóteles, reproduzido posteriormente por Santo Tomás de Aquino, no sentido que

⁴ Ver mais em: *Manual de Direito Penal brasileiro* (ZAFFARONI, 2006).

tudo que existe na natureza existe para um fim, sendo essa a razão de ser da própria coisa. Mas, nessa época, ainda existia uma confusão entre as molduras do finalismo e da teologia, pois se entendia que os fins eram direcionados por Deus. Logo, houve a primeira concepção da doutrina finalista, mas a ação humana por si só não era meio suficiente para se atingir um fim, ela ocorria à imagem e semelhança da vontade de Deus.

A separação entre o finalismo e a teologia veio com as doutrinas de Kant e Hegel. Essa filosofia ainda foi estudada por outras pessoas como N. Hartmann, Von Weber, Graf zu Dohna e, finalmente, por Welzel, no qual trabalhou com as ideias principais iniciadas na Grécia antiga, aperfeiçoada pelas contribuições filosóficas subsequentes⁵.

3.1.2.1 A estrutura finalista do delito

O finalismo estudado por Welzel atingiu seu ápice após a Segunda Guerra Mundial, na busca de romper com o direito penal nazista que via no direito uma forma de se atingir a purificação do povo, segregando aqueles que não pertencessem à raça ariana.

Nesse contexto, buscava-se um resgate do caráter ético e social do direito. Não por meio de um retorno aos sistemas vigentes antes da segunda guerra, mas sim por meio de um desses aperfeiçoamentos, de forma a evitar que o direito pudesse ser utilizado da forma cruel como o foi na Alemanha nazista.

Sistematicamente, a filosofia finalista continua estudando o delito composto por seus três pilares: a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade. Há, entretanto, uma distribuição dos elementos que compõem esses pilares, pelos quais se passam a discorrer.

Conforme exposto na teoria causalista, o cerne do estudo da teoria finalista também se concentra no conceito de ação, que passa a ser estudada como mais um elemento: a vontade. Isso porque uma atividade voltada para um fim não pode decorrer meramente do acaso, se uma relação é de causa e efeito. A finalidade específica requer uma ação decorrente de uma vontade consciente dirigida a um objetivo.

Ao executar essa ação consciente, o homem percorre duas fases diversas: a primeira ocorre no plano intelectualivo e abrange a antecipação pelo agente do fim que se quer realizar; a

⁵ Ver mais em: *Manual de Direito Penal brasileiro* (ZAFFARONI, 2006).

representação e a escolha dos meios de ação para se atingir aqueles fins e, por último, a consciência das consequências e circunstâncias decorrentes do emprego daqueles meios.

Já a segunda etapa ocorre no mundo real, no mundo do ser, por meio da realização concreta da conduta anteriormente representada pelo agente.

Importante ressaltar que, nos termos da doutrina de Juarez Tavares (1980), a finalidade da conduta não se confunde necessariamente com o dolo da conduta. Finalidade e dolo têm naturezas distintas, pois a finalidade implica um sentido, um fim em si mesmo, enquanto o conceito de dolo está umbilicalmente ligado ao tipo legal. O primeiro refere-se a um conceito do mundo dos fatos; enquanto o segundo encontra-se no mundo do direito.

O autor (1980, p. 61) assim discorre:

É lógico que na ação há vontade dirigida a um fim. Essa vontade finalista é averiguada aí no sentido natural, sem a necessária incidência de valoração jurídica. [...] Já pelo simples fato de que, nos crimes dolosos a vontade da ação fundamenta o dolo do tipo, não implica identificá-los. Nesse transporte da vontade para o tipo, havendo a incidência de valoração, segundo pontos de vista do Direito Penal, ocorre uma verdadeira transmutação qualitativa nessa vontade, que não será mais, então a mesma vontade natural, mas sim o dolo.

Logo, a vontade humana não necessariamente se confunde com o conceito de dolo, pois aquele é um conceito natural e este normativo, já que relacionado a uma vontade dirigida a um fim contrário ao direito. Ainda nesse assunto, é possível admitir que a vontade manifestada em uma conduta típica não necessariamente é dolosa, pois é possível que o agente incorra em erro do tipo. Nesse caso, identifica-se uma conduta típica, em que a vontade do agente foi direcionada a um fim lícito e que, por erro, o fim atingido foi ilícito.

Tem-se então a exigência de valoração normativa da conduta para se averiguar a presença do dolo, razão pela qual esse passa a ser identificado como dolo normativo.

Outro ponto relevante na teoria finalista é a diferenciação entre os crimes dolosos e culposos. A maioria da doutrina traz essa diferenciação no sentido que nos crimes dolosos o agente busca, no exercício de sua atividade final, um fim ilícito; enquanto nos crimes culposos a finalidade perseguida seria lícita. Assim, a reprovabilidade nos crimes culposos não recairia na finalidade do agente, mas sim nos meios inadequados que esse elegeu na busca de seu fim. A inadequação da via eleita implicaria meios negligentes, imprudentes ou eivados de imperícia.

Crítica a essa posição majoritária é muito bem trazida pelo professor Juarez Tavares (1980), aprofundando mais o assunto. Aduz que para diferenciar com precisão um crime doloso

de um culposo é preciso averiguar se a conduta do agente foi dirigida finalisticamente ao tipo previsto na lei. Ou seja, uma vez que a conduta se amolda ao tipo legal, indaga-se se a vontade do agente foi dirigida a atingir esse fim. Sendo a resposta positiva, trata-se de crime doloso. Sendo negativa, de culposo.

Uma ação inicialmente ilícita (nos casos de ilícitos administrativos) pode causar um crime culposo, nos casos de crimes causados por excesso de velocidade no trânsito por exemplo. Outra situação que merece ser elencada, por não se adaptar à doutrina majoritária, é a hipótese dos crimes preterdolosos, em que o agente obtém um resultado danoso mais grave que o pretendido, na forma culposa. No caso, a conduta inicial nos crimes preterdolosos sempre foi direcionada a um fim ilícito (não necessariamente o atingido), o que afasta por derradeiro o entendimento majoritário que diferencia os crimes culposos dos dolosos na teoria finalista por meio da verificação da (i)licitude do fim buscado pela conduta praticada.

Ainda no finalismo, é importante trazer alguns pontos acerca da relação tipo-antijuridicidade. A ambas é conferida autonomia, de forma que devem ser analisadas no caso concreto de modo independente. Uma conduta típica não é necessariamente antijurídica, mas uma vez típica, pressupõe-se a antijuridicidade. Há indícios de antijuridicidade quando da realização de uma conduta típica, posto que essa expressa uma infração à norma penal. Assim, não havendo a demonstração da presença de causas excludentes de ilicitude, a conduta será considerada típica e antijurídica (injusto penal).

3.1.3 Teoria social da ação

A teoria social da ação surge com várias versões, algumas defendendo o causalismo, outras o finalismo. O que se identifica como ponto comum em todas elas é a defesa de um elemento agregador no conceito de ação. Essa, para que o fato seja típico, deveria ser penalmente relevante.

Ou seja, busca-se relacionar o comportamento humano materializado por meio da ação com o mundo social em que essa ação é realizada, inferindo-se assim sua relevância social.

A teoria social da ação foi e ainda é alvo de muitas críticas, pois a despeito de tanto defender esse elemento agregador no conceito de ação, não define de forma precisa o que

efetivamente seja socialmente relevante, cabendo às mais variadas doutrinas a construção desse conceito, fragilizando assim a teoria.

Toda conduta que traga modificações no mundo exterior pode, de alguma forma, ser considerada socialmente relevante, o que não agrega elemento novo às teorias causais ou finalistas quando se analisa as condutas comissivas. Vê-se, assim, talvez, a utilidade do conceito social de ação ao analisarem-se as condutas omissivas não muito bem explicadas pelo finalismo.

Uma vez que a omissão é socialmente relevante por meio da violação a um dever de agir, tem-se a caracterização da conduta omissiva como típica por meio da valoração da ação realizada.

3.1.4 Discussões recentes sobre o tema

A partir dos anos 1970, surgiram ensaios sobre a concepção da teoria do delito no sentido de não mais admitirem tais conceitos como científicos, mas meramente dogmáticos. A interpretação de tais conceitos passa a depender das finalidades penais, criminais e políticas. Apresentam-se como grandes nomes Claus Roxin e Gunther Jackobs.

Em síntese, a proposta de Roxin (2002) sustenta que nas sistematizações anteriores o tipo objetivo é reduzido à causalidade. Propõe, então, a substituição pela necessidade de a conduta delitiva produzir um risco não permitido no interior da norma.

Jackobs apresenta uma construção funcional mais radical que a de Roxin. O conteúdo dos elementos da teoria do delito depende dos fins e funções que cumpre o direito, consistentes em garantir a identidade de uma sociedade (CALLEGARI, 2005). A finalidade precípua da pena é manter a vigência da norma. Os homens em sociedade criam expectativas uns sobre os outros e essas expectativas devem gerar comportamentos esperados. Havendo uma violação nessa expectativa, o Estado deve agir por meio da sanção penal de forma a estabilizar as expectativas e estruturas sociais⁶.

3.1.5 Concepção atual sobre o assunto

⁶ Para estudo mais aprofundado do tema, vide Callegari, 2005.

A concepção atual adotada pelo Código Penal brasileiro de 1940 é a finalista por meio do qual o conceito de “delito” é composto dos seguintes elementos: a) conduta é entendida como uma ação voluntária dirigida a um fim; b) tipicidade, entendida como a proibição da conduta realizada dolosa ou culposamente; c) antijuridicidade, entendida como o desacordo da conduta realizada com a ordem jurídica e d) culpabilidade, entendida como sinônimo de reprovabilidade da conduta.

A definição de elementos necessários para a identificação do delito permite essa identificação em cada caso concreto se a conduta descrita na hipótese da norma penal se subsume ou não ao conceito de delito. Dessa análise, é possível ao jurista conhecer o real conteúdo da hipótese fática.

A precisão dos elementos descritivos do tipo penal “[...] possibilitam uma vinculação estrita do juiz à lei e um controle aperfeiçoado de seu comportamento perante à lei [...]” (HASSEMER, 2005, p. 138), reduzindo a possibilidade de erros no momento de expedição da norma individual e concreta pelo Magistrado.

É preciso que os comportamentos humanos estejam presentes na lei para que haja um mínimo de previsibilidade e de segurança jurídica, de forma a evitar arbitrariedades e subjetivismos excessivos. Assim, a estruturação sistemática do conceito de delito foi indispensável para que haja segurança e racionalidade na apuração dos casos concretos.

3.2 Da regra matriz de incidência penal

Viu-se que a regra matriz de incidência tributária consiste em um esquema lógico-semântico utilizado na construção das normas jurídicas tributárias. Trata-se de uma norma jurídica cuja estrutura associa um ato ou fato lícito (a hipótese de incidência tributária) a um conseqüente composto por uma relação jurídica em que o sujeito passivo tem o dever de pagar certa quantia (tributo) ao sujeito ativo (ente público).

Inferese dos estudos do professor Paulo de Barros Carvalho que a estrutura da regra matriz foi desenvolvida para regular condutas intersubjetivas relacionadas ao Direito Tributário.

Contudo, é possível traçar um paralelo entre a estrutura proposta pelo professor e a norma penal. Vê-se que a estrutura lógica (formal) é composta pela hipótese (antecedente) e tese (conseqüente ou descritor), unidas pelo dever-ser (o deôntico). A hipótese descreve abstratamente

um fato de possível ocorrência, sendo composta de critérios materiais, temporais e espaciais, de forma que o fato ocorrido possa ser identificado no tempo e no espaço. Já o consequente descreve uma conduta definida (obrigatória, permitida ou proibida) entre determinados sujeitos, prescrita pela relação jurídica decorrente da concretização do fato (devidamente vertida em linguagem competente) no mundo real.

3.3 Da hipótese

A hipótese da norma penal apresenta as informações necessárias para que um evento ocorrido no plano social possa ser considerado como fato jurídico penal, ou, na linguagem mais cotidiana, delito.

Trata-se de uma descrição hipotética apta a identificar a ocorrência de um delito quando uma dada conduta praticada se subsumir a todos os requisitos estabelecidos.

3.3.1 Do critério material

Um delito ocorre mediante a ocorrência de um fato típico, antijurídico e culpável, tendo como consequência a constituição de uma relação jurídica por meio da qual o Estado tem o direito subjetivo de exigir do condenado o cumprimento da sanção penal devida. No mesmo sentido, a hipótese da regra matriz aplicada no Direito Penal apresenta como conteúdo a descrição de um delito que, uma vez identificado no mundo do ser e inserido no plano do dever-ser através da linguagem competente, será considerado crime e sofrerá a imposição da sanção penal prevista no consequente.

Nos estudos sobre o critério material da regra matriz de incidência tributária, o professor Paulo de Barros Carvalho (2013) dispõe que este critério se coincide com o núcleo da hipótese, pois é a partir dele que o legislador estabelecerá os demais critérios. Essa base é formada, na relação tributária, por um verbo aludindo a um comportamento humano – consistente em um ser, em um dar ou em um fazer – e a um complemento.

Trazendo a estrutura do critério material para o Direito Penal, verifica-se uma maior complexidade na precisão de seu conteúdo, pois por meio da teoria do delito brevemente estudada constata-se que não basta a descrição de uma conduta com relevância penal. Ou seja, no

Direito Penal, o conteúdo do critério material da hipótese não pode ser resumido a verbo e complemento.

O conteúdo verbo + complemento transportado para o Direito Penal representa o tipo. “O tipo penal é um instrumento legal, logicamente necessário e de natureza predominantemente descritiva, que tem por função a individualização de condutas humanas penalmente relevantes (por estarem penalmente proibidas)” (ZAFFARONI, 2015, p. 421).

Da subsunção da conduta praticada ao tipo penal previsto em lei infere-se a tipicidade do fato, a qual não é ainda suficiente para que o delito seja individualizado. A descrição fática de um acontecimento na hipótese não é apta para, por si só, ensejar sua valoração ilícita, o que requer como ato contínuo a verificação se essa conduta típica pode ser considerada fato típico.

O fato típico é a conclusão do primeiro estágio do processo de adequação no critério material da hipótese. Além da conduta típica, precisa-se que ela gere um resultado e que haja um nexos causal entre ambos. Recorde-se a teoria finalista do delito estudada, por meio do qual o delito requer uma conduta voluntária dirigida a um fim (resultado). O ordenamento jurídico brasileiro adotou o resultado naturalístico como necessário, ou seja, aquele que traz uma modificação sensível no mundo exterior⁷.

As condutas previstas no tipo penal são identificadas como penalmente relevantes. Caracterizam-se os interesses humanos e os bens jurídicos protegidos. Traçam-se limites de atuação, limites protetores ao interesse humano e se estabelecem proibições (HASSEMER, 2005).

Ainda no exame do fato típico, devem ser averiguados os elementos subjetivos para imputação e atribuição de responsabilidade penal: o dolo e a culpa.

Ambos estão presentes no conteúdo da conduta praticada, razão pela qual será abordado o tema dentro do critério material da hipótese, pois a conduta praticada é núcleo essencial dessa.

a) Do dolo

De acordo com o artigo 18 do Código Penal, o crime será doloso quando “o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”, previsão que equipara o dolo direto com o dolo eventual. Nas palavras de Cezar Roberto Bittencourt (2011, p. 43), “dolo é a consciência e a

⁷ Para maior abordagem sobre o tema, vide Zaffaroni (2015), Hassemer (2005) e Nucci (2012).

vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal. O dolo, puramente natural, constitui o elemento do injusto pessoal da ação, representado pela vontade consciente de ação dirigida imediatamente contra o mandamento normativo”.

Nos crimes dolosos, o tipo é composto por duas partes: uma objetiva e outra subjetiva. O tipo objetivo tem como conteúdo a manifestação exterior de vontade, ou seja, a própria ação delituosa, enquanto o tipo subjetivo é composto pelo dolo, elemento essencial na ação final compondo o tipo subjetivo geral.

Por sua vez, o dolo, na estrutura atual influenciada pela doutrina finalista, é integrado por dois elementos: um cognitivo e outro volitivo. Por meio do elemento cognitivo identifica-se o conhecimento ou a consciência do agente quanto ao fato que compõe a conduta típica. Já o elemento volitivo implica a vontade de realizar essa conduta. Por isso, a definição adotada pela esmagadora maioria da doutrina é no sentido que a conduta dolosa exige consciência e vontade daquele que a pratica.

A consciência, também entendida como representação ou previsão, deve ser atual e estar presente no momento da ação praticada, abrangendo todos os elementos que compõem o tipo penal, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos. Não é admitida a potencial consciência dos componentes do tipo, pois se assim fosse, restaria eliminada diferenciação entre dolo e culpa.

Assim, se intelectualmente não há previsão completa acerca dos elementos exigidos no tipo penal, o dolo não restará configurado. Importante ressaltar que não é exigido que o agente tenha conhecimento pleno da figura típica, mas sim das particularidades necessárias à configuração da figura típica. O dolo é entendido como dolo natural, desprovido de qualquer elemento normativo. Logo, não se afere a consciência da ilicitude da conduta, mas tão somente a consciência dos elementos que compõem o tipo penal.

Por sua vez, a vontade (elemento volitivo) abrange a conduta, o resultado e o nexos causal existente entre eles. O agente representa os fatos e age conscientemente para atingir um resultado. Não há como falar em representação dos fatos sem vontade, pois se trata de algo no consciente do sujeito, inexpressivo ao Direito Penal; tampouco de vontade sem representação, pois impossível.

É possível identificar várias teorias acerca do dolo. Resumidamente, serão trazidas algumas linhas sobre elas.

A teoria da congruência (também conhecida como teoria do consentimento) decorre da doutrina finalista de Welzel entendendo o dolo como a vontade de realização, abrangendo um

resultado almejado, mas atingido por meio de uma conduta causal. O tipo penal é composto por duas partes: uma objetiva e outra subjetiva. O tipo objetivo refere-se a tudo que não faz parte do estado psíquico do agente, enquanto o tipo subjetivo abrange esse estado psíquico, no qual deve ser analisado o dolo e eventuais requisitos subjetivos. O dolo é composto pela consciência e pela vontade de realizar os requisitos objetivos do tipo penal. A doutrina finalista foi a grande responsável por separar duas partes do dolo: a consciência da conduta se deslocou para a tipicidade enquanto a consciência da antijuridicidade permaneceu na culpabilidade. Trata-se do dolo natural.

Pela teoria causalista, o dolo decorre da consciência e da vontade livre dirigida a um resultado antijurídico. Para essa teoria, o dolo era normativo, também conhecido como *dolus malus*, pois composto de duas partes: consciência da conduta e consciência da antijuridicidade. Pertencia à culpabilidade e sua ausência em nada afetava a tipicidade do delito. O acusado deveria ser absolvido por ausência de culpabilidade (artigo 386, V do Código de Processo Penal – CPP).

A teoria da vontade, considerada clássica, entendia o dolo como vontade orientada para um fim, ou seja, vontade de realizar uma ação e se atingir um resultado. Não se analisava a consciência dos elementos necessários à identificação do fato típico destacada da vontade, mas sim a existência da vontade pressupondo a existência da consciência. Essa teoria era falha na distinção entre uma conduta dolosa e uma culposa.

Por sua vez, a teoria da representação, como o próprio nome diz, exigia, para a identificação do dolo, apenas a representação pelo agente, ou seja, a previsão de um resultado como certo ou ao menos provável. Trata-se de teoria insuficiente e absolutamente superada nos dias atuais, tendo sido defendida por Von Liszt em sua fase inicial.

Em todas as acepções são identificadas duas espécies de dolo: o direto e o eventual. Tem-se o dolo direto quando o agente busca de forma direta a realização do tipo ou mesmo a representa e aceita seu acontecimento como necessária para atingir outros objetivos (dolo geral). Já o dolo eventual é identificado quando o agente não busca de forma direta e imediata a realização do tipo, mas representa-a como consequência da sua conduta, assumindo o risco de sua concretização.

b) Da culpa

O crime culposo é exceção no Código Penal. Decorre da expressa previsão legal na hipótese descritiva do fato jurídico penal. Para que um delito seja considerado culposo, é indispensável que a modalidade culposa esteja expressa no tipo penal.

Culpa é “[...] o comportamento voluntário desatencioso, voltado a um determinado objetivo, lícito ou ilícito, embora produza resultado ilícito, não desejado, mas previsível que podia ser evitado” (NUCCI, 2012b, p. 242).

Apresenta a natureza jurídica psicológica normativa. Psicológica, pois é elemento subjetivo do tipo e representa a ligação do sujeito com o fato delituoso, por meio de um vínculo de previsibilidade. Normativa, porque “[...] é formulado um juízo de valor acerca da relação estabelecida entre o querer do agente e o resultado produzido, verificando o magistrado se houve uma norma a cumprir que deixou de ser seguida” (NUCCI, 2012b, p. 242).

A punição sobre condutas culposas busca evitar comportamentos voluntários desatenciosos que causem lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico tutelado e que poderiam ser evitados.

Existem duas modalidades de culpa: a consciente e a inconsciente. A primeira ocorre quando o sujeito, a despeito de prever a possibilidade de atingir um dado resultado, acredita que tal acontecimento não ocorrerá. Assume o risco da conduta, confiando que o resultado será evitado. Nesse caso, há não somente a previsibilidade, mas também a previsão.

Já na culpa inconsciente, o sujeito não prevê o resultado por falta de diligência, pois esse seria previsível naquele caso concreto. Não há o ato de prever, mas tão somente a possibilidade.

Ultrapassados os elementos que compõem o fato típico, verifica-se um juízo provisório acerca do injusto da conduta praticada.

A próxima etapa é a verificação da antijuridicidade do fato, pois o objeto do tipo é a fundamentação do injusto, por ora ainda provisório (HASSEMER, 2005). Uma vez presente, o juízo provisório do injusto converte-se em definitivo.

A antijuridicidade ocorre quando a conduta típica praticada não está amparada por alguma das causas de justificação previstas no artigo 23 do Código Penal. Uma vez ausente, o juízo provisório do injusto converte-se em definitivo.

Se a conduta típica se enquadrar em uma das causas de justificação previstas no Código Penal, dir-se-á que ela está permitida pelo Direito, o que exclui o caráter delitivo da conduta. Se,

ao contrário, não houver permissão para a realização da conduta, essa além de típica será também contrária à ordem jurídica. “Essa característica de contrariedade à ordem jurídica funcionando como conjunto harmônico – que se comprova pela ausência de permissões –, chamados de antijuridicidade e dizendo que a conduta é, além de típica, antijurídica” (ZAFFARONI, 2015, p. 352).

Cotejando os artigos 13 ao 28 do Código Penal, afere-se que nem toda conduta típica e antijurídica é considerada delito. Por exemplo, o louco realiza uma conduta típica e antijurídica, mas não recebe as consequências da sanção penal. Isso porque a hipótese material, com os elementos necessários para configuração do delito, não estava completa. É preciso, além do injusto penal (fato típico e antijurídico), que haja um juízo de reprovabilidade na conduta praticada, ou seja, que o autor da conduta tenha tido a possibilidade de agir de maneira diversa. Esse juízo de reprovabilidade é, dentro da teoria do delito, denominado de culpabilidade e constitui o terceiro requisito necessário e indispensável para a configuração do delito.

No momento da culpabilidade há a certeza sobre o injusto penal. O que ainda deve ser verificado é se a conduta praticada pode ser imputada ao sujeito e se esse sujeito pode ser considerado responsável pela realização da conduta. Nesse momento, “[...] discute-se e decide-se a imputação subjetiva do injusto a um determinado homem” (HASSEMER, 2005, p. 288).

Diante do exposto, não há como se transferir de forma direta e automática a aplicação da regra matriz de Direito Tributário para o Direito Penal sem as devidas adaptações. O critério material não pode ser resumido a verbo + complemento, pois se configura somente o tipo penal, parte da estrutura do delito, o qual compreende também a antijuridicidade e a culpabilidade.

Em análise sobre o tema proposto, a professora Aurora Tomazini de Carvalho (2009) entende a presença do verbo e do complemento como suficientes para a composição do critério material da regra matriz de incidência penal, aos quais sugere que seja agregado o critério subjetivo de forma a demonstrar o dolo ou a culpa do agente na ação delitiva.

Ousa-se discordar da ilustre professora. Conforme proposto acima, no estudo da teoria do delito, a concepção atual é que o dolo e a culpa são elementos intrínsecos à conduta delituosa, cuja análise se dá no exame da tipicidade. É preciso uma conduta humana, voluntária e dirigida a um fim: a realização da conduta prevista no tipo penal. Logo, a análise do elemento subjetivo em momento diverso ao da realização da conduta típica vai de encontro a toda evolução ocorrida na

teoria do delito que trouxe a análise do dolo e da culpa para a essência da conduta, pois sem vontade não há conduta.

Diante de tais considerações, é possível analisar a norma jurídica penal, nos termos propostos pela estrutura lógica da regra matriz idealizada, pelo professor Paulo de Barros Carvalho em consonância com a teoria do delito. Assim, o critério material da hipótese seria composto por: a) verbo, complemento e elemento subjetivo (tipo penal) + nexos causal + resultado (fato típico); b) ausência de causas de justificação (antijuridicidade) e c) reprovabilidade (culpabilidade).

3.3.1.2 Do critério temporal

O critério temporal da regra matriz de incidência tributária, nas palavras do professor Paulo, “é o conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo” (CARVALHO, P., 2013, p. 476).

No caso das normas penais, o critério temporal é previsto em norma jurídica diversa daquela que estabelece a hipótese que tipifica a conduta criminosa. Há três teorias que dispõem sobre o momento da prática do crime: a) teoria da atividade, que considera o momento da conduta, independentemente de quando ocorreu o resultado; b) teoria do resultado, que considera o crime praticado quando ocorre o resultado naturalístico; c) teoria mista ou da ubiquidade, a qual considera que o momento do crime pode ser tanto o da conduta como o do resultado.

O artigo 4º do Código Penal dispõe especificamente sobre o assunto, nos seguintes termos: “considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”, de onde se infere que a teoria adotada no Brasil foi a da atividade.

Importante ressaltar que o critério temporal tem como principal efeito a identificação da legislação aplicável ao fato delituoso, pois nos termos do artigo 5º, II e XXXIX da CR/88 não há crime sem lei anterior que o defina. Logo, se no momento da conduta não havia legislação tipificando o ato, não há como falar em retroação de lei posterior que insira no ordenamento essa tipificação. O mesmo raciocínio é aplicado para os casos de, em momento posterior ao delito (conduta), sobrevier a lei estipulando pena mais grave.

Nos casos de crimes permanentes e continuados, o critério temporal decorre de regra especial. No caso dos crimes permanentes, sua consumação se prolonga no tempo, sendo considerado tempo do crime todo o intervalo de tempo em que se desenvolver a atividade delituosa. O mesmo raciocínio se aplica nos crimes continuados, uma ficção jurídica prevista no artigo 70 do Código Penal, idealizada para beneficiar o réu apor meio da análise de vários delitos ocorridos nas mesmas circunstâncias como uma unidade delitiva.

A despeito da inexistência de regra específica no Código penal acerca do critério material adotado nos crimes permanentes e continuados, o assunto é objeto da Súmula nº 711 no Supremo Tribunal Federal (STF): “A lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência”.

3.3.1.3 Do critério espacial

Por meio do critério espacial, identifica-se a circunstância de lugar relacionada ao acontecimento do fato jurídico, limitando o espaço de sua ocorrência. Apresenta vinculação direta como âmbito territorial de aplicação das leis.

Da forma como ocorre no critério temporal, o critério espacial das normas penais tem previsão em dispositivo diverso daquele que tipifica a conduta delituosa.

Existem, igualmente, três teorias que buscam identificar o local do crime: a) teoria da atividade, considerando o lugar da conduta; b) teoria do resultado, que considera o crime ocorrido no mesmo local que o resultado, c) teoria mista ou da ubiquidade, que considera como local do crime tanto o da conduta como o do resultado.

