

CRIME TRIBUTÁRIO E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO: BREVE ANÁLISE QUANTO À TUTELA DO BEM JURÍDICO

Maury Roberto Viviani

*Mestre em Ciência Jurídica, Professor da Univali e da
Escola do Ministério Público e Promotor de Justiça - SC*

1. Introdução

Inicialmente, não é demais evidenciar que o Sistema Tributário Nacional é matéria tutelada pela Constituição da República Federativa do Brasil (Título VI, Arts. 145 a 162), em que são estabelecidos os princípios tributários, as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, além da definição das competências dos entes federativos para a instituição, arrecadação e repartição de tributos.

Pode-se admitir que a referida matéria integra a denominada “Constituição Econômica”, modelada no seio de um Estado Democrático de Direito.

Portanto, as condutas que lesionam a organização tributária interferem no equilíbrio desse Sistema Tributário e das finanças públicas, de tal forma que prejudicam a realização dos fins do Estado e do bem comum da Sociedade, os quais por sua vez são garantidos e priorizados por meio de normas (princípios e regras) constitucionais.

Diante da importância social do bem jurídico que compõe a ordem tributária, o Estado, no âmbito da federação, desenvolve uma atividade fiscalizadora, cobradora e punitiva, implementada através

de normas jurídicas.

Inegável é o papel do Direito Penal no tratamento das ofensas de cunho tributário e econômico em geral, de forma que a impunidade penal em tais condutas prejudica a tutela dos bens e valores sociais positivados constitucionalmente.

Nesse sentido e na tentativa de cumprir os mandamentos constitucionais, a legislação infraconstitucional, em especial a Lei 8.137/90, criminaliza algumas das condutas ofensivas à ordem tributária.

Constata-se, entretanto, que o recrudescimento ou o abrandamento com relação aos crimes tributários é reflexo da vontade política, da ideologia ou dos grupos de pressão dominante, notadamente os grupos econômicos, e sofrem variação dependendo do momento histórico.

Dessa forma, não obstante o tratamento punitivo pela legislação penal, algumas normas trazem considerável benefício àqueles que, embora tenham consumado crime tributário, pagaram ou parcelaram débito correspondente ao tributo sonegado.

Essas normas generosas, que excluem a punibilidade da conduta criminosa no caso de pagamento e até de parcelamento, na verdade constituem uma situação privilegiada para tal espécie de criminalidade, notadamente se for considerado que, conforme o art. 16 do Código Penal, para os demais crimes (não tributários) o arrependimento posterior pela restituição do dano apenas diminui a pena.

Assim, tendo em vista o tratamento diferenciado contemplado à criminalidade tributária, pretende-se com este artigo consignar alguma preocupação e brevíssima reflexão quanto à efetiva garantia e respeito ao bem jurídico tutelado.

2. O bem jurídico penal

A categoria Bem, desde a antiguidade, possui diversas acepções e, como elucida Prado¹ “A noção de bem – do latim *bonum* – é multímoda. Apresenta-se, *prima facie*, como um problema vocabular e filosófico. Pode ser estudada como um termo (expressão), um conceito ou uma entidade.

1 PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*, p.17.

Assim, tem-se uma definição semântica de bem, uma definição da idéia de bem e uma definição real de bem”.

Segundo definição de Abbagnano², bem é “em geral, tudo que possui valor, preço, dignidade, a qualquer título. Na verdade, Bem é a palavra tradicional para indicar o que, na linguagem moderna, se chama *valor*”. Em um sentido específico a categoria pode se referir ao domínio da moralidade, ou seja, “da conduta, dos comportamentos humanos intersubjetivos, designando, assim, o valor específico de tais comportamentos”. Esse segundo sentido é objeto da ética.

Interessa, aqui, o primeiro sentido de bem, ou seja, o sentido geral. Em sua acepção geral, na História da Filosofia, pode-se distinguir duas teorias fundamentais para a conceituação de bem: a Teoria Metafísica e a Teoria Subjetivista.

Para a Teoria Metafísica, cujo modelo principal é o platônico, bem é a realidade é a realidade perfeita ou suprema e é desejado como tal. Segundo Platão “Bem é o que confere verdade aos objetos cognoscíveis, que confere ao homem poder de conhecê-los, que confere luz e beleza às coisas; em uma palavra, é fonte de todo ser, no homem e fora do homem. (Rep., VI, 508 e 509 b)”.

