

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, O HC 81.611-8/DF E A INCONSTITUCIONALIDADE NÃO DECLARADA: PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE E À ORDEM TRIBUTÁRIA

Revista dos Tribunais | vol. 890/2009 | p. 471 - 496 | Dez / 2009
DTR\2009\686

Anderson Lodetti Cunha de Oliveira

Mestre em Direito (Criminologia) pela UFSC. Professor de Direito Penal da UNOESC. Procurador da República.

Área do Direito: Penal; Tributário

Resumo: O artigo demonstra que a intenção do STF, no HC 81.611/DF, ao sujeitar a tipicidade da conduta em delitos fiscais ao lançamento definitivo do crédito tributário, foi evitar o uso indevido do direito penal como instrumento de cobrança de tributos. E o objetivo do artigo é demonstrar que a verdadeira tutela do contribuinte e da sociedade somente virá com a declaração de inconstitucionalidade de todas as normas que permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento, em delitos fiscais.

Palavras-chave: Delitos fiscais - Extinção da punibilidade - Pagamento - Cobrança de dívidas - Inconstitucionalidade

Abstract: The paper shows that the intencion of the Ministers of Supremo Tribunal Federal, on the HC 81.611/DF, submitting de criminal process to the final judgment of fiscal proceeding, was to avoid the use of criminal system as instrument to charge fiscal debits. The objective of this article is to demonstrate the real protection of taxpayers and society is only possible through the declaration of unconstitutionality of all legal arrangments that allows extinction of criminal punishment by payment of fiscal debit.

Keywords: Fiscal crimes - Punishment extinction - Payment - Fiscal debits charge - Unconstitutionality

Sumário:

- 1.HC 81.611-8/DF do STF: o fundamento da decisão - 2.Extinção da punibilidade pelo pagamento: cobrança de dívida com uso de coerção penal - 3.A inconstitucionalidade das previsões extintivas da punibilidade decorrentes do pagamento do tributo sonegado - 4.Conclusão - Referências bibliográficas

Introdução

Este artigo tem por objetivo demonstrar que a intenção do STF, ao julgar o HC 81.611-8/DF (doravante designado somente como HC 81.611), foi a de tutelar o contribuinte contra utilização indevida do direito penal com fins arrecadatórios. E, também, visa demonstrar que se os Ministros da Suprema Corte querem tutelar verdadeiramente o contribuinte devem declarar inconstitucionais todas as normas que permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Como será apresentado, a maior preocupação dos Ministros do Supremo, ao julgarem o HC 81.611 - *leading case* da orientação que sujeita a tipicidade dos crimes fiscais ao julgamento definitivo do processo administrativo fiscal - foi a de dar plena efetividade aos comandos constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, inscritos no art. 5.º, LIV e LV, da CF/1988 (LGL\1988\3). A idéia central era garantir que o contribuinte pudesse questionar, na via administrativa, o real valor de tributo devido, para que pudesse exercer, antes de ser processado criminalmente, a faculdade do art. 34 da Lei 9.249/1995. Como somente poderia pagar o tributo devido, com seus acréscimos, após o lançamento definitivo do crédito tributário, entendeu-se que seria draconiano obrigar o contribuinte a se submeter ao valor arbitrariamente definido pelo Fisco, como única forma de se esquivar da ação penal.

Ao definir que o fundamento para se aguardar o lançamento definitivo, após o devido processo administrativo fiscal, seria garantia do contribuinte contra o Estado, na sua sanha arrecadatória, não percebeu o STF que estava mantendo uma das práticas mais perversas dos últimos anos em matéria de crimes fiscais: a utilização do processo penal como meio de cobrança de dívida, em afronta ao art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3).

Antes de garantir a plena aplicabilidade da norma do art. 34 a Lei 9.249/1995, deveriam, os Ministros tê-la declarado inconstitucional, por ser uma forma de coação ao pagamento de dívidas civis. Assim

não foi feito, permanecendo íntegro no cenário dos crimes fiscais, até o presente, normas que permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento integral dos valores sonegados.

O trabalho é dividido em três tópicos. No primeiro será analisado do HC 81.611, para demonstrar a preocupação que justificou a adoção do atual entendimento sobre a necessidade de lançamento definitivo como elementar do tipo do art. 1.º da Lei 8.137/1990.

No segundo tópico demonstrar-se-á que a possibilidade de pagamento do tributo devido como causa extintiva de punibilidade significa a transformação do processo penal e do direito penal em instrumentos de arrecadação. A consequência maléfica que daí decorre é que tanto o STF, como os demais órgãos do Poder Judiciário, juntamente com a doutrina, estão formando institutos híbridos para tentar conciliar a função arrecadatória - indevida e inconstitucional - do processo penal com as garantias do devido processo legal inerentes ao lançamento fiscal e à execução fiscal. Ficará demonstrado como é perniciosa qualquer norma que permita a extinção da punibilidade pelo pagamento em crimes fiscais.

O terceiro tópico visa demonstrar a necessidade de se declarar a inconstitucionalidade de toda e qualquer norma que preveja como causa extintiva de punibilidade o pagamento do crédito tributário. A razão para tanto é que se está ofendendo a proscrição de prisão civil por dívida, inscrita no art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3). Ao mesmo tempo, também se apontará que a inconstitucionalidade é das normas penais que permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento, jamais dos tipos penais fiscais em si. Estes tutelam a própria idéia de Estado Democrático de Direito, com sua função de promoção de valores constitucionais e de uma sociedade mais justa e solidária. A criminalização das condutas que resultam em fraude fiscal é obrigatória, em face do princípio da proibição da proteção deficiente/insuficiente.

1. HC 81.611-8/DF do STF: o fundamento da decisão

O HC 81.611 do STF dizia respeito a uma supressão de tributos por omissão de informações relativas a operações comerciais realizadas pela pessoa jurídica, da qual o paciente era administrador, que deveriam ter sido apresentadas ao fisco. As operações consistiam na venda e corretagem de 360 apartamentos construídos pela empresa do paciente, que não foram declaradas à Receita Federal. Logo, os lucros decorrentes da operação não foram tributados.

Em decorrência desse fato foi oferecida denúncia pelo Ministério Público Federal, por infração do art. 1.º, I e II, da Lei 8.137/1990, pela supressão dos tributos que deveriam incidir sobre as negociações.

O paciente do habeas corpus, outrora administrador da pessoa jurídica que suprimiu os tributos, estava discutindo os seus débitos fiscais na esfera administrativa, com recurso perante a 7.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Os fatos se deram em 1991 e 1992, a denúncia foi oferecida em 1998 e a decisão do Conselho de Contribuintes saiu em 2003. Ainda havia recurso à Câmara Superior e, por derradeiro, ao Ministro da Fazenda.

Durante a defesa perante a administração fiscal o contribuinte conseguiu demonstrar que 2/3 do total dos valores lançados pela Receita Federal eram indevidos. Tanto que o Conselho de Contribuintes reduziu, nessa proporção, o valor total dos tributos devidos.

Na visão do relator, Min. Sepúlveda Pertence, é direito público subjetivo do investigado em crimes fiscais promover o pagamento do tributo devido, inclusive acessórios, para evitar que se instaure contra si um processo criminal, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/1995. A única forma de se garantir o direito de pagar o tributo antes do recebimento da denúncia é postergando esta para momento posterior à definição daquele.