O artigo 6º do Código Penal e 70 do Código de Processo Penal dispõem sobre o tema:

Artigo 6º: Considera-se praticado o crime no lugar em que ocorreu a ação ou omissão, no todo ou em parte, bem como onde se produziu ou deveria produzir-se o resultado.

Artigo 70: A competência será, de regra, determinada pelo lugar em que se consumar a infração, ou, no caso de tentativa, pelo lugar em que for praticado o último ato de execução.

A despeito de aparentemente haver um conflito entre ambas as normas, verifica-se pela interpretação sistemática dos dispositivos que a regra aplicada para os delitos ocorridos no Brasil é a do artigo 70 do Código de Processo Penal (teoria da atividade), sendo aplicada a regra do

artigo 6º do CP ao direito penal internacional, nos casos de um crime ter início no Brasil e terminar no exterior ou vice-versa (crime a distância).

3.3.2 Do consequente

Uma vez ocorrida a hipótese prevista no antecedente da norma penal, deve ser instaurada a relação jurídica prevista em seu consequente. Por meio dessa relação jurídica, o sujeito ativo tem o direito de exigir o cumprimento de uma prestação por parte do sujeito passivo, prestação esta entendida em seu sentido amplo, de dar ou fazer algo.

No Direito Penal, a relação jurídica instaurada apresenta-se como objeto à sanção penal, que tem como espécies a pena e a medida de segurança⁸. Nesse sentido, o consequente da norma penal apresenta dois critérios para sua plena identificação: o critério pessoal, identificando os sujeitos responsáveis por exigir o cumprimento e aquele com o dever jurídico de cumprir a pena aplicada; e o critério material, identificando o tipo de pena e sua quantificação.

3.3.2.1 Breves considerações sobre a pena

A pena é uma espécie de sanção, imposta pelo Estado, ao lado das medidas de segurança. Trata-se da resposta estatal ao autor de um injusto penal manifestada na privação ou restrição de direitos.

De forma condensada, pois o tema extrapola os objetivos deste trabalho (NUCCI, 2011), é possível identificar, após o Iluminismo, quatro teorias que buscam justificar as finalidades da aplicação da pena:

a) Teoria absoluta, também conhecida como retribucionista, foi defendida por Carrara, Rossi, Kant, Hegel, entre outros. Justifica a aplicação da pena tão somente pela ocorrência da infração penal, voltada ao castigo do criminoso. A pena é vista como mera vingança, aplicando-se o mal àquele que causou o mal, sem buscar qualquer provimento útil em sua aplicação. Apresenta fundamento causalista. Causa-se o mal ao infrator em razão do delito causado.

b) Teoria preventiva ou utilitarista (Beccaria, Feuerbach, Carmignani, entre outros): compreende a necessidade da pena em apresentar um fim utilitário, combatendo a ocorrência e a

⁸ Para maiores considerações sobre medida de segurança, conferir Nucci, 2011.

reincidência do crime. Tem como crítica substancial a não necessária obediência ao princípio da proporcionalidade. Um sujeito que comete infração penal mais grave pode receber uma pena inferior que aquele que comete uma infração mais leve desde que demonstre menor chance de reincidência.

c) Escola clássica: teve em Carrara seu grande nome, manifestando-se no sentido que a pena aplicada deve decorrer do cometimento de uma infração penal, sendo essa ação fruto do livre arbítrio do indivíduo. O livre arbítrio implicaria a responsabilidade moral do indivíduo. A pena retribuiria o mal causado pelo crime, podendo também ter como consequência a recuperação do infrator, embora essa não fosse o escopo principal do Direito Penal.

d) Escola positiva: Cesare Lombroso foi o responsável por sua principal linha de pensamento. Sustentava, em linhas gerais, que o infrator já nascia criminoso, apresentando características próprias, que se amoldavam àquelas anomalias identificadoras de um sujeito infrator, impeditivas de sua adequação e convívio social independentemente da delinquência. Diverge da escola clássica, entendendo que o cometimento do delito decorre tão somente das características herdadas pelo sujeito, não havendo participação do livre arbítrio nas ações delitivas. O objetivo de estudo não era o crime em si, mas a pessoa viva do delinquente e sua consequente periculosidade.

Outras escolas surgiram após a clássica e a positivista, mas nenhuma com representatividade significativa como as citadas (NUCCI, 2011).

Cotejando todas essas teorias, e com amparo na doutrina de Zaffaroni (2015), afere-se que a pena pode ter vários objetivos e finalidades, mas não se pode afastar da busca máxima à segurança jurídica. A segurança jurídica no Direito Penal busca precipuamente a prevenção de futuras condutas delitivas.

E como alcançar a prevenção de futuras condutas delitivas?

A Convenção Americana de Direitos Humanos prevê, em seu artigo 5º, §6º que “As penas privativas de liberdade devem ter por finalidade essencial a reforma e a readaptação social dos condenados”.

Por sua vez, o artigo 59 do Código Penal dispõe que fixação da pena deve observar a reprovação e a prevenção do crime. O artigo 10 da Lei de Execução Penal dispõe sobre o retorno do preso à convivência em sociedade e o artigo 22 do mesmo dispositivo prevê que a assistência

ao preso é dever do Estado, objetivando prevenir o crime e orientar o retorno à convivência em sociedade.

Verifica-se que as finalidades previstas nos dispositivos mencionados estão associadas com a reprovação, a prevenção de condutas delitivas e reinserção do sujeito infrator. Se a aplicação da pena busca a reforma e a readaptação dos condenados, assim o faz com o intuito de não voltarem a delinquir. Denota-se, dessa forma, o caráter tríplice da sanção penal.

Nesse esteio, a doutrina moderna, representada por Guilherme de Souza Nucci, entre outros, apresenta uma tríplice finalidade para a aplicação da pena no Direito Penal: a) preventiva; b) retributiva; c) ressocializadora.

Cada finalidade opera em momentos diferentes, todos necessários à aplicação da pena, desde sua previsão em abstrato até o momento da aplicação em concreto.

A pena analisada em abstrato, cominada na lei, está relacionada com a prevenção geral, intervindo antes da ocorrência do crime, tendo como sujeito destinatário toda a sociedade. Busca-se a afirmação da validade da norma desafiada pela prática criminosa bem como evitar que a sociedade venha a delinquir.

Zaffaroni (2015) critica veementemente a prevenção geral como algo necessário e indissociável do conceito de pena. Entende que se trata de um conceito tangencial e que deve ser encarado como um fenômeno social, cujas consequências (de influenciar na prevenção dos delitos) devem ser estudadas pela sociologia, pois não é objeto do Direito Penal. Jamais deve ser buscada ou utilizada pelo legislador como efeito principal da sanção penal, sob pena de aumentá-la de forma substancial e desarrazoada.

A norma penal prevê, em seu consequente, a sanção aplicável àqueles que cometeram o delito tipificado em sua hipótese. Essa previsão legal abstrata busca evitar o cometimento de delitos por parte dos sujeitos que conscientemente sopesam os benefícios e as consequências decorrentes da prática delituosa, e, por fim, optam por não delinquir.

Infelizmente, muitos não fazem essa ponderação ou, mesmo fazendo, ignoram as consequências da sanção penal entregando-se às práticas delitivas. Nesse momento, a pena em abstrato não cumpriu sua função preventiva, pois os delitos ocorreram.

A prevenção geral não é suficiente para evitar a prática delitiva. “A segurança jurídica requer que quando se realizam certas condutas antijurídicas, além da sanção reparadora

(retributiva), se aplique uma pena, isto é, uma prevenção particular” (ZAFFARONI, 2015, p. 103).

Praticado o crime, proposta a ação penal, tem-se na condenação o momento de peculiarização da norma penal individual e concreta que conterà no seu consequente a pena devidamente individualizada para aquele sujeito.

No momento que o Magistrado passa a dosar a pena na sentença, é possível identificar a finalidade retributiva e a restaurativa. Retributiva, pois o infrator terá uma pena contra si cominada em razão de um mal anteriormente causado. A restaurativa também tem atuação posterior ao delito e busca evitar a reincidência do infrator. Nesse caso, a mera previsão em abstrato (previsão geral) não foi suficiente (pois o agente cometeu o delito), o que faz com que a próxima etapa vise evitar que o agente volte a delinquir.

A princípio, parece contraditório falar ao mesmo tempo em punir e em pacificar. Mas não se vive em uma sociedade de homens perfeitos e a convivência social requer uma atuação do Estado sobre as atividades criminosas. Somente o Estado, em razão da sua relação de poder, possui aptidão para o exercício da violência legítima no combate à criminalidade. O crime não deixará de existir, ele faz parte da natureza humana. A pena, por sua vez, é necessária para o convívio em sociedade de seres imperfeitos. Entretanto, há formas humanizadas e eficientes de se punir o sujeito infrator, reabilitando-o, sem humilhação, com a perspectiva de reinseri-lo no convívio social.

Nesse momento, da dosimetria (aplicação da pena em concreto), não se fala em prevenção geral. Entender do contrário implica considerar o infrator mero instrumento a serviço da sociedade, violando o princípio da individualização da pena e da proporcionalidade.

Posteriormente à dosimetria, deparou-se com a execução penal, momento de concreção da norma individual e da concreta emanada na sentença. Há crimes que ensejam maior retribuição por parte do Estado do que outros. Nesse momento, busca-se retribuir o mal causado, por meio ou somente da privação de um direito do sujeito infrator ou pela atuação mais complexa do Estado ao mesmo tempo que se pretende a restauração do condenado na tentativa de retorná-lo ao convívio social.

Há situações em que o sujeito infrator tenha adquirido a criminalidade como hábito e conseqüentemente seja mais vulnerável ao cometimento de novos delitos. Nesses casos, a mera restrição de um direito não será suficiente, tampouco o aumento desproporcional na pena

aplicada. É preciso agir na consciência do indivíduo de forma a criar hábitos de trabalho, de higiene, de respeito e a instrução na tentativa de modificar sua percepção sobre o mundo e como nele agir fora dos limites da criminalidade. “Esta seria a única maneira de, respeitando os direitos humanos, se buscar a readaptação do condenado ao convívio social” (ZAFFARONI, 2015, p. 106).

A justiça retributiva deve se aproximar da justiça restaurativa sem, entretanto, utilizar-se de medidas demagógicas, ineficazes e insuficientes, as quais exercem um papel contrário de descrédito da Justiça Penal. É preciso fazer uso de medidas sancionatórias compatíveis com a realidade brasileira, tanto no sentido de exequibilidade como os índices de criminalidade e o sistema carcerário atual.

3.3.2.2 Do critério pessoal

Por meio do critério pessoal é possível identificar quais os sujeitos da relação jurídica, desencadeada com o acontecimento do fato jurídico previsto na hipótese. Importante ressaltar que o critério pessoal não se confunde com o sujeito ativo e passivo do delito, os quais estão presentes na hipótese normativa.

No consequente, o sujeito ativo é o Estado, pois se trata do titular do direito subjetivo de exigir daquele que cometeu o delito o cumprimento da pena. O Estado é o único legitimado a exercer a violência legítima para reprimir/prevenir a prática criminosa. Só o Estado, em razão de sua relação de poder, é apto a exercer de forma legítima a força, no caso, traduzida em pena. Mesmo que a violação ao bem jurídico tutelado pela norma penal atinja o interesse direto de um particular, por expressa disposição constitucional.

Logo, não há qualquer controvérsia quanto ao sujeito ativo competente para exigir o cumprimento da sanção penal imposta àquele que cometeu delito.

No que tange ao sujeito passivo dessa relação jurídica instaurada, tem-se o sujeito ativo que praticou o delito previsto na hipótese da norma e que, em razão dessa prática, suportará a imposição da sanção penal prevista.

Duas ressalvas merecem destaque nesse assunto: A Constituição Federal prevê expressamente em seu artigo 5º, inciso XLV que nenhuma pena passará da pessoa do condenado. Logo, o sujeito passivo da relação desencadeada no consequente da norma tem relação direta e

imediate com o sujeito ativo que cometeu o delito, pois vedado o cumprimento da pena por outrem.

Outra questão importante é quando se alude ao “sujeito passivo que praticou o delito”. A referência recai sobre a expressão “delito”, pois nesse momento do consequente pressupõe-se à conferência anterior de todos os critérios exigidos para a definição do fato delituoso, entre eles a culpabilidade, que afere a reprovabilidade dos sujeitos. Portanto, não se discute a imputabilidade ou a exigibilidade de conduta diversa, as quais foram verificadas em momento anterior.

E, por fim, o conceito de sujeito passivo para cumprimento da sanção penal é, não somente aquele que praticou diretamente a conduta típica, mas também, todos aqueles que cooperaram para a ação delituosa. O Código Penal adotou, como regra⁹, a teoria unitária ou monista, por meio da qual, havendo pluralidade de agentes, com diversas condutas, atingindo-se um resultado, respondem todos pelo mesmo delito cometido na proporção da sua culpabilidade¹⁰.

3.3.2.3 Do critério objetivo

O critério objetivo do consequente da norma penal estabelece os parâmetros para a individualização da sanção penal aplicada ao sujeito ativo do delito previsto na hipótese da norma.

A individualização da pena é composta por três momentos distintos realizados por autoridades com competência para cada situação: legislativa, judicial e executória. Na primeira, o legislador ordinário fixa no momento da elaboração do consequente aplicado à hipótese do tipo penal incriminador, as penas mínima e máxima suficientes e necessárias para a prevenção e reprovação do delito. Trata-se da fase de individualização legislativa, materializada no consequente da norma geral e abstrata.

Assim, o consequente da norma penal geral e abstrata é composto pelos parâmetros mínimo e máximo utilizados na primeira fase da dosimetria judicial, quando o magistrado dosa a pena do condenado, utilizando-se dos parâmetros previstos no artigo 59 do Código Penal. Nas fases subsequentes, aplicará as agravantes, atenuantes, causas de aumento e de diminuição. Como

⁹ Exceções a esta teoria podem ser verificadas nos artigos 124, 126, 333 e 317 do Código Penal.

¹⁰ Para maiores informações acerca do concurso de pessoas, vide: *Manual de Direito Penal brasileiro*. Capítulo 33. (ZAFFARONI, 2015).

o parâmetro atingido nesse momento (1ª fase) serve de base para os cálculos posteriores, cada novo cálculo resultará em uma nova norma jurídica decorrente.

Do seu critério objetivo devem ser extraídas duas informações indispensáveis: a espécie de sanção aplicada (qualificação) e seus parâmetros quantitativos (quantificação).

3.3.2.3.1 Critério qualitativo

No conseqüente da norma penal sempre estará previsto o tipo de sanção penal aplicada naquele caso concreto.

O artigo 32 do Código Penal estabelece três tipos de sanção penal: as penas privativas de liberdade, as penas restritivas de direito e a multa. Vigê, em regra, a aplicação das penas privativas de liberdade para a maioria dos delitos previstos na legislação penal em vigor.

As sanções penais podem ser aplicadas de forma isolada (quando no conseqüente está estabelecida somente um dos tipos de pena), conjugada (quando está estabelecida a imposição de duas penas em conjunto) ou alternativamente (quando se possibilita ao Magistrado a opção por uma das penas cominadas). Entre as opções estabelecidas no critério qualitativo, o Magistrado individualiza a pena do condenado.

Salienta-se, que a eventual substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direito, estabelecimento do regime de cumprimento da pena e aplicação de sursis, não faz parte do conteúdo do conseqüente da regra matriz, pois depende da individualização da pena pelo Magistrado no momento que esse insere no sistema o fato jurídico penal por meio da norma individual e concreta (sentença condenatória).

3.3.2.3.2 Do critério quantitativo

Conjuntamente à previsão do tipo de sanção penal a ser aplicada quando da ocorrência do delito previsto na hipótese encontram-se os parâmetros quantitativos para que o Magistrado dose a pena em cada caso concreto.

O Código Penal não estabelece, exatamente, o quanto de pena privativa de liberdade a aplicar em cada situação, pois segue o sistema das penas relativamente indeterminadas. O

consequente das normas penais apresenta a fixação de um mínimo e um máximo possibilitando uma margem para a consideração judicial.

A dosimetria da pena é realizada dentro dos parâmetros estabelecidos pelo critério quantitativo da norma, cuja aplicação dar-se-á em conjunto com o disposto no artigo 59 do Código Penal, que prevê as circunstâncias que devem ser consideradas e fundamentadas na primeira fase da dosimetria.

Ao ato contínuo à fixação da pena base, deve o magistrado, ainda no processo de dosimetria, verificar se estão presentes as agravantes/atenuantes e as causas de aumento/de diminuição, as quais, entretanto, não fazem parte do critério quantitativo da regra matriz. Na segunda fase da dosimetria, verifica-se a presença de agravantes e atenuantes; na terceira fase, as causas de aumento e diminuição, tendo-se como base o patamar quantitativo atingido no momento anterior. São, assim, procedimentos sequenciais e contínuos à pena base, já previamente determinada na primeira fase da dosimetria. A aplicação das agravantes/atenuantes e das causas de aumento/diminuição faz nascerem novas relações jurídicas decorrentes da primeira estabelecida com a dosimetria da pena base, razão pela qual não fazem parte do conteúdo do critério quantitativo do consequente da regra matriz.

3.4 Da norma individual e concreta que insere no sistema o fato jurídico penal

3.4.1 Do antecedente

A previsão abstrata dos elementos necessários à identificação de um delito, na estrutura da regra matriz de incidência penal, não é suficiente para indicar a ocorrência do delito, tampouco a sanção penal aplicada no caso concreto.

O delito decorre de uma conduta humana, mas entre a infinidade de condutas possíveis, somente algumas são consideradas delituosas. A hipótese da norma penal apresenta em seu conteúdo critérios necessários para a identificação de um evento decorrente de uma conduta proibida com relevância penal. Nesse momento, não se fala ainda em fato jurídico penal. “Fato jurídico penal é o enunciado protocolar, denotativo de hipótese de norma penal, posto na posição sintática de antecedente da norma individual e concreta” (CARVALHO, A., 2009, p. 239).

Assim, o fato jurídico penal decorre do acontecimento, no mundo fenomênico, de um evento que apresente elementos denotativos correspondentes àqueles estipulados na hipótese da regra matriz. A hipótese da regra matriz descreve uma classe de acontecimentos possíveis. Uma vez que ocorra um evento que apresente correspondência aos critérios nela estabelecidos, tem-se preenchido um dos pressupostos para identificação do fato jurídico.

A mera ocorrência desse evento com elementos correspondentes aos previstos na hipótese é essencial, mas não suficiente para a caracterização do fato jurídico penal.

É preciso que o evento seja inserido no sistema do direito por meio de um veículo introdutor competente. No sistema do direito, o reconhecimento jurídico da ocorrência de um delito se dá com a inserção da norma penal individual e concreta cujo antecedente apresente o evento ocorrido em um momento passado, às quais características correspondam às estabelecidas na hipótese da regra matriz.

Somente com o enunciado do antecedente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato jurídico na sua integralidade constitutiva e, com o enunciado do consequente, o fato da relação jurídica, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo), em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado (O,V,P) (CARVALHO, A., 2009, p. 238).

A sentença condenatória, proferida pelo Magistrado competente, é o veículo introdutor apto a inserir no sistema jurídico o fato jurídico penal.

Ao contrário da regra matriz, a norma individual e concreta não apresenta, em seu antecedente, critérios para identificação do delito, mas sim elementos identificativos de um específico fato jurídico penal, ocorrido no passado, devidamente delimitado no tempo e no espaço e a relação jurídica dele decorrente, com sujeito e objeto perfeitamente delimitados (CARVALHO, A., 2009).

Assim, verifica-se na norma individual e concreta introduzida pelo dispositivo da sentença condenatória, um antecedente descrevendo o fato jurídico penal, com todos os elementos materiais, temporais e espaciais para sua perfeita identificação. Por meio do antecedente, individualiza-se o delito cometido e o autor do fato delituoso, ao qual será imputada a relação jurídica penal descrita no consequente, qual seja a imposição de uma pena. Nesse momento (da norma individual e concreta), tem-se em seu consequente a pena devidamente dosada e individualizada pelo Magistrado conforme os critérios objetivos e subjetivos previstos no consequente da regra matriz.

No momento da sentença é aplicado um dos códigos do direito, lícito/ilícito, em que a incerteza inerente ao processo penal se converte em certeza, com a norma penal dispondo sobre a condenação ou a absolvição do acusado nos termos da imputação trazida pela denúncia. Uma vez que os fatos trazidos ao longo do processo demonstrem a ilicitude da conduta imputada ao acusado, esse será condenado. Do contrário, não havendo provas suficientes para tanto, ou, no caso, essas provas conduzirem ao convencimento de uma conduta lícita, o acusado deverá ser absolvido. “É a codificação binária do direito reduzindo a complexidade da linguagem social para apenas duas alternativas com a exclusão de qualquer outra.” (CAMPILONGO, 2013, p. 86).

Por meio da emissão do Magistrado, da norma individual e concreta por meio da sentença, as normas emitidas pelo Poder Legislativo ganham eficácia da aplicação. Uma vez que as normas penais não são cumpridas pela população, compete ao Judiciário estabelecer uma solução à litigiosidade formada.

3.4.2 Do consequente: a individualização da pena

O princípio da individualização da pena está previsto no artigo 5º, XLVI da Constituição da República, sendo uma garantia fundamental ao cidadão. Individualizar significa tornar individual uma situação, particularizar o genérico, distinguir algo ou alguém dentro de um contexto.

A finalidade de tal princípio é coibir a padronização da pena, sua aplicação taxativa e mecanizada, buscando resguardar o valor do indivíduo e suas características peculiares que influem na dosimetria pelo juiz prolator da sentença condenatória, bem como dos institutos específicos (benefícios e penalidades) da fase executória, aplicadas pelo juiz da execução, nos termos do artigo 66 da Lei de Execução Penal (LEP).

A individualização da pena é composta por fases distintas: na primeira, o legislador ordinário fixa no momento da elaboração do consequente aplicado à hipótese descrita no tipo penal incriminador as penas mínima e máxima do delito. Trata-se da fase de individualização legislativa, verificada no consequente da norma penal e abstrata.

Após a previsão em abstrato do preceito secundário, aplica-se a sentença penal condenatória pelo juiz competente. Havendo a prática da infração penal e a comprovação da autoria e da materialidade, o juiz competente elegerá, dentro das balizas já previstas em lei e

obedecendo aos critérios previstos no artigo 59 do Código Penal, a pena aplicada ao condenado. Trata-se da individualização judiciária, inserido no ordenamento através da norma individual e concreta.

Finalmente, competirá ao Magistrado responsável pela execução penal determinar o cumprimento individualizado da sanção aplicada. Ainda que dois ou mais réus coautores de uma infração penal recebam a mesma pena, o progresso na execução pode ocorrer de maneira diferenciada. (NUCCI, 2011, 137).

O conseqüente da norma penal individual e concreta é composto pela primeira fase da dosimetria, pois, como o parâmetro atingido nesse momento serve de base para os cálculos posteriores, cada novo cálculo resultará em uma nova norma jurídica decorrente.

A primeira fase da dosimetria busca a individualização da pena do condenado, dentro dos limites indicados no conseqüente na norma geral e abstrata, por meio do livre convencimento motivado do Magistrado com observância das circunstâncias judiciais previstas no artigo 59 do Código Penal.

As circunstâncias judiciais são elementos que volteiam a realização do delito, sem afetar-lhe a existência, mas que influem na fixação da pena, materializando-se conforme as pessoais convicções do magistrado (NUCCI, 2012b, p. 137).

O artigo 59 do Código Penal prevê oito circunstâncias judiciais: culpabilidade, antecedentes, personalidade do agente, conduta social, motivos do crime, circunstâncias, conseqüências do crime e comportamento da vítima¹¹.

Assim, o objeto do conseqüente da norma individual e concreta é a mensuração particularizada da pena base de cada condenado, com fundamentos sólidos e concretos, em harmonia com o sistema jurídico por meio de avaliações sobre o fato delituoso como fundamento para as ponderações sobre as circunstâncias pessoais do condenado.

¹¹ Para maiores considerações sobre “individualização”, vide Nucci, 2009.

4 A TUTELA PENAL TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO

A evolução do estudo dos sistemas penais, incorporando valorações político-criminais, levou a teoria do tipo a ser interpretada em função do conceito de bem jurídico.

“Quando a interpretação de tipos, avalorada e quase automática, em correspondência ao ideal positivista liberal, não alcança soluções claras ou aceitáveis, a solução é procurada teologicamente, através do bem jurídico protegido” (ROXIN, 2012, p. 216).

O estudo da lesão ao bem jurídico tutelado é pressuposto para qualquer exame sobre os fatos jurídicos penalmente relevantes e os elementos necessários à identificação do tipo penal, nos termos da concepção atual de delito.

Conforme dispõe Juarez Tavares (1980, p. 6), a “[...] interpretação dos vários dispositivos incriminadores da parte especial das leis penais conduz à conclusão de que o objeto da punição é sempre um determinado fato perigoso ou lesivo a um bem jurídico”. Daí a relevância do estudo desse instituto a fim de que, em um momento posterior deste trabalho, se analise o bem jurídico tutelado pelas normas penais tributárias em conjunto aos demais elementos do tipo penal.

A sanção penal, na busca da repressão de condutas indesejadas, atinge bens jurídicos protegidos constitucionalmente, como a dignidade humana, a liberdade e a propriedade privada. Logo, é indispensável que os bens jurídicos tutelados pelo direito penal tenham também proteção constitucional e sejam considerados elementares para uma sociedade.

Essa concepção constitucional de bem jurídico não afasta as antigas concepções e os estudos sobre o tema, cuja evolução culminou no modelo constitucional atualmente adotado pela maioria dos doutrinadores. Adiante, uma breve digressão histórica acerca do desenvolvimento do assunto.

4.1 A importância do bem jurídico

O conceito de “bem” é trazido por Nicola Abbagnano (2009, p. 107) como “aquilo que possui valor, preço, dignidade a qualquer título. Na verdade, bem é a palavra tradicional para indicar o que, na linguagem moderna, se chama de valor”. O autor destaca ainda dois pontos de vista sobre o assunto que apresentam ligação na história da filosofia: a) a teoria metafísica, por meio da qual bem é a realidade perfeita e por isso é desejado como tal; b) teoria subjetivista, por

meio da qual o bem é algo desejado, e por ser desejado é considerado como bem. O bem não é desejado por ser perfeito, mas o fato de ser desejado torna-o perfeito (ABBAGNANO, 2009).

Verifica-se, que o conceito de bem é diretamente vinculado aos conceitos de utilidade, de aptidão para satisfazer a necessidade humana. Um bem é assim considerado por satisfazer os interesses/necessidades do ser humano. Há um juízo de valor, uma valoração desse objeto por parte de um sujeito. Certo é que os valores variam de acordo com cada local, mas é possível identificar alguns valores cuja proteção é garantida nos mais diversos modelos de sociedade.

A noção de bem, entretanto, não se identifica com o conceito de bem jurídico, objeto da tutela penal. O estudo do bem jurídico é de grande importância, pois é por meio dele que se identifica o vínculo existente entre a ciência penal e a realidade (PRADO, 2014a).

Trata-se, assim, de um critério para delimitação da matéria que será objeto de tutela penal. Em linhas amplas e superficiais, a tutela penal tem como um dos principais objetivos a manutenção da paz e da ordem na vida em sociedade. Uma vez que os homens são imperfeitos por natureza, é preciso um instrumento apto a coibir os comportamentos que por algum motivo possam violar essa convivência pacífica social.

O conceito de bem jurídico deve-se à ideia de bem do Iluminismo. Ele foi formulado e fundamentado por Paul Johann Anselm Feuerbach por volta do século XIX, como arma contra uma concepção moralista do Direito Penal. A infração contra uma norma (moral ou ética) não podia ser diferente para explicar uma conduta como criminosa, senão primeiramente, a prova de que esta conduta lesiona interesses reais de outros homens, precisamente “bens jurídicos” (HASSEMER, 2005, p. 56).

A legislação penal é falha, de onde se identifica a importância da busca de um critério eficaz para a delimitação do conceito de bem jurídico para se chegar de forma mais precisa aos interesses que realmente devem ser objeto de tutela penal.