As noções de bem da Teoria Metafísica vigoraram na era medieval, identificando bem com Deus e, portanto, bom é o que é semelhante a Deus (S.Tomás, *S.Th.*, I. q. 6, a. 4).

Contraopondo-se à Teoria Metafísica está a Teoria Subjetivista, de base aristotélica. Para esta teoria, “o bem não é desejado por ser perfeição e realidade, mas é perfeição e realidade por ser desejado”.

Se durante a Idade Média prevaleceu a concepção metafísica, volta com o Renascimento a concepção subjetivista, cujo ponto de vista encontra-se nas obras de Hobbes (*Leviath.*, I, 6), Spinoza (*Et.*, III, 9, escól.), Locke (*Ensaio*, II, 21, 43), e de Leibniz (*Nouv. Ess.*, II, 20, 2). Kant, também na esteira da teoria subjetivista, define que o bem “só é bem em relação ao homem, isto é, em face do interesse que o homem tem por sua existência”. Com esta definição Kant acaba conferindo um caráter de valoração objetiva ao bem.³

2 ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*, p. 107.

3 Resumiu-se aqui a noção de bem e das teorias metafísica e subjetivista contida em ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. p. 107-109.

Para Prado⁴, “bem”, em sentido amplo, é tudo aquilo que tem valor para o ser humano e, em sentido estrito, a noção de bem não pode se confundir com a de bem jurídico, (objeto concreto de tutela penal).

Atribui-se a Birnbaum (1843), com a influência das teorias iluministas, a introdução do conceito de bem no contexto jurídico-penal em oposição ao direito subjetivo. Posteriormente, Binding utiliza a expressão “bem jurídico”, embora numa postura formalista e radical do positivismo. Pela concepção de Binding, a norma penal é o único veículo de proteção do bem jurídico.

Esta postura positivista, no entanto, foi aprimorada por Liszt, que ao contrário de Binding não centrou o conceito de bem jurídico no aspecto normativo. Para Liszt, o bem jurídico seria o interesse juridicamente protegido, e não é a ordem jurídica que cria o interesse, mas a vida.⁵

Na verdade, existe grande controvérsia conceitual, mas pode-se dizer, com Fragoso⁶, que “Bem jurídico é um bem protegido pelo direito: é, portanto, um valor da vida humana que o direito reconhece, e a cuja preservação é disposta a norma” ou, conforme Santos⁷, são “os interesses e/ou necessidades considerados essenciais para a existência e desenvolvimento do indivíduo e da sociedade, no contexto de estruturas civis e instituições jurídicas e políticas de organização social”.

Assim, os interesses (valores) considerados essenciais para o indivíduo e para a sociedade organizada são denominados bens jurídicos. Alguns, tidos como mais importantes, são protegidos pela lei penal e a ofensa aos mesmos determina a aplicação de pena ou de medida de segurança. A classificação dos tipos penais no Código Penal e também pela doutrina penal é de acordo com os bens jurídicos.

4 PRADO, L. *Bem jurídico-penal e constituição*. p. 18.

5 Para aprofundar o estudo dessa evolução conceitual de bem jurídico aqui sintetizada, ver: PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*, p. 25-49.

6 FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal*: parte geral, p.277-278.

7 SANTOS, Juarez Cirino dos. *Teoria do crime*, p.21.

A propósito de bens jurídicos e objetivos do Direito Penal sob o enfoque da luta de classes e da ideologia, ver: SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: a nova parte geral*, p.22-25.

Na obra de ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*, p. 462-465, encontra-se interessante conceituação de bem jurídico, entendido como “relação de disponibilidade” do bem.

Para Tavares⁸, o bem jurídico deve ser identificado como valor e, seguindo a definição de Habermas, norma e valor diferenciam-se: norma se vincula a uma situação de dever, enquanto que valor a uma finalidade. “O bem jurídico na qualidade de valor e, conseqüentemente, inserido no amplo aspecto da finalidade da ordem jurídica, cumpre a função de proteção, não dele próprio, senão da pessoa humana, que é o objeto final de proteção da ordem jurídica”.

Quanto às funções do bem jurídico, Prado⁹ elenca as seguintes: a) função de garantia ou de limitar o direito de punir do Estado (restrição na tarefa do legislador); b) função teleológica ou interpretativa (interpretação dos tipos penais); c) função individualizadora (critério de medição da pena); d) função sistemática (classificação na formação dos grupos de tipos no Código Penal).