O Min. Sepúlveda Pertence, então, faz longa argumentação para demonstrar que somente há como pagar o tributo depois do devido procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário. Passando pela divergência entre os que entendem que o lançamento do crédito é ato meramente declaratório, aos que entendem que é ato constitutivo, Sua Excelência conclui que " a lei restabeleceu ali normas anteriores e emprestou a um ato do sujeito ativo da infração penal - a satisfação, antes da denúncia, do tributo correspondente -, o efeito de extinguir a punibilidade do crime contra a ordem tributária: o que pressupõe a exigibilidade e a liquidez do crédito tributário correspondente. Mas só com a decisão definitiva do procedimento administrativo do lançamento - *rectius*, de sua revisão provocada pelo contribuinte - faz líquido o crédito tributário e, em consequência, permite ao devedor liberar-se pelo pagamento.¹

Ou seja, conforme o entendimento sustentado, somente após o lançamento definitivo é que existe crédito tributário, passível, então, de pagamento. Logo, para exercício da prerrogativa prevista no art. 34 da Lei 9.249/1995, necessariamente há que se aguardar o lançamento fiscal.

Como o lançamento fiscal é ato exclusivo da autoridade administrativa, conforme art. 142 do CTN (LGL\1966\26), antecedido de procedimento administrativo plenamente vinculado, tem-se uma hipótese

que exige o sobrestamento da instância penal até a decisão da esfera administrativa (unicamente por questão de viabilizar o pagamento, frise-se).

Para solidificar o argumento, Sua Excelência asseverou que sequer há de se cogitar da possibilidade de forçar o investigado a pagar o valor fixado unilateralmente pela Administração Fazendária, pois "se assim é, ao devedor ameaçado da ação penal, para alcançar a extinção da punibilidade, só restaria um caminho: dobrar-se à exigência fiscal do lançamento objeto da impugnação e renunciar a esta. Isso representaria, no entanto, o abuso do poder de instaurar o processo penal para constranger o cidadão a render-se incondicionalmente aos termos da exigência do Fisco, com a renúncia não só à faculdade - que a lei complementar lhe assegura -, de impugnar o lançamento mediante procedimento administrativo nela previsto, mas também, principalmente, de eminentes garantias constitucionais, sintetizadas na do "devido processo legal".²

O Min. Sepúlveda Pertence utilizou, em sua fundamentação, muito dos argumentos levantados pelo Min. Nelson Jobim, no HC 77.002 do STF. Este Ministro sempre defendeu que enquanto houver possibilidade do pagamento para extinção da punibilidade é direito do contribuinte ter contra si o crédito tributário lançado, depois de devido processo administrativo com direito de defesa e contraditório. Forçar o contribuinte a pagar valor que o mesmo considera indevido, somente por temor da ação penal, é draconiano. Segundo o Min. Nelson Jobim, "é aquela história: você paga, mesmo que não deva, senão vão condená-lo e processá-lo. O problema aqui é que o direito constitucional de defender-se administrativamente fica suprimido por uma tese dessa natureza".³

Adiante, Sua Excelência conclui: "Um cidadão vai ser compelido a pagar por estar sob pressão do Ministério Público, que deseja fazê-lo? Ora, estamos suprimindo um direito constitucional da defesa na esfera administrativa. Não se pode se defender nessa esfera, porque corre-se o risco do processo penal, não permitindo certidão negativa para qualquer outro tipo de situação. Não se pode fazer concurso público, não se pode fazer nada. A pessoa fica sem direitos, congelada, porque o Ministério Público resolveu denunciá-la".⁴

Essa preocupação em garantir ao contribuinte o direito de recorrer na esfera administrativa, sem correr o risco de ser denunciado enquanto utiliza dos recursos legais e do exercício regular da ampla defesa e do contraditório, está presente nos votos dos demais Ministros que votaram com o relator.

O Min. Cezar Peluso, depois de defender que o termo "tributo" que consta do art. 1.º da Lei 8.137/1990 significa "crédito tributário", expõe a preocupação de se permitir a ação penal antes da constituição definitiva do crédito tributário, o que, a seu ver, estaria indo de encontro ao art. 151, III, do CTN (LGL\1966\26): "isso significa, a todas as luzes, que, em pendendo reclamação ou recurso administrativo, o Fisco não pode exigir nem cobrar tributo, na esfera civil. E, não o podendo, temos de, sob pena de conspícuo absurdo, admitir não possa muito menos fazê-lo, de modo indireto, na esfera penal, desvirtuando os propósitos e a vocação político-normativa do Código Penal (LGL\1940\2), e transformando o processo penal em sub-rogatório da execução fiscal que não pode ser iniciada. Está suspensa a exigibilidade do crédito".⁵

Mesma preocupação do Min. Marco Aurélio, que, inclusive, trouxe voto proferido na ADIn 1.571/DF, que versava sobre a obrigação do Fisco notificar o Ministério Público somente após o esgotamento da via administrativa. Ratificou a posição do Min. Cezar Peluso, no sentido de que o art. 151, III, do CTN (LGL\1966\26) suspende a exigibilidade do crédito tributário, para concluir que o bom senso "conduz à conclusão de que não coabitam o mesmo teto a noção de sonegação fiscal, a existência do processo administrativo com eficácia suspensiva e, mesmo assim, a ação a ser intentada pelo Ministério Público".⁶

O Min. Joaquim Barbosa, em voto vencido, demonstrou que a preocupação da necessidade de se constituir o crédito antes do recebimento da denúncia já não subsiste no direito pátrio, pois, em razão do art. 9.º da Lei 10.684/2003, *o pagamento feito a qualquer momento*, ou o reconhecimento da inexistência de crédito tributário, extingue a punibilidade. Logo, já não haveria que subsistir a preocupação do STF em exigir a constituição definitiva do crédito antes do recebimento da denúncia, porque mesmo durante o processo criminal, a qualquer momento que se consolidasse o valor devido, bastaria ao réu pagá-lo que estaria extinta a pretensão punitiva estatal.⁷

O Ministro relator manifestou-se novamente para asseverar que o fundamento da necessidade de se garantir o direito potestativo do investigado em pagar o tributo para não se ver processado, não fora afastado pela Lei 10.684/2003. Tanto porque continua íntegro o direito do contribuinte de pagar para não se ver processado como, o parcelamento indicado na Lei 10.684/2003 já é uma confissão de dívida, que afasta a possibilidade do contribuinte discordar do lançamento efetuado.⁸

Portanto, depreende-se do julgamento que a principal preocupação do relator, acompanhada pelos demais Ministros, é no sentido de garantir ao investigado o exercício do direito potestativo do art. 34 da Lei 9.249/1995. Essa preocupação já havia ocupado a fundamentação da MC na ADIn 1.571/DF e do HC 77.002, ambos do STF.

2. Extinção da punibilidade pelo pagamento: cobrança de dívida com uso de coerção penal

Antes de prosseguir, necessária a definição de sanção penal. A sanção penal há de ser definida para que se possa distingui-la da sanção civil, esta de caráter eminentemente reparador.

A pena tem funções definidas no art. 1.º da LEP (LGL\1984\14) (Lei 7.210/1984), que assim dispõe: "a execução penal tem por objetivo efetivar as disposições de sentença ou decisão criminal e proporcionar condições para a harmônica integração social do condenado e do internado". Também na parte final do art. 59 do CP (LGL\1940\2), onde aduz que deve ser necessária e "suficiente para a reprovação e prevenção do crime".