Como o direito penal é a *ultima ratio*, somente deve ser utilizado quando os demais ramos do direito não forem suficientes e capazes de coibir a violação à ordem jurídica intentada. Logo, somente bens jurídicos fundamentais devem ser objeto de tutela penal, impedindo que o Estado faça uso desse instrumento para atingir objetivos que possam ser alcançados de forma eficaz por outros meios.

A proteção ao bem jurídico como limite ao Estado na criação de figuras típicas impede que qualquer conduta seja criminalizada e, mais ainda, que a punição recaia sobre a pessoa do autor do fato ao invés de recair sobre a conduta praticada, afastando qualquer hipótese de

caracterização do direito penal do autor no momento da criminalização, pelo legislador, das condutas reprimidas pelo Direito Penal.

4.1.1 Aspectos relevantes na evolução histórica do bem jurídico

Identifica-se, em um passado não muito distante, o direito Penal como forma de coibir comportamentos que não passavam de uma mera violação ao dever de obediência ao Estado. A Escola de Kiel, baseada na ideologia nazista, trabalhava com o direito penal do autor, sendo o delinquente um inimigo a ser afastado. Tratava-se de um direito penal fundado tão somente na violação aos princípios gerais de direito estabelecidos pelo *Furer* e ao sentimento do povo alemão. Uma compreensão autoritária do Direito Penal cujo objetivo era punir ou até mesmo eliminar aqueles que desobedecessem aos interesses do Estado, sem demonstrar qualquer interesse em discutir um direito penal em torno da realidade do autor e da vítima da justiça penal.

A repressão à violação de uma norma moral ou ética era suficiente para legitimar a imposição da pena. A vítima havia desaparecido do plano de análise do delito, estando atrás de princípios como reprovabilidade e contrariedade da norma, traços inerentes à ideologia nazista.

As consequências foram abusos e arbitrariedades decorrentes da aplicação de um Direito Penal sem observância das condutas que realmente prejudicam a vida social e que por isso requerem a repressão penal.

Diante dessa situação, potencializada com as barbáries da Segunda Guerra Mundial, aos poucos foram introduzidas mudanças no ordenamento na busca de atrair a atenção do legislador e dos juristas para as consequências da aplicação da lei penal sem qualquer exame sobre a experiência social.

Nem todas as lesões de interesse humano merecem a proteção do Direito Penal, somente aquelas que causam uma lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico tutelado pelo Direito Penal.

Reside então a questão: o que pode ser considerado como um bem jurídico fundamental? Ou antes, no que consiste o conceito de bem jurídico, já que não se confunde com o conceito de bem?

Muitas digressões sobre o tema recaem apenas na análise teórica dele, enquanto, na verdade, há uma ligação direta e imediata do conceito e função do bem jurídico com a realidade prática.

A princípio, afasta-se a ideia de que o conteúdo do bem jurídico deve ser extraído da norma penal incriminadora, em uma operação pressupondo a existência do bem jurídico intrínseco a essa norma penal. Nesse caso, as operações estariam invertidas e sempre seria possível a extração de um bem jurídico “protegido”. No estudo do conceito de bem jurídico, sua identificação deve preceder à atividade legislativa de forma a orientar o legislador no momento de individualizar as condutas que constituirão o preceito primário da norma penal. Somente com essa linha de raciocínio se faz possível que a norma penal desempenhe real garantia aos jurisdicionados.

As teorias sociológicas do bem jurídico apresentam variadas concepções; em geral, buscam identificar o conteúdo do bem jurídico a partir de argumentos sistêmicos ou de nocividade social, identificando fatos que perturbam a sociedade. Entre os principais representantes dessa abordagem do bem jurídico encontram-se Amelung, Habermas, Jakobs e Hassemer (PRADO, 2014).

Quanto aos argumentos sistêmicos, cita-se como expoente a doutrina de Jakobs. Para ele, uma das precípuas funções do Direito Penal é a garantia do sistema, considerado um conjunto de normas que devem ser respeitadas. A vigência e a obediência às normas são indispensáveis para o funcionamento do sistema social. Luiz Regis Prado, citando o autor, assim dispõe: “O Direito Penal tem a função de estabilizar a ordem social através da imputação de condutas. O delito, como transgressão da norma penal, significa oposição à prescrição normativa que se vê contrariada pela sanção, que impõe ou restabelece a obediência ao direito” (PRADO, 2014, p. 42).

Verifica-se, assim, uma construção completamente formalista para o conceito de bem jurídico (respeito às normas jurídicas que compõem o sistema), desprovida de qualquer conteúdo substancial apto a trazer elementos da própria realidade criminal que identifiquem as condutas que devem ser reprimidas pela ordem penal.

Segundo Heloisa Estelita Salomão (2001, p. 35):

Habermas, por sua vez, entende que a legitimidade de uma decisão reside no consenso social que lhe sustenta e que somente é possível dentro de uma situação ideal de diálogo... A criminalização, por sua vez, estaria autorizada quando procedente de um racional consenso intersubjetivo, que é, para ele, critério de verdade. Esse consenso racional seria o único apto a indicar quais os interesses gerais e particulares a proteger.

Haveria, assim, um elo entre verdade, justiça e consenso social, em que esse seria um meio para se atingir aqueles. A proteção de bens jurídicos (criminalização) só seria legítima quando decorresse de um consenso social que a sustentasse.

Por sua vez, Hassemer (2005) entende que as teorias até então desenvolvidas para o conceito de bem jurídico são insatisfatórias para justificar a razão pela qual uma conduta é criminalizada em dada sociedade e em outra não. Logo, a solução é no sentido da inexistência de um fundamento racional ao valor dado ao bem jurídico. O fundamento a ser dado depende da análise de um contexto social e histórico concreto, analisado em cada situação específica.

Após esses breves comentários acerca das teorias sociológicas, é possível concluir, na esteira da doutrina de Luiz Regis Prado que nenhuma delas conseguiu formular um conceito preciso de bem jurídico capaz de, a partir dele, extrair a identificação de uma conduta lesiva, tampouco a razão por meio da qual uma sociedade criminaliza certos comportamentos em detrimento de outros.

4.2 Bem jurídico e Constituição

Diante de todo o exposto e das inúmeras controvérsias sobre o tema, serão adotadas neste trabalho as diretrizes para a compreensão por meio de uma dedução constitucional. Luiz Regis Prado (2014) traz duas teorias que abordam o assunto: a teoria de caráter amplo e a teoria de fundamento constitucional estrito.

Na primeira, conforme se depreende no próprio nome, o conceito de bem jurídico é vinculado às normas constitucionais de forma ampla, aludindo aos princípios constitucionais genéricos que trazem a previsão de valores imprescindíveis à garantia da vida em sociedade. O Direito Penal tem como função assegurar esses valores, punindo condutas que lhes tragam qualquer espécie de lesão ou perigo de lesão.

Na teoria constitucional estrita, o conceito de bem jurídico se depreende de dispositivos constitucionais mais específicos, pelos quais é possível extrair os objetos de tutela, bem como a forma pela qual essa tutela deverá ocorrer.

O autor ainda traz a teoria eclética, por meio da qual o conceito de bem jurídico deve ser extraído não somente da análise das normas constitucionais como também da experiência social, adotando uma postura decorrente da complementariedade entre o social e o normativo. Nessa

perspectiva da teoria eclética, ressalta-se ainda que o princípio da proporcionalidade, garantido pela Constituição, caminha paralelamente ao conceito de bem jurídico, pois deve haver uma proporção entre o bem jurídico protegido e a sanção penal aplicada. A proporcionalidade é, assim, um limite negativo imposto ao legislador penal ordinário no momento de estabelecer os preceitos secundários do tipo penal.

É possível dizer que a teoria eclética prepondera nos dias atuais, em especial por analisar o conceito dogmático de bem jurídico conjuntamente às experiências sociais, de forma a aproximar o sistema jurídico penal à realidade social. É certo que o objetivo direto e imediato do direito penal é a tutela de bens jurídicos, logo é de extrema relevância seu estudo sob o aspecto normativo e social de forma a alcançar sua máxima efetividade

Bem jurídico pode ser entendido como tudo aquilo que merece proteção do Direito Penal, proteção necessária para a manutenção da paz e da convivência social. Sua identificação, entretanto, é relativa, pois os valores necessários à manutenção da paz e da convivência variam de acordo com cada sociedade e cada momento histórico cultural.

O conceito de “valor” não pode rigorosamente definir-se. Pertence ao núcleo daqueles conceitos supremos, como “ser”, “existência”, que não admitem definição. Todos valorizam e não se pode deixar de valorar. É de a essência do ser humano conhecer e querer, tanto como valorar.

No conceito de valor está incluído o da sua referência a um sujeito. Valor é sempre valor para alguém. É a qualidade de uma coisa, que só pode pertencer-lhe em função de um sujeito dotado com certa consciência capaz de registrá-la. Assim, o valor não existe em si mesmo, mas é algo existente para alguém.

A primeira impressão que se tem é que os valores protegidos em uma dada sociedade decorreriam de um aspecto subjetivista, já que ele não existe em si mesmo, mas tem um sujeito de referência para ser considerado em face de. A referência a um sujeito não significa o mesmo que subjetivismo.

O sentido da expressão “referência a um sujeito” deve ter outra orientação. Não se entende sujeito como sujeito individual que julga, mas sim um sujeito em geral, mais abstrato. Não é o indivíduo, mas o gênero homem. Os valores acham-se referidos ao sujeito humano, àquilo que há de comum em todos os homens (HESSEN, 2001).

Certo é que há uma homogeneidade entre os valores protegidos penalmente, mas disso não se pode concluir que se trata de um conceito estático. Pelo contrário, um dos pontos mais complexos quando se estuda a efetividade do Direito Penal é justamente trazer mais dinamicidade aos conceitos de forma para aproximá-lo das velozes transformações que ocorrem na vida em sociedade.

O Direito Penal não deve ser barreira intransponível que impeça a extração do conteúdo dos bens jurídicos tutelados em consonância com as medidas de política criminal. Por meio dessa apreciação conjunta, busca-se a obediência aos princípios e valores essenciais do Direito Penal, garantindo uniformidade na aplicação do Direito em conjunto ao respeito pelo Estado da liberdade individual no cidadão na busca pelo combate à criminalidade (ROXIN, 2012).

O conceito de bem jurídico deve sempre observar como limite os princípios penais, os quais derivam de valores éticos e jurídicos com previsão constitucional e significativa relevância dentro do estudo do Direito Penal. Esses princípios são o eixo, o substrato principal do direito penal e por isso podem ser considerados como o fundamento e o próprio limite à responsabilidade penal.

Fundamenta-se os bens jurídicos que merecem proteção penal e limite, pois por meio deles extrai-se as balizas para essa proteção, já que diante das diversas formas de lesão ao bem jurídico é preciso que haja proporcionalidade e coerência com as sanções penais aplicadas, as quais são atingidas com a subordinação da conduta do legislador aos princípios penais constitucionais, quando do estabelecimento do preceito secundário da norma penal. A utilização do Direito Penal na proteção dos bens jurídicos deve ser útil, necessário e proporcional, não podendo gerar mais danos que benefícios.

4.3 A tutela dos bens jurídicos tributários

O exame do bem jurídico deve ser realizado por meio de uma divisão de classes, as quais vão se refinando à medida que se avança nas posteriores classificações. A primeira e mais simples divisão recai na classificação em bens jurídicos individuais e coletivos. Também é possível distingui-los por meio dos bens jurídicos fisicamente individualizáveis e bens jurídicos institucionais. Os primeiros prevalecem entre os bens jurídicos individuais e os segundos, sobre

os coletivos. Diz-se “prevalecem”, pois existem bens jurídicos institucionais no âmbito individual e bens jurídicos individualizáveis no âmbito coletivo (vida, integralidade, liberdade).

Em estudo sobre bens jurídicos coletivos e em especial no caso de bens lesionados nos delitos contra o meio ambiente, Bernd Schüneman (2013) faz interessante aproximação entre os bens jurídicos protegidos e os bens jurídicos individuais individualizáveis. Considera que a lesão ao meio ambiente seja uma espécie de furto e, roubados os bens elementares a todas as pessoas, tem-se um delito muito mais grave dos que furtos ocorridos em face da propriedade individual.

Avançando no assunto, o autor aduz que os bens jurídicos institucionais são caracterizados como bens jurídicos de confiança. Pois, a despeito de uma única ação indesejada não ser apta para afetar consideravelmente a confiança coletiva, isentá-la de qualquer proibição geraria o desaparecimento das condições institucionais para a existência dessa confiança.

A ideia de bem jurídico penal coletivo é extraída do conceito de “Constituição Econômica”. A ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, na qualidade de valores sociais, com a finalidade de assegurar a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social (artigo 170 da CR/88). Extrai-se também, entre os valores protegidos, a soberania nacional, a defesa do consumidor, a redução de desigualdades sociais, entre outros.

Uma vez que esses valores apresentam a coletividade como sujeito passivo, legitima-se o Estado a intervir para protegê-los, inclusive por meio da legislação penal. Pela Constituição Econômica há uma manifestação evidente da necessidade da tutela penal dos interesses difusos, identificando o momento que o Direito Penal agrega em objeto de proteção os direitos de segunda e terceira geração com *status* constitucional.

Os valores protegidos pela Constituição Econômica se alteram de acordo com a estrutura político-econômica à qual está estruturada uma dada sociedade. Se as atividades econômicas se concentram nas mãos de particulares, como no caso do Brasil, faz-se necessária a intervenção estatal a fim de dirigi-las na busca da satisfação do interesse coletivo por meio dos princípios sob os quais está fundada.

Assim, o conteúdo amplo de um Direito Penal Econômico abrangeria os delitos financeiros, a lavagem de dinheiro, os crimes fiscais e mais recentemente também os delitos de corrupção.

Uma vez que o estudo dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal econômico ultrapassa o conteúdo deste trabalho, propõe-se uma concepção mais restrita do assunto, com foco nos bens jurídicos protegidos nos crimes contra a ordem tributária.

Muito se discute acerca do conteúdo exato dos bens jurídicos protegidos nestes delitos, sem se chegar a conclusões precisas sobre o tema. A vagueza dá azo a diversas especulações acerca do seu conteúdo, dificultando a análise, precisão e consequentemente a identificação do que é protegido nos delitos contra a ordem tributária.

Na tentativa de trazer algumas linhas sobre o tema, será analisada brevemente a origem da tributação, necessária à identificação do bem jurídico protegido nos crimes tributários.

4.3.1 Evolução histórica da tributação

A primeira liberdade do ser humano, a liberdade coletiva tribal, era uma liberdade dos perigos que o isolamento trazia, pois em conjunto o homem percebeu que era capaz de combater mais adversidades advindas da natureza e de outros homens do que sozinho. Quando o ser humano primitivo se reuniu, encontrou a união e a força de que não dispunha na selva.

O gozo da liberdade implicava a necessidade de uma coesão entre os membros da comunidade, o que levou ao abandono de uma postura nômade e, consequentemente, à maior fixação na terra.

A fixação do homem em espaços de terra determinados resultou no surgimento das cidades, entendidas aqui em seu mais antigo conceito. A necessidade de custeio dessas cidades e de algumas de suas instituições implicou a criação dos tributos, compreendendo aqui como meio pelo qual o povo dividia os encargos da vida em sociedade. Os governantes primitivos legitimavam a cobrança vinculando-a ao caráter divino do poder político, ou justificando-a com a proteção conferida aos súditos em caso de conflitos com outros povos.

Na Grécia antiga, somente era considerado livre o homem que participasse da vida cívica da cidade, exercendo função pública. Nessa época, não se distinguia a pessoa dos seus bens, e o domínio sobre os povos vencidos se estendia sobre a própria pessoa. Na Antiguidade, o tributo era diretamente vinculado ao modelo de servidão.

O modelo grego (tributação apenas dos escravos, tributo como sinal de submissão, não de liberdade) encontrava-se, de modo geral, em toda a Antiguidade. Também em Roma o tributo

alcançava apenas os indivíduos que não eram considerados cidadãos, embora se possa registrar tentativas mais ou menos frustradas de implantação de impostos ordinários aos cidadãos romanos. Na Antiguidade, era nítido o pagamento dos tributos àqueles que não eram livres ou que, por algum outro motivo, fossem considerados inferiores aos demais homens.

Na Idade Média, após a queda do Império Romano, a Europa se fragmentou dando origem ao Feudalismo, modelo de Estado em que a nobreza feudal era detentora das terras e cobrava impostos dos camponeses. Mantinha-se, assim, o modelo da Antiguidade, quando os detentores do poder econômico eram os responsáveis pela cobrança, não pelo pagamento dos tributos. Na base social, permanecia a relação de vassalagem determinada pela submissão às ordens ou tributos cobrados pelo soberano. Os camponeses permaneciam presos ao serviço de gleba em troca da mínima subsistência própria e da família.

Nesse contexto histórico, em que o comércio estava ressurgindo, a Igreja promovia expedições cristianizadoras chamadas de “Cruzadas”, objetivando não apenas o avanço do Catolicismo como também o maior impulso ao comércio. Foi nesse período das Cruzadas que ocorreu o fato mais importante da história dos tributos: a assinatura da Carta Magna de João Sem Terra.

Quando da instituição do primeiro imposto sobre o patrimônio mobiliário (*aladin tiihe*), cobrado por Henrique II em 1188, para enfrentar as despesas da cruzada contra Saladino, houve aprovação dessa cobrança pelo Conselho Nacional do rei. Vê-se aí uma ligação entre impostos e representação, que nunca mais se abandonou. Quando João II tentou abandonar a prática, houve resistência, que culminou com a Magna Carta em 1215.

O tributo apenas assumiria suas feições atuais com o Estado Moderno, com a gradativa substituição da vassalagem do Feudalismo pelos vínculos do estado patrimonial com o Absolutismo. O período é caracterizado por uma alta carga tributária sobre as atividades comerciais e agrícolas e pela concessão de imunidade às camadas mais próximas do poder.

Esse cenário tributário bem explica a resistência dos contribuintes em pagar os impostos. A breve análise histórica identifica nitidamente que aqueles que mais tinham condições de pagar, na verdade eram os contemplados por imunidades, recaindo o ônus sobre os que menos dispunham de capacidade contributiva.

4.3.1.1 O pensamento liberal e o Estado fiscal

No centro da sociedade liberal encontrava-se o mercado, em que eram estabelecidas as relações comerciais. A relação entre propriedade e liberdade é extremamente evidente para o liberalismo. Se a finalidade da organização do Estado é a conservação da propriedade, pressupõe-se que o povo as detenha, razão pela qual o Estado não pode retirá-las sem consentimento.

O homem no estado natural é plenamente livre, mas sente a necessidade de colocar limites à sua própria liberdade, a fim de garantir a propriedade.

O tributo é a expressão “garantia de liberdade”: o liberalismo elogia a riqueza e o trabalho e aceita o lucro, os juros e consumo. Pagar tributos é participar daquela riqueza. O homem se distancia do Estado, podendo desenvolver suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado.

Quando, com as constituições liberais, a propriedade e a força de trabalho foram transferidas para as mãos livres da burguesia, o Estado precisou financiar-se por meio dos resultados da economia privada, ou seja, por meio de impostos. Essa soberania fiscal fundamentava as obrigações pecuniárias e encerrava o domínio pessoal. Verifica-se então que, no Estado liberal, a função precípua dos tributos era a arrecadatória.

Nesse sentido, o imposto é o preço da liberdade econômica, pois o Estado dá à iniciativa privada os fatores de produção capital e trabalho, renunciando a atuação empresarial e, com isso, fazendo uso dos tributos de forma a capitalizar-se.

4.3.1.2 O pensamento social e o Estado fiscal

Entre as tarefas do Estado Social está a garantia de um mínimo existencial digno. A existência digna, conforme os ditames da justiça social, deve ser atingida, nos termos do texto constitucional, a partir da conjugação de dois elementos: valorização do trabalho humano e livre iniciativa. A inserção de ambos os valores em conjunto, por duas vezes no texto constitucional, revela uma opção do constituinte por um convívio harmônico entre ambos, não permitindo que em nome de um dos valores seja o outro reduzido.

Afirmar a livre iniciativa como base é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem econômica. É preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma estabilidade

supostamente certa e eficiente. Isso não significa uma ordem do *laissez faire*, posto que a livre iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano.

Valorização do trabalho humano e livre iniciativa surgem, no texto constitucional, como mandamentos para a atuação do Estado Social Democrático de Direito, que não deve ser neutro, mas valorizar e promover ambos os elementos. Somente assim, na ideia do constituinte, a dignidade da pessoa humana poderá ser plenamente alcançada.

Eis em síntese o pensamento que se extrai do texto constitucional do Estado Social Democrático de Direito, constitucionalizado pelo Brasil em 1988: a liberdade (de iniciativa) já não se compreende isolada dos objetivos positivos do Estado Social Democrático de Direito. Assegura-se, sim, a liberdade dos agentes econômicos (*status* negativo: liberdade de agir), mas busca-se liberdade das camadas sociais mais desfavorecidas reduzindo-se as desigualdades (*status* positivo). O Estado de Direito quer a liberdade de todos.

O tributo, enquanto preço da liberdade, assume no Estado Social Democrático de Direito nova dimensão: já não é mais o ônus para a fruição da liberdade, e sim instrumento para sua concretização.

É assim que a arrecadação tributária se legitima como instrumento para o Estado atingir sua finalidade. Sem deixar de ser forma de custeio das atividades necessárias à coletividade, o tributo transforma-se em instrumento para efetivar a justiça distributiva.

No Estado do século XXI, desaparece a crença de que ele seja o veículo para o resgate das camadas sociais desfavorecidas, mas permanece o desejo social prestigiado pelo Direito, de que a desigualdade seja reduzida. O instrumento, entretanto, já não será mais o Estado, mas a própria sociedade.

Nesse sentido, o tributo é entendido como meio de efetivar a justiça distributiva e, consequentemente, a punição da evasão fiscal está diretamente relacionada com a questão social do Estado Democrático de Direito. Ao deixar de pagar o tributo, o contribuinte, sujeito passivo na efetivação dos direitos fundamentais do próximo, sobrecarrega a carga tributária daqueles que regularmente cumprem com suas obrigações fiscais.

José Casalta Nabais (2010, p. 456) bem estabelece a ligação entre a repressão penal aos delitos fiscais e as funções do tributo: “A repressão ao delito fiscal fortalece o tratamento do ilícito tributário, nos contornos da ética, cumprindo função de promover valores sociais significativos, relacionados ao processo de neocriminalização”.

É preciso uma repressão penal aos delitos fiscais tendo o respeito à ética e à solidariedade como premissas básicas dos bens jurídicos tutelados pelo sistema penal tributário, na busca de afastar do conceito dos crimes fiscais a característica de crimes de enriquecimento, pois o bem jurídico tutelado, em muito ultrapassa a motivação econômica da conduta praticada.

Nessa modalidade de Estado, os valores supremos como a dignidade, a liberdade e a igualdade, de forma material e concreta, são elevados ao ápice da proteção constitucional. Busca-se, assim, propiciar o exercício efetivo dos direitos fundamentais e o livre e pleno desenvolvimento da personalidade. E, para a efetivação, a proteção e a garantia de tais valores, é imprescindível a existência de recursos para o cumprimento desses fins (PRADO, 2014).

Como consequência direta e imediata, “[...] a preocupação com a evasão cresce e se percebe a necessidade de uma tipificação específica para a matéria, com o escopo de prevenir e reprimir as condutas que objetivem a supressão ou redução dos recursos necessários para a consecução desses objetivos” (PRADO, 2014, p. 266).

4.4.2 Do bem jurídico tutelado nos crimes tributários

Traçadas algumas premissas acerca do conceito de tributo e do sistema tributário, volta-se agora ao estudo do bem jurídico tutelado nesses delitos.

O atual Código Penal criminalizou de forma muito mais agressiva as condutas que violam o patrimônio individual e conferiu pouca dedicação à tutela do patrimônio público. Essa discrepância no tratamento dos bens jurídicos em questão (patrimônio público e privado) deu-se como consequência das ideias iluministas que militavam à época, quando, em razão do individualismo, o homem em si mesmo era considerado como ser supremo e objeto de maior prestígio. Logo, de acordo com esses ideais, a tutela penal deveria ter como objeto direto e imediato de proteção as condutas que violassem o bem jurídico individual, desconsiderando, em um primeiro momento, a plena proteção ao patrimônio coletivo.

Contudo, com as ideologias proclamadas no Estado Social, o tributo passou a ser o instrumento principal para a obtenção de recursos por parte do estado, razão pela qual a arrecadação de tributos foi devidamente disciplinada pelo ordenamento jurídico. Consequentemente, doutrina e jurisprudência evoluíram no sentido de prestar efetiva repressão às

condutas dos indivíduos que, na busca de ilicitamente suprimir/reduzir o pagamento dos tributos devidos, violavam os bens jurídicos coletivos.

A repressão legal dos crimes contra a ordem tributária tutela o Erário não em seu sentido meramente patrimonial, mas como bem jurídico supraindividual.

Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades. Assim, essa concepção de Fazenda Pública como bem jurídico protegido implica também a “diminuição das possibilidades de o Estado levar a cabo uma política financeira e fiscal justa” (PRADO, 2014, p. 267).

A concepção da natureza supraindividual do bem jurídico tutelado nos delitos contra a ordem tributária, não é assunto pacífico na doutrina e na jurisprudência, em especial quando se coteja a discrepância desse raciocínio com a causa extintiva de punibilidade prevista para a hipótese de pagamento dos tributos devidos.

A finalidade precípua do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos, os quais servem de limite ao legislador no momento de introduzir no sistema o preceito primário da norma penal, descrevendo as condutas que serão criminalizadas. É, assim, uma das maiores garantias ao indivíduo quando o assunto é tutela penal.

De acordo com a doutrina de Luís Regis Prado (2014), o conceito de bem jurídico deve ser extraído na Constituição da República, por meio de um processo pelo qual se infere desse veículo normativo a relação entre princípios penais fundamentais e dos demais princípios e valores alicerçados no Estado Social Democrático de Direito, de forma a depreender a concepção do bem jurídico e, nesse caso, do bem jurídico protegido nos crimes tributários.

Essa concepção de bem jurídico à luz de uma teoria social permite a identificação imediata dos bens jurídicos tributários com a solidariedade, a igualdade e a justiça.

Direito Tributário e Direito Orçamentário são vertentes imprescindíveis da ordem política/jurídica estabelecida em nome da proteção dos direitos humanos.

A Constituição brasileira acolhe a mesma disciplina prevista na Constituição argentina e na portuguesa, entre outras, dispondo uma harmônica associação do objetivo fundamental de construção de uma sociedade justa e solidária com a determinação de graduação da carga tributária consoante à capacidade econômica da cidadania.

Logo, o dever de pagar tributos é direto e imediatamente relacionado com a concretização da justiça social e da solidariedade.

A Constituição Federal de 1988 já completou mais de 20 anos da sua promulgação e muito tem sido escrito, ao menos nos últimos tempos, sobre sua característica principal, que foi e continua sendo o primado da pessoa humana e a preferência pelos direitos fundamentais já em seus dois primeiros títulos.

Pode-se afirmar que após a sua promulgação desenvolveu-se um constitucionalismo voltado para a aplicabilidade e a eficácia social das normas constitucionais, especialmente as de direitos fundamentais. Um Estado Social sob a égide de uma Constituição dirigente não só estabelece mais tarefas aos entes estatais como também mais deveres aos particulares.

O mínimo que cada particular deve fazer, mesmo que não seja dotado de um espírito altruísta, é cumprir seus deveres, em especial, os decorrentes da Constituição.

Para que as normas constitucionais possuam eficácia social, além de tantos outros aspectos que a doutrina aborda, é imperioso que os deveres por ela estabelecidos sejam observados pelos indivíduos. Então, a eficácia social é relacionada com a produção de consequências pretendidas pelo elaborador das normas, podendo verificar toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário (CARVALHO, P., 2013).

Ressalta-se também a assimetria entre os direitos e os deveres fundamentais, o que significa que um direito não traz necessariamente consigo um dever, ou um dever não traz consigo necessariamente um direito, diante das naturezas jurídicas distintas.