A importância da identificação do bem jurídico fica bem explicada por Zaffaroni e Pierangeli¹⁰, quando afirmam que não há conduta típica que não afete um bem jurídico, pois os tipos são manifestações de tutela destes bens. Destacam os referidos autores o papel central do bem jurídico na teoria do tipo, porque dão à lei penal o verdadeiro sentido teleológico. “Sem o bem jurídico, não há um ‘para quê?’ do tipo e, portanto, não há possibilidade alguma de interpretação teleológica da lei penal. Sem o bem jurídico, caímos num formalismo legal, numa pura ‘jurisprudência de conceitos”.

Entende-se aqui que a ordem tributária constitui-se em bem jurídico de categoria difusa típica do Estado Social, razão que merece reflexões e atitudes além dos limites do Direito Penal clássico, cuja preocupação principal se restringia a um modelo liberal-individual.

Portanto, há que se repensar e reinterpretar as necessidades de preservação da ordem tributária pelo Direito Penal, atualizado para atender a complexidade da organização social contemporânea.

8 TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*, p. 179-180.

9 PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*, p.48-49.

10 ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*, p. 462.

3. A evolução da legislação penal tributária no Brasil

No Brasil, as infrações tributárias têm sido tratadas na legislação penal, mais precisamente, desde a inclusão do crime de descaminho no Código Criminal do Império (art. 177), também no primeiro Código Penal da República (1890, art. 265), e atualmente no Código Penal de 1940 (art. 334). Com relação à equiparação à apropriação indébita da conduta da falta de recolhimento de contribuições descontadas dos empregados, pelo Decreto-lei 65/37, também regulada posteriormente pela Lei nº 3.807/60 e Decreto-lei 66/66.

A Lei nº 4.357/64 introduziu as figuras típicas penais concernentes ao imposto de renda e de consumo.

Também criaram figuras penais no campo tributário a Lei 8.212/91 e, posteriormente, a Lei 9.983/2000, que acrescentou o art. 168-A no Código Penal referente à figura de apropriação indébita previdenciária, e o art. 337-A, referente à sonegação de contribuição previdenciária.

Em 14 de julho de 1965 foi publicada a Lei nº 4.729, que definia o crime de sonegação fiscal.

O art. 1º da Lei nº 4.729/65 assim estabelecia:

Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou reduzida do Imposto de Renda como incentivo fiscal.

Pena - detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo.

Posteriormente, foi introduzida no ordenamento jurídico a Lei nº 8.137/90, que além de crimes contra a ordem tributária, também dispôs sobre crimes contra a ordem econômica e relações de consumo, de forma que inclusive ampliou as figuras típicas previstas na lei anterior que restou revogada.

Para os fins de situar melhor a presente exposição, transcreve-se os seguintes dispositivos da Lei nº 8.137/90:

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 a 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”.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil

diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Os crimes tributários materiais (também chamados de resultado) se consumam com a efetiva evasão do tributo devido (ex: art. 1º da Lei 8.137/90), enquanto que os formais independem da ocorrência do resultado pela evasão.

Neste artigo não se abordará o problema do momento consumativo dos crimes tributários. É oportuno mencionar, entretanto, a decisão do STF proferida na Sessão de 10/12/2003, a qual, com relação aos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei 8.137/90, considerou que a decisão definitiva em procedimento administrativo quanto ao lançamento é *condição objetiva de punibilidade* (Habeas Corpus nº 81.611-8 – DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Paciente: Luiz Alberto Chemim. Coator: STJ. Por maioria. Vencidos: Ministra Ellen Gracie e Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que o indeferiram).

Assim, foi concedido *habeas corpus* para trancar ação penal por crime de sonegação fiscal que dependia de decisão definitiva em processo administrativo-fiscal quanto ao lançamento tributário. Sem dúvida, tal decisão, que tem servido de paradigma interpretativo para os tribunais e juízos criminais do País, dá margem de manobra aos sonegadores, que ingressam com reclamações e recursos administrativos, em geral sem cabimento - já que se tratam de crimes realizados mediante fraudes -, objetivando exclusão da aplicação da lei penal.