Seriam duas as funções declaradas da pena. A primeira fazer cumprir as disposições da sentença criminal e a segunda proporcionar condições de reintegração social do egresso. A segunda função é falida e falaciosa, pois, como se sabe há muito tempo, a pena não ressocializa e, pelo contrário, contribui para aumentar índices de desagregação, estigmatização e violência nos egressos.⁹

A primeira função decorre da parte final do art. 59 do CP (LGL\1940\2), tendo a pena a função de reprovação e prevenção do crime. Reprovar tem o sentido de reagir, de impor alguma limitação a um direito do condenado causando-lhe uma desvantagem (que vai desde a morte até penas alternativas, a depender do estágio civilizatório). Prevenir é decorrência da própria punição, eis que quando o Estado aplica a pena demonstra aos cidadãos, e ao próprio apenado, que o bem jurídico tutelado é importante e que ataques ao mesmo não serão aceitos.

A pena é, então, conforme Juan Bustos Ramírez, "um instrumento de asseguaração do Estado, a pena não é outra coisa que autoconstatação geral do Estado, reafirmação de sua existência em forma geral (uma *necessidade* para a sua subsistência)".¹⁰ Por isso, continua o autor, impossível dissociar pena e Estado, e, ainda mais impossível dissociar pena como "um mal ou expressão da coerção estatal".¹¹ Um mal com a finalidade, de reforçar e manter o Estado e a ideologia que o sustenta, como em uma atividade de "própria defesa, o da própria conservação".¹²

Maria Lúcia Karam, na mesma linha, alude que "a pena só se explica - e só pode se explicar - em sua função simbólica de manifestação do poder e em sua finalidade não explicitada de manutenção e reprodução deste poder".¹³ Então, é de extrema coerência a seguinte passagem de Tobias Barreto, asseverando que "esta idéia da vindita, que vigorou no direito penal dos romanos, que estendeu-se até a tempos muito posteriores, não foi arredada, como costumam-se afigurar, pelas chamadas teorias do direito de punir; teorias que, como todas do mesmo gênero, não fazem mais do que procurar prender às leis da racionalidade moderna uma velha coisa bárbara e absurda, posto que necessária, qual é a pena, sem que daí resulte a mínima alteração na natureza do fato".¹⁴

Logo, a pena que prescinde de seu elemento de retribuição e de imposição de dor não é pena e, provavelmente, o valor que tutela não é relevante. A pena é um ato de violência imposto pelo Estado contra condutas concretas desvaloradas pelo próprio Estado. Por isso a pena exerce uma função simbólica de proteção de bens jurídicos. Simbólica porque o que ela "protege" é a própria validade do valor, do bem jurídico, no corpo social. Ao mesmo tempo, a pena reaviva a presença do Estado como ente regulador e presente no meio social.¹⁵

Como forma de reação social a pena independe da reparação do dano ou de outras posturas do sujeito após o cometimento do ilícito. Elas têm relevância para fins de dosar a quantidade de pena, ora servindo como atenuante (art. 65, II, b, do CP (LGL\1940\2)), ora como causa geral de diminuição de pena (art. 16 do CP (LGL\1940\2)), ora como elemento para definir a pena-base (art. 59 do CP (LGL\1940\2)) e, outras vezes, como forma do condenado gozar de alguns institutos penais favoráveis (arts. 77 e 83 do CP (LGL\1940\2)).

Portanto, o direito nacional, em sintonia com a idéia de pena como forma de reprovação individual e proporcional do delito, não admite sua equiparação a institutos civis de recomposição dos danos. Essa recomposição somente tem condições de atenuar a pena ou sua execução, mas jamais afastar a reação punitiva estatal, porquanto esta é essencial para a preservação e integridade do bem jurídico e sua consolidação social.¹⁶

O que vem ocorrendo com os delitos fiscais vai na contramão da idéia de atividade punitiva estatal. A possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, antes do recebimento da denúncia ou a qualquer momento, como vem ocorrendo após a Lei 10.684/2003, é a demonstração evidente de que se utiliza da coerção penal para fins de cobrança de dívida tributária. Ou seja, a pena perdeu sua função repressora-retributiva da ação social indesejada, para transformar-se em coerção para a satisfação do crédito fiscal.

No julgamento do HC 81.611 e de vários outros precedentes em crimes tributários, em especial a ADIn 1.571/DF e o HC 77.002, há admissão expressa por parte dos Ministros do STF de que a criminalização das infrações tributárias tem como objetivo direto e imediato coagir o contribuinte ao pagamento dos valores devidos e não à aplicação de uma reprimenda penal.

No voto do relator, o Min. Sepúlveda Pertence, a maior preocupação de Sua Excelência é demonstrar que enquanto os crimes fiscais forem técnica auxiliar de coação para arrecadação, há que se garantir que o acusado não seja forçado a aceitar o crédito tributário definido unilateralmente pela Administração. Assim, Sua Excelência afirma que "à incriminação e à efetiva repressão penal dos crimes contra a ordem tributária, na lei vigente, não se podem atribuir inspirações éticas, na medida em que se admite a extinção da sua punibilidade pela satisfação do tributo devido: a construção da sanção penal tem, assim, no contexto, o significado moralmente neutro de técnica auxiliar da arrecadação".¹⁷

Essa assertiva do relator ratifica dois elementos recorrentes no julgamento de crimes tributários. O primeiro é que a possibilidade de pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade transforma a coerção penal em forma de cobrança de dívida com ameaça de prisão. A segunda é que a possibilidade de extinção pelo pagamento afasta dos crimes fiscais a idéia essencial da pena: a retribuição proporcional e adequada.

É inegável que a atual configuração dos delitos fiscais resulta nessa situação de uso da ameaça de prisão como forma de coagir o contribuinte ao pagamento dos débitos fiscais. Inclusive, após a Lei 10.684/2003, essa possibilidade foi estendida a todos os delitos fiscais, incluindo a apropriação indébita previdenciária prevista nos arts. 168-A e 337-A do CP (LGL\1940\2).

Forçoso concluir que a ação penal não tem a finalidade de reprovar ao agente a conduta de ter utilizado de fraudes, falsidades e outros artifícios para ludibriar o fisco, evitando o pagamento de tributo. Se essa fosse a função da sanção penal em crimes de natureza tributária, o fato do réu pagar antes, durante ou depois jamais poderia ter o efeito de extinguir-lhe a punibilidade, pois o pagamento não significa inexistência de culpabilidade e reprovabilidade. Nas palavras de Wagner Balera, "é preciso, na verdade, considerar que o só recolhimento do tributo não faz desaparecer do mundo jurídico a perversidade do fato que merece a repulsa social e suas conseqüências penais".¹⁸

No entanto, se a lei permite o pagamento como forma extintiva da punibilidade, o raciocínio que se faz é o seguinte: o réu será condenado ou absolvido não em razão do fato que cometeu, mas sim pelo pagamento ou inadimplência do débito fiscal. Assim, Tício e Mévio sonegaram, tendo sido condenados em sentença recorrível. O primeiro paga o débito fiscal integralmente e o segundo não. Mévio receberá a sanção penal, enquanto Tício não. Salta aos olhos a evidência de que o diferencial, o fundamento da punição, não é o fato crime, mas sim a inadimplência com o fisco. A pena não está reprovando a fraude, a falsidade e os artifícios para iludir o fisco, mas tão somente a inadimplência.