A assimetria entre direitos e deveres decorre da natureza jurídica própria de cada uma, o que não impede reconhecer que os direitos são dependentes, para sua realização, ao menos em grande parte, dos deveres fundamentais.

A invocação do princípio da solidariedade em prol de determinada restrição de direito opera, de certa forma, com a ideia de dever específico, especialmente quando se refere ao pagamento de tributos.

Mesmo que o texto não expresse, no sentido de estabelecer, que o pagamento de tributos seja considerado um dever fundamental imputado pela Constituição aos particulares, assim deve ser interpretado diante do princípio da unidade da Constituição.

Essa, aliás, é a principal conclusão do caráter contributivo como um dever com significado para toda coletividade, quer para a atual, quer para as futuras gerações. Em decorrência desse caráter intergeracional, tem-se como um dos fundamentos o princípio da solidariedade.

Os direitos fundamentais são, ao mesmo tempo, suporte e limite à atividade tributante. A tributação atinge diretamente dois princípios fundamentais, quais sejam: a liberdade e a propriedade, uma vez que a prestação tributária é compulsória e possui caráter econômico.

Os deveres fundamentais, além de um pressuposto de existência do próprio Estado de Direito, também o são dos direitos fundamentais, na medida em que garantem as próprias possibilidades materiais para realização e gozo pelos titulares. São também responsáveis pela dimensão da reserva do possível. Nessa esteira, considerar o pagamento de tributos como um dever fundamental é tê-lo como um meio para que cada particular faça sua parte para dar efetividade aos fundamentos da República e para concretizar a transformação proposta pelo artigo 3º da Constituição, que prevê os objetivos fundamentais da República.

Verifica-se, assim, uma característica supraindividual do bem jurídico tributário, em harmonia com a já exposta teoria social do bem jurídico. Trata-se de bem jurídico que ultrapassa os limites de simples violação a um dever de obediência estatal afastando a administrativização do Direito Penal resultante da vinculação do bem jurídico tão somente ao não pagamento do tributo.

Importante ressaltar que a doutrina majoritária não aborda pacificamente o assunto da maneira como foi tratada. Indica como bem jurídico protegido nos crimes tributários, a arrecadação fiscal, a ordem tributária, ou mesmo como meio de garantia para cobrança do tributo. Em todas essas situações, o recebimento integral dos valores devidos pelo contribuinte seria o único objetivo da lei penal tributária. Logo, ocorrido o pagamento, restaria atingida a finalidade buscada pela criminalização das condutas contra a ordem tributária.

Esse raciocínio, a despeito de majoritário, não merece prosperar por fatores muito simples. Além da questão do bem jurídico tutelado ser supraindividual e possuir garantia constitucional, não é possível esquecer que os crimes tributários não decorrem única e exclusivamente do inadimplemento do contribuinte. É preciso uma conduta antecedente eivada de fraude que gere a supressão ou a redução dos valores devidos.

Entender que o bem jurídico tributário se resume à mera questão arrecadatória, afasta a própria função de garantia que se atribui ao bem jurídico conforme já analisado nas linhas do entendimento do Luis Regis Prado (2014). Seguir esse entendimento restritivo implica uma redução no conceito de bem jurídico tutelado e converte os tipos penais em meras infrações de

dever, em caminho completamente oposto ao moderno Direito Penal fundamentado nos princípios da intervenção mínima (da subsidiariedade) e da fragmentariedade.

Por meio desses princípios, fundamentais no estudo do Direito Penal contemporâneo, extrai-se que a tutela penal somente deve agir quando os demais ramos do direito não forem aptos ou suficientes para solucionarem a questão.

Pela intervenção mínima ou subsidiariedade, a intervenção penal deve ocorrer somente quando for necessária e útil, ou seja, na defesa de bens jurídicos indispensáveis à manutenção de uma convivência pacífica entre os homens e que, por isso, requerem uma tutela eivada de maior gravidade como a sanção penal.

A situação penitenciária no Brasil e no mundo não deixa dúvidas que o sistema não comporta uma criminalização excessiva de condutas, sob pena de que a repressão penal tenha efeito ricochete, potencializando a criminalidade em sujeitos que não necessariamente deveriam estar presos, em razão da desproporcionalidade entre a gravidade da pena e a gravidade da conduta.

Concorda-se com Luiz Regis Prado (2014, p. 86) que sustenta que “[...] o uso excessivo da sanção criminal (infração penal) não garante a maior proteção de bens; ao contrário, condena o sistema penal a uma função meramente simbólica negativa”.

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalidade de uma conduta só se legitima se construir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. (BITTENCOURT, 2011, p. 43)

Deve-se analisar as formas de repressão de certa conduta, antes de ser tipificada como infração penal. Uma vez que outros ramos do direito sejam aptos a tutelar o bem jurídico protegido, esses devem ser utilizados, não sendo necessária a coerção penal.

Por sua vez, quando os demais ramos do Direito não são suficientes para tutelar o bem jurídico em questão, a conduta deve ser tipificada como infração penal, recebendo a tutela do Direito Penal, indispensável para manutenção da ordem jurídica quando a tutela conferida pelos demais ramos do Direito não seja satisfatória.

Do princípio da intervenção mínima extraem-se dois subprincípios: o da subsidiariedade e o da fragmentariedade. A fragmentariedade é decorrência lógica. O Direito Penal não abrange a tutela de todos os bens jurídicos existentes, mas tão somente uma parcela desses bens. A seleção

dos bens jurídicos que deve receber a tutela penal advém da importância que lhes é conferida pelo sistema, de forma a justificar a ação do Estado em bens igualmente relevantes ao indivíduo (liberdade).

O princípio da fragmentariedade orienta que a proteção dos bens jurídicos conferida pela tutela penal é relativa, não absoluta, pois tais bens são protegidos por todo o ordenamento jurídico. O que identifica uma conduta como apta a receber proteção penal é a gravidade da conduta e o grau de reprovabilidade social. Somente as condutas mais lesivas e danosas devem receber a seletiva tutela penal, o que faz com que o Direito Penal seja um ramo fragmentário, ocupando-se das condutas consideradas socialmente intoleráveis.

Há, entretanto, uma fragmentariedade ilusória no Direito Penal quando tutela bens jurídicos cuja resposta conferida pelo ordenamento não se coaduna com a gravidade do bem jurídico lesado. O tratamento penal conferido é conciliável ao Direito Civil ou Tributário, jamais com o Direito Penal. Sobre o tema, bem discorre Alessandro Baratta (2014, p. 165, grifo nosso):

Essas justificações [para a fragmentariedade incidir sobre certas matérias] são uma ideologia que cobre o fato de que o direito penal tende a privilegiar os interesses das classes dominantes, e a imunizar do processo de criminalização comportamentos socialmente danosos típicos dos indivíduos a ela pertencentes, e ligados funcionalmente à existência da acumulação capitalista, e tende a dirigir o processo de criminalização, principalmente, para formas de desvio típicas das classes subalternas.

Os bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários pertencem à sociedade como um todo. Logo, é interesse da coletividade sua proteção, exigindo a aplicação da sanção adequada e não a despenalização. A isenção de sanção penal é justificada em situações em que não haja um dever social específico, o que não se aplica nesse caso (ROXIN, 2002).

Os estudos de Hassemer (2015) avançam no tema sobre os bens jurídicos universais ou coletivos abordando a questão da modernização do Direito Penal e sua interpretação com as questões sociais de política criminal. Nesse sentido, deve ser reduzida a importância penal aos bens jurídicos individualizados e ampliada a proteção dos bens jurídicos concatenados à moderna e complexa sociedade atual, dentre os quais se encontram os delitos contra a ordem tributária¹².

Tais delitos apresentam o bem jurídico tutelado desprovido de simplicidade e concretude, ao contrário dos clássicos delitos como homicídio, roubo ou furto. São praticados por meio de

¹² O autor inclui nesta classe de delitos também os de terrorismo, criminalidade organizada, meio ambiente, crimes econômicos em geral e processamento automático de dados, com fundamento na legislação alemã.

uma organização mais complexa e com maior grau de danosidade social. O dano causado não é individual, mas sim verificado como um grande transtorno colocado em perigo, o que justifica a ampliação da intervenção penal nos crimes de tal natureza.

Nos crimes tributários, o dano causado não deve ser aferido diante de uma sonegação em concreto, mas sim do risco causado ao sistema social como um todo gerando um desequilíbrio nas contas públicas, prejuízo às ações sociais, instabilidade econômica, entre outros.

Diante dessas breves linhas acerca do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, conclui-se pelo afastamento de todo e qualquer argumento no sentido de se conferir a esses crimes proteção meramente arrecadatória, como se o bem jurídico violado pudesse ser individualizado e reduzido a um mero inadimplemento fiscal.

Afasta-se, assim, a visão meramente patrimonialista do bem jurídico tributário, muito difundida no ordenamento jurídico brasileiro, pois importa na justificativa para utilização do pagamento dos tributos como causa extintiva de punibilidade, assunto que será objeto de abordagem futura neste trabalho.

5 DA NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA: DO TIPO PREVISTO NO ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90

5.1 Crimes do colarinho branco: uma análise sob a ótica da criminologia

Os crimes tributários estão contidos na classe dos chamados crimes do colarinho branco, os quais são objeto de recente estudo pela criminologia, que desde a escola clássica primava pela análise dos delitos “comuns”.

O termo *white collar crimes* foi utilizado pela primeira vez por Edwin H. Sutherland em 1939, sendo tema de obra do autor com o mesmo nome¹³.

Há várias razões para o início tardio da preocupação com tais delitos. Uma dessas reside no fato que tais delitos não constam, em regra, nas estatísticas oficiais acerca da criminalidade em geral.

Conforme aponta Luciano Feldens (2002, p. 132), “[...] considerando que as estatísticas criminais (criminalidade legal) tal como popularmente estudadas e oficialmente medidas, demonstram uma alta incidência da criminalidade nas camadas socioeconômicas mais baixas e uma pequena incidência nas classes econômicas mais elevadas”.

Trazendo os estudos de Sutherland em sua obra, o autor apresenta os dois fatores principais que denotam essa ilusória estatística que prevalece no estudo da criminalidade: a) o fato de tais delitos serem em regra praticados por pessoas com certo poder, seja ele político ou econômico; b) a parcialidade que envolve a Justiça criminal quando do momento de julgar tais casos.

A primeira situação está diretamente relacionada à capacidade de tais sujeitos contratarem os melhores e mais especializados advogados que conseqüentemente apresentam as melhores defesas, reduzindo as possibilidades de prisão e/ou condenação.

Já o segundo fator trazido pelo autor recai em sua concepção no fato que os crimes do colarinho branco são tratados pelos julgadores como ilícitos com menor gravidade penal do que realmente se apresentam.

¹³ Para mais informações, ver Feldens (2002).

Por esses fatores, na análise do autor, os crimes do colarinho branco ocorrem em quantidade muito superior ao que realmente aparece nas estatísticas relacionadas à quantidade e à categoria de delitos cometidos em dada sociedade.

É possível, infelizmente, verificar certo “senso comum” da sociedade em geral ao apreciar os crimes do colarinho branco, principalmente por não serem cometidos por violência/grave ameaça: por não apresentarem sangue ou qualquer tipo de lesão direta e imediata ao próximo.

Os estudos criminológicos sobre tais delitos têm como um dos principais expoentes Sutherland, o primeiro a fazer uso da expressão *white collar crimes* em seus estudos. Autor de obra com este mesmo nome, é objeto de profundo estudo de Luciano Feldens, ao qual se faz referência neste trabalho.

Sutherland faz parte da escola moderna da criminologia.

Em breves linhas, apenas a título de contextualização, a criminologia é uma ciência cujo objeto é o estudo do crime, da criminalidade e suas causas. Da vítima, da personalidade do sujeito criminoso bem como da reação da sociedade diante de tal fato. Apresenta-se em três escolas, com maior relevo: a clássica, cujo principal expoente é Beccaria; a positivista, cujo principal expoente é Lombroso e a escola sociológica.

A escola clássica analisava o fato delituoso por meio de um exame lógico-dedutivo, decorrente do descrito na lei. Não analisava os fatos em si, por meio de uma observação empírica, mas tão somente o abstrato previsto na lei. Já na escola positivista, com Lombroso, a criminologia buscava estudar o delito por meio da pessoa do delinquente. Determinadas características presentes no sujeito conduziram seu comportamento a atos criminosos. Logo, para eliminar os atos criminosos seria preciso modificar os delinquentes, não a lei penal.

Na escola sociológica analisavam-se as condições sociais do sujeito, como o local de moradia, o nível educacional e as condições econômicas precárias, os fatores determinantes para a identificação do delinquente.

Atualmente, as discussões da criminologia recaem nas condições biopsicossociais do criminoso, envolvendo um pouco das três escolas mais relevantes do passado.

Como grande paradigma para as teorias criminológicas modernas, cita-se o sociólogo americano Edwin Hardin Sutherland (1949 apud FELDENS, 2002).

Sutherland é um nome de destaque na criminologia moderna quando se refere ao exame dos crimes do colarinho branco. Trouxe o aspecto sociológico para a criminologia, influenciando diretamente a análise dos crimes econômicos.

Nas escolas anteriores, o estudo acerca da criminalidade sempre se relacionou diretamente com as classes econômicas menos favorecidas, seja com a pobreza propriamente dita ou mesmo com as regiões em que essas pessoas residem, conhecidas como zonas de pobreza. A nova teoria proposta por Sutherland afasta esse componente socioeconômico como elemento indissociável do delito e apresenta três conclusões:

- a) as pessoas de classe econômica/social mais elevada também se envolvem com fatos delituosos;
- b) os comportamentos delituosos dessa categoria de sujeitos são diferentes dos praticados por pessoas de baixa renda;
- c) a diferença entre os procedimentos utilizados para a prática dos delitos por pessoas de alta e baixa renda em nada altera a justificativa para o cometimento do delito. O autor explica que, nesse caso, o que se observa é a consequência lesiva, independentemente dos meios utilizados para a prática do crime.

Diante dessas três conclusões trazidas, denota-se que a partir do momento que os crimes do colarinho branco passam a ser objeto de estudo, previsão legal e punição, afasta-se a aplicação de qualquer teoria criminológica que vincule o cometimento de delitos à baixa renda/instrução por parte do sujeito ativo, pois inaptas a justificar essa “nova criminalidade”.

Os crimes do colarinho branco, nessa concepção criminológica, ocorrem quando há um liame entre o delito praticado e a profissão do agente ou seu *status* social. Por meio desse conceito, novos predicados devem ser incorporados ao estudo do sujeito criminoso.

Esses novos predicados devem ser incorporados sem, entretanto, merecer o mesmo destaque conferido pela escola positivista, pois nesse conceito de sujeito delinquente a personalidade não é mais o indicativo de criminalidade.

Desenvolve-se, assim, tendo Sutherland como mentor, a teoria da associação diferencial com aspectos sociológicos na busca de explicar a formação do comportamento humano criminoso. “Segundo essa teoria, a criminalidade, como qualquer outro modelo de

comportamento, se aprende (aprendizagem de fins e de técnicas) conforme contatos específicos aos quais está exposto o sujeito, no seu ambiente social e profissional” (BARATTA, 2011, p. 66).

A teoria da associação diferencial determina que a criminalidade é ensinada em direta ou indiretamente associação com aqueles que já praticam o comportamento criminoso. Se uma pessoa será ou não corrompida por aqueles que a envolvem dependerá da frequência e intimidade do contato com pessoas criminosas. Esse é o processo de associação diferenciada.

Rompe-se a concepção biopsicológica que via nas características físicas do sujeito fatores preponderantes para definir a criminalidade, dando lugar a uma concepção sociológica, pela qual um sujeito se torna criminoso a partir do momento que confere à lei penal interpretações desfavoráveis, violando-a ao invés de obedecê-la¹⁴.

Diante desse novo paradigma criminológico, o comportamento social recebe mais relevância que a conduta realizada ou os predicados do autor. Nessa perspectiva, desenvolveu-se nos Estados Unidos a teoria do *labelling approach*.

Por meio dessa teoria, que ainda está no centro das discussões da sociologia criminal, não se pode compreender a criminalidade sem analisá-la junto ao sistema que ela está inserida, que a define e que reage contra ela. Logo, os estudos do crime em si devem compreender desde a elaboração da norma penal até a ação em concreto das instituições competentes para o controle da criminalidade. O *status* de delinquente somente é alcançado pela atuação dessas instituições de controle. Assim, pessoas que tenham cometido o mesmo delito, mas não tenham sido submetidas ao controle social da delinquência, não são acometidas pelo *status* de delinquente. A criminalidade e o criminoso deixam de ser considerados ponto de partida da investigação criminológica, pois são como uma realidade social construída dentro de uma experiência (BARATTA, 2011).

A teoria da reação social, entretanto, não é apta a justificar de forma exitosa a criminalidade do colarinho branco. No caso desses delitos, não há reação social proporcional à prática delitiva. A estigmatização de tais delitos é excepcional e a resposta conferida pelas instituições de controle à criminalidade são insuficientes, não conferindo a resposta adequada a tais delitos. Verifica-se, inclusive, que essa resposta ineficaz à prática delitiva é conferida também pela imprensa que, ao noticiar delitos contra a ordem tributária/econômica, limitam-se a inseri-los em seções de assuntos econômicos, não em páginas policiais.

¹⁴ Para mais informações acerca da teoria da associação diferencial, vide Feldens (2002, p. 129).

Retorna-se, assim, à teoria de Sutherland, a qual justifica o comportamento criminoso pelo meio social em que o sujeito vive, de onde esse “aprenderia” a delinquir por meio da comunicação com os que o cercam. Esse meio independe de questões socioeconômicas. Logo, se o sujeito convive em um grupo e as relações entre os indivíduos desse grupo o orientam para que as interpretações desfavoráveis da lei prevaleçam sobre as favoráveis, a tendência é que esse sujeito se torne criminoso.

Assim, é perfeitamente aplicável (mas não isenta de críticas) a teoria de Sutherland aos delitos do colarinho branco, pois é plenamente possível “aprender” os comportamentos criminosos dentro do próprio ambiente de trabalho, em especial quando se faz referência a certas categorias de pessoas intelectualmente prósperas, como empresários, diretores, que utilizam essa “intelectualidade” para desenvolver estratégias fraudulentas para diminuir seus custos empresariais e consequentemente aumentar os lucros em detrimento de uma lesividade que atinge um bem jurídico coletivo.

5.1.1 Crimes do colarinho branco: o delinquente e a correspondente lesividade social causada

Os crimes do colarinho branco apresentam algumas particularidades que merecem ser ressaltadas.

Impressiona-se como a sociedade em geral não enxerga o real grau de lesividade desses delitos, a despeito de as consequências danosas serem consideravelmente graves.

O sujeito ativo, em regra, apresenta maior preparo intelectual do que os sujeitos ativos dos crimes convencionais. São pessoas por vezes admiradas como profissionais na área que exercem, dentro e fora do ambiente de trabalho. Dentro do próprio ambiente de trabalho a lesividade da conduta é ainda mais minimizada. Isso porque, o sujeito ativo por vezes se utiliza da escusa do legítimo exercício profissional, da necessidade de pagar as contas e manter o emprego dos seus empregados como principal álibi das condutas criminosas.

É certo que, por vezes, tais escusas são válidas e podem ser realmente utilizadas como forma de afastar a culpabilidade por meio do reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa por parte do sujeito ativo, conforme será abordado em momento posterior deste trabalho. Trata-se de tese defensiva, utilizada em grande escala nos processos criminais. Mas,

ultrapassando o mérito da questão e avançando na parte sociológica dela, vislumbra-se que tem eficiente impacto sensibilizador na sociedade.

Os empregados da empresa, diante das escusas apresentadas (pagamento de contas, manutenção dos empregos), não enxergam o “chefe” como um criminoso, mas sim como alguém que optou por manter seu emprego em detrimento de recolher tributos ao Fisco. E considerando que o Estado não propicia à sociedade, em especial aos menos favorecidos, serviços básicos necessários, é fácil entender a razão pela qual os empregados de uma empresa ré em um processo de sonegação fiscal certamente entenderão e justificarão a conduta dos seus chefes, jamais estigmatizando-os como criminosos, mas sim como pessoas que zelaram pela manutenção dos empregos e da atividade econômica da empresa.

A atividade empresarial é o principal ambiente para a prática de condutas delituosas relacionadas aos crimes do colarinho branco. Tratando-se de atividade lícita, regularmente desenvolvida, serve perfeitamente de véu para mascarar a lesividade da conduta ilícita praticada.

Ainda nas questões sociais dos crimes em análise, é possível constatar a ausência de ética e da solidariedade nos sujeitos ativos. A conduta delituosa indica uma privatização dos lucros e a socialização dos prejuízos por parte de quem as comete. Essa significância impera nos delitos cujo bem jurídico violado transcende o individual.

Implica violação direta ao artigo 3º da Constituição que prevê a solidariedade como um dos objetivos da República. No momento que o agente causador do dano socializa os prejuízos, pratica conduta individualista e antipedagógica.

A sociabilização dos prejuízos somada ao aumento do lucro por um agente da atividade empresarial desestimula aqueles que estão no regular exercício da atividade econômica e que, conseqüentemente, apresentam lucros menores por manterem a contabilidade regular e em dia. É evidente que o não pagamento dos tributos reduz as despesas da empresa.

A impunidade, ou melhor, a falta de punição adequada aos sujeitos ativos dos crimes do colarinho branco é um incentivo para que tais condutas sejam replicadas por outros sujeitos que estejam na atividade empresarial no objetivo de aumentar os lucros sem se importar com o grau de lesividade de seu comportamento.

Conseqüentemente, tais condutas criminosas em um médio espaço de tempo comprometem as próprias bases da atividade econômica, motivando comportamentos ilícitos aptos a gerar abuso do poder econômico, concorrência desleal e aumento arbitrário dos lucros.

5.2 Da norma penal tributária do artigo 1º da Lei nº 8.137/90

5.2.1 Evolução legislativa sobre o tema

Os crimes contra a ordem tributária até 1965 não tinham tipificação em nenhum diploma legal no ordenamento jurídico brasileiro, seja no Código Penal ou em qualquer outra legislação específica. Logo, eram punidos por meio da utilização de outros preceitos legais em que as condutas se subsumissem, tais como os delitos de falso, estelionato ou mesmo o contrabando/descaminho.

O primeiro diploma legal a tratar do assunto foi a Lei nº 4.729/65. Esse dispositivo trazia figuras típicas já previstas no Código Penal da época estabelecendo para as condutas previstas em seu artigo 1º penas de detenção de seis meses a dois anos, além de multa que variava entre duas e cinco vezes o valor do tributo sonegado. A intenção arrecadatória era tão manifesta que o parágrafo 1º impunha a substituição da pena de detenção por pena pecuniária no valor equivalente a dez vezes o tributo sonegado, caso o sujeito fosse primário¹⁵.

A mudança na previsão dos delitos contra a ordem tributária em lei especial deu-se em razão do entendimento que as fraudes fiscais não se enquadravam nos conceitos gerais do Código Penal, sendo necessária uma legislação específica. Essa legislação, entretanto, veio cheia de falhas. O artigo 3º da Lei nº 4.729/65 previa que somente os crimes nela definidos poderiam ser considerados crimes de sonegação fiscal, impedindo (em tese) a previsão do tema em outro diploma legislativo.

Na mesma linha das imperfeições, cita-se ainda o parágrafo único do artigo 2º que trazia a previsão que somente as sonegações posteriores à lei poderiam por ela ser punidas. O dispositivo ignora a existência de dispositivo constitucional prevendo a estrita legalidade e a irretroatividade da lei penal (Constituição Federal, artigo 5º, inciso XXXIX e XL).

Posteriormente, a Lei nº 8.137/90 dispôs sobre o mesmo assunto de forma muito mais precisa, revogando a lei anterior. Ressalta-se o contexto histórico da edição dessa Lei, cujo preceito secundário atribuído aos delitos era substancialmente mais gravoso do que os previstos na Lei anterior.

¹⁵ “Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo” (artigo 1º, parágrafo 1º da Lei nº 4.729/65).

Tratava-se do governo do então presidente Fernando Collor de Mello, cuja bandeira política disseminada na campanha era o “combate aos marajás”, que teve como fatos marcantes o confisco dos ativos (MP 168/1990) e o discurso rígido e punitivo aos sonegadores do Fisco com o considerável agravamento das penas cominadas a este delito.

A Lei nº 8.137/90 trouxe a previsão das condutas contra a ordem tributária de forma pontual e definida, não repetindo as falhas e imprecisões previstas na legislação anterior. Uma das situações é a hipótese de “supressão ou redução de tributo” mediante a prática de condutas taxativamente previstas; a outra é a previsão taxativa, também, de condutas que são elencadas como “sonegação fiscal”.

Entre as diversas previsões legais acerca dos delitos tributários, houve também a previsão de hipóteses de extinção da punibilidade de tais crimes, por meio do pagamento dos tributos devidos decorrentes da sonegação. Contudo, a legislação acerca desse assunto não necessariamente coincide com o mesmo dispositivo legal que prevê as normas sancionadoras. Do contrário, a legislação é esparsa e sofreu modificações maiores do que a própria norma penal incriminadora, razão pela qual será analisada especificamente em momento posterior.

5.2.2 Critério material da hipótese: elementos objetivos de imputação e atribuição da responsabilidade penal nas condutas previstas no artigo 1º

A disciplina atual sobre a tipificação dos crimes tributários se resume à Lei nº 8.137/91, conforme já analisada. Dispõe o comando legal:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
 Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
 Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Trata-se de crime doloso e material, exigindo, para sua configuração, o resultado de supressão/redução de tributo ou qualquer acessório diante das condutas previstas em seus incisos.

Diga-se doloso e material, pois não é admitida a modalidade culposa, diante da ausência de previsão legal dessa modalidade de conduta.

Nota-se que todas as quatro condutas comissivas elencadas no dispositivo apresentam algum tipo de fraude, ludíbrio ou adulteração, indispensáveis para a configuração do delito quando do inadimplemento da obrigação tributária.

A conduta típica prevista no artigo 1º requer a supressão/redução de tributo ou contribuição social e qualquer acessório. Os incisos que seguem, descrevem as modalidades pelas quais essa conduta pode ocorrer, havendo crime quando o agente realiza alguma das ações/omissões mencionadas.

O dispositivo legal apresenta ausência de técnica na redação de seu *caput* quando prescreve “suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social”. Em razão do princípio da estrita legalidade que rege o Direito Tributário, somente por lei um tributo (imposto ou contribuição) pode ser criado ou aumentado. Consequentemente, a regra geral é que a lei deve ser o veículo competente para introduzir no ordenamento a redução ou a extinção do tributo existente, excepcionada apenas quanto aos tributos expressamente previstos na Constituição Federal.

O mesmo raciocínio é aplicado se considerar a expressão “obrigação tributária” no lugar de tributos. Conforme já abordado neste trabalho, a obrigação tributária nasce direta e inevitavelmente após a manifestação em linguagem competente da verificação em dado momento de tempo e espaço, do evento previsto hipoteticamente na regra matriz de incidência tributária. Trata-se de uma relação lógica que independe da vontade do sujeito passivo. Assim, não tendo o sujeito passivo propriedade para influir no nascimento da obrigação, deve ser afastada também a interpretação do dispositivo tipificando a conduta de “suprimir/reduzir a obrigação tributária”.

Para que haja aplicabilidade prática do dispositivo, a interpretação deve se guiar no sentido de entender a expressão como “supressão/redução dos valores devidos decorrentes do lançamento de um tributo”. Esse numerário pode ser reduzido por meio de uma conduta do contribuinte cujo modo ardil esteja previsto em uma das hipóteses do dispositivo em questão.

Da menção expressa ao tributo no dispositivo, conclui-se pela necessidade de a conduta apresentar dupla tipicidade: a tributária e a penal. A existência de uma exigência fiscal

devidamente constituída é pressuposto lógico e anterior à análise da conduta sob o prisma penal. Indispensável que se verifique inicialmente se o tributo é devido para posteriormente ser analisada a relevância penal da conduta.