Esse entendimento pode levar ao absurdo, causando descrédito público quanto à atuação da fiscalização fazendária, e impedindo a deflagração de ação penal pelo Ministério Público enquanto não for decidido definitivamente o lançamento.

Ora, antes da decisão do Supremo Tribunal Federal, muitos julgados e posicionamentos doutrinários acolhiam o entendimento de que os crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º da Lei 8.137/90, apesar de materiais, consumam com a constituição da obrigação tributária, e não posteriormente, com a constituição do crédito através do lançamento.

A revogada Lei 4.729/65, embora mais branda quanto à sanção penal, tratava as infrações como crimes de mera conduta, ou seja, o crime se consumava independentemente da evasão fiscal. Contudo, com relação ao art. 1º da Lei 8.137/90, que é crime material e, de acordo com a redação do texto legal, ocorre com a supressão ou redução do tributo, fato que tem levado à interpretação de que depende do lançamento fiscal.

Assim, percebe-se a existência de situações constrangedoras no que concerne à preservação do bem jurídico tributário, nos casos de fraudes fiscais, como por exemplo falsificações de documentos e manipulação de softwares de máquinas registradoras sem que se possa coibir penalmente. Desta forma, basta ao sonegador ingressar com a reclamação ou recurso no contencioso administrativo para postergar, e muitas vezes, impedir a atuação punitiva penal.

4. O pagamento/parcelamento do tributo e sua conseqüência penal

Embora consumado o crime, a legislação penal tributária estabelece que em casos de pagamento, ou, em algumas hipóteses a seguir especificadas, em casos de parcelamento do débito tributário, ocorre a configuração de causa extintiva de punibilidade.¹¹

A Lei nº 8.137/90, ao ingressar no ordenamento jurídico, trazia em seu art. 14 a causa da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Um dos aspectos dignos de nota para fins do presente artigo é que a Lei nº 4.729/65, em seu art. 2º, previa a extinção da punibilidade pelo pagamento ocorrido antes do início da ação fiscal na esfera administrativa, enquanto que a Lei nº 8.137/90, no art. 14, a prevê se o pagamento ocorrer antes do recebimento da denúncia. Nota-se, portanto, que a lei revogada preservava com mais vigor o bem jurídico tributário.

Entretanto, o benefício da extinção da punibilidade sofreu restrição pela Lei 8.383/91, que revogou a referida excludente, de forma a recrudescer o tratamento punitivo das condutas contra a ordem tributária.

11 O tema é abordado pormenorizadamente em EISELE, Andreas. *A reparação do dano do direito penal tributário*, p. 17-30.

Contudo, surge a Lei nº 9.249/95, que ripristinou o art. 14 da Lei 8.137/90, razão pela qual prevalece o texto legal original, mantendo o benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Sem dúvida, a pressão dos atores econômicos (e também dos sonegadores) junto ao Congresso Nacional imperou em detrimento da proteção do bem jurídico tributário.

Quanto aos crimes referentes às contribuições sociais, a Lei 9.983/00, que incluiu os arts. 168-A e 337-A no Código Penal, também estabeleceu conseqüências para a reparação do dano, quando dispõe:

Art. 168-A

[...]

§2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importância ou valores e presta as informações devidas à Previdência Social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§3º 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 - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios;

[...]

Art. 337-A

[...]

§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.

A Lei nº 9.964/00, que instituiu o REFIS, em seu art. 15 dispôs sobre a suspensão da pretensão punitiva dos crimes previstos nos art. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e no art. 95 da Lei 8.212/95, para aqueles que ingressassem no programa de refinanciamento através de parcelamento “a perder de vista”, mas apenas para os casos em que não fora instaurada a ação penal. No § 3º do art. 15, da referida Lei 9.964/00 estabelece:

§3º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Não bastasse essa situação, o tratamento benevolente com a sonegação teve especial relevo com o PAES, criado pela Lei 10.684/03, que concedeu a suspensão da pretensão punitiva inclusive para os casos sob processo criminal já instaurado, além de possibilitar artifícios legais de abrandamento e até de exclusão da esfera punitiva penal de crimes já consumados.

A propósito, dispõe o art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337ª do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

[...]

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Como se vê, o dispositivo legal do PAES inclusive abrange os

pagamentos posteriores ao recebimento da denúncia, ou seja, no curso do processo criminal.