Toda razão têm os Ministros da Suprema Corte em asseverarem que a atual normatividade dos crimes contra a ordem tributária é um engodo para forçar o contribuinte ao pagamento, sob ameaça de sanção penal. Em razão dessa finalidade arrecadatória - totalmente estranha ao direito penal - Suas Excelências acabam aplicando institutos de direito processual civil (execução fiscal) ao processo penal. Prática que só contribui para diminuir garantias, aumentar incertezas, criar incoerências metodológicas e desproteger o bem jurídico penal dos crimes fiscais.

Recorrente esse pensamento entre os Ministros no HC 81.611/DF. O Min. Nelson Jobim, que já havia feito um histórico da legislação dos crimes contra a ordem tributária no HC 77.002, demonstrando que a satisfação do crédito sempre teve poder para obstaculizar ou impedir a sanção penal, é enfático ao aduzir que "o grande problema é saber o que é crime de sonegação fiscal. Estabelecer a condição de procedibilidade, sempre foi, na história do direito brasileiro - eu fiz um levantamento naquele voto -, uma forma de cobrar tributos. A evolução de estabelecer regras foi exatamente uma forma de cobrar tributo".¹⁹

Essa inevitável confusão entre função penal repressiva e utilização da punição para fins de cobrança de tributos fez com que os Ministros fossem adiante, aplicando institutos típicos do direito processual civil e da execução de dívidas na esfera do processo penal. Nem poderia ser diferente, posto que se o processo penal se predispõe, como vem ocorrendo em crimes fiscais, a ser instrumento de cobrança de dívidas, o mínimo que se há de fazer é submetê-lo aos institutos que evitam abusos na cobrança e garantem ao devedor a correta e exata definição do valor dos tributos devidos.

O voto do Min. Cezar Peluso resume muito bem essa confusão entre esfera punitiva e esfera satisfativa do crédito fiscal. Correta a interpretação da normatividade atual dada por Sua Excelência, na medida em que aplica o instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previsto no art. 151, III, do CTN (LGL\1966\26).²⁰

O Min. Marco Aurélio chega ao ponto de citar o art. 71 do CDC (LGL\1990\40), que proscree utilização de meios vexatórios ou coercitivos para a cobrança de dívida. E afirma que é exatamente isso que ocorre quando se permite o exercício da ação penal em um crédito com exigibilidade suspensa.²¹

O último parágrafo do voto do Min. Cezar Peluso conclui de forma sintética toda a argumentação aqui exposta: "mas quero arrematar, valendo-me da lembrança do eminente Min. Marco Aurélio. É que seria inexplicável e intolerável desvirtuamento da função normativa penal autorizar o Fisco a exigir, pela

força coercitiva da ignomínia que sempre representa ao réu a pendência de uma ação penal, tributo que não pode exigir por via de ação civil! (...). Não há como nem por onde convalidar interpretação que, com o devido respeito, permita o uso de remédio de caráter penal, para obter resultado tributário que é impossível se ser logrado na via civil".²²

Pela impossibilidade de "cobrar" o tributo sonegado pela ação penal, quando há suspensão do crédito tributário - decorrente do recurso na esfera administrativa - já havia sido a tônica dos votos da ADIn 1.571/DF e do HC 77.002.

Dessa confusão entre institutos civis e penais, função repressiva e função arrecadatória, é que se alimenta grande parte da doutrina que se opõe à criminalização dos delitos fiscais.

Por isso Roland Raad Massoud, em suas palavras, refletiu bem o caminho confuso de alguns doutrinadores, ao comentar a revogação do art. 14 da Lei 8.137/1990, que permitia a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, objeto da sonegação: "a atitude do legislador, atrelado, unido, à possibilidade de extinção da punibilidade para os crimes referidos naquela Lei, mediante o recolhimento do tributo sonegado, antes do oferecimento da denúncia, que vigorou até o dia 30.12.1991, data em que deixou de produzir efeitos o art. 14, só vem robustecer a tese defendida até aqui de que o tratamento penal dispensado aos chamados 'Crimes Tributários' tem por escopo não a tutela imediata de bens e valores socialmente relevantes, mas do próprio crédito tributário".²³

Adonilson Franco apresenta o histórico da legislação tributária penal no Brasil, para demonstrar que em todas elas, inclusive na Lei 8.137/1990, sempre vigorou o espírito arrecadatório sobre o espírito punitivo. Ao sempre preverem possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento do tributo sonegado, em momentos diferentes - antes do oferecimento da denúncia, após julgamento definitivo na esfera administrativa etc. - a depender da situação econômica e das necessidades arrecadatórias, as leis de crimes fiscais utilizam do elemento coerção penal como técnica de arrecadação tributária.²⁴

Mesmo pensamento de Hugo de Brito Machado, afirmando que "em face da atitude governamental de combate à sonegação de tributos, ganha maior importância o estudo das normas concernentes ao crime de sonegação fiscal. Legislação extravagante, elaborada sem boa técnica legislativa, parece estar sendo usada mais como forma de coação contra os que questionam a validade das exigências fiscais do que como instrumento legítimo de punição dos sonegadores".²⁵

Por essa razão Rui Stoco elogiou a Lei 8.383/1991, revogadora do art. 14 da Lei 8.137/1990, que, naquele tempo, era o único fundamento para a extinção da punibilidade do sonegador diante do pagamento do tributo devido. Comentando a revogação, o autor assevera que "a providência, se por um lado, contribui para aumentar o excessivo número de processos em andamento na primeira e segunda instâncias da Justiça Federal e dos Estados, por outro mostrou-se correta sob o aspecto jurídico, voltando-se à coerência que se esperava do Poder Legislativo. *Até então o legislador dera prevalência ao interesse mediamente tutelado (o crédito tributário), desprezando o interesse imediatamente protegido: a fé pública e a Administração Pública, convertendo o Direito Penal em veículo espúrio e mero cobrador de tributos, de modo que apenas os remissos incorreriam nas sanções da lei penal. Desse modo, quem pagava, livrava-se da pena. Quem não pagava sofria o peso da sanção penal.* A rigor, o legislador havia convertido a questão a mera prisão por dívida, expressamente vedada no art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3), que excepcionou apenas as dívidas por alimentos".²⁶

Esse maligno viés da utilização da coerção penal para cobrança de dívidas tributárias é a causa, como já demonstrado, de tamanha balbúrdia e confusão dos institutos de cobrança das dívidas fiscais e civis e das disposições de direito penal e processual penal. A doutrina, tal qual o Judiciário, no meio desse hibridismo visa resguardar o contribuinte em seu sagrado direito de ampla defesa e contraditório perante as vias administrativas, antes de ter contra si instaurada uma ação penal (para cobrança de crédito fiscal!). O fundamento é que exercer ação penal antes do lançamento definitivo é forçar o contribuinte a subjugar-se ao lançamento unilateral imposto pelo fisco.

Hugo de Brito Machado passa por esta necessária - e equivocada - imbricação entre institutos processuais civis e penais, asseverando que "não se pode considerar legítimo o uso da ameaça de sanção penal contra aqueles que questionam, pela vias processuais próprias, a legalidade ou a constitucionalidade de exigências fiscais".²⁷ A confusão é tamanha - entre função punitiva e função arrecadatória - que o autor chega ao ponto de afirmar que impedir a discussão do crédito tributário na via administrativa é sacrificar a ampla defesa penal.²⁸ Foi longe demais o autor, porque no processo penal há ampla defesa. Mas não se pode censurá-lo diante de uma legislação que permite o pagamento para extinção da punibilidade.