Logo, é indispensável a constituição definitiva do crédito tributário para a configuração do tipo penal, pois somente após o fim do processo administrativo é possível apurar os valores devidos e consequentemente a existência de uma eventual supressão/redução por parte do contribuinte.

A questão da necessidade de constituição definitiva do crédito tributário é de extrema relevância e, por isso, será analisada em ponto específico.

A denúncia, cujo objeto seja um crime tributário, deverá indicar, dentre os demais requisitos exigidos no Código de Processo Penal, o valor do tributo reduzido ou suprimido e, em especial, o meio fraudulento para se chegar a esta supressão/ redução.

O crime de sonegação é então composto pela soma da supressão ou redução dos tributos somada à fraude em uma das condutas caracterizadas em seus incisos. Verifica-se, pela análise do artigo 1º, que se trata também de um tipo múltiplo, pois há a previsão de diferentes comportamentos fraudulentos utilizados como meio para reduzir ou suprimir os tributos em questão. Esses comportamentos consistem em falsidades materiais, ideológicas ou omissões (quando há o dever de um comportamento comissivo), às quais não correspondem a tipos autônomos, mas são indispensáveis para a configuração do crime contra a ordem tributária. Portanto, sem fraude na conduta, não há que se falar em sonegação.

Serão analisadas as condutas previstas nos incisos do *caput* do artigo 1º.

a) Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

A conduta fraudulenta prevista nessa hipótese aborda as obrigações acessórias, contemplando duas condutas típicas: omitir informação ou prestar informação falsa, tendo como objeto do crime a própria declaração omitida ou feita falsamente à autoridade fiscal que, por fim, leva à supressão ou à redução dos valores devidos.

No caso da primeira conduta (omitir informação), é indispensável que seja elemento relevante apto a influir na constituição da obrigação tributária. Na segunda hipótese, comissiva, é necessário que o contribuinte introduza informações que não correspondam à realidade em documentos.

As informações prestadas são relacionadas com o lançamento, ou seja, aptas a influenciar o administrador no momento de inserir no mundo do dever-ser o evento ocorrido em dado momento que consta na hipótese da norma geral e abstrata. O administrador efetua o lançamento por meio de dados extraídos das informações prestadas pelo contribuinte/responsável. Se essas informações são falsas ou ausentes, por consequência o lançamento será efetuado de forma desacertada.

b) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

O inciso II é um desdobramento, uma especialização do inciso I. “Fraudar a fiscalização tributária” é previsão redundante, já que as condutas descritas em todas as modalidades do artigo 1º implicam alguma modalidade de fraude.

A conduta no inciso II recai em inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza, bem semelhante à conduta prevista no inciso anterior. A diferença decorre da especialidade do inciso II em relação ao I. De fato, o inciso I é mais genérico e o inciso II exige que as informações falsas ou omitidas sejam relacionadas a algum documento exigido pela lei fiscal. A omissão no inciso I abrange um campo mais amplo, contemplando qualquer informação, enquanto no inciso II a omissão refere-se a operações, entendidas como transações comerciais.

Outra diferença a ser ressaltada entre as duas condutas é que no inciso I exige-se uma declaração prestada às autoridades fazendárias, ou seja, uma atitude do contribuinte em informar dados que irão facilitar a apuração do tributo devido.

Já no inciso II, percebe-se que não há a exigência de entrega do documento fraudado de forma regular à autoridade fiscal, como exigido no inciso I. O objeto deste dispositivo recai sobre documentos mantidos pela própria empresa, ou seja, sua escrituração fiscal cuja entrega somente é exigida nos casos de fiscalização.

Importante ressaltar, também, que a norma do inciso II é considerada norma penal em branco, pois é preciso recorrer à legislação tributária a fim de se identificar quais os documentos, livros exigidos na lei fiscal.

c) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

O inciso III especializa as condutas previstas nos incisos anteriores fazendo referência direta e imediata à nota fiscal, também abrigando a hipótese de um eventual documento diverso relacionado à operação tributável, ou seja, operações que gerem receitas aos cofres públicos.

Traz também a previsão da conduta de falsificação, a qual não estava disposta nos incisos anteriores que se referiam à omissão e à inserção de dados falsos no documento, mas mantendo a idoneidade desse. No caso do inciso III, a nota fiscal ou documento similar pode ser falsificada ou alterada. No primeiro caso, tem-se a produção de um documento novo alterando as informações originais. Já na segunda hipótese, a alteração ocorre no suporte físico preexistente, similar às condutas comissivas previstas nos incisos anteriores. O exemplo mais corriqueiro dessa hipótese é a emissão de nota fiscal em valor menor do que o da venda e a emissão de nota calçada, em que a nota é preenchida à mão, sendo o valor real da venda colocado na via do consumidor e um valor menor colocado na via que fica no talonário.

Verifica-se a presença no tipo legal de vários elementos normativos, como “nota fiscal”, “duplicata”, “fatura”, “nota de venda”, sendo necessário recorrer a uma interpretação específica para extrair seu significado. Por outro lado, o legislador não restringiu as hipóteses de documentos que podem ser objeto da falsificação àqueles previstos expressamente no tipo. Ao utilizar a expressão “qualquer outro documento relativo à operação tributável”, deixou aberta a possibilidade ao intérprete de ajustar no tipo mencionado qualquer outro documento que possa ser levado em conta em uma operação tributável.

Por fim, ressalta-se que a expressão “operação tributável” é aquela passível de tributação, excluindo da incidência desse dispositivo eventuais falsificações ocorridas em documentos relacionados a operações não tributáveis, tais como isentas, imunes e submetidas à alíquota zero.

d) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

O dispositivo em questão traz diversas modalidades de falsidade material ou ideológica, punindo inclusive a mera utilização do documento falso independentemente de conhecimento da autoria da falsificação. Tem como objeto material o documento, em seu sentido mais amplo que o previsto no inciso anterior.

Esse inciso em muito se aproxima do anterior, mas um dos pontos mais relevantes na diferença é a abrangência de situações em que o documento falso não foi feito pelo sujeito que o utilizou. Busca-se, assim, limitar o comércio e a circulação ilícita de documentos que podem

servir como meio para a sonegação do tributo (venda de notas frias, por exemplo), já que essa prática dificulta a fiscalização e, conseqüentemente, o cruzamento de informações utilizado pela Administração Fazendária para apuração do tributo devido.

Nesse dispositivo, verifica-se que não há nenhuma circulação de bens ou prestação de serviços tributáveis como objeto material da conduta. Esse recai sobre a circulação de papéis e registros de contabilidade falsos/inexatos empregados na sonegação de tributos.

e) Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Verifica-se uma conduta comissiva em “negar”, a qual ocorre quando o contribuinte não atende o pedido do cliente em fornecer a nota fiscal. Já a conduta “deixar de fornecer”, é omissiva e se caracteriza pela não emissão da nota, resultando na redução ou supressão do tributo. Em ambas as situações a obrigação de fornecimento deve decorrer de disposição expressa na lei, pois de acordo com o princípio da legalidade, alguém somente pode ser obrigado a fazer algo em virtude de lei (artigo 5º, II da CR/88).

Já a terceira situação implica uma conduta comissiva, em que a nota fiscal é emitida, mas sem atender aos requisitos exigidos pela legislação. Isso pode ocorrer de duas formas diversas quando o não atendimento dos requisitos legais recair sobre: a) os elementos materiais de preenchimento da nota; b) os aspectos estruturais, relacionados ao uso e à fabricação do formulário fiscal, os quais dependem de autorização do órgão fazendário (PRADO, 2014).

Nota-se que nessa última hipótese não há adulteração ou qualquer tipo de falsificação na nota fiscal. Essa é emitida com o valor real da venda, sem, entretanto, obedecer a todos os requisitos exigidos pela lei (como, por exemplo, a descrição da mercadoria ou a impressão do bloco de notas sem prévia autorização da Fazenda).

Da mesma forma que no disposto no inciso III, o legislador deixou em aberto a interpretação casuística ao se referir a documento equivalente, autorizando a extensão do tipo penal a documentos diversos da nota fiscal, mas que possuam a mesma aplicação que essa.

5.2.3 Da necessidade de constituição do crédito tributário como elemento integrante do tipo penal

Com a edição da súmula vinculante nº 24, doutrina e jurisprudência passaram a considerar a exigência do lançamento definitivo como elemento do tipo exigido para a caracterização dos crimes tributários como algo novo, cuja imposição decorresse da edição da própria súmula.

Ousa-se discordar veementemente desta posição.

Conforme exposto na análise do tipo previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, as condutas fraudulentas devem ter como objeto suprimir ou reduzir os valores referentes ao tributo devido.

Para se referir à eventual “obrigação de pagar” tributária é preciso que ocorra um evento, em dado espaço de tempo e lugar determinados, e que seja inserido no mundo do direito por meio da autoridade e da linguagem competente. O fato jurídico, dessa forma, uma vez previsto no antecedente da norma individual e concreta, tem o condão de desencadear uma relação jurídica pelo qual o sujeito ativo (Estado) tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento de determinado valor a título de tributo.

Para que se alcance a relação jurídica tributária, é imperioso o relato anterior do evento ocorrido em linguagem competente, resultado do ato de lançamento.

E não há que se falar em lançamento definitivo, pois todo lançamento é definitivo. O que se exige é que os tributos lançados sejam exigíveis e, conseqüentemente, seus valores possam ser suprimidos ou reduzidos. Sem exigibilidade plena, é possível a alteração nos valores devidos e até mesmo a declaração de nulidade da obrigação tributária.

A existência de um tributo exigível é logicamente imprescindível para a configuração do crime em questão. E essa exigibilidade decorre do término no processo administrativo tributário cujo objeto seja o lançamento desse tributo.

Muitos questionam a exigência da necessidade do fim do procedimento administrativo em razão da “dependência” do Ministério Público, órgão titular da ação penal, a esta decisão. Argumenta-se que o órgão ministerial é independente quanto ao seu convencimento dos fatos a fim de se apurar a presença dos elementos necessários para a denúncia.

Inquestionável a independência do Ministério Público para a propositura da ação penal, bem como seu livre convencimento motivado para o oferecimento da denúncia. Contudo, esse órgão não tem legitimidade nem atribuição para o lançamento de tributos e apuração de valores devidos. Logo, é indispensável a presença do elemento objetivo do tipo, o tributo devido, para a configuração do crime em questão.

Um tributo somente é considerado exigível quando há o encerramento do processo administrativo fiscal, que confere ao contribuinte o direito de impugnação mediante obediência dos princípios do contraditório e a ampla defesa. Não é aceitável qualquer manifestação no sentido de existir ilícito penal independentemente da configuração prévia do ilícito fiscal.

O processo administrativo federal tem previsão na Lei nº 9.784/90, que dispõe em seu artigo 2º os princípios que deverão ser obedecidos: legalidade, finalidade, ampla defesa, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A Constituição, por sua vez, assegura aos litigantes em seu artigo 5º, inciso LV, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Logo, ao conferir ao processo administrativo as mesmas garantias estabelecidas para o processo judicial, busca-se a proteção dos direitos dos administrados em junto a tutela do interesse público. O processo administrativo é um eficaz meio de controle de legalidade administrativa pois por meio dele a própria Administração verificará se os elementos da regra matriz de incidência tributária estão de acordo com o evento ocorrido e, conseqüentemente, se o lançamento efetuado obedeceu aos requisitos formais e materiais exigidos pela legislação.

Logo, inquestionável a necessidade do esgotamento da via administrativa para constatação da redução/supressão do tributo.

Ressalta-se ainda que a espera pelo decurso do processo administrativo não traz qualquer prejuízo à persecução penal, pois o prazo prescricional não se inicia antes de estarem presentes todos os elementos que compõem o tipo penal. Ademais, é importante salientar que eventual reconhecimento por parte da Administração de qualquer nulidade no lançamento efetuado atingiria diretamente eventual ação penal já proposta, tornando-a ineficaz. Trata-se de evidente aplicação dispendiosa de dinheiro público, com o início da persecução penal sem a presença dos requisitos mínimos exigidos para a configuração do tipo penal.

Entende-se, nos termos do exposto, que a redação pura do *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 é por si só suficiente para atestar a exigência do esgotamento da via administrativa como elemento objetivo do tipo nos crimes tributários. Apenas por respeito à argumentação, traz-se outros questionamentos ao debate.

Uma demanda polêmica sobre o assunto foi verificada com a propositura pelo Procurador Geral da República da ADIN questionando a constitucionalidade do artigo 83 da Lei nº

9430/96¹⁶. Ponderou o Ministério Público Federal, em suas razões, que essa norma violava suas prerrogativas, condicionando-o ao prévio recebimento da representação fiscal para fins penais para a propositura da ação penal.

O dispositivo foi objeto da ADIN nº 1571¹⁷, que, ao final, foi julgada improcedente, mediante a confirmação de sua constitucionalidade pelo STF. O fundamento precípua de tal julgamento firmou-se que a norma é destinada aos agentes públicos tributários, não ao Ministério Público. Logo, ao fim do processo administrativo fiscal, havendo elementos que possam configurar um delito contra a ordem tributária, é dever da autoridade fiscal encaminhar a representação fiscal ao Ministério Público.

Por outro lado, tendo o órgão ministerial tomado conhecimento por outros meios da conduta fraudulenta do contribuinte, objetivando suprimir/reduzir os tributos objeto de lançamento e havendo a exigibilidade destes tributos, poderá propor a ação penal com meios de prova diversos da representação penal para fins fiscais.

Consequentemente, o disposto no artigo 83 da Lei nº 9.430/96 em nada limita a atuação do Ministério Público e o reconhecimento de que seu destinatário é a autoridade fiscal em nada altera a exigência de lançamento e processo administrativo findo como requisito objetivo para a propositura da ação penal.

Distinta questão, mas ainda relacionada ao tema, refere-se à independência entre as instâncias e a constatação que dado fato pode produzir consequências diversas entre os vários ramos do Direito sem que se fale em *bis in idem*. Assim, em tese, um mesmo fato pode receber tratamento diverso em cada um dos ramos do Direito, salvo algumas exceções previstas em lei, cuja manifestação do Juízo criminal sobre o tema faz coisa julgada na esfera cível¹⁸.

Sob esse pretexto, da independência das instancias, admitia-se a possibilidade da configuração dos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 sem o prévio exaurimento do processo administrativo correspondente ao lançamento efetuado¹⁹.

¹⁶ Artigo 93 da Lei 9.430/96 “A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

¹⁷ Para mais informações da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 1.571) do Supremo Tribunal Federal, ver em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>>. Acesso em: 1.dez. 2015.

¹⁸ Vide artigo 935 do Código Civil e 92/93 do Código de Processo Penal.

¹⁹ Vide STJ, 5ª Turma, HC 28.005-ES.

Afastando mais uma vez a premissa contrária ao entendimento, sabe-se que os crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 são crimes materiais ou de resultado, ou seja, aqueles que dependem da ocorrência do resultado naturalístico para sua configuração. A independência entre as instâncias e a natureza de um crime são institutos diversos e inconfundíveis. Inaceitável a utilização do primeiro para se afastar a necessidade de constatação do resultado nos crimes materiais.

5.2.3.1 Posição do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto

A despeito de discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto, O pleno do STF se manifestou sobre o tema, tendo como *leading case* o julgamento do HC 81.611-DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.

A seguir, a transcrição da ementa para melhor análise do feito:

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).

Inferre-se do texto que o Tribunal se posicionou no sentido da imprescindibilidade do término do processo administrativo de lançamento para a configuração do tipo penal previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

Não obstante, a técnica presente nos julgamentos da Suprema Corte, a ementa reportada, requer alguns reparos.

A primeira crítica recai sobre a natureza jurídica conferida ao lançamento em si. Ao mencionar o “lançamento do tributo pendente de decisão definitiva de processo administrativo”, a ementa confere ao instituto natureza constitutiva da obrigação, o que diverge do exposto neste trabalho quando se aborda a natureza jurídica do lançamento e sua “definitividade”. Entende-se, sob amparo da doutrina do professor Paulo de Barros Carvalho (2013), que a obrigação tributária surge de forma direta e infalível quando o evento descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária ocorre no mundo fenomênico e é vertido em linguagem competente no mundo do direito. Logo, é inapropriado tratar o lançamento como constitutivo do crédito tributário em momento posterior ao surgimento da obrigação.

Ainda por esse raciocínio, o tratamento do lançamento como definitivo: se atribui a característica de definitividade é porque, *a contrário sensu*, admite-se o atributo de provisoriedade. Esse assunto foi objeto de debate anterior, quando se afastou a temporariedade ao lançamento.

Avançando, a ementa trata a necessidade de lançamento definitivo como “justa causa” para a ação penal. A justa causa era uma construção doutrinária no momento que foi proferido esse julgamento. Foi introduzida no Código de Processo Penal com a Lei nº 11.719/2008, que inclui a justa causa no artigo 395, III, como questão preliminar.

O dilema recai sobre a natureza da justa causa, se condição da ação ou instituto diverso. Sem entrar nas discussões sobre o tema, pois foge ao objeto deste trabalho, compartilha-se do entendimento de Pacelli (2012), que sustenta a justa causa como uma quarta condição da ação, relacionada à existência de um lastro probatório mínimo apto a demonstrar o interesse (utilidade) da ação penal. O autor entende que a justa causa pode ser invocada para trancar uma ação penal tanto para a solução de questões processuais, quanto para questões que atingem o próprio mérito da ação penal, como o caso de atipicidade manifesta.

Essa seria a hipótese aplicada ao presente caso, pois enquanto pendente o processo administrativo, o tributo é inexigível. Não havendo exigibilidade do tributo, o fato será manifestamente atípico, uma vez que ausente o elemento indispensável para tipificar a redução/supressão de seus valores.

Um pouco mais adiante, a ementa refere-se ao lançamento definitivo ou como elemento normativo do tipo ou como condição objetiva de punibilidade da ação penal. Trata a situação da seguinte forma: independentemente da natureza atribuída (elemento normativo ou condição

objetiva de punibilidade), a ausência do lançamento motiva o trancamento da ação penal/rejeição da denúncia/absolvição sumária por ausência de justa causa.

As condições objetivas de punibilidade serão objeto de abordagem posterior, mas por ora, registra-se a concepção de Zaffaroni (2015) no sentido que o instituto abrange elementos heterogêneos, os quais seriam, em determinadas hipóteses, verdadeiros elementos do tipo penal. Essa percepção provoca uma perfeita harmonização entre as duas hipóteses de tratamento conferido ao lançamento na ementa analisada, pois é examinado por ambas como elemento do tipo penal.

No que tange à suspensão da prescrição aludida, traz-se também algumas ressalvas. A decisão dispõe que o prazo prescricional fica suspenso enquanto o processo administrativo estiver em curso. Nos termos do artigo 111 do Código Penal, a prescrição tem como marco inicial o dia em que o delito se consumou (artigo 111, inciso I). Considerando a imprescindibilidade do término do processo administrativo (“lançamento definitivo”, no entendimento do STF) de lançamento como elemento objetivo do crime, o delito somente estará consumado quando do fim deste. Trata-se, assim, do termo inicial da primeira baliza para cômputo do prazo prescricional, o que afasta qualquer concepção de suspensão, pois não se suspende algo que sequer iniciou.

A suspensão do prazo prescricional relacionada ao processo administrativo ocorre quando o sujeito passivo adere a algum programa de parcelamento tributário, hipótese completamente distinta, pois o parcelamento requer a exigibilidade do tributo devido. Trata-se de momento posterior à constituição do crédito tributário.

Ainda que o STF tenha se pronunciado por meio de seu plenário, nesse julgamento, a questão ainda era objeto de opiniões divergentes na doutrina e na jurisprudência. Com o intuito de pacificar a questão, foi editada em 2009 a súmula vinculante nº 24 com a seguinte redação: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Verifica-se a redação da súmula que reproduziu, de maneira sucinta, a redação da ementa no HC 81.611, já apreciada neste trabalho. A despeito de considerar o lançamento como ato final do processo administrativo e meio constitutivo do crédito tributário, posição diversa do argumentado neste trabalho, infere-se da súmula que o término do processo administrativo é elemento do tipo de crime previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Ausente esse elemento, o fato é atípico.

5.3 Critério subjetivo de imputação e atribuição da responsabilidade penal no artigo 1º: o dolo

Observando o tipo penal em questão, verifica-se que somente é admitida a conduta dolosa para a configuração do delito. Nos termos do parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, somente pode haver punição por uma conduta culposa diante de expressa previsão legal. Não dispondo a lei expressamente, somente é admitida a punição por fatos que decorram de condutas dolosas. Assim, os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, somente são configurados mediante uma conduta dolosa do sujeito infrator.

5.4 Da desconstituição da hipótese por meio da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal excludente de culpabilidade

Superada a análise de algumas questões relacionadas à tipicidade do delito previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, é importante fazer uma breve análise acerca da dificuldade financeira da empresa invocada como causa supralegal excludente de culpabilidade pela defesa.

Muito se verifica, na prática, pessoas físicas e jurídicas que deixam de pagar o tributo devido, são denunciadas por sonegação fiscal e trazem como tese defensiva a impossibilidade financeira de realizar o pagamento.

A doutrina e a jurisprudência se confundem no tema, ora acatando-o, ora afastando-o.

Conforme exposto anteriormente, a tipicidade e a antijuridicidade não são suficientes para caracterizar a infração penal por completo. É preciso também que seja demonstrada a capacidade do sujeito em entender e compreender a gravidade do seu ato e a consequente reprovabilidade dele pela ação estatal. Logo, a culpabilidade é pressuposto para aplicação da pena.

Nas palavras de Guilherme Souza Nucci (2012, p. 343),

[...] a culpabilidade é um juízo de reprovação social, incidente sobre o fato típico e antijurídico e seu autor, agente esse que precisa ser imputável, ter agido com consciência potencial da ilicitude (esta não está mais inserida no dolo) e com exigibilidade e possibilidade de um comportamento conforme o direito.

Para que haja culpabilidade do agente é preciso que se constate sua imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa. Tais elementos, quando presentes, indicam o juízo de reprovação da vontade do agente ao praticar a conduta típica e, quando ausentes, implicam o reconhecimento da isenção da pena.

Interessa, no presente momento, a questão da inexigibilidade da conduta diversa. O Código Penal prevê expressamente em seu artigo 22, duas hipóteses de inexigibilidade de conduta diversa, situações que eliminam a obrigatoriedade do agente de se comportar de acordo com a ordem jurídica: a coação irresistível e a obediência hierárquica, quando serão puníveis somente os responsáveis pela coação ou pela ordem.

Há grande polêmica na doutrina e na jurisprudência acerca da aceitação da inexigibilidade de conduta diversa como causa autônoma e supralegal excludente de culpabilidade. Doutrinadores como Magalhaes Noronha e Cezar Roberto Bitencourt (2011) sequer tratam do tema em suas obras. Contudo, a doutrina majoritária entende pela possibilidade do reconhecimento dessa excludente pelo ordenamento jurídico, pois está contida em ambas as situações previstas no artigo 22 do Código Penal, podendo assim atuar isoladamente.

Francisco de Assis Toledo (1994, p. 328), discorre sobre o tema com maestria:

A inexigibilidade de outra conduta é, pois, a primeira e mais importante causa de exclusão de culpabilidade. E constitui verdadeiro princípio de direito penal. Quando aflora em preceitos legislados, é uma causa legal de exclusão. Se não, deve ser imputada causa supralegal, erigindo-se em princípio fundamental que está intimamente ligado com o problema da responsabilidade pessoal e que, portanto, dispensa a existência de normas expressas a respeito.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também admite a inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal excludente de culpabilidade, conforme precedente AP 516, Plenário, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 20.09.11²⁰.

²⁰ AP 516: “8. No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, tem-se admitido, tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade a precária condição financeira da empresa, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido. Configuração a ser aferida pelo julgador, conforme um critério valorativo de razoabilidade, de acordo com os fatos concretos revelados nos autos, cabendo a quem alega tal condição o ônus da prova, nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal. Deve o julgador, também, sob outro aspecto, aferir o elemento subjetivo do comportamento, pois a boa-fé é requisito indispensável para que se confira conteúdo ético a tal comportamento”. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627635>> Acesso em: 12. De. 2015.

Superada a questão preliminar sobre acolhimento da causa supralegal pelo ordenamento, interessante trazer a análise do tema nas linhas propostas pela professora Aurora Tomazini de Carvalho (2015).

Considerando que a norma jurídica possui estrutura mínima de hipótese-consequente, a descrição dos elementos necessários para configuração do crime, por estar localizado no antecedente normativo, é denominado de hipótese penal para a qual é imputada uma pena, estabelecida no consequente da norma penal.

Na linha do construtivismo, mas dentro da estrutura típica do tipo penal, a autora se refere ao dolo como componente das notas subjetivas previstas nas hipóteses penais. Tais notas subjetivas são “[...] vinculadas às informações indicativas da ação que apontem a vontade do agente em realizar a ação prevista na hipótese penal” (CARVALHO, A., 2015, p. 47).

O dolo, necessário para a configuração da ação delituosa é, nos termos do previsto no artigo 18 do Código Penal, a vontade e a consciência do agente em realizar a conduta prevista na hipótese penal. A professora entende, porém, que um dos requisitos para se aferir o dolo, pois diretamente ligado à vontade, é a exigibilidade de conduta diversa por parte do sujeito. Entende que somente há vontade se houver possibilidade de escolha no momento da realização da conduta. Não havendo essa possibilidade, a vontade é viciada e, conseqüentemente, afastada.

Assim, é possível que por vezes o sujeito se encontre em uma circunstância em que a única alternativa é a realização de uma conduta que se encaixa na moldura prevista em uma hipótese penal. Em tal situação, diante da impossibilidade de praticar conduta diversa, a culpabilidade estaria excluída pela ausência de vontade do sujeito, elemento indispensável para a configuração das notas subjetivas exigidas pela hipótese penal.

Esse raciocínio pode ser aplicado às hipóteses em que o sujeito se encontre com recursos financeiros suficientes para pagar os tributos ou o salário de seus empregados. Diante de dificuldades financeiras, a empresa não possui numerário suficiente para quitar com ambos os compromissos. Opta pelo pagamento de seus empregados a fim de manter as atividades empresariais. Nesse sentido, a autora entende que por vezes o sujeito não tem outra alternativa no caso concreto e a supressão do tributo devido não resta caracterizada como crime, pois ausente o dolo e, conseqüentemente, a punibilidade do agente. Trata-se de causa supralegal dispondo acerca de nova hipótese de inexigibilidade de conduta diversa. O sujeito age sem ter a vontade dirigida para tanto.

Conclui-se, assim, que a posição da professora é no sentido de que a inexigibilidade de conduta exclui o dolo da conduta (seu aspecto subjetivo) e, assim sendo, afasta a culpabilidade do sujeito que cometeu a conduta típica.

Pede-se vênia para discordar da ilustre autora.

Diante das breves linhas trazidas acerca da evolução histórica do conceito de dolo, conclui-se que hoje, com influência da teoria finalista, que o dolo e a culpa são integrantes da conduta, elemento indispensável para a caracterização do tipo penal. O dolo é natural, pois desvinculado do conceito de injusto.

No percurso de identificação, se um comportamento humano se subsumi aos critérios elencados na hipótese delitiva, após a verificação dos requisitos do tipo penal, passa-se ao núcleo da antijuridicidade, quando se constata se estão presentes as causas excludentes de antijuridicidade. Na presença de alguma, a conduta restará justificável, excluindo-se o injusto. Logo, não haverá crime.

Ultrapassada essa etapa e verificada a ausência de excludentes de ilicitude, tem-se a análise da reprovabilidade social incidente sobre o sujeito e o fato delituoso, por meio dos elementos que compõem a culpabilidade. A punibilidade, verificada em momento posterior, relaciona-se tão somente com a possibilidade ou não de aplicação da pena naquele caso concreto.

Ao contrário do proposto pela tese da professora Aurora Tomazini de Carvalho (2015), o dolo, uma vez analisado e presente na conduta, não se confunde ou se mitiga pela presença de causas excludentes de ilicitude ou culpabilidade.