Diversas decisões judiciais estendem a extinção da punibilidade também para os casos de mero parcelamento do tributo sonegado, caso efetivado antes da denúncia.¹²

Também extrai-se da jurisprudência: “O parcelamento do débito tributário, após a vigência do art. 9º, caput, da Lei 10.684/03, constitui causa de suspensão da pretensão punitiva estatal durante o período em que o devedor estiver incluído no programa de recuperação fiscal. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal”.¹³

5. Pagamento do tributo e legislação comparada

Embora a legislação brasileira tenha forte inspiração na européia, não parece acompanhá-la inteiramente, entretanto, no que se refere à reparação do dano quanto aos crimes tributários.

A título meramente exemplificativo, seguem algumas referências:

A legislação alemã¹⁴ prevê que, para os casos dos delitos do § 370 (defraudação fiscal) que configurem crime formal, ocorre a impunidade, desde que o autor do fato retifique ou complete os dados inexatos ou incompletos, ou comunique os dados omitidos, para as autoridades fiscais. No caso de crime material, com resultado em redução fiscal ou obtenção de vantagem, a impunidade só ocorrerá se o pagamento dos impostos defraudados se der um prazo fixado por lei.

12 A propósito: STJ, RHC 11.598-SC – Rel. Min. Gilson Dipp, 8.5.02 – Informativo STJ nº 133; HC 9909-PE, DJU, 13/12/99. Também: RHC 18688 / SC ; RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS 2005/0185540-8. Relator Ministro FELIX FISCHER. Órgão Julgador QUINTA TURMA. Data do Julgamento 06/06/2006. DJ 14.08.2006 p. 302). No entanto, registra-se também a existência de decisões em sentido contrário (HC-STJ 20.828).

13 (HC 57445 / SP ; HABEAS CORPUS 2006/0077973-5. Relator(a) Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA . Órgão Julgador - QUINTA TURMA. Data do Julgamento: 03/08/2006. Data da Publicação/Fonte: DJ 04.09.2006 p. 314).

14 Ordenanza Tributaria Alemana (Abgabenordnung, 2000). Trad. Carla Schuster. Presentación Emilio Eiranova. Madrid: Colex, 2001.

O Código Penal espanhol¹⁵, no seu Título XIV, dispõe sobre os delitos contra a fazenda pública e contra a seguridade social (arts. 305-310). Com referência ao art. 305, que trata de defraudação contra a fazenda pública, a extinção de responsabilização penal é cabível pela regularização do débito tributário, desde que ocorra antes da notificação pela administração tributária, ou, que caso de ausência desta providência, antes que o Ministério Fiscal, o Advogado do Estado ou o representante processual da administração autonômica, foral ou local interponha denúncia ou queixa, ou ainda antes que o Ministério Fiscal ou o Juiz de Instrução realizem atuação formal. De forma semelhante ocorre a extinção quanto crime contra a Seguridade Social (art. 307.3) e no caso de delito para obtenção de subvenção ou ajuda da Administração pública (art. 308.4).

Tanto na Alemanha quanto na Espanha, observa-se como exigências para a concessão da extinção que o arrependimento posterior à consumação do crime (pagamento do débito) seja espontâneo e ocorra de forma integral. Segundo Eisele¹⁶, o sistema penal, desta forma, mantém coerência e é subsidiário com referência ao sistema tributário.

Na Itália, o art. 13 do Decreto Legislativo 20 março 2000, n. 74¹⁷, estabelece que o pagamento apenas serve como circunstância atenuante da pena, embora exclua a pena acessória, enquanto que o art. 14 prevê também como circunstância atenuante o caso de reparação do dano em caso de extinção por prescrição do débito tributário. Trata-se, sem dúvida, de tratamento mais rígido à criminalidade tributária, pois apenas concede a diminuição da pena aplicada, e não a exclusão da punibilidade.

Assim, pelo menos nos países acima mencionados, não se encontram as facilidades que a legislação brasileira permite para os crimes tributários já consumados.

15 MUÑOZ CONDE, Francisco (dir.). *Código penal y legislación complementaria*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2001.

16 EISELE, Andreas. A reparação do dano do direito penal tributário, p. 17.

17 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205. in PISANI, Michele; MANCINI, Alessandro. *Diritto penale tributario: profili applicativi della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e I.V.A.*

6. A função do Direito Penal na proteção do bem jurídico tributário

O valor social e difuso que representa a ordem tributária determina que as condutas desviantes e ofensivas sejam abrangidas pela forma de proteção da *ultima ratio* pelo Estado, ou seja, pelo Direito Penal.