A imbricação das normas tributárias e de execução fiscal no processo penal e direito penal chega às raias do absurdo, havendo quem defenda que o pagamento afasta sempre a tipicidade, independente da previsão de pagamento como causa extintiva da punibilidade: "de fato, no campo do direito penal tem-se que, uma vez ocorrido o crime, com a caracterização do tipo penal, cuja ação seja pública e incondicionada, esta restará intocada, podendo o réu, no curso dela, ter declarada extinta a sua

punibilidade. Em direito tributário, o crédito (que é a formalização da obrigação) se considera extinto com o pagamento. Integrando-se, harmonicamente, os conceitos de direito penal e tributário pode-se concluir que no campo do Direito Penal Tributário, o pagamento do tributo, mesmo que vencido, acarreta, necessariamente, a extinção da punibilidade, já que o resultado danoso decorrente do anterior ato de supressão ou redução e que é prejudicial à sociedade, não mais subsiste".²⁹

Essa perversa realidade do sistema normativo penal tributário, que utiliza a pena como sanção ao devedor fiscal, é que também permeia todo o julgamento do HC 81.611 do STF. Ela justifica essas imbricações e interdependências, na medida em que se considera legítimo o uso do processo penal como forma de cobrança de dívida. Repita-se: se a sanção penal em crimes fiscais restringir-se à reprovação pelo fato típico praticado, independente do pagamento do crédito tributário originado da sonegação, não há nenhum óbice ao pleno exercício da ação penal ainda que pendentes julgamento administrativo sobre o lançamento. Ou seja, se a pena tutelar a ordem tributária, a fé pública e a Administração Pública, o montante do crédito tributário, seu pagamento, parcelamento ou suspensão são irrelevantes para o exercício da ação penal. O valor do crédito teria a mesma importância do valor do bem furtado, do valor da vantagem obtida no estelionato, do bem adquirido na receptação: valor meramente indicativo e sem consequência penal.

A correção desse indesejável desvio de finalidade da lei penal em crimes tributários somente pode se dar por um meio: a declaração de inconstitucionalidade de todas as disposições legais que prevejam ser o pagamento do crédito tributário causa extintiva de punibilidade. É que se passa a demonstrar. E a oportunidade para essa declaração foi perdida, pelos Ministros do Supremo, no HC 81.611. Ela evitaria todas as confusões, os hibridismos e tutelaria o contribuinte e o bem jurídico penal.

3. A inconstitucionalidade das previsões extintivas da punibilidade decorrentes do pagamento do tributo sonegado

A pergunta que se coloca é se é possível sair desta encruzilhada normativa, que vem causando perplexidade nos juristas. Se essa colcha de retalhos de institutos tributários, processuais civis, penais e processuais penais pode deixar de existir. A resposta é afirmativa na medida em que a origem desse imbróglio é uma normatividade inconstitucional que, inexplicavelmente, até o presente ainda não foi declarada como tal.

A questão da inconstitucionalidade apresenta-se nas normas que permitem que o pagamento do tributo devido seja causa extintiva da punibilidade. E a razão da inconstitucionalidade está expressa no art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3): "não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel".

Como já exposto, a atual configuração dos delitos tributários transformaram a pena criminal e o processo penal em formas de coação para o pagamento do crédito tributário sonegado. Todas as normas legais que prevêem a possibilidade do pagamento como forma extintiva da punibilidade estão permitindo que o direito penal se transforme em instrumento de cobrança fiscal, indo de encontro ao dispositivo constitucional. Usar da coação penal para cobrar dívidas fiscais é monstruosa ofensa ao preceito fundamental exposto no art. 5.º, LXVII, CF/1988 (LGL\1988\3).

O que se está apontando é uma violação direta a um direito fundamental de todos os cidadãos nos países ocidentais modernos: o direito de não se ver privado de sua liberdade em decorrência de uma obrigação creditícia. Tanto que a garantia é ratificada em tratado internacional do qual o Brasil é signatário, qual seja, o Pacto de San José da Costa Rica, que em seu art. 7.º, item 7, estabelece que "ninguém deve ser detido por dívidas" (ressalva o devedor de obrigação alimentar).

Segundo Carlos Maximiliano, "a prisão por dívida desapareceu, há muito tempo, do Direito Positivo dos povos cultos; pois seria desumano privar alguém da liberdade, por não ter dinheiro, como aconteceu a Dickens na Inglaterra, e foi a tortura de Balzac, em França".³⁰

Como em direitos fundamentais há que se ter em conta sempre a interpretação mais favorável aos mesmos, impossível estender as hipóteses de cabimento da prisão civil por dívida para além daquelas previstas no artigo 5.º, LXVII, CF/1988 (LGL\1988\3). O local privilegiado, dentre as cláusulas pétreas, da vedação da prisão civil por dívida, há que lembrar o intérprete da dimensão da proscrição que, outrora não era matéria de direito constitucional, mas, com o tempo e a evolução, entendeu-se ser garantia essencial à dignidade da pessoa humana.

A sua inserção entre os direitos fundamentais decorre da evolução histórica de inadmissibilidade da privação da liberdade humana em razão de dívidas. Por isso, é direito fundamental tanto sob o aspecto formal quanto material, com todas as implicações inerentes a esta categoria jurídica. Para melhor compreendê-las, as palavras de Ingo Wolfgang Sarlet: "a fundamentalidade formal encontra-se ligada ao direito constitucional positivo e resulta dos seguintes aspectos, devidamente adaptados ao nosso direito constitucional pátrio: (a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico, de tal sorte que - neste sentido - se cuida de direito de natureza supralegal; (b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidos

aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da reforma constitucional (art. 60 da CF/1988 (LGL\1988\3)), cuidando-se, portanto (pelo menos num certo sentido) e como leciona João dos Passos Martins Neto, de direitos pétreos, muito embora se possa controverter a respeito dos limites da proteção outorgada pelo Constituinte, o que ser objeto de análise na parte final desta obra; (c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (art. 5.º, § 1.º, da CF/1988 (LGL\1988\3)). A fundamentalidade material, por sua vez, decorre da circunstância de serem os direitos fundamentais elementos constitutivos da Constituição material, contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade".³¹

Convêm as palavras de Valerio de Oliveira Mazzuoli, lembrando que a vedação da prisão civil por dívida, inserida no texto constitucional somente a partir da Constituição de 1946, repetida na Constituição de 1967/1969, nas quais estava moldada como norma de eficácia contida, contendo a expressão "na forma da lei". Somente em 1988 foi inserida no texto constitucional como norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.³²

Situação mais grave ocorre quando a burla não é à vedação da prisão civil por dívida, mas quando há uma criminalização do próprio ato de inadimplência civil. É o que acaba por acontecer na hipótese da criminalização somente daqueles que continuam inadimplentes com o fisco, após a consumação do fato típico fraudulento contra a Administração Tributária. O que se está punindo não é o ato fraudulento, que levou a erro o fisco, mas sim a permanência no inadimplemento. Tanto que qualquer réu em processo criminal por delito fiscal, independente das fraudes, artifícios e ardis que utilizou para ludibriar o fisco, que vier a pagar o débito não pode receber nenhum tipo de reprimenda penal. O que se está apenando, atualmente, é o ato de inadimplência.