Essa seria a posição se fosse adotado como premissa a teoria psicológica (causalista) da culpabilidade. Para essa corrente, dolo e culpa seriam analisados na culpabilidade, sendo o elo entre o agente e a conduta praticada. A culpabilidade seria, então, composta pelo dolo e pela culpa, sendo a imputabilidade pressuposto para sua análise. O entendimento da autora, no sentido que a inexigibilidade de conduta diversa exclui o dolo do agente, está em consonância com a teoria causalista da culpabilidade, superada em ordenamento deste trabalho.

A culpabilidade hoje é analisada em momento posterior à identificação do dolo/culpa, os quais compõem a conduta. Logo, na etapa de aferição da culpabilidade, restará superada a identificação do dolo do agente. A existência de uma conduta dolosa ou culposa é pressuposto para aferir a culpabilidade, o que tolhe qualquer influência desta na análise do dolo.

São institutos distintos, em que por uma consequência lógica temporal, a exclusão do dolo não afasta a culpabilidade e vice-versa. A exclusão do dolo afasta a tipicidade, sendo desnecessária a análise da culpabilidade, visto que sua presença ou não é insignificante diante da atipicidade do fato. Por outro lado, presente o dolo e os demais elementos que caracterizem o fato típico (1ª fase de análise dos critérios objetivos da hipótese), a ausência de ilicitude ou de culpabilidade não tem o condão de desnaturar a configuração do fato típico anteriormente identificado.

Outra questão trazida pela autora que também deve ser analisada é a intensidade do comprometimento da vontade do agente diante da situação de dificuldade financeira da empresa.

A conduta dolosa é uma atividade eivada de consciência e vontade para praticar um determinado resultado, não sendo analisado, por ora, a consciência do injusto.

Pois bem. O reconhecimento de vício absoluto na vontade remove o dolo da conduta, descaracterizando-a. Nesse caso, deve ser reconhecida a atipicidade do fato.

Sobre o vício absoluto na vontade, bem discorre Zaffaroni (2006, p. 371-372):

Os pressupostos nos quais, não obstante deles participar um homem, não há conduta, ou seja, de fatos humanos em que não há ações, por faltar voluntariedade, são aqueles em que medeia uma força que provoca os movimentos sem o controle da vontade e uma força que impede a realização dos movimentos de conformidade com a vontade, bem assim também aqueles em que a pessoa se encontra em estado psíquico natural e em situação tal que implica uma incapacidade psíquica para a realização das ações que, no geral, são casos de inconsciência. Aos dois primeiros chamamos de “força física irresistível” e, ao terceiro, de “involuntariedade”.

Não há previsão expressa no Código Penal de situações em que haja conduta, tampouco do conceito jurídico de conduta. Logo, é prescindível a descrição de situações em que não há conduta, pois não se trata de pressupostos jurídicos do delito, mas de pressupostos ônticos, presentes no mundo do ser (ZAFFARONI, 2006).

Contrapondo as hipóteses em que há ausência de conduta e a situação concreta do sujeito que deixa de pagar os tributos em razão de dificuldade financeira da empresa, denota-se que não há subsunção entre ambos. O sujeito, diante da dificuldade financeira e sem numerário para quitar todas as dívidas, opta pela manutenção da atividade empresarial e pelo pagamento dos salários em detrimento do pagamento dos tributos devidos. Há uma opção, e a conduta decorre da alternativa escolhida pelo sujeito. Logo, não há que se falar em ausência de vontade, pois o sujeito, diante do caso concreto, optou pelo não pagamento dos tributos devidos.

Afastada a proposição de que a inexigibilidade de conduta diversa afasta o dolo do agente, conclui-se que as dificuldades financeiras da empresa podem levar a uma hipótese excludente de culpabilidade, que em nada se confunde com o dolo ou a culpa do agente (NUCCI, 2012).

5.4.1 Critérios de utilização da excludente

A tese defensiva que busca desconstituir a hipótese na norma jurídica penal por meio da alegação de dificuldade da empresa como causa supralegal de exclusão da culpabilidade é muito utilizada nos delitos previstos na Lei nº 8.137/90.

É pressuposto para início de análise sobre o cabimento da excludente e a existência de boa fé na conduta do sujeito ativo. Afasta-se, assim, de imediato a possibilidade de utilização da excludente nos casos de condutas comissivas do agente por meio de fraude, falso ou qualquer outro meio que possa gerar resultados fraudulentos, falsos ou inexatos.

Nesse sentido, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal, por meio do Ayres Brito, na AP 516, *leading case* sobre o assunto, da qual está transcrito adiante trechos relacionados ao tema:

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, tem-se admitido, tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade a precária condição financeira da empresa, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido. Configuração a ser aferida pelo julgador, conforme um critério valorativo de razoabilidade, de acordo com os fatos concretos revelados nos autos, cabendo a quem alega tal condição o ônus da prova, nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal. Deve o julgador, também, sob outro aspecto, aferir o elemento subjetivo do comportamento, pois a boa-fé é requisito indispensável para que se confira conteúdo ético a tal comportamento. 9. Não é possível a aplicação da referida excludente de culpabilidade ao delito do art. 337-A do Código Penal, porque a supressão ou redução da contribuição social e quaisquer acessórios são implementadas por meio de condutas fraudulentas – incompatíveis com a boa-fé – instrumentais à evasão, descritas nos incisos do *caput* da norma incriminadora²¹.

Conclui-se, assim, que para aplicação da excludente, a conduta do sujeito, analisada sob a ótica da Lei nº 8.137/90, deve ser omissiva, pois todas as demais condutas descritas nos incisos do artigo 1º remetem a uma ação diretamente relacionada à realização/obtenção da fraude ou do falso, incompatíveis com a boa-fé, indispensável para análise de cabimento da excludente.

²¹ Para mais informações sobre a ação penal (AP 516), de Ayres Britto (STF), disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627635>>. Acesso em: 22.nov. 2015.

Superada a existência da boa fé na conduta do sujeito, fundamental que seja caracterizada de forma efetiva a causa excludente de culpabilidade alegada.

Nos termos do disposto no artigo 156 do Código de Processo Penal, o ônus da prova da causa excludente de culpabilidade pertence ao acusado, o qual deve trazer aos autos elementos objetivos que demonstrem o alegado.

Compulsando os elementos probatórios trazidos pela defesa, deve haver substrato necessário para demonstrar que a empresa passou por problemas financeiros. Contudo, a dificuldade financeira por si só não é suficiente. Deve haver notícia nos autos de que a referida dificuldade realmente tenha comprometido a situação financeira da empresa a ponto de os tributos não serem pagos em detrimento do pagamento do salário dos empregados.

Demonstrada a dificuldade financeira, é necessário também a constatação de que a crise seja transitória e excepcional. Caso a crise seja corriqueira e que perdure por inúmeros e seguintes exercícios financeiros, sem qualquer ação por parte da empresa para contornar a situação, denota-se que o não pagamento dos tributos deu-se com o objetivo de manutenção da empresa às custas da sonegação fiscal. Nesse caso, há que se afastar a excludente por evidente violação aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência.

Nadja Machado Botelho (2011, p. 39) bem discorre sobre o assunto:

O princípio da função social da empresa por certo não se coaduna com o acobertamento e a manutenção de sociedades reiteradamente descumpridoras de suas obrigações fiscais (atitude violadora do princípio da socialidade, um dos pilares do Código Civil de 2002), a implicar inclusive em concorrência desleal e em abuso do direito de propriedade exercido pela empresa, já que a função social desta implica no seu exercício de acordo com as exigências do bem comum e na existência de deveres impostos aos proprietários, que não pode exercer seu direito em prejuízo da sociedade.

Não se admite, assim, a utilização da excludente em situações em que a situação de crise financeira se perdure por muito tempo, pois nesse caso sua manutenção no meio empresarial e sua movimentação financeira derivam de práticas ilícitas, que não se coadunam com a exigência de boa-fé na conduta.

Para acolhimento da precariedade financeira, além dos requisitos já analisados, é necessário também a constatação de que se tenha ocorrido repercussão negativa no patrimônio pessoal dos sócios.

Uma vez demonstrado que o sócio permaneceu recebendo *pro labores* ou participação nos lucros elevadas, é de se afastar o reconhecimento da excludente, diante da incompatibilidade entre o patrimônio pessoal ostentado e as dificuldades alegadas.

Caso a empresa em dificuldades financeiras mantenha a remuneração de seus donos e administradores com *pro labores* significativos em prejuízo do recolhimento dos tributos devidos, incorrerá em singularização dos lucros e socialização dos prejuízos, o que representa nítida violação aos princípios que regem o direito empresarial moderno, voltado para a livre concorrência e para a função social da empresa. Verificada essa situação, é incabível o acolhimento da excludente de culpabilidade.

Logo, é fundamental que a defesa prove, por meio de provas documentais, a gravidade e a excepcionalidade da situação financeira da empresa. Indispensável também que essa situação seja contemporânea à época dos fatos referentes aos tributos sonegados e que tenha refletido no patrimônio pessoal dos sócios, de forma a constatar a inviabilidade de conduta diversa da praticada.

Ainda quanto à questão probatória, prevalece na defesa a tentativa de convencimento do Magistrado por meio de prova testemunhal. A oitiva das testemunhas informando a dificuldade da empresa auxilia no convencimento do Julgador, mas não é meio suficiente para provar a inexigibilidade de conduta diversa.

As testemunhas nem sempre têm acesso aos números contábeis da empresa nem o real conhecimento da situação financeira. Um atraso nos salários pode ser gerado por outros fatores, como até a falta de diligência dos sócios. Pode também ter ocorrido propositalmente, quando a empresa trabalha com o dinheiro que deveria ser repassado aos funcionários, ou mesmo quando forja a situação de precariedade financeira perante os funcionários de forma a sensibilizá-los e obter seu testemunho.

A prova documental é indispensável para demonstrar a excludente. No caso de empresas com contabilidade mais complexa, a prova pericial tem sido deferida pelo Magistrado. Nesse sentido:

PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. DIFICULDADES. FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO. ABSOLVIÇÃO. CAUSA SUPRALEGAL. CULPABILIDADE AFASTADA. ESTADO DE NECESSIDADE. 1. **Dificuldades financeiras**

podem ser acolhidas como caracterizadoras do estado de necessidade, por analogia *in bonam partem*, nos crimes de apropriação indébita previdenciária, caso fique comprovado, por meio de provas firmes e contundentes, tais como a venda de patrimônio pessoal para pagamento de dívidas da empresa, o não recebimento de *pró-labore* pelos sócios, além da constatação de diversas ações fiscais e trabalhistas sofridas no período da omissão. 2. Apelação não provida. (TRF 1ª Região – ACR 200638000022319 – Relator Desembargador Federal Tourinho Neto – e-DJF1 12/04/2013).

Assim, constata-se que a alegação mediante meios e provas adequadas da dificuldade financeira da empresa como excludente de culpabilidade é meio apto a afastar a subsunção completa do evento ocorrido no plano fenomênico, com os critérios exigidos para a plena caracterização do fato jurídico tributário.

5.5 Critério pessoal da regra matriz: os sujeitos do crime

A identificação do critério subjetivo da hipótese na norma jurídica de incidência dos crimes tributários apresenta algumas divergências doutrinárias quanto à exigência de que a conduta seja praticada a determinados sujeitos especificados legalmente.

Admitindo a natureza como crime próprio, o sujeito ativo do delito somente poderia ser o contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo, ou seja, aquele que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (contribuinte) ou, na ausência dessa relação, cujo dever de pagar o tributo decorra de disposição expressa da lei (responsável), nos termos dispostos no artigo 121 e 128 do Código Tributário Nacional. Nessa concepção, é importante citar a doutrina de Luiz Regis Prado (2014).

Justifica-se essa exigência em razão do *caput* do dispositivo prever as condutas de suprimir ou reduzir o valor do tributo, em que somente poderiam realizá-las o contribuinte ou o responsável tributário.

Não se trata, porém, da posição dominante. O entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência entende que os crimes tributários são comuns e podem ser cometidos por qualquer pessoa, nas linhas do disposto no artigo 11 da Lei nº 8.37/90, cuja previsão estabelece que todos aqueles que, mesmo por meio de pessoa jurídica, por qualquer modo concorram para a pratica

dos delitos previstos na lei, incidem nas penas previstas de acordo com sua culpabilidade. O artigo não inova em relação ao disposto no artigo 29 do Código Penal, acrescentando tão somente a questão da pessoa jurídica, pois na maioria das vezes o delito é praticado pela pessoa jurídica.

Como a pessoa jurídica não pode ser responsabilizada criminalmente por delitos contra a ordem tributária, a previsão expressa no mencionado artigo afasta a possibilidade de irresponsabilidade dos administradores que façam uso da pessoa jurídica para sonegar tributos. Mesmo assim, por vezes a pessoa jurídica é utilizada como forma de defesa pelos administradores que imputam uns aos outros a prática da conduta delitiva na tentativa de se esquivar da responsabilidade penal.

Quanto ao sujeito passivo, não há qualquer controvérsia. Diretamente, a lesão recai sobre o ente público competente para instituição do tributo sonegado, podendo ser a União, o Estado, o Distrito Federal ou os Municípios. Indiretamente são também sujeitos passivos a sociedade e, em alguns casos, o particular. As regras sobre autoria e participação são plenamente aplicáveis.

Quanto à competência, também não há objeções. Quando os tributos sonegados forem federais, a competência será da Justiça Federal, nos demais casos, da Justiça Estadual. Havendo tributos sonegados de diferentes espécies, sendo um deles de competência da União, a Justiça Federal será competente para julgamento do feito nos termos do disposto na Súmula 122 do STJ²².

5.6 Critério temporal

O critério temporal da hipótese da regra matriz representa fato diverso daquele que constitui o objeto da própria hipótese, descrito no critério material. Esse fato está desprovido de qualquer informação que o limite no tempo e no espaço, razão pela qual a utilidade de um critério temporal permita condicionar o acontecimento

Trata-se do “[...] conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo” (CARVALHO, A., 2015).

²² Compete à Justiça Federal o processo e o julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do artigo 78, II, “a” do Código de Processo Penal.

Por vezes, o legislador deixa esse critério implícito na norma jurídica, cabendo ao intérprete sua identificação no caso concreto. Em outras situações, indica com clareza a condição temporal, na busca de afastar qualquer interpretação equivocada sobre o momento de ocorrência do fato narrado na hipótese.

No caso em exame, a norma prevista no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 não apresenta qualquer critério específico sobre o critério temporal aplicado. Logo, deverá ser utilizada a regra geral prevista no artigo 4º do Código Penal, reputando-se o ocorrido delito no momento da realização da conduta narrada na hipótese.

5.7 Critério espacial

O critério espacial da hipótese indica os elementos necessários para identificação do local de ocorrência do fato jurídico descrito na hipótese.

Tal como o critério temporal, por vezes está implícito e por outras explícito na norma jurídica, cabendo ao intérprete sua verificação em cada caso específico.

Nos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 não há qualquer particularidade quanto ao critério espacial a ser aplicado, razão pela qual utiliza-se a regra geral prevista no artigo 6º do Código Penal combinado com o artigo 70 do Código de Processo Penal, por meio dos quais se extrai que se considera ocorrido o delito no lugar onde é realizada a conduta, salvo nas hipóteses de crime a distância, quando considerar-se-á o local da conduta ou do resultado a depender do que tenha ocorrido no território nacional.

5.8 Do consequente

O objetivo precípua do Direito é ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos em suas relações. A regulação das condutas humanas, por sua vez, advém do surgimento de direitos e deveres correlatos entre os sujeitos, os quais, unidos por um vínculo ideal compõem a relação jurídica.

Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação (CARVALHO, P., 2011, p. 354).

O cerne do conceito “relação jurídica” é o fato de ser uma relação amparada pelo direito, composta por dois polos subjetivos, em torno de um objeto. Nas situações em que esse objeto apresenta conteúdo patrimonial, tem-se a figura da obrigação. Não se trata de conceito unanime, havendo muitos que contestam analisar a obrigação como relação jurídica de cunho patrimonial.

6 DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO FATO TÍPICO PREVISTO NO ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90

6.1 Breves apontamentos sobre a punibilidade do agente

Coerção penal, nas palavras de Zaffaroni (2006, p. 635) “é ação de conter ou de reprimir, que o direito penal exerce sobre os indivíduos que cometeram delitos”, sendo manifestada por meio da aplicação da pena, coerção materialmente penal.

O questionamento recai se a punibilidade integra ou não o conceito de delito. Houve resposta pela doutrina nos dois sentidos, a depender do conceito de tipo penal que dominava à época.

Conforme exposto anteriormente, nos tempos de Von Liszt, a estrutura do delito seria composta pela vontade, pela modificação no mundo exterior perceptível aos sentidos e pelo nexo de causalidade, que liga a ação ao resultado.

A consequência disso é que a ação é valorativamente neutra, sendo identificada como um movimento corpóreo voluntário, que produz uma modificação no mundo exterior (TAVARES, 1980, p. 17).

A teoria causal, assim, reduz a função da ação a uma modificação no mundo exterior decorrente de um ato de vontade do agente. A estrutura do delito era composta por um aspecto objetivo (externo) e outro subjetivo (interno), sendo o primeiro a relação à ação praticada (comportamento corporal) e o segundo a ligação subjetiva do agente e do conteúdo da ação praticada (voluntariedade na conduta). Na ausência de um desses elementos não seria possível o reconhecimento de uma ação delituosa.

Não havia ainda um conceito de tipo penal e, por consequência, a punibilidade era incluída na análise do conceito de delito.

Posteriormente, Beling desenvolveu o conceito de tipo penal, por meio do qual foi possível a elaboração de um conceito analítico de delito.

“Nesse sistema, tipo é entendido basicamente como a descrição objetiva e neutra do desenrolar de uma conduta, prevista na lei penal, e onde representam papel preponderante o movimento do agente (realidade causal) e o resultado” (TAVARES, 1980, p. 21).

Seria então, necessário, uma conduta típica, antijurídica, culpável e punível.

De acordo com a evolução da teoria do delito estudada em capítulos anteriores, conclui-se que a punibilidade é entendida como elemento extrínseco ao tipo penal, sendo a consequência da existência do delito. A punibilidade pressupõe, assim, uma conduta anterior típica, antijurídica e culpável.

Pressupor a existência de uma conduta anterior não significa que, para aplicação da pena, basta a ocorrência do evento crime no mundo fenomênico. Enquanto esse evento penal descrito na hipótese não for introduzido no sistema por meio da linguagem competente, o direito de punir do Estado somente existirá de forma geral e abstrata.

O direito subjetivo do Estado de exigir o cumprimento da pena pelo sujeito só se materializa quando da ocorrência do crime, assim considerado um fato jurídico. Um evento criminoso ocorrido em dado tempo e espaço, mas não introduzido no sistema por meio do veículo introdutor competente, não desencadeia qualquer relação jurídica entre o sujeito que o realizou e o Estado. Nesse momento, há apenas a expectativa social de punir, não o direito subjetivo propriamente dito.

A reflexão jurídico-penal fechou seu círculo. Sob o ponto de vista da punibilidade ela imputou um ato ao autor em etapas concretas e em todas estas etapas de imputação colocou criticamente em discussão e sob pontos de vista variáveis a responsabilidade de um homem por sua conduta (HASSEMER, 2005, p. 322).

Assim, uma vez constituído o fato jurídico penal, foi verificada a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade, ou seja, foram apreciados pelo julgador todos os pressupostos necessários à constituição do delito e aplicação da pena.

Com a imputação da pena ao sujeito, em tese estaria completa a verificação jurídico-penal do delito em questão. Todos os elementos da regra matriz devidamente preenchidos e aplicados no ordenamento.

Mas não necessariamente a existência de um fato típico implicará a punibilidade. Ainda nas linhas de Zaffaroni, a palavra “punibilidade” pode apresentar dois sentidos: a) punibilidade como merecimento da pena, caso em que todo delito necessariamente será punível somente pelo fato de ser delito; b) punibilidade como possibilidade de aplicação da pena, em que nem todo delito, pelo simples fato de assim o ser, é passível de aplicação da pena (ZAFFARONI, 2006).

“A afirmação que o delito é punível (sentido a) surge da afirmação que é delito, mas a coercibilidade a que este dá lugar nem sempre ocorre, porque possui uma problemática própria e que ocasionalmente impede a sua atuação (sentido b)” (ZAFFARONI, 2006, p. 636).

Assim, é possível que a hipótese da regra matriz penal esteja perfeita com a constituição do fato jurídico penal, mas por razões diversas não surja a relação jurídica prevista no consequente da norma. É possível que haja uma manifestação de vontade do legislador, no sentido de dispensar a aplicação da pena ou até mesmo interromper ou obstar o início do processo penal. São situações baseadas em política criminal que devem ser analisadas de forma sistemática, com todo o ordenamento e com o bem jurídico tutelado.

Então, a despeito do princípio de que não há pena sem crime *nulla poena sine culpa*, o contrário não se aplica, pois o ordenamento penal prevê a possibilidade de mesmo diante de um fato jurídico penal não ser desencadeada a relação jurídica consequente da regra matriz.

6.2 Extinção da punibilidade: natureza jurídica

Toda conduta delituosa deve ter como consequência a aplicação de uma pena. Contudo, por fatores externos e alheios ao conteúdo do delito em si, pode acontecer de a pena não ser aplicada. Consequentemente, é possível concluir que para que haja a aplicação da pena, é preciso que não estejam presentes as condições que impeçam a operatividade da coerção penal (ZAFFARONI, 2006).

Essas condições podem ser de ordem penal ou processual. De natureza material, é possível identificá-las no Código Penal:

Causas pessoais que excluem a punibilidade: a) erro de proibição evitável nas discriminantes putativas em crimes que não admitem a tipicidade culposa (artigo 20, parágrafo 2º); b) em alguns crimes contra patrimônio entre parentes (artigo 181 do Código Penal - CP).

Causas pessoais que extinguem a punibilidade: a) desistência voluntária e arrependimento eficaz na tentativa (art.15 do CP); b) prescrição da pena (art.109 do CP); c) graça ou indulto (art.107, II do CP); d) morte do agente (art. 107, I do CP); e) retratação do agente (art.107, VI do CP); f) perdão judicial (art.107, IX do CP); g) ressarcimento do dano no peculato culposos (art.312, parágrafo 3º do CP).

De natureza processual, verifica-se: a) cumprimento das condições para o exercício da ação penal, seja ela pública ou privada; b) ausência de impedimentos à pretensão condenatória: prescrição da ação, decadência, perempção, renúncia do direito de queixa ou perdão aceito.

Tais hipóteses estão presentes no Código Penal, podendo ser aplicadas a todos os delitos, em geral. Além dessas, há também as causas previstas na legislação especial, como a excludente de punibilidade objeto deste capítulo e o pagamento dos tributos, objeto de sonegação no caso de crimes tributários.

As causas pessoais que extinguem a punibilidade dependem de um ato posterior ao delito, cessando a coerção penal que até então tinha sido ou poderia ter sido posta. Já as causas pessoais que excluem a punibilidade atuam no momento do fato delituoso, impedindo que a coerção penal seja colocada em prática.

A extinção da punibilidade é, assim, condição externa e posterior à conduta delitiva e aos elementos que compõem o tipo penal, sendo pressuposto negativo para aplicação da pena, evitando que seja constituída a relação jurídica consequente da regra matriz de incidência penal.

É elemento extrínseco ao delito e não se confunde com o dolo do agente nem com elementos da conduta praticada. Justifica-se no ordenamento por razões de política criminal.

Verificada a causa extintiva antes da sentença, é atingido o direito de punir do Estado, não persistindo qualquer efeito criminal do processo. Quando a causa extintiva acontece em momento posterior da sentença, atinge-se a pretensão executória do Estado, subsistindo os efeitos secundários da sentença condenatória (lançamento do nome do agente no rol dos culpados; possibilidade de gerar reincidência e maus antecedentes).

Não se deve confundir causa extintiva de punibilidade com condição objetiva de punibilidade e condições de procedibilidade da ação penal.

As condições de procedibilidade da ação penal estão ligadas ao processo e, quando presentes, autorizam a propositura a regular andamento da ação penal. Entretanto, há uma situação em que a ausência de condição de procedibilidade pode levar à extinção da ação com a extinção da punibilidade do agente. Trata-se da ausência de representação do ofendido nos crimes de ação pública condicionada. Não havendo a representação (condição de procedibilidade) nos seis meses posteriores ao conhecimento do autor do delito, opera-se a decadência e o processo, se eventualmente for iniciado, deverá ser extinto sob o fundamento da extinção da punibilidade do agente.

Já as condições objetivas de punibilidade trazem certa divergência na doutrina.

Guilherme de Souza Nucci (2012) entende que a condição objetiva de punibilidade é extrínseca ao tipo penal, não abrangida pelo elemento subjetivo, mas pressuposto para aplicação da pena. Refere-se a ela como anexo do tipo penal. Aduz, também, que é possível que ela esteja inserida no tipo, mas mesmo nessa situação não reclame conexão com o dolo do agente (artigo 91 da Lei nº 8.666/93). Assim, entende que “a condição objetiva de punibilidade vincula-se a tipos penais. Quando presente, propicia relevo ao tipo incriminador; se ausente, torna o tipo inativo” (NUCCI, 2012, p. 598).

No entendimento de Zaffaroni, tais condições não ensejariam uma categoria autônoma, pois abrangem uma série de elementos heterogêneos que chocaria com o princípio da culpabilidade. O autor faz uma breve análise do que a doutrina majoritária traz sobre o tema, não havendo consenso do que seria, afinal, uma condição objetiva de punibilidade. Cita autores que as entendem como requisitos para a persecução penal; outros que incluem elementos que compõem o próprio tipo objetivo do delito e que por se situarem em tais condições objetivas não seriam abrangidos pelo dolo ou pela culpa. Nesse ponto, recai sua grande crítica no sentido que, se há um elemento que compõe o tipo objetivo, afastá-lo da aferição do dolo ou da culpa do agente acaba por mitigar o próprio princípio da culpabilidade.

Nesse sentido, ele apresenta a conclusão, que

[...] as chamadas condições objetivas de punibilidade são elementos que, como tais, devem ser abrangidos pelo conhecimento (dolo) ou pela possibilidade de conhecimento (culpa); enquanto outras delas são requisitos de perseguibilidade, isto é, condições processuais de operatividade da coerção penal (NUCCI, 2012, p. 658).

Traçadas essas breves considerações, passa-se agora ao exame de uma causa específica de extinção da punibilidade: o pagamento efetuado nos crimes tributários.

6.3 Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária

As causas extintivas da punibilidade do agente estão previstas no Código Penal, bem como na legislação penal especial. O corte metodológico deste trabalho implica tão somente o estudo da causa extintiva decorrente do pagamento nos crimes tributários previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, razão pela qual será absterido o exame das demais hipóteses.

6.3.1 Evolução legislativa sobre o tema

Dentre as diversas previsões legais acerca dos delitos tributários, houve também a previsão de múltiplas hipóteses de extinção da punibilidade de tais crimes, por meio do pagamento dos tributos devidos decorrentes da sonegação. Contudo, a legislação acerca desse assunto não coincide com o mesmo dispositivo legal que prevê as normas sancionadoras. Pelo contrário, a legislação é esparsa e sofreu modificações maiores do que a própria norma penal incriminadora.

O tema foi inicialmente previsto na Lei nº 4.729/65 que dispôs no artigo 2º sobre a extinção da punibilidade quando ocorresse o pagamento antes do início da ação fiscal em sede administrativa.

Posteriormente, a Lei nº 5.498/68 dispôs em seu artigo 1º acerca da extinção da punibilidade para os contribuintes de imposto de renda que efetuassem o pagamento integral ou da primeira parcela da cota do parcelamento nos 30 dias seguintes à publicação desta lei.

A Lei nº 8.137/90, dispondo sobre as hipóteses de incidência dos crimes contra a ordem tributária trouxe também a previsão em seu artigo 14 sobre a extinção da punibilidade no caso de pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia. Buscava-se que o contribuinte acertasse administrativamente a obrigação tributária.

O dispositivo, entretanto, foi revogado pela Lei nº 8.989/91.