Como bem jurídico supra-individual, cujo valor cultural é reconhecido e assegurado pela hierarquia superior da normatização constitucional, justifica-se a ameaça da sanção punitiva penal para as condutas mais significativas de infração tributária.

Os crimes contra a ordem tributária, além do prejuízo imediato ao Erário (arrecadação), prejudicam a justa repartição da receita entre os entes federativos e obstaculizam a realização dos fins do Estado.

Talvez a principal função e justificativa da sanção penal (a prisão como pena principal) nos crimes tributários seja justamente a prevenção, geral e especial.

A pena funciona como coação psicológica e, lembrando a lição clássica de Feuerbach¹⁸, a sua cominação tem por objetivo a intimidação geral (todos como possíveis protagonistas de lesões jurídicas) e o objetivo de sua aplicação "*es el de dar fundamento efectivo a la conminación legal, dado que sin la aplicación la conminación quedaría hueca (sería ineficaz)*."

Nesse sentido é que Muñoz Conde¹⁹ argumenta que, como processo psicológico destinado a proteger os bens jurídicos penais, e como motivação de comportamentos nos indivíduos, o principal meio de coação jurídica é a pena. De todo modo, Muñoz Conde²⁰ adverte que o legislador penal, além do aspecto intimidativo, deve pensar também na valoração que os cidadãos têm a respeito dos comportamentos delitivos, na importância do bem jurídico afetado e na necessidade de se recorrer à pena quando não são suficientes outros tipos de sanções.

Com as benevolências da lei e da sua aplicação, notadamente ao se permitir expedientes como, por exemplo, o parcelamento dos débi-

18 FEUERBACH, Anselm V. *Tratado de derecho penal*. Traducción al castellano por Eugenio R. Zaffaroni e Irma Hagemeyer. Buenos Aires: Hammurabi S.R.L., 1989. p. 61.

19 MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal y control social*. 2. ed. Santa Fé de Bogotá – Colômbia: Temis, 1999. p. 19-22.

20 *Idem*, p. 127.

tos dos tributos sonegados como exclusão de punibilidade, a função preventiva e de coação penal fica desprestigiada.

Aliás, percebe-se que o efeito penal é transformado em efeito meramente civil ou tributário, insuficiente para a eficaz proteção do bem jurídico tributário.

A propósito, não se desconhece as construções teóricas que procuram classificar o Direito Penal em categorias distintas, entendidas por Silva Sánchez²¹ como “velocidades”, ou Hassemer²², que propõe um Direito Penal Administrativo (Direito de intervenção intermediário entre Direito Penal e Direito Administrativo), em que os critérios de imputação e de sanção na verdade estabelecem diferenças entre o tratamento da criminalidade concernentes ao modelo do Estado Liberal com relação ao modelo do Estado Social.

Ora, ao se evitar a punição penal com penas privativas de liberdade para a criminalidade típica do Estado Social (e da sociedade pós-industrial), em especial para os delitos fiscais, cria-se o risco de se dar mais relevância à criminalidade clássica, típica do Estado liberal. Assim, tais categorias diferenciadas poderiam também ferir a isonomia entre indivíduos, pois as classes econômicas mais privilegiadas teriam também um Direito Penal que as privilegia.

7. Considerações finais

Na linha de raciocínio aqui exposta, pode-se admitir algumas premissas que permitem, longe de constituírem conclusões últimas e apressadas, ao menos uma reflexão a respeito da conveniência - considerando-se a importância do bem jurídico a preservar, dos inúmeros benefícios e privilégios que aqueles que praticam e consumam crimes tributários.

O fato é ainda mais grave ao se considerar especialmente os crimes de sonegação fiscal tipificados pelo art. 1º da Lei 8.137/90, que tratam

21 SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *La expansión del Derecho Penal*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001, p. 159/162.

22 HASSEMER, Winfried. *Viejo y nuevo Derecho Penal*. In *Persona, mundo y responsabilidad*. Valencia: Tirant lo blanch, 1999, p. 67/72.

de condutas de fraude escancarada.

Não parece possível pretender que, como prevenção geral, se produza legislação punitiva penal ao tempo em que se produzem, com muito mais intensidade, mecanismos de exclusão de punibilidade para sonegadores, inclusive contumazes.