A finalidade da norma, então, é critério para dimensionar se há desvio de sua função e burla a garantias constitucionais. Porque, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, quando se trata de atividade pública, seja legislativa, seja administrativa, o que se tem é uma função a ser exercida, para a qual o poder é meramente instrumental. O que existe é uma finalidade, um escopo, previsto na regra de competência, que deve ser atingido pelo agente público. Para atingir o escopo é que a lei confere alguns poderes, sempre instrumentais e vinculados ao escopo.³³

Diante dessa constatação há que se questionar a finalidade almejada pelo constituinte ao atribuir ao legislador o poder de incriminar condutas em delitos fiscais. Quis o constituinte que a incriminação tivesse o escopo de forçar o contribuinte, sob ameaça de uma pena criminal, a adimplir a obrigação tributária? Ou quis o constituinte que o delito fiscal fosse uma forma de proteger a ordem tributária, punindo aqueles que utilizam de fraudes para induzirem o fisco a erro e se eximirem do pagamento de tributos? Considerando a redação do art. 5.º, LXVII, CF/1988 (LGL\1988\3), somente a segunda resposta apresenta-se como correta. Porque o mesmo constituinte vedou qualquer possibilidade do uso de coação penal para cobrança de dívidas.

O que espanta é o fato do STF ter admitido em alguns precedentes, em especial no HC 81.611, que a forma como vem se criminalizando e extinguindo a punibilidade dos delitos fiscais no Brasil, revela evidente caráter de utilização do direito penal como técnica de arrecadação e, ao mesmo tempo, ter se omitido de seu dever constitucional de imediatamente declarar a inconstitucionalidade das referidas normas. Essa postura fere a função de guardião da Constituição e dos direitos fundamentais, inerente à atividade do STF (*caput* do art. 102 da CF/1988 (LGL\1988\3)). Também fere toda a idéia de Estado Constitucional, no qual há o primado das normas constitucionais sobre a legislação ordinária.

Sempre cabe lembrar que a posição hierárquica das normas constitucionais obriga a sua declaração de inconstitucionalidade, porque, segundo José Afonso da Silva, "as normas ordinárias e mesmo as complementares são legítimas quando se conformam, formal e substancialmente, com os ditames da constituição. Importa dizer: a legitimidade dessas normas decorre de uma situação hierárquica em que as inferiores recebem sua validade da superior. São legítimas na medida em que sejam constitucionais, segundo um princípio de compatibilidade vertical".³⁴

O Supremo Corte norte-americana já definiu, há mais de dois séculos, no famoso caso *Marbury vs. Madison*, que quando há uma constituição escrita ela deve ser respeitada pelo legislador, que possui poderes limitados. Como ficou consignado no famoso precedente, "é uma afirmação muito óbvia para ser contestada que, a Constituição controla qualquer ato legislativo que lhe seja contrário", porque não haveria utilidade em se falar em limitação constitucional se os legisladores, destinatários dos limites constitucionais, não fossem compelidos a observar o texto constitucional.³⁵

Logicamente, desse dever de se declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos citados surgem outras duas perguntas: (a) por acaso a política criminal não é de exclusiva competência do Poder Legislativo, que tem o poder para o mais (incriminar condutas) e, logo, tem para todo o resto (estabelecer pena, atenuantes, causas extintivas, benefícios etc.)? (b) qual o fundamento para se declarar a inconstitucionalidade somente das normas que prevêm a extinção da punibilidade pelo pagamento, e

não incluir na incidência da inconstitucionalidade as normas incriminadoras, que tipificam os delitos fiscais?

A primeira pergunta deriva da própria idéia de direito penal moderno, pois desde o liberalismo não se concebe mais uma política criminal alheia à legalidade. Conforme Franz von Liszt, o direito penal e a política criminal são dois ramos do mesmo tronco,³⁶ mas o primeiro é decorrência da atividade legislativa, que leva em conta todos os aspectos de política criminal. Esta é o amplo espectro de opções que se coloca diante do legislador, para sua atuação, conforme conhecimentos de sociologia, criminologia etc., para a mais adequada tutela dos bens jurídicos. A política criminal apresenta-se com esfera de discricionariedade, ainda que regrada e informada por finalidades e princípios constitucionais, pois são várias as opções do legislador (desde criminalizar ou não uma conduta, definir as balizas da pena, o tipo de ação penal, os regimes de pena que podem ser impostos, circunstâncias agravantes, atenuantes, causas de aumento, privilégios, qualificadoras, causas extintivas etc.).

Esse modelo de liberdade ao legislador para definir desde o que criminalizar até o como, onde e quando punir, está consagrado em nosso direito constitucional e infraconstitucional. O art. 5.º, XXXIX, da CF/1988 (LGL\1988\3) agasalha o princípio da legalidade, deixando ao legislador a definição dos fatos típicos e das respectivas penas. O mesmo que está previsto no art. 1.º do CP (LGL\1940\2).

Ocorre que a atividade de criminalização não está desvinculada dos limites e balizas constitucionais. Se é verdade que o legislador é livre para estabelecer o que punir e o como punir, também é verdade que o legislador deve respeito às normas constitucionais, que sempre o vinculam e lhe são condicionantes.

Nos delitos fiscais há clara violação dos preceitos constitucionais sempre que o legislador prevê hipóteses de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado. E o fundamento da inconstitucionalidade não está sequer na diminuição da efetividade da proteção da ordem tributária. O que torna inconstitucional essa previsão é que nos crimes fiscais o pagamento do tributo sonegado, como causa extintiva de punibilidade, ofende ao art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3), como já demonstrado. Em regra o legislador é livre para adotar formas de diminuição da pena, causas extintivas, mas no caso dos delitos fiscais, quando a causa extintiva é o pagamento, queira ou não o legislador, haverá uma burla à proibição da utilização da coerção penal como forma de cobrança de dívida. Ou seja, é a natureza do crime fiscal e da causa extintiva que, concatenadas, maculam de inconstitucionalidade essa normatividade que permite que o pagamento afaste a incidência da pena e, logicamente, forçam o adimplemento pela ameaça da pena.

Então, a resposta que se dá à objeção de que o legislador penal pode estabelecer livremente causas extintivas de punibilidade e formas diversas de cumprimento de pena é que, mesmo em direito penal, há que se observar se as medidas de política criminal não ofendem dispositivos constitucionais (como ocorreria na previsão e pena de morte, trabalhos forçados etc.). Como a extinção da punibilidade pelo pagamento, em delitos fiscais, significa utilização da pena para fins de cobrança, há que se declarar a inconstitucionalidade de qualquer norma nesse sentido, tanto as já existentes (art. 34 da Lei 9.249/1995, art. 9.º da Lei 10.684/2003 e art. 69 da Lei 11.941/2009) como de qualquer norma vindoura. Ou seja, a política criminal livre ao legislador encontra limites nas normas constitucionais.

No que diz respeito à segunda questão, o princípio da proibição da proteção insuficiente é outro limite que se impõe ao legislador ordinário na definição da política criminal. Os tribunais e juízes devem reconhecer a inconstitucionalidade das normas que prevêem extinção da punibilidade pelo pagamento, mas não podem declarar a inconstitucionalidade das normas que tipificam os delitos fiscais, sob pena de se estar deixando sem proteção adequada a ordem tributária, o que é vedado ao legislador ordinário.