Quatro anos se passaram sem que o assunto voltasse a ser disciplinado até que a Lei 9.249/95 trouxe a previsão em seu artigo 34 da extinção da punibilidade quando o pagamento dos tributos devidos ocorresse antes do recebimento da denúncia²³.

Ao instituir o programa de recuperação fiscal – REFIS, a Lei nº 9.964/200 trouxe a previsão em seu artigo 15 da suspensão da pretensão punitiva do Estado nos delitos previstos no artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e no artigo 95 da Lei nº 8.212/91 durante o período em que a pessoa jurídica estivesse incluída no REFIS, desde que a inclusão no programa tivesse ocorrido antes do recebimento da denúncia.

²³ 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.

No mesmo ano, a Lei nº 9.983/2000 revogou o artigo 95 da Lei nº 8.212/91 e inseriu os crimes tributários cujo objeto são as contribuições previdenciárias no Código Penal (artigo 168-A e 337-A). No caso do artigo 168-A, foi prevista a extinção da punibilidade no caso de pagamento antes do início da ação fiscal (§2º) bem como a possibilidade de o juiz aplicar somente pena de multa ou deixar de aplicar a pena nos casos em que o agente seja primário, de bons antecedentes e tenha promovido o pagamento da contribuição devida após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia. Verifica-se que se o pagamento for antes da ação fiscal, a atividade do juiz é vinculada. Caso o pagamento se dê após o início da ação fiscal, é uma hipótese facultativa de perdão judicial.

No caso do artigo 337-A também existe essa previsão²⁴.

Pouco tempo depois, a Lei nº 10.684/2003 dispôs sobre o PAES, trazendo em seu artigo 9º a previsão da suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. Dispôs, ainda, em seu parágrafo 2º acerca da extinção da punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente **efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais**, inclusive acessórios.

A partir dessa lei, o pagamento dos tributos a qualquer tempo passou a ser admitido como causa de extinção de punibilidade, inclusive retroagindo para atingir situações anteriores a sua publicação. Diferentemente do que ocorria no Programa de Recuperação Fiscal, em que a

²⁴ Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;

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

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

suspensão e a extinção da punibilidade apenas se operavam caso a opção pelo programa tivesse sido feita antes do recebimento da denúncia, no parcelamento especial, esse marco temporal foi ignorado, não dispondo a lei sobre qualquer restrição no que diz respeito ao momento da adesão ao parcelamento.

Com isso, desde que formalizado o parcelamento, independentemente do momento processual, deve ser suspensa a pretensão punitiva do Estado e, pago o débito, deve haver a extinção da punibilidade. É a lei mais abrangente sobre o assunto, não trazendo qualquer critério temporal restritivo para o momento do parcelamento ou do pagamento.

Posteriormente, a Lei nº 11.941/2009 dispôs em seu artigo 67 que o parcelamento do crédito somente afasta o recebimento da denúncia quando realizado antes do oferecimento desta. O artigo 68 trouxe a hipótese de suspensão da pretensão punitiva, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os artigos 1º a 3º da Lei, observado o disposto no art. 69 desta. Por sua vez, o artigo 69 dispôs acerca da extinção da punibilidade dos crimes referidos no artigo 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.

Por último, a Lei nº 12.382/11, no entanto, alterou o artigo 83 da Lei 9.430/96, dispondo que o previsto no *caput* do artigo 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, é aplicado nos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. Há suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Acerca da extinção da punibilidade, determina-se que esta ocorre quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

A disciplina jurídica atual sobre o tema, após tantas alterações na lei, diz que o parcelamento do débito somente trará como consequência a suspensão da pretensão punitiva, se celebrado antes do Juiz receber a denúncia. O pagamento do débito como forma de extinção da

punibilidade, desde que não seja oriundo de parcelamento, não sofreu alteração, devendo permanecer na sistemática anterior.

Como a Lei nº 12.382/2011 não tratou do pagamento independente de parcelamento anterior, entende-se que a legislação aplicável é a Lei nº 10.684/2003 que admite a extinção da punibilidade a qualquer tempo no caso do pagamento não decorrente de parcelamento.

Muitos autores, tributaristas em especial, discorrem no sentido que quando era exigido o pagamento antes da ação penal, a política era de terrorismo fiscal para que os contribuintes em débito com a Fazenda se vissem na situação de pagar ou de sofrer uma ação penal.

Opiniões essas, majoritárias, mas que servem para desvirtuar de forma completa os institutos em questão. Primeiro, porque não há crime tributário pelo simples inadimplemento da obrigação. É preciso alguma fraude ou conduta ludibriosa por parte do sujeito infrator. Segundo, porque da forma como colocado, a criminalização dos delitos contra a ordem tributária nada mais seria do que uma execução fiscal reforçada, com a possibilidade de pena de reclusão, hipótese que é afastada neste trabalho, por entender incabível a confusão entre os dois institutos (extinção da obrigação tributária e extinção da punibilidade nos crimes tributários). Ademais, é inconstitucional qualquer prisão por dívida, salvo no caso de alimentos.

Compete, nesse momento, o exame da razão e da justificativa para que o pagamento dos tributos a qualquer tempo seja considerado causa extintiva de punibilidade nos crimes tributários.

6.3.2 Uma análise criminológica sobre a extinção da punibilidade

As causas extintivas de punibilidade são externas aos elementos que compõem o delito. Não são relacionadas ao conceito analítico de crime, mas sim com a aplicação da pena. A punibilidade é, assim, pressuposto para a aplicação da sanção penal e pode ser extinta pela ocorrência de atos ou fatos, eleitos pelo legislador no uso da política criminal.

Esse hiato, em que há a atuação do legislador, é bem explicado por Hassemer (2005), quando discorre que entre o injusto culpável e as consequências jurídico-penais do crime existe um estágio reservado às decisões de política criminal. Assim, pode ocorrer a existência de um fato ilícito e culpável em que seja conveniente renunciar a aplicação da pena diante de circunstâncias externas a esse fato ilícito.

O cerne da questão é entender o que faz essa renúncia ser conveniente.

A despeito de se tratar de direito material, posto, é relevante uma análise criminológica do tema.

A criminologia é uma ciência empírica que busca o estudo do crime por meio da observação externa e interdisciplinar do objeto (delito). Essa observação possibilita um estudo crítico das leis penais, dos agentes cometedores do delito e dos delitos em si, contextualizando-os no sistema social e jurídico que os envolve. O Direito Penal não pode ser estudado de forma isolada e autônoma. Da análise de uma norma penal desde sua criação, prevendo a regra matriz com o tipo legal, até sua efetiva aplicação, é preciso um estudo sistemático, partindo da Constituição Federal como garantidora dos direitos e garantias individuais, pois pelo respeito a tais direitos e garantias se legitima a proteção aos bens jurídicos penalmente tutelados e a consequente restrição de direitos do sujeito infrator. Essa análise deve ser feita diante do sistema jurídico e social aos quais ela se integra.

Em interessante estudo sobre o tema, David Garland (1999) expõe em seu trabalho que decisões de política criminal que afastam a aplicação da pena nas situações de pagamento dos tributos em crimes fiscais tem muito a dizer sobre a lógica do sistema penal, considerando inclusive o fato que tais delitos são peculiares a altas classes sociais. Justifica-se, assim, a análise do tema sob uma perspectiva criminológica, a qual buscará depreender a existência ou não de razões vinculadas às estruturas sociais que se comunicam com o sistema penal, motivando as decisões de política criminal (BUONICORE, 2012).

Considerando os vários estágios e estudos efetuados pela criminologia, toma-se por base, na análise desse ponto, a criminologia contemporânea de Sutherland, examinada no capítulo anterior. Nesse momento, por meio de David Garland, superando os fundamentos da criminologia antiga, de bases marxistas e materialistas, traz em seu trabalho interessante pesquisa sobre o tema, bem como ponderações sobre os ensinamentos do jurista russo E. B. Pachukanis.

Em sua obra, *Castigo y sociedade moderna*, David Garland apresenta uma discussão teórica sobre quais seriam as bases sociais da punição na sociedade moderna, analisando os diversos estágios da sociologia para deles extrair os principais modelos de se analisar a punição. Entre os pontos interessantes ao caso, cita-se a falência no sistema prisional e, em especial, o colapso na justificativa da própria punição.

É um importante estudo que diz respeito aos objetivos e interesses sociais que fundamentam a punição.

Quando a aplicação da pena é estudada sob a ótica da teoria marxista, traduzida na teoria materialista do desvio, somente as classes governantes encontrariam, no sistema penal, a tradução dos seus interesses. O Direito Penal seria, assim, mais uma forma de opressão das camadas dominantes às classes menos favorecidas. Nesse sentido, o sistema penal buscaria tão somente atender aos interesses das classes dominantes.

Por outro lado, a sociologia de Durkheim trazida nesses estudos conclui que a punição implica uma representação dos interesses da coletividade como um todo, uma vez que tem como objetivo a manutenção da paz social e o bem-estar coletivo. A aplicação da pena representa os interesses da sociedade em comum. Os estudos de Durkheim reproduzem o efeito ideológico que o direito busca fomentar (GARLAND, 1999).

Pachukanis se aproxima mais da teoria marxista para explicar a relação entre pena, direito e sociedade (classes sociais), criticando veementemente a teoria durkheimiana. Em sua concepção, as leis servem de fundamento para as relações capitalistas, reforçando as relações econômicas. A pena é determinada segundo as preferências da classe dominante, pois somente esta encontra no sistema penal uma representação de seus interesses.

Al mismo tiempo, el derecho proporciona una poderosa ideología que ayuda a legitimar estas relaciones al expresar intereses económicos particulares en el lenguaje del derecho universal, y se convierte así en una estructura institucional y en un discurso normativo con sus propias formas de existencia y eficacia pero que, al mismo tiempo, se vincula con el ámbito económico capitalista (GARLAND, 1999, p. 138).

O sistema penal seria um mecanismo para que as classes governantes “legitimassem” seus interesses por um meio legal que promova efeitos ideológicos perante a sociedade. Serve, assim, como artifício imediato utilizado quando do conflito entre as classes sociais.

Logo, todas as distorções que se apresentam no Direito Penal possuem uma razão de ser e não serão eliminadas com críticas ou sugestões de filósofos ou juristas. Decorrem de relações burguesas presentes na sociedade, do fomento mercantil existente que desvirtua a finalidade social e filosófica da pena. Trata-se de uma contradição estabelecida pela própria vida em sociedade, pelo próprio sistema. Portanto, somente uma revolução nas estruturas sociais poderá modificar essa atual concepção, conclui Pachukanis.

“El castigo puede ser útil para ciertos fines sociales, como el control del delito, la defensa social o la rehabilitación, de la misma manera en que – según Rushe y Kirchheimer – cumple con ciertos objetivos económicos o fiscales.” (GARLAND, 1999 p. 143).

Os estudos de Pachukanis na temática abordada são veementemente criticados por Garland, que os define como “insustentáveis”²⁵. Contudo, cotejando o atual sistema penal brasileiro que admite a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos nos crimes tributários, sem aplicar o mesmo efeito aos demais delitos contra o patrimônio, com a teoria exposta, constata-se que o sistema brasileiro se coaduna às linhas gerais adrede explanadas.

A extinção da punibilidade pelo pagamento seria plena manifestação ideológica do sistema capitalista nos termos expostos. Desvirtua-se a finalidade da pena na busca de fins arrecadatórios, qualificando o bem jurídico tutelado como disponível. Extinguir a punibilidade daqueles que possuem condições financeiras para pagar, valoriza os interesses da classe dominante e, a previsão “em tese” de aplicação desse benefício a todos os sujeitos infratores desse delito, demonstra uma aparente “legitimidade” ideológica do privilégio penal.

O conteúdo real da norma é afastar a possibilidade de estigmatizar como criminosos aqueles que praticam os crimes tributários e que tem condições de “pagar” pela extinção de sua punibilidade.

E qual a razão para não estender o mesmo tratamento aos demais crimes contra o patrimônio? No esteio dos estudos de Pachukanis (GARLAND, 1999), atribuir aos crimes tributários os mesmos efeitos dos demais crimes contra o patrimônio individual (como furto, apropriação indébita, estelionato, entre outros) implica o afastamento do Direito Penal da rede de relações de poder a qual faz parte e, ao mesmo tempo, a aproximação daqueles que as classes dominantes querem distância.

Dos estudos de Garland, também é possível obter elementos críticos dos quais se busca a justificativa criminológica para a causa extintiva em estudo.

6.3.2.1 Da criminologia de David Garland

David Garland, nos estudos em que aborda todos esses sociólogos, conclui por uma posição intermediária acerca da relação entre o sistema penal, classe dominante, sociedade em geral e classes menos favorecidas. Entende que o objetivo precípua do Direito Penal é atender aos interesses das classes mais favorecidas, sem, contudo, limitar-se às justificativas da

²⁵ No mesmo sentido, Garland define como insustentáveis os estudos de Durkheim sobre o tema.

criminologia marxista. Afasta as teorias propostas por Durkheim da mesma forma que afasta o proposto por Pachukanis.

Si la penalidade sirve a los fines de certa classe, lo hace de tal manera que asegura el apoyo de las classes subordinadas, protegiendo los intereses que se consideran universales sobre los particulares. La clave para entender el derecho penal em términos de classe é reconocer em que se entrelazan los intereses particulares com los generales (GARLAND, 1999, p. 144).

Nos dias atuais, o Estado não se sustenta com o apoio a somente uma das classes, seja a mais ou a menos favorecida economicamente. É preciso uma política de governo (em que se inclua questões legislativas e jurídicas) no qual aparentemente sejam atendidos os interesses gerais da coletividade de forma a legitimar aquele que está no poder. Com o sistema representativo prevalecendo, é indiscutível a necessidade de um discurso de maioria para que o governo se sustente.

O Direito Penal, entretanto, busca o equilíbrio entre a hegemonia da classe dominante e a conservação de uma ordem social estável. A pena deve estar situada dentro de forças políticas e ideológicas para que seja sustentada. Apenas justificativas fundadas em divisão de classes e interesses mercantilistas, como sustentado por Marx e Pachukanis, não são suficientes para manter um sistema penal vigente.

Discurso de maioria nem sempre implica colocar os interesses da maioria em primeiro lugar. O sociólogo (1999) bem discorre sobre esse assunto ao afirmar que os discursos de proteção aos interesses universais são necessários para encobrir os reais interesses protegidos, aqueles pertencentes às classes dominantes.

É inegável que existam interesses universais, que atendam necessidades da sociedade considerada como um todo. E que, por óbvio, devem ser protegidos. Com esse discurso, protege-se os interesses da classe dominante de forma velada, encoberta.

Esse raciocínio é também diretamente aplicado no Direito Penal. Os bens jurídicos universais são protegidos com atendimento aos interesses sociais gerais e conferindo a legitimidade necessária para a manutenção dos que estão no poder. Por outro lado, verifica-se entre os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal, aqueles de interesse apenas das classes dominantes, atendidos de forma encoberta e velada.

Outra questão interessante trazida pelo autor é que o Direito Penal não está relacionado tão somente com questões econômicas ou materiais, como trazia Marx, mas também com

questões políticas, ideológicas e religiosas, ultrapassando as relações econômicas. Logo, a punição dos delitos não deve se ater aos conflitos sociais relacionados à distribuição de renda, que reduz sensivelmente o estudo do assunto. É preciso compreender o Direito Penal e, em especial, a questão da punibilidade, por meio de um estudo sistemático que abranja não somente as questões econômicas e materiais, mas também questões políticas, ideológicas, religiosas e sociais.

6.3.2.2 Aplicação da perspectiva criminológica de David Garland sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento

Diante da ótica extraída dos breves estudos de David Garland, é possível sintetizar uma análise crítica da questão da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários.

O Direito Penal, sob o enfoque do criminologista, é um meio para atender de forma encoberta aos interesses particulares de dadas classes mais favorecidas.

Verifica-se, assim, uma forma seletiva e velada de punição àqueles que não detêm poder econômico suficiente para quitação de seus débitos, promovendo uma discriminação entre as classes econômicas mais ou menos favorecidas.

A disciplina legal do delito, por meio da Lei nº 8.137/91, apresenta *status* de norma de criminalização de condutas que envolvam delitos econômicos. É a aparência de proteção universal estudada por Garland, legitimando a existência da lei e o falso combate aos delitos econômicos.

Por outro lado, a possibilidade de se extinguir a punibilidade pelo pagamento favorece os que possuem recursos financeiros, evitando que esses cheguem a um eventual momento de cumprimento de pena. E tudo isso sob o discurso de que “havendo o pagamento, repara-se por completo o dano causado pela evasão fiscal”. O bem jurídico efetivamente tutelado é desconsiderado em detrimento da política de privilégio daqueles que têm condições de quitar seus débitos tributários.

Diga-se falso combate, pois à medida que se ampliam as leis tipificando os delitos contra a ordem econômica, amplia-se também a possibilidade de afastar a aplicação da sanção penal diante da conduta de pagar os tributos devidos, objeto de sonegação. Esse raciocínio é facilmente extraído da análise da evolução legislativa sobre o tema, conforme visto no capítulo anterior.

Desde o começo da criminalização dos delitos tributários, sempre houve a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento, no início mais limitada, com a exigência de alguns critérios na sua regra matriz. O critério temporal possuía especial relevância, pois delimitava o período específico em que o sujeito passivo poderia fazer uso do benefício. Hoje, a disciplina legal é completamente ampla e possibilita a extinção da punibilidade a qualquer tempo quando o pagamento não decorrer de prévio parcelamento.

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária é, assim, sob a análise criminológica de David Garland, uma forma velada de seleção penal em que os sujeitos de boa condição econômica que comentem delitos tributários acabam se isentando do cumprimento da pena quando da efetivação do pagamento dos tributos devidos.

Essa conclusão é igualmente percebida quando da análise do Código Penal e seus delitos contra o patrimônio em geral.

Qual a razão de não ocorrer a extinção da punibilidade quando da devolução integral do produto de um furto ou mesmo qualquer delito contra o patrimônio ocorrido sem violência ou grave ameaça?

Constatou-se que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária transcendem o individual e atingem uma proporção de lesão à coletividade, implicando reparação mais difícil e complexa do que uma lesão ocorrida a um bem particular e individualizado. Logo, a conclusão lógica dessa análise é pela maior facilidade na reparação de um dano individual e singular do que um dano coletivo e com consequências transindividuais.

Contudo, o tratamento disciplinado pelo Código Penal ao sujeito que repara por completo a lesão ocorrida em um crime contra o patrimônio é “apenas” a diminuição da pena entre um e dois terços, nos termos previstos no artigo 16²⁶ do Código Penal. Está-se diante de situações semelhantes, com consequências jurídicas diversas e sem qualquer amparo jurídico a esse tratamento desigual.

A justificativa recai, nos termos propostos nas obras de David Garland, na tentativa de análise mais sistemática do Direito Penal em que seja observado não somente o aspecto jurídico da norma, mas também o sistema social, político, econômico e ideológico.

²⁶ Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

Os delitos contra o patrimônio previstos no Código Penal, em grande parte são cometidos por pessoas de baixa renda que tem como objetivo a obtenção de dinheiro (aqui, em sentido amplo) fácil. Os sujeitos desses crimes, por raras vezes são pessoas que possuem acúmulo material ou que tenham influência no exercício do poder governante. Logo, não é interessante para a “função simbólica e política do Direito Penal” afastar a aplicação da pena de tais sujeitos, mesmo com a reparação integral do dano causado. Tais sujeitos, servem de exemplo às políticas de combate ao crime difundidas pelo Estado.

Verifica-se, nesse ponto, a diferença entre criminalidade e “criminalização” nos delitos contra o patrimônio em geral (dentre os quais, são espécies os crimes contra a ordem tributária). O conceito de criminalidade refere-se a uma realidade genérica, meio de legitimação do sistema penal, enquanto a criminalização advém de um processo de definição e seleção a que estão sujeitos os indivíduos não pertencentes às classes dominantes.

6.4 Da inconstitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento

A causa extintiva da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários recebe aqui a crítica. Entende-se que se trata de uma medida despenalizadora inconstitucional, por violar diretamente o princípio da igualdade e indiretamente o princípio da fragmentariedade/seletividade do Direito Penal.

6.4.1 Da violação ao princípio da igualdade

Considerando toda a importância do bem jurídico tutelado pelos crimes do colarinho branco em geral e, em especial, os delitos contra a ordem tributária, questiona-se: o legislador é livre para instituir normas despenalizadoras, atingindo crimes cujas consequências são extremamente nocivas à sociedade?

Nunca é demasiado enfatizar a delicadeza da tarefa confiada ao legislador. A generalidade, a abstração e o efeito vinculante que caracterizam a lei revelam não só a importância, mas também a problemática que marcam a atividade legislativa. A despeito dos cuidados tomados na feitura da lei (os estudos minudentes, os prognósticos realizados com base em levantamentos cuidadosos etc.), não há como deixar de caracterizar o seu afazer como uma experiência. Trata-se, porém, da mais difícil das experiências, a “experiência com o destino humano”.
[...]

Os riscos envolvidos no afazer legislativo exigem peculiar cautela de todos aqueles que se ocupam do difícil processo de elaboração normativa. A análise não se limita aos aspectos ditos “estritamente jurídicos”, colhe também variada gama de informações sobre a matéria que deve ser regulada, no âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial, e não pode nunca desconsiderar a repercussão econômica, social e política do ato legislativo²⁷.

A atividade legislativa não deve ser um meio introdutor de normas jurídicas operando de forma isolada ao sistema, mas ao contrário, deve observar toda complexidade dela, em especial às normas constitucionais, vetores interpretativos para toda legislação infraconstitucional.

Entre todos os assuntos tratados na CR/88, interessa nesse momento abordar um dos mais importantes direitos previstos, se não o mais importante: o direito à igualdade. A Constituição Federal dispôs em vários de seus dispositivos o direito e garantia à igualdade de todos perante a lei. Princípio dirigido não somente ao aplicador, mas também ao próprio legislador. Trata-se do maior princípio garantidor dos direitos individuais.

A igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido; e como postulado, estruturando a aplicação do Direito em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência de critérios em razão do fim (ÁVILA, 2004, p. 101).

Diante da previsão constitucional, presume-se a igualdade genérica e absoluta de todos diante de dado dispositivo legal. O princípio não faz referência direta quanto aos fins de que se serve para diferenciar ou igualar as pessoas. Segue-se a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 23), no sentido que os elementos discriminantes sempre devem ter amparo nos valores supremos da Constituição.

A igualdade é princípio que visa duplo objetivo, a saber: de um lado propiciar garantia individual (não é sem razão que se acha insculpido em artigo subordinado à rubrica constitucional “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) contra perseguições e, de outro, tolher favoritismos.

Às pessoas, as situações são iguais ou desiguais em razão de um dado critério adotado. Editada a lei, manifestado esse elemento de discriminação, necessária a análise do efetivo conteúdo

²⁷ Trechos do voto do ministro Gilmar Mendes no julgamento da ADI 4357, p. 125, do inteiro teor do acórdão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6812428>>. Acesso em: 23. Nov. 2015.

dessas distinções efetuadas a fim de verificar se compatíveis com os valores previstos na Constituição.

Sarlet (2013, p. 540) aborda o princípio nos seguintes termos:

Igualdade em sentido material, além disso, significa proibição de tratamento arbitrário, ou seja, a vedação da utilização, para o efeito de estabelecer as relações de igualdade e desigualdade, de critérios intrinsecamente injustos e violadores da dignidade da pessoa humana, de tal sorte que a igualdade, já agora na segunda fase de sua compreensão na seara jurídico-constitucional, opera como exigência de critérios razoáveis e justos para determinados tratamentos desiguais.

No Direito Penal, a aplicação do princípio da igualdade deve ser observada de forma ainda mais rígida e estrita, pois é o ramo do Direito cujo consequente na norma atinge diretamente a liberdade humana, direito consagrado na Constituição da República. Logo, a igualdade deve ter o máximo vetor interpretativo para elaboração e aplicação da lei penal.

Não é o que se verifica ao estudar a causa extintiva da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários, em especial os previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

Trata-se de um delito material, em que o bem jurídico tutelado é, entre outros, o patrimônio coletivo²⁸.

Por meio de uma comparação entre os delitos contra o patrimônio individual e os delitos contra o patrimônio coletivo, verifica-se que o tratamento conferido pela legislação aos delitos que violam o patrimônio coletivo requer uma punição mais severa diante da danosidade e indisponibilidade causada pela conduta ao bem jurídico tutelado. Logo, justificável o tratamento diferenciado, desde que atribuída uma punição mais rígida às condutas mais gravosas.

Não é o que se vislumbra diante da observação na legislação que dispõe acerca dos crimes tributários.

Há um tratamento diferenciado atribuído a esses crimes. A diferenciação, entretanto, caracteriza-se por um privilégio, não pela imposição de um gravame mais severo. E, indo mais além, é possível identificar regalias conferidas aos sujeitos passivos que possuem condições financeiras suficientes ao pagamento dos tributos devidos. Denota-se dupla violação ao princípio da igualdade.

O Código Penal prevê diversas espécies de delitos contra o patrimônio individual, como o furto, a apropriação indébita, o estelionato, o roubo. Nessa análise comparativa, em um primeiro

²⁸ Para melhor compreensão do bem jurídico tutelado, vide capítulo 3 deste trabalho.

momento oportuna a exclusão do roubo no quadro comparativo, por apresentar violência ou grave ameaça à pessoa, característica que não está presente nos delitos contra o patrimônio coletivo.

Comparando os bens jurídicos tutelados. Os crimes tributários violam um bem jurídico complexo e difuso, não atingindo o sujeito passivo de forma direta e imediata. Por isso, seus efeitos são disseminados e sentidos de forma mais branda do que realmente representam. Contudo, os danos causados por tais delitos são consideravelmente mais gravosos do que os que atingem o patrimônio individual e geram ao Estado um custo muito maior para que tais danos sejam reparados ou mesmo compensados.

A conclusão lógica implicaria a previsão legal de um tratamento mais brando aos delitos contra o patrimônio individual quando comparados aos delitos contra o patrimônio coletivo. Se, para alguns, o bem jurídico lesionado em alguns desses tipos delitivos for considerado disponível, assim deve ser nos crimes que violam o patrimônio individual, pois a vítima tem importante papel em dispor acerca do patrimônio violado.

No caso de bens jurídicos transindividuais, não há que se falar em disponibilidade, pois o sujeito passivo do crime é a coletividade. O Estado não tem legitimidade para dispor acerca do bem jurídico tutelado nos casos de crimes contra a ordem tributária.

Não é o que sucede.

Havendo reparação do dano pelo sujeito passivo nos crimes contra o patrimônio individual, aplica-se a causa de diminuição de pena prevista no artigo 16²⁹ do Código Penal³⁰. Por outro lado, nos delitos tributários, em que há violação ao patrimônio coletivo, confere-se ao pagamento dos tributos o corolário de extinguir a punibilidade do agente.

No primeiro caso, o sujeito é processado, responde o processo-crime para tão somente no momento da condenação e dosimetria da pena ver aplicado o “benefício” da redução legal. Nos crimes tributários, depois de toda a desordem legislativa sobre o tema, hoje é cabível o pagamento a qualquer tempo³¹ e o reconhecimento imediato pelo Juiz da causa extintiva de punibilidade. O sujeito passivo, diante desse recurso, por vezes, nem se submete ao processo-crime, efetuando o pagamento já no início da ação penal.

²⁹ Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

³⁰ O Código ainda traz umas situações específicas para reparação do dano, como no caso do peculato culposo, mas o relevante, nesse momento, é o comparativo feito com a regra geral.

³¹ Salvo nos casos de parcelamento.

O argumento exposto já seria, a sentir, suficiente para reconhecer a inconstitucionalidade da norma analisada, pois não cabe ao legislador, tampouco ao intérprete dessemelhar pessoas ou situações quando nelas não residem fatores que justifiquem tal dessemelhança.

Entretanto, há ainda muitos elementos que corroboram com o vício assinalado. Será analisado o consequente previsto na regra matriz desses delitos.