Os demais meios legais não são suficientes à efetiva preservação da ordem tributária, pois se sabe das dificuldades estruturais e da apreciação dos excessivos recursos na esfera administrativa, cuja demanda não é atendida pelas instâncias competentes.

Além disso, diversos benefícios fiscais têm sido concedidos àqueles que têm débitos tributários e, o que é mais grave, são estendidos inclusive àqueles cujos débitos são oriundos de prática criminosa de sonegação fiscal.

Se a concessão de extinção da punibilidade após a consumação do crime tributário já é, no mínimo discutível, o que dizer do mero parcelamento do débito, que em alguns casos também é causa de extinção, considerando-se que não há qualquer garantia do cumprimento das prestações.

A situação atual admite algumas preocupações:

a) existem duas categorias diferenciadas de criminalidade: a comum, cujo arrependimento posterior pela reparação do dano é tratada na forma do art. 16 do Código Penal, ou seja, como causa de diminuição de pena, e a criminalidade tributária, erigida a uma categoria especial e privilegiada;

b) a concessão de privilégios tributários, sem o caráter de exceção, fere a isonomia entre os contribuintes, pois àqueles que pagaram os tributos nos prazos e nas formas legais comuns a todos, além de não obterem as benesses de isenção de multas e de pagamentos a longo prazo, sentem-se desprestigiados pelo próprio Poder Público;

c) a sanção penal perde sua característica intrínseca de coação psicológica e transforma-se em sanção meramente de cunho reparatório ou de cobrança de débitos (aliás, sem eficácia);

d) os privilégios concedidos à criminalidade econômica, em especial à tributária, ferem a isonomia entre as pessoas pertencentes às classes econômicas distintas e, por conseqüência, o princípio da igualdade;

e) a condescendência com àqueles que consumam crimes tributários por meio da extinção da punibilidade, ainda mais como regra geral, quando ocorre o pagamento e/ou o parcelamento do débito, enfraquece os meios coercitivos do Estado e fragiliza a proteção do bem jurídico tributário;

f) tal ordem de coisas afeta o caráter de prevenção da legislação punitiva penal, estimula a sonegação e demonstra a fragilidade do Estado face à criminalidade tributária.

É razoável, então, pensar-se em alternativas a fim de auxiliar na proteção da destinação constitucional da ordem tributária. Como mera sugestão, apresenta-se inicialmente os seguintes temas para discussão:

a) a redefinição das condutas previstas no art. 1º da Lei 8.137/90 de crimes materiais para crimes formais;²³

b) a não concessão do benefício de extinção da punibilidade quando o pagamento ou parcelamento ocorrer após a instauração da ação penal;

c) como regra geral, o pagamento do débito correspondente a crime tributário somente pode constituir extinção de punibilidade se ocorrer antes do início do procedimento administrativo-fiscal;

d) nos demais casos, que seja tratado na forma prevista no art. 16 do Código Penal, ou seja, que o arrependimento posterior com a reparação do dano, ou mesmo com o parcelamento, seja causa de diminuição de pena.

23 Sem embargo das diferenças históricas e políticas, tal problema também foi enfrentado na Itália. Em 1982, modificando a legislação penal tributária anterior, que definia as condutas como crime de evasão, ou seja, ocorriam com a efetiva supressão ou redução, e portanto, com sujeição ao lançamento do tributo, a Lei 516/82 alterou a definição típica para considerar o crime como de mera conduta.

Referências bibliográficas

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 1014 p.

EISELE, Andreas. A reparação do dano do direito penal tributário. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-30.

FEUERBACH, Anselm V. *Tratado de derecho penal*. Traducción al castellano por Eugenio R. Zaffaroni e Irma Hagemeyer. Buenos Aires: Hammurabi S.R.L., 1989.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal; parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

HASSEMER, Winfried. *Viejo y nuevo Derecho Penal*. In Persona, mundo y responsabilidad. Valencia: Tirant lo blanch, 1999.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal y control social*. 2. ed. Santa Fé de Bogotá – Colômbia: Temis, 1999.

PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-jurídico penal e constituição*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 103 p.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: a nova parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 1985. 351 p.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Teoria do crime*. São Paulo: Acadêmica, 1993. 104 p.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *La expansión del Derecho Penal*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001.

TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro; parte geral*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. 888 p.