Ilustrativas as palavras de Misabel de Abreu Machado Derzi, sobre a importância da tutela penal da ordem tributária: "todos aqueles que fraudam e sonegam a lei tributária, agindo desonestamente, prejudicam a sociedade inteira, a comunidade como um todo e os contribuintes que pagam. Por isso, na lei brasileira e na estrangeira de modo geral, essa conduta anti-social é considerada criminosa e punida com penas privativas de liberdade e multa. Assim, é prioridade atual, não só no nosso país, como nos países industrializados, o combate à sonegação e à fraude fiscal. Por isso, configura dever do Estado lutar pela moralidade no pagamento dos tributos, pois é iníquo que alguns paguem e outros, impunemente, enriqueçam sem quaisquer ônus ou contribuição à sociedade".³⁷

A tutela da ordem tributária é a tutela dos próprios direitos fundamentais que incumbem ao Estado prestar. Em uma sociedade individualista-liberal na qual a única atividade que se quer do Estado é o policiamento, para garantir a propriedade privada, até se pode pensar que a ordem tributária não é tão essencial, posto que o Estado somente serve aos economicamente fortes. Mas, em um Estado Democrático de Direito como o que está configurado na Constituição da República (LGL\1988\3) Federativa do Brasil, o poder público precisa arrecadar para poder implementar as políticas públicas e sociais, principalmente em benefício da maior parte da população, ainda excluída e marginalizada, sem condições de participação digna na vida comunitária e política do país.

Nesse contexto de Estado Democrático a defesa da ordem tributária é elemento essencial na busca da igualdade material e da superação de obstáculos à redução da pobreza, do analfabetismo, da exclusão social e de outros males causados pela regra do puro liberalismo. A importância da tutela da ordem tributária é resumida por Anabela Miranda Rodrigues, que aduz que "é hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado".³⁸

Delineia-se desde já que a implementação dos direitos fundamentais e das políticas públicas estatais são atingidas diretamente com a prática de crimes fiscais que, ao contrário da microcriminalidade de rua (furtos, roubos, lesões corporais etc.), lesam número indeterminado de pessoas e causam grandes danos sociais. Em razão disso Alessandro Baratta, ao analisar a crise atual do sistema penal e sua incapacidade para proteção de todos os bens jurídicos, enfatiza que há de se privilegiar o "reforço da tutela penal em áreas de interesse essencial para a vida dos indivíduos e da comunidade: a saúde, a segurança no trabalho, a integridade ecológica etc. Trata-se de dirigir os mecanismos da reação institucional para o confronto da criminalidade econômica, dos grandes desvios criminais dos órgãos e do corpo do Estado, da grande criminalidade organizada. Trata-se, ao mesmo tempo, de assegurar uma maior representação processual em favor dos interesses coletivos".³⁹

Ou, conforme Lenio Streck, "dito de outro modo, não há dúvida, pois, que as baterias do Direito Penal, no plano do Estado Democrático de Direito, devem ser direcionadas preferentemente ao combate dos crimes que impedem a realização dos objetivos constitucionais do Estado".⁴⁰

Então, se há limites negativos à atuação do legislador na política criminal, também há obrigações de cunho positivo, bens jurídicos que não podem ser deixados sem proteção pelo legislador. A Constituição definiu as políticas públicas, o meio ambiente, o sistema financeiro, a tutela do consumidor e da ordem econômica, como elementos essenciais do Estado Democrático e, portanto, não permite que os desvios macroeconômicos, causadores de grandes lesões difusas e coletivas no corpo social, sejam consideradas fatos atípicos ou descriminalizadas.

Douglas Fischer apresenta a questão sob o enfoque da proibição da proteção deficiente: "Enquanto a proibição de excesso depende da aferição de estar sendo restringido excessivamente um direito fundamental, a proibição de proteção deficiente está em se apurar quando direitos fundamentais - em face de condutas (notadamente criminais) que os atinjam - não estão sendo suficientemente protegidos, ou ainda quando se está afastando indevidamente o cumprimento dos deveres fundamentais. Sob as óticas penal e processual penal, significa que, diante de uma Constituição que preveja, explícita ou implicitamente, a necessidade de proteção de determinados bens jurídicos, incumbe o dever de se utilizar da pena enquanto outros meios não se mostrarem suficientes e adequados para tal desiderato.(...) Significa que, enquanto os princípios liberais defendem procedimentos para a descriminalização de certas condutas, as instâncias basilares do Estado Social implicam a criminalização de outras. Surge, assim, um novo Direito Criminal, no qual os princípios que dão supedâneo a essas correntes de pensamento se mesclam em convívio necessário - harmônico e, às vezes, tenso - para que se possam proteger valores individuais e também transindividuais".⁴¹

Ingo Wolfgang Sarlet, analisando a natureza do princípio da proporcionalidade e suas influências no direito penal, conclui que este não exerce mais unicamente a função liberal original, de proibição do excesso. A proporcionalidade também enseja "um dever de proteção por parte do Estado, inclusive quanto a agressões contra direitos fundamentais provenientes de terceiros, de tal sorte que se está diante de dimensões que reclamam maior densificação, notadamente no que diz com os desdobramentos da assim chamada proibição de insuficiência no campo jurídico-penal e, por conseguinte, na esfera da política criminal, onde encontramos um elenco significativo de exemplos a serem explorados".⁴²

A política criminal, então, não é mais um lugar de ampla discricionariedade do legislador, como fora outrora, na época do modelo integrado de ciências criminais proposto por Franz von Liszt. O legislador tem o dever de utilizar da tutela penal quando essa se mostrar necessária para a proteção de bem jurídico de *status* constitucional, pois, conforme Márcia Dometila Lima de Carvalho, "das exigências fundamentais inseridas na Constituição, inferem-se os limites traçados, por ela, para o Direito Penal. Não se pode olvidar que este, mormente em um Estado promocional, é, por natureza, um de seus instrumentos mais eficazes".⁴³

O STF, no julgamento do RE 418.376, aceitou o princípio da proibição da proteção deficiente. Conforme Sua Excelência, o relator, "quanto à proibição da proteção insuficiente, a doutrina vem apontando para uma espécie de garantismo positivo, ao contrário do garantismo negativo (que se consubstancia na proteção contra os excessos do Estado) já consagrado pelo princípio da proporcionalidade. A proibição da proteção insuficiente adquire importância na aplicação dos direitos fundamentais de proteção, ou seja, na perspectiva do dever de proteção, que se consubstancia naqueles casos em que o Estado não pode abrir mão da proteção de um direito fundamental".

Cabe lembrar a lição de Luigi Ferrajoli, que após demonstrar a evolução do Estado Liberal para o Estado Social, apresenta a diferença de enfoque na tutela dos direitos fundamentais. "Precisamente, se a regra do Estado liberal de direito é que *nem sobre tudo se pode decidir*, nem mesmo em maioria, a regra do Estado social de direito é aquela a qual nem sobre tudo se pode não decidir, nem mesmo em maioria: sobre questões de sobrevivência e subsistência, por exemplo, o Estado não pode não decidir, mesmo se não interessarem à maioria. Apenas sobre todo o resto vale a regra da democracia política segundo a qual se deve decidir por maioria, direta ou indireta, dos cidadãos".⁴⁴

Essa imposição de um agir positivo ao legislador, mesmo em campo que até pouco tempo o mesmo possuía quase irrestrita discricionariedade (no campo de criminalização de condutas), conforme Douglas Fischer, é a essência do princípio da proibição de proteção deficiente "que se caracteriza como uma espécie de *garantismo positivo*, na medida em que há imposição constitucional de proteção de bens jurídicos relevantes para a funcionalidade sistêmica da sociedade. Por fim, na senda de Bricola [44], não se pode deixar de considerar a 'hipótese de ilegitimidade constitucional da despenalização (...) de um ilícito lesivo de um valor com relevo constitucional, quando tal despenalização determinasse uma irracional disparidade de ratamento com respeito a outros factos lesivos de valores constitucionais de igual significado (ou equivalente e, acrescentamos nós, por maioria de razão se fossem de significado inferior), configurados, estes, como ilícitos penais'".⁴⁵

Portanto, se a norma que permite a extinção da punibilidade pelo pagamento ofende a Constituição, na medida em que é uma burla à vedação da cobrança de dívidas civis por meio da coerção penal, a criminalização do ato de sonegar é inerente à idéia de Estado Democrático de Direito e jamais pode deixar de existir, sob pena de omissão inconstitucional do legislador.