O artigo 32 do Código Penal estabelece os diversos tipos de pena que podem ser aplicados isolada ou cumulativamente, reconhecendo três categorias distintas: privativas de liberdade, restritiva de direitos e multa. Nos delitos em análise, a cominação recai nas penas privativas de liberdade aplicadas cumulativamente com a multa. Entre as espécies de pena estabelecidas para cada delito, o Código Penal deixa uma grande margem para o Juiz dosá-la no intervalo entre o mínimo e o máximo estabelecidos em lei. Por consequência, é necessário precisa fundamentação do Magistrado no momento da individualização, para demonstrar a adequação do preceito aplicado com os dispositivos legais.

No momento que o legislador estabelece os limites máximo e mínimo da pena para um certo delito, deve-se observar suas funções e objetivos de forma que, no momento de sua aplicação, a pena cominada apresente utilidade. E, muito mais que as funções, os princípios básicos de direito penal – dentre estes o da igualdade – devem ser utilizados como balizadores no momento da dosimetria.

A pena prevista para o crime de furto simples varia de um a quatro anos; a de furto qualificado de dois a oito anos e a do estelionato, de um a cinco anos. Por outro lado, a pena prevista para o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 é de dois a cinco anos e multa. A análise comparativa dos delitos citados é que os intervalos estipulados pelo legislador são semelhantes, mesmo diante de uma danosidade significativamente maior ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários.

Avançando, verifica-se um incremento substancial da pena no furto qualificado (a pena base é o dobro do furto simples), diante da incidência de alguma qualificadora. Ressalta-se que todas as qualificadoras estão relacionadas ao *modus operandi* de cometimento do furto. Qual a razão desse substancial incremento imposto ao furto qualificado e a ausência de qualquer incremento nas penas do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, quando a fraude praticada é mais complexa e danosa?

A resposta é simples. Os sujeitos passivos que cometem o furto são, em regra, pessoas que em nada influenciam as classes dominantes. Ao contrário, os que cometem crimes tributários são,

geralmente, pessoas que se encontram nas classes detentoras de poder. Tratar de forma análoga ambos os gêneros de sujeitos passivos gera um enfraquecimento dessas classes, o que não é interessante para os demais que compõem o poder estatal.

No esteio dos estudos de David Garland, diz ser preciso de legitimação à atuação do Estado contra a criminalidade em geral. Essa legitimação é conferida com o implemento de medidas rígidas de combate ao crime em geral que disfarçam as medidas despenalizadoras aplicadas aos crimes tributários.

Os sujeitos passivos dos delitos contra o colarinho branco, entre os quais se encontram os crimes tributários, são exatamente as mesmas pessoas que controlam o Direito Penal. Por óbvio, estabelecerão penas mais rígidas aos delitos praticados pelas pessoas menos favorecidas do que para os delitos praticados por aqueles de sua própria convivência. A convivência espúria entre os responsáveis pela elaboração da lei e entre seus maiores violadores favorece também na escassa perseguição e importância conferida pela lei penal aos crimes do colarinho branco.

Soma-se, também, a completa falta de vontade política do Estado em punir de forma efetiva os sonegadores. É muito mais útil e interessante, com seus conceitos e objetivos meramente arrecadatórios, receber o pagamento dos tributos sonegados do que punir os agentes que praticam a sonegação.

Não importa, nesse momento, a forma, a moldura em que está inserida a norma jurídica. O que requer atenção é o seu conteúdo. Ao dispor sobre a extinção da punibilidade mediante simples pagamento, ou mesmo estipular uma pena desproporcionalmente mais branda quando comparado com outros delitos que violam o bem jurídico patrimônio, o Estado escolhe pela arrecadação (que poderia ser feita pelos meios aptos para tanto) em detrimento de punir o sonegador. Abre-se mão do poder de punir, ou mesmo punir com eficiência, diante do objetivo de arrecadar. O Estado trata a situação como se tais comportamentos fossem excludentes (ou se arrecada ou se pune). A abordagem conferida pela própria lei apresenta uma consequência muito óbvia: os delitos tributários não são tratados pelo Estado como delito quando se tem como sujeito ativo pessoas mais favorecidas economicamente e com condições de pagar os tributos objeto da ação penal.

Diante desse cenário de diferenciações injustificadas, deve-se ocorrer “[...] imediata e intuitiva rejeição de validade à regra que, ao apartar situações para fins de regulá-las

diversamente, calça-se em fatores que não guardam pertinência com a desigualdade de tratamento jurídico dispensado” (MELLO, 2007, p. 37).

6.4.2 Da desigualdade aferida entre os sujeitos infratores da lei penal tributária

Examinou-se até então hipóteses de transgressão ao princípio da igualdade gerada pelas causas extintivas de punibilidade pelo pagamento, aplicadas aos delitos previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 quando comparadas ao tratamento conferido pela lei penal aos demais delitos contra o patrimônio individual.

O fator discriminatório injustificado sob a ótica da Constituição não recai tão somente nessa análise comparativa, é possível verificar que a própria lei despenalizante trata seus próprios sujeitos passivos em desconformidade com a isonomia.

Ao conferir a aplicação de causa extintiva da punibilidade àqueles que efetuam o pagamento dos tributos devidos, o legislador divide os sujeitos passivos do mesmo crime em duas espécies: os que não pagaram o tributo por opção e que terão recursos para pagar quando da propositura ou mesmo indício de ação penal, se desvencilhando do processo e de eventual condenação; e aqueles que não pagaram por concreta necessidade e que serão obrigados a provar tal dificuldade como defesa na ação penal, sofrendo o ônus de ser réu.

Não há critério diferenciador que justifique a desigualdade de tratamento conferida aos sujeitos passivos nos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 quando a referência é a causa extintiva da punibilidade, benesse concedida apenas aos que efetuam o pagamento dos tributos devidos.

Ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, a Constituição faz referências em inúmeros dispositivos à vedação de tratamento diferenciado entre os contribuintes, salvo situações que se enquadrem em critérios legítimos de distinção por ela estabelecidos.

Entre os vários dispositivos, citam-se: o artigo 146, alínea d (estabelece a possibilidade de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados: critério diferenciador legitimado); artigo 146-A (estabelece a possibilidade de haver critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência); artigo 150, inciso II (proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente); artigo 151, inciso I (veda

a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional e o artigo 152 (veda a instituição de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino).

São apenas situações exemplificativas diante de um universo de dispositivos constitucionais que dispõem sobre a vedação de qualquer tratamento desigual que não seja amparado em valores estabelecidos na própria Constituição.

No exame do dispositivo que prevê a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos objeto de sonegação fiscal, tem-se que a lei, nessa situação, prestigia elementos constitucionalmente desvalorados (domínio de mercado, violação da concorrência, violação à solidariedade, violação à igualdade) em detrimento de valores constitucionalmente aclamados. Viu-se nos dispositivos mencionados que o tratamento desigual aos contribuintes é vedado em inúmeros dispositivos.

A despeito do tema recair sobre o direito penal, não é possível ignorar que o sujeito passivo de tais delitos é um contribuinte ou responsável tributário, alguém que teve o dever de pagar um tributo. Logo, oportunizar a extinção da punibilidade apenas aos infratores que efetuam o pagamento do tributo é violar todos os dispositivos fundados na valorização da isonomia, do equilíbrio econômico, da livre concorrência, entre outros.

A aplicação de medidas despenalizadoras apenas naqueles que têm condições financeiras de pagar os tributos devidos aumenta a desigualdade social e impede a execução de políticas públicas e econômicas.

As discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição (MELLO, 2007).

O tratamento desigual a situações semelhantes, sem amparo nos valores e interesses prestigiados na Constituição, gera conflito direto e imediato com o princípio da isonomia.

Há um crime previsto em lei com tratamento desigual conferido ao sujeito passivo. Difere-se os que possuem ou não recursos para pagamento dos tributos sonegados. Ambos causaram a mesma lesão ao bem jurídico tutelado. O pagamento dos tributos é um dever do contribuinte, o que não se confunde com a responsabilidade criminal imposta ao sujeito que comete um delito.

O *status* de delinquente é empregado de forma desigual. A despeito do dano causado ao bem jurídico ser o mesmo, independentemente de haver pagamento do tributo devido, a consequência jurídica aplicada a ambas as situações é completamente diversa. Havendo recursos para o pagamento dos tributos sonegados, o infrator acaba por comprar a extinção da sua punibilidade.

Trata-se de violação à isonomia prevista em lei. Essa “roupagem” evidencia certo *status* de legitimidade a tal medida despenalizadora, mas é afastado quando se coteja o tratamento conferido aos infratores que não têm condições financeiras de satisfazer o pagamento do tributo sonegado.

A discriminação imposta entre os sujeitos passivos fica mais evidente e intolerável ao se indagar acerca dos motivos do crime. Uma vez que dada categoria de sujeitos demonstra condições para o pagamento, ao longo ou mesmo no início da ação penal infere-se que detinham tal condição no prazo inicial de pagamento e que fizeram uso de artifícios para tentar burlar a tributação.

A isenção/extinção da pena se dá em hipóteses em que a reduzida culpabilidade do agente não consegue justificar a aplicação da pena. Não é o caso da situação em comento em que a culpa é elevada, pois nesses casos o sujeito não “precisa” praticar o crime. Se assim o fez, foi deliberadamente, com consciência plena dos fatos. Logo, careceriam de uma aplicação mais rígida da pena cominada e não de uma “despenalização” quando comparados com aqueles que fizeram uso dos mesmos artifícios, mas sem caixa suficiente para quitar suas obrigações tributárias.

Essa consequência remonta aos questionamentos feitos por Sutherland ao traçar os primeiros ensaios criminológicos sobre o assunto, a respeito da atribuição do cometimento dos delitos somente por aqueles que estivessem inseridos no estereótipo de infratores. Vê-se que nas estatísticas sobre os tipos de delito, os crimes do colarinho branco, entre eles os tributários, não apresentam tanta recorrência como os delitos contra o patrimônio individual. Sutherland, diante desse cenário, por vezes questionava se o delito do colarinho branco seria precisamente um delito.

Zaffaroni (2015, p. 103) bem discorre sobre o tema:

Vemos agora mais claramente porque nem todas as ações antijurídicas são delitos e porque algumas não o são: trata-se daqueles casos em que a segurança jurídica não se conforma com a prevenção geral (civil, mercantil, administrativa), requerendo uma

prevenção penal. Não se trata de casos em que, por serem mais graves, se requer uma prevenção geral mais grave-que conduziria ao irracional- e sim casos em que se requiere uma prevenção diferente.

Voltando à questão proposta por Sutherland, inicialmente a resposta parece simples: sem dúvida são delitos, pois assim estão tipificados nas leis penais. Contudo, conclui-se que são delitos apenas no sentido estrito, uma vez que havendo a possibilidade de pagamento pelo sujeito passivo, o tratamento conferido é de um mero ilícito civil/tributário, que por razões inerentes à própria natureza a reparação do dano se soluciona com o pagamento do montante devido.

O que se verifica, na prática, em investigações, denúncias e sentenças é que, na tentativa de justificar a aplicação da causa extintiva de punibilidade, leva-se à persecução penal condutas descritas apenas como inadimplemento fiscal, sem identificação da fraude exigida pela lei para evasão criminosa e muito menos do dolo do agente.

Há, com isso, uma grande quantidade de inquéritos, ações penais e sentenças condenatórias em que o interesse arrecadatário é considerado o único bem jurídico protegido no caso dos crimes tributários, ensejando uma desvirtuação do instituto e, conseqüentemente, condenações no qual não esteja presente o dolo na conduta fraudulenta.

São casos cuja disciplina jurídica atual, como Zaffaroni bem explanou, devem ser resolvidos com a reparação civil, não reclamando uma reparação penal. A cominação da pena existe tão somente de forma simbólica, como forma de coação direta ao infrator para efetuar o pagamento do tributo. O Estado faz uso da máquina penal ao invés da execução fiscal. Inverte os papéis. Trata os infratores que pagam o tributo da mesma forma que aqueles que estão regulares com o Fisco. O tratamento igualitário conferido, sem aplicação da sanção penal aos sonegadores que pagam os tributos, implica substancial afronta ao conteúdo real da isonomia.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Importante ressaltar que o propósito deste trabalho em nenhum momento foi o esgotamento do tema proposto, tampouco a fixação de premissas definitivas. Do contrário, o objetivo desde o início delimitado foi a análise do tema sob um enfoque multidisciplinar, pois o assunto abordado requer a aplicação direta de conceitos essenciais de duas importantes disciplinas do sistema do Direito: o Direito Tributário e o Direito Penal.

O desenvolvimento do tema proposto trouxe a reflexão da norma de Direito Penal Tributário, desde os conceitos iniciais da norma jurídica até a análise de uma específica e questionada causa excludente de punibilidade aplicada aos crimes contra a ordem tributária.

Diante destas reflexões foi possível verificar:

A norma jurídica não se confunde com a lei, com o texto escrito. Do contrário, é um produto da atividade de interpretação do operador do direito diante dos enunciados prescritivos que compõem o plano de exibição do direito. Por meio da interpretação, é possível identificar o conteúdo e o alcance da norma.

A estrutura da norma jurídica é composta por duas enunciações: a hipótese e o consequente. A hipótese descreve uma situação possível de ocorrência no plano fenomênico; o consequente a relação jurídica desencadeada com o acontecimento daquela hipótese, cujo conteúdo é a prescrição de uma conduta modalizada em permitida, proibida ou obrigatória.

No Direito Tributário, o professor Paulo de Barros Carvalho (2013) desenvolveu uma estrutura lógico-semântica, utilizada para a construção das normas jurídicas tributárias, denominada “regra matriz de incidência tributária”. A partir desta estrutura, identifica-se a hipótese, composta pelo critério material (verbo + complemento), critério temporal e critério espacial. O consequente, por sua vez, é composto pela relação jurídica desencadeada com o acontecimento da hipótese e tem como objeto a prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

Trazendo esta estrutura lógica ao Direito Penal, é possível, com as devidas adaptações, construir a regra matriz de incidência penal assinalando as informações que compõem a hipótese e o consequente. A hipótese penal é composta pelos elementos necessários à identificação de um crime, por isso a razão de ser estudada com a teoria do delito. Diferentemente da hipótese da norma tributária, a hipótese penal não pode ter seu critério material resumido a verbo +

complemento, pois o conceito de crime ultrapassa a mera descrição do tipo penal. Logo, o critério material da hipótese é composto pelo fato típico [(verbo + complemento) + nexos causal + resultado + antijuridicidade + culpabilidade]. Identifica-se, também, o critério temporal e espacial, decorrente das normas gerais de Direito Penal, aplicadas aos crimes em geral. Quanto ao consequente, identifica-se a relação jurídica composta pelo critério pessoal (sujeito ativo-Estado e sujeito passivo-condenado) e objeto (dever de o sujeito passivo cumprir a pena aplicada).

As normas penais tributárias têm como objeto de tutela bens jurídicos dessa natureza, os quais podem ser extraídos da interpretação da Constituição.

Bem jurídico pode ser entendido como tudo aquilo que merece proteção do Direito Penal. Proteção necessária para manutenção da paz e da convivência social. Sua identificação, entretanto, é relativa, pois os valores necessários à manutenção da paz e da convivência variam de acordo com cada sociedade e de cada momento histórico cultural.

O conceito de bem jurídico deve sempre observar como limite os princípios penais, os quais derivam de valores éticos e jurídicos com previsão constitucional e significativa relevância dentro do estudo do Direito Penal. Estes princípios são o eixo, o substrato principal do Direito Penal e, por isso, podem ser considerados como o fundamento e o próprio limite à responsabilidade penal.

Logo, na análise do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, verifica-se de imediato que sua repressão legal tutela o Erário não em seu sentido meramente patrimonial, mas sim como bem jurídico supraindividual. Essa concepção de bem jurídico à luz de uma teoria social permite a identificação imediata dos bens jurídicos tributários com a solidariedade, a igualdade e a justiça.

A invocação do princípio da solidariedade em prol de determinada restrição de direito opera, de certa forma, com a ideia de dever específico, especialmente quando se refere ao pagamento de tributos. Trata-se, de bem jurídico que ultrapassa os limites de simples violação a um dever de obediência estatal afastando a administrativização do Direito Penal resultante da vinculação do bem jurídico tão somente ao não pagamento do tributo.

Entender que o bem jurídico tributário se resume a mera questão arrecadatória afasta a própria função de garantia que se atribui ao bem jurídico, conforme analisado ao longo deste trabalho. Seguir esse entendimento restritivo implica uma redução no conceito de bem jurídico tutelado e converte os tipos penais em meras infrações de dever.

Analisando a norma jurídica penal tributária prevista no artigo 1º da Lei 8.137/90 sob um aspecto criminológico, verificou-se que as infrações penais relacionadas a delitos econômicos – colarinho branco – não recebiam, até há pouco tempo, tratamento criminal adequado. Os sujeitos não eram vistos como sujeitos do crime, mas sim sujeitos de infrações civis, administrativas, tributárias, mas não penais.

A sociedade, em geral, vincula criminalidade à criminalidade convencional, aquela que prevalece nas páginas policiais, cujo bem jurídico violado é, em regra, a vida, a integridade física ou o patrimônio pessoal. Tais distorções impedem a aferição exata acerca dos números relacionados ao da criminalidade do colarinho branco. Logo, a despeito dos estudos criminológicos atuais terem afastado a ideia dos aspectos pessoais do sujeito para aferir sua predisposição ao delito, a inexata estatística acerca dos delitos econômicos aumenta a estigmatização de que os crimes, em geral, são provocados pelos pobres (seja em sentido econômico propriamente dito, seja por residirem em regiões de pobreza).

A imprensa contribui não conferindo a tais crimes a mesma rejeição conferida aos delitos “clássicos”. Houve uma certa evolução nesse aspecto com a recente operação Lava Jato e todos os seus desdobramentos, talvez por se tratar do maior escândalo de corrupção do país, que não poderia passar despercebido. Mas um exemplo recente é o próprio mensalão, pois após poucos anos do julgamento, não se noticia qualquer informação acerca do assunto.

Hoje, a matéria é disciplinada na Lei 8.137/90 que prevê as condutas delituosas contra a ordem tributária de forma pontual, não repetindo as falhas e imprecisões encontradas em legislações anteriores sobre o tema. Uma das situações é a hipótese de “supressão ou redução de tributo” mediante a prática de condutas taxativamente previstas e a outra é a previsão taxativa, também, de condutas que são elencadas como “sonegação fiscal”.

Entre as questões analisadas na regra matriz de incidência do artigo 1º da Lei 8.137/90, é imperioso destacar a necessidade de constituição do crédito tributário por meio do lançamento como requisito indispensável para configuração do delito. A despeito da matéria ser objeto de súmula vinculante do STF, conclui-se que esta previsão em nada inovou no ordenamento, pois para se referir à eventual “obrigação de pagar tributária” é preciso que ocorra um evento, em dado espaço de tempo e lugar determinados e que seja inserido no mundo do direito por meio da autoridade e da linguagem competente.

Para que se alcance a relação jurídica tributária, é imperioso o relato anterior do evento ocorrido em linguagem competente, resultado do ato de lançamento. A existência de um tributo exigível é logicamente imprescindível para a configuração do crime em questão. E essa exigibilidade decorre do término no processo administrativo tributário cujo objeto seja o lançamento deste tributo.

Após apreciação dos critérios que compõem a regra matriz de incidência da norma, previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, bem como seu suporte criminológico, identificou-se também que não é conferido a delitos econômicos o tratamento proporcional ao exato grau de lesividade que efetivamente causam ao bem jurídico tutelado.

E, nesse ponto, ressalta-se a questão da extinção da punibilidade nos crimes tributários tratada neste trabalho. Atualmente, o pagamento é amplamente aceito e nada questionado na jurisprudência como uma forma de se extinguir a punibilidade dos sujeitos infratores destes crimes.

A disciplina jurídica atual sobre o tema, após tantas alterações na lei, diz que o parcelamento do débito somente trará, como consequência, a suspensão da pretensão punitiva, se celebrado antes do Juiz receber a denúncia. O pagamento do débito como forma de extinção da punibilidade, desde que não seja oriundo de parcelamento, não sofreu alteração, devendo permanecer na sistemática anterior. Como a Lei nº 12.382/2011 não tratou do pagamento independente de parcelamento anterior, entende-se que a legislação aplicável é a Lei 10.684/2003, pois admite a extinção da punibilidade a qualquer tempo no caso do pagamento não decorrente de parcelamento.

As medidas despenalizadoras tratadas neste trabalho agravam a desigualdade social e impedem a execução de políticas públicas primárias. A aplicação da causa extintiva da punibilidade a aqueles que quitam os valores objeto de sonegação fiscal implica um reconhecimento da danosidade da conduta não analisando seus efeitos. A medida é aplicada por meio de uma análise restrita da espécie delitiva com o desprezo do bem jurídico tutelado.

O dispositivo legal seleciona os réus para os quais o benefício será aplicado, atingindo aqueles com capacidade econômica para quitação dos tributos devidos, atendendo os interesses meramente arrecadatórios do Estado. Trata-se de aspecto fomentador da desigualdade.

Diante desse cenário, considera-se também que o tratamento conferido pelo Estado a tais delitos implica apenas uma criminalização formal, pois as sanções aplicadas possuem natureza

cível/tributária que admite a reparação do dano com o pagamento do montante devido. A previsão do crime é simbólica, considerando as penas previstas e as medidas despenalizadoras como a objeto deste trabalho.

Os delitos contra a ordem tributária possuem, em grande parte, sujeitos ativos com vasto poderio econômico, com a possibilidade real de recolhimento dos tributos devidos antes do momento efetivo de cumprimento da pena. Ou seja, sujeitos ativos com condições de adimplir a obrigação tributária no momento oportuno e que não o fizeram por motivos particulares, na intenção talvez de sequer serem denunciados ou na hipótese de serem, efetuarem o pagamento e se livrando da condenação criminal.

Os sujeitos que efetivamente são condenados nos crimes contra a ordem tributária podem ser identificados, em regra, como os que não têm condições de adimplir com a obrigação ao longo do processo penal. Verifica-se uma nova seleção velada presente nessa causa de extinção de punibilidade.

Vislumbra-se, também, a discriminação injustificada entre as consequências da reparação do dano pelos sujeitos ativo dos crimes contra o patrimônio, em geral, e dos crimes contra a ordem tributária. Trata-se de notória violação ao princípio da isonomia, postulado previsto não só na Constituição Federal, mas na Declaração Universal dos Direitos do Homem, máxime regulador dos comportamentos do homem em sociedade.

Além da afronta ao princípio da isonomia, a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários consiste em verdadeiro estímulo à prática de atos danosos ao Erário Público, pois impede a aplicação da pena quando o agente, mesmo tendo sido iniciada a ação fiscal ou penal, recolhe os valores devidos a título de crédito tributário.

Diante de todo o exposto, a ideia que se tem é que o simples inadimplemento gera a conduta típica e, consequentemente, a possibilidade de persecução penal. Com esse entendimento, facilita-se a difusão da ideia de que o pagamento enseja e justifica a extinção da punibilidade, pois se o inadimplemento civil gera o processo penal, logo a extinção da obrigação tributária também teria o condão de encerrar a ação penal. Por meio do princípio da fragmentariedade e da intervenção mínima, a extinção da punibilidade restaria justificada, pois se a conduta não mais interessa ao Direito Tributário (já que a finalidade precípua, o pagamento, foi atingido), não há que se falar em persecução penal.

Esse é o discurso divulgado, o discurso que em tese legitima a extinção da punibilidade pelo pagamento. Mas esquece-se que para a configuração dos crimes tributários não basta o simples inadimplemento. É evidente a presença de outros elementos objetivos como a fraude, o artil, para a configuração do delito, afastando qualquer confusão entre a tutela penal e a tutela tributária.

A isenção/extinção da pena se dá em hipóteses em que a reduzida culpabilidade do agente não consegue justificar a aplicação da pena. Não é o caso da situação em comento no qual a culpa é elevada, pois nesses casos, o sujeito não “precisa” praticar o crime. Se assim o fez, foi deliberadamente, com consciência plena dos fatos. Logo, careceriam de uma aplicação mais rígida da pena cominada e não de uma “despenalização”, quando comparados com aqueles que fizeram uso dos mesmos artifícios, mas sem caixa suficiente para quitar suas obrigações tributárias

Assim, o cenário normativo vigente, somado a estudos sobre o sistema social, político, econômico e ideológico sobre o tema permitem concluir que a extinção da punibilidade pelo pagamento decorre também de manifestação ideológica do sistema capitalista. Desvirtua-se a finalidade da pena na busca de fins arrecadatórios, qualificando o bem jurídico tutelado como disponível. Extinguir a punibilidade daqueles que possuem condições financeiras para pagar, valoriza os interesses da classe dominante e a previsão “em tese” de aplicação desse benefício a todos os sujeitos infratores desse delito demonstra uma aparente “legitimidade” ideológica do privilégio penal.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do Direito Penal**. 6. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: parte geral, v. 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOTELHO, Nadja Machado. Crimes contra a ordem tributária: da constituição definitiva do crédito tributário à inexigibilidade de conduta diversa. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, ano 15, v. 5, n. 77, p. 224-245, nov./dez. 2007. (Coleção Doutrinas essenciais de Direito Penal Econômico e da empresa).
- BRANDÃO, Claudio. **Teoria jurídica do crime**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 jan. 2016.
- _____. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Rio de Janeiro: Senado, 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2016.
- _____. Lei nº 10.406, 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 11 jan. 2002.
- _____. Lei 5.172, 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 27 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 jan. 2016.
- _____. Presidência da República. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. **Código de Processo Penal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm>. Acesso em: 18 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 711. In: _____. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 26. nov. 2015.

BUONICORE, Bruno Tadeu; SAAVEDRA, Giovani Agostini. Crimes tributários e criminologia: uma análise da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. **Revista Síntese, Direito Penal e Processo Penal**, Porto Alegre, ano 11, n. 71, p. 15-33, dez. 2011/jan. 2012.

CALLEGARI, Andre Luis et al. **Direito Penal e funcionalismo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. **Processo Penal e Processo Administrativo Tributário**: correlação entre o fato e a decisão. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

_____. Inexigibilidade de conduta diversa: causa suprallegal de exclusão de culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília, ano 19, n. 434, p. 47. 15 fev. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário**: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça tributária**: exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

FELDENS, L. **Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco**: por uma relegitimização à luz dos valores constitucionais. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FERRAGUT, Maria Silvia. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

GARLAND, David. **A cultura do controle**. Rio de Janeiro: Revan, 2008.

_____. **Castigo y sociedade moderna**: un estudio de teoria social. México: Siglo Veintiuno, 1999.

HARET, Florence. Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias. **Revista tributária das Américas**, São Paulo, v. 5, n. 9, p. 105-135, jan./jun. 2014.

- HASSEMER, Winfried. **Fundamentos del derecho penal**. Trad. Munoz Conde e Luis Arroyo Zapatero. Barcelona: Bosch, Casa Editorial, 1984, p. 300-304.
- _____. **Introdução aos fundamentos do Direito Penal**. Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.
- HESSEN, Johannes. **Filosofia dos valores**. Coimbra: Almedina, 2001.
- HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “autolançamento”**. 2. ed. São Paulo: Quatier Latin, 2010.
- KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 4. ed. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 23.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsói, 1972.
- NABAIS, Jose Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina S/A, 2010, p. 456.
- NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal comentado**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- _____. **Individualização da pena**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- _____. **Manual de Direito Penal**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012b.
- PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.
- PRADO, Luis Regis. **Bem jurídico penal e Constituição**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- _____. **Direito Penal econômico**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014b.
- ROXIN, Claus. **Política criminal e Sistema Jurídico Penal**. Trad. Luis Grecco. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- SALMON, Wesley, C. **Lógica**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010.
- SALOMAO, Heloísa Estellita. **A Tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SARLET, Ingo. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**, 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, SCHÜNEMANN, Bernd. **Estudos do Direito Penal, direito processual penal e filosofia do direito**. São Paulo: Editora Maricial Pons: 2013.

TAVARES, Juarez. **Teoria do Delito**: variações e tendências. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

THOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p.328.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro**: parte geral, v. 1. 6. ed. Re. E atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 635.