4. Conclusão - Referências bibliográficas

O objetivo do presente artigo foi demonstrar que o STF, no julgamento do HC 81.611-8/DF, equivocou-se nas premissas e, ao invés de providenciar a tutela do direito dos contribuintes, acabou por ratificar a condenável prática da utilização do direito punitivo como técnica de execução de dívidas civis/fiscais.

Como ficou demonstrado no primeiro tópico, o STF, no julgamento do HC 81.611, que consolidou jurisprudência em nível nacional, estava preocupado com a tutela do contribuinte. Em razão disso definiu que a constituição definitiva do crédito tributário é elemento essencial para a configuração dos delitos fiscais, posto que a faculdade do pagamento como causa extintiva da punibilidade exige crédito lançado. Para evitar que o contribuinte sinta-se coagido a pagar o valor definido pelo Fisco, para evitar uma ação penal, os Ministros entenderam que se deveria assegurar ao mesmo o pleno exercício da ampla defesa administrativa.

No segundo tópico demonstrou-se que a possibilidade de extinguir a punibilidade pelo pagamento é, nada mais, que a utilização do direito penal e processual penal em substituição e como técnica auxiliar da execução fiscal. O próprio STF admite que se usa do direito penal tributário para cobrança de dívida fiscal, sendo seguido pela doutrina. A consequência dessa utilização indevida do direito penal como técnica auxiliar de arrecadação é que se está confundindo função punitiva com função reparadora. Inevitavelmente essa confusão está criando institutos híbridos de processo penal, direito penal, processo civil (execução fiscal) e direito tributário. O resultado é uma grande confusão entre a seara punitiva e a seara reparadora, com prejuízo indescritível para a tutela da ordem econômica e, por incrível que pareça, para a tutela do próprio contribuinte.

Por fim, no terceiro tópico, concluiu-se que é inevitável reconhecer que a utilização do processo penal e do direito penal como técnica auxiliar de arrecadação tributária é absolutamente inconstitucional, por violação direta da proscrição do art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3).

O STF e os demais tribunais e juízes já deveriam ter reconhecido, porque é seu dever, a inconstitucionalidade de toda e qualquer norma legal que permita a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, pois essas normas nada mais são do que embustes para burlar a garantia constitucional do art. 5.º, LXVII, da CF/1988 (LGL\1988\3).

Por fim, ficou claro que a declaração de inconstitucionalidade jamais pode atingir os tipos penais tributários, promovendo uma *abolitio criminis*. Porque a política criminal no Estado Democrático de Direito exige a proteção da ordem tributária, como forma de implementação das políticas sociais e das finalidades estabelecidas na Constituição. Na tipificação dos delitos fiscais não há nenhuma inconstitucionalidade, mas, pelo contrário, há sim um dever cumprido do legislador, diante do princípio da proibição da proteção insuficiente.

Referências bibliográficas

Andrade, Vera Regina Pereira de. *Ilusão de segurança jurídica: do controle da violência à violência do controle penal*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1997.

Balera, Wagner. Direito penal tributário. *Revista de Direito Tributário* 63/239-252. São Paulo: Malheiros, jan.-mar. 1994.

Bandeira de Mello, Celso Antônio. *Discrecionalidade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Baratta, Alessandro. *Criminologia crítica e crítica do direito penal*. Trad. Juarez Cirino dos Santos. Rio de Janeiro: Revan, 1997.

Barreto, Tobias. Fundamentos do direito de punir. RT 727/637-650. São Paulo: Ed. RT, maio 1996.

Bissoli Filho, Francisco. *Estigmas da criminalização: dos antecedentes à reincidência criminal*. Florianópolis: Obra Jurídica, 1998.

Bustos Ramírez, Juan . *Bases críticas de un nuevo derecho penal*. Bogotá: Temis, 1982.

Carvalho, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Fabris, 1992.

Carvalho, Salo de. *Aplicação da pena e garantismo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

Comparato, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

Dias, Jorge Figueiredo; Andrade, Manuel da Costa. *Criminologia: o homem delinquente e a sociedade criminógena*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1997.

Derzi, Misabel de Abreu Machado. Da unidade no injusto no direito penal tributário. Revista de Direito Tributário 63/217-229. São Paulo: Malheiros, jan.-mar. 1994.

Ferrajoli, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2006.

_____. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Madri: Trotta, 1989.

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

Fischer, Douglas. Criminalidade tributária, previdenciária e financeira . Direito penal e processual penal no curso de ensino à distância para vitaliciamento no Ministério Público Federal/ESMPU, 2007, p. 2. Disponível em: [<http://moodle.esmpu.gov.br>]. Acesso em: 10.03.2008.

Foucault, Michel. *A verdade e as formas jurídicas*. Rio de Janeiro: PUC, 1996.

_____. *Vigiar e punir*. 23. ed. Trad. Raquel Ramalheite. Petrópolis: Vozes, 2000.

Franco, Adonilson. Extinção da punibilidade dos crimes tributários a partir de 27.12.1995 (Lei 9.249/1995, art. 34). *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 16/158-168. São Paulo: Ed. RT, jul.-set. 1996.

Karam, Maria Lúcia. Aplicação da pena: por uma nova atuação da justiça criminal. RBCCrim 6/117 (DTR\1994\149)-132. São Paulo: Ed. RT, abr.-jun. 1994.

Liszt, Franz von. *Direito penal alemão*. Trad. José Hygino Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguet & cia, 1899.

_____. *La idea del fin en el derecho penal* (Programa da Universidade de Marburgo, 1882). Trad. Carlos Pérez del Valle. Granada: Camares, 1995.

Lopérgolo, Anthero et al . *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2002.

Machado, Hugo de Brito. A independência das instâncias cível e penal na sonegação fiscal e no excesso de exação . *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 6/102-106. São Paulo: Ed. RT, jan.-mar. 1994.

Massoud, Roland Raad. As inconstitucionalidades da pena de prisão no direito tributário. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 16/189-216. São Paulo: Ed. RT, jul.-set. 1996.

Mazzuoli, Valerio de Oliveira. *Prisão civil por dívida e o Pacto de San José da Costa Rica*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Ramírez, Juan Bustos. *Bases críticas de un nuevo derecho penal*. Bogotá: Temis, 1982.

Sarlet, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

Silva, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

Stoco, Rui. Sonegação fiscal - temas controvertidos. RT 713/315 (DTR\1995\116)-327. São Paulo: Ed. RT, mar. 1995.

Streck, Lenio Luiz. Crise(s) paradigmática(s) no direito e na dogmática jurídica: dos conflitos interindividuais aos conflitos transindividuais. RBCCrim 28/108 (DTR\1999\446)-117. São Paulo: Ed. RT, out.-dez. 1999.

Zaffaroni, Eugênio Raul. Em busca das penas perdidas. Rio de Janeiro: Revan, 1991.