

CRIMES FISCAIS E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO: DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE DA ORDEM TRIBUTÁRIA

Samuel da Silva Jobim¹

“A veces la protección de ciertos derechos fundamentales – y, más en general, de determinados valores constitucionalmente relevantes – sólo puede ser efectiva si se hace por vía penal”.

Luis Maria Díez-Picazo

Resumo: Partindo dos pressupostos de que se legitima o Direito Penal em função da proteção de bens jurídicos e de que a Constituição Federal brasileira consagra o modelo de Estado Social e Constitucional de Direito, busca-se demonstrar a inconstitucionalidade da extinção da punibilidade dos crimes fiscais em virtude pagamento dos débitos tributários. Observa-se que há parâmetros constitucionais de política criminal que exigem, em determinados casos, a criminalização de condutas. Em tais circunstâncias, não detém o legislador liberdade de conformação. Avalia-se que crimes fiscais, por protegerem a ordem tributária, são figuras jurídicas com dignidade constitucional, concluindo-se pela inconstitucionalidade, por proteção deficiente, das normas que autorizam a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Palavras-chave: Constituição, bem jurídico, crimes fiscais, extinção da punibilidade, proibição de proteção deficiente.

Introdução

Superada a idéia de punição como um direito absoluto do soberano, a noção de bem jurídico passou a ocupar papel central na teoria do crime. Nesse sentido, a partir da perspectiva do bem jurídico como pressuposto e legitimação da aplicação de penas, são impostos limites ao Direito Penal, entendido como o mais rigoroso e contundente mecanismo de controle social, delineados, substancialmente, pelos princípios da ofensividade, da fragmentariedade e da subsidiariedade.

Não decorre, porém, da noção de bem jurídico tão-somente a limitação da intervenção penal. Delineiam-se, também, com base no que se tenha por bem jurídico, os parâmetros e os fundamentos para a criminalização de condutas impregnadas de manifesta danosidade social. O bem jurídico-penal representa e evidencia uma necessidade de tutela em razão de sua relevância e de sua indispensabilidade à vida em sociedade. Partindo de tal pressuposto, a Lei Suprema nacional – que “constitui” um Estado Constitucional e Social de Direito – estabelece a necessária incriminação de determinadas condutas quando contrárias a certos bens jurídicos. Consubstanciam-se mandados de criminalização. Aliás, algumas determinações constitucionais são tão expressas que configuram um verdadeiro início de descrição típica.

A dirigente Constituição Federal da República do Brasil traça valores e estabelece diretrizes de política criminal a serem, necessariamente, seguidas quando da edição de leis

¹ Bacharel em Direito pela UFRGS, com obtenção de láurea acadêmica, Assessor Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul.

penais no exercício da atividade legiferante. Com base em tal premissa, o legislador não é dotado de absoluta liberdade na eleição das condutas que serão alvo de incriminação e, tampouco, na escolha dos bens jurídicos que serão objeto de proteção penal. Em decorrência, também não pode o Poder Legislativo deliberar sobre a descriminalização de normas protetivas de bens jurídicos com manifesta dignidade constitucional.

Entretanto, em que pese o reconhecimento constitucional da importância do bem jurídico *ordem tributária* e da evidente ausência de meios extrapenais para a sua proteção, procedeu o legislador ordinário pátrio a descriminalização indireta de delitos fiscais. Ao se consagrar, no ordenamento jurídico, a extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos tributários decorrentes de impostos e de contribuições sociais aos crimes de sonegação fiscal e assemelhados, bem como aos crimes previdenciários de apropriação indébita e de sonegação de contribuições, o legislativo criou uma situação de deficiente proteção. Restou a ordem tributária sem proteção penal, institucionalizando-se, como regra, a impunidade nos crimes fiscais.

1. Da previsão legal de extinção da punibilidade.

O artigo 34 da Lei 9.249/95 restabeleceu ao ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do valor sonegado quando realizado em momento anterior ao recebimento da denúncia, nos crimes tributários previstos na Lei 8.137/90, hipótese esta que fora expungida do sistema em razão da revogação do artigo 14 desta lei, pela Lei 8.383/91. Consagra o artigo 34 da Lei 9.249/95, a exemplo do que estabelecia o artigo 14 da Lei 8.383/91 que “*extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.*”

Não bastasse a situação de desproteção da ordem tributária, o artigo 9º da Lei 10.684/03², passou a estender aos artigos 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, a extinção da punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos tributários e contribuições sociais, incluindo os acessórios. Além disso, como não há, na lei de 2003, qualquer referência ao momento processual em que deva ser efetuado, os tribunais têm decidido, para a extinção da punibilidade, pela possibilidade do pagamento a qualquer tempo, ainda que após recebimento da inicial acusatória.³

Ambas as disposições apresentam vícios de inconstitucionalidade por implicarem proteção deficiente aos crimes contra a ordem tributária.

² Lei 10.684/03, Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n.º 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.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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.

³ Veja-se, por todos, o emblemático julgamento de Marcos Valério – Recurso Especial nº 942.769 - MG (2007/0046519-5), de relatoria do Ministro Hamilton Carvalhido – em que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela extinção da punibilidade do acusado pelo crime de sonegação fiscal pelo pagamento das parcelas não recolhidas em momento posterior ao recebimento da denúncia, consagrando, com isso, o entendimento de que o pagamento do tributo a qualquer tempo enseja o fim da possibilidade de responsabilização penal.



2. Da natureza do bem jurídico protegido

Manifesto que os crimes fiscais protegem precipuamente a ordem tributária. Não se promove, com a incriminação de condutas lesivas a tal bem jurídico, a simples proteção contra o não-adimplemento; previne-se o Estado (leia-se a sociedade como um todo) contra a conduta predeterminada à obtenção de vantagem indevida em detrimento dos cofres públicos. Resta evidente tal constatação quando da análise legal dos preceitos penais protetivos da ordem tributária, os quais condicionam a reprimenda penal à conduta dolosa dirigida a reduzir, a suprimir (ou a eximir-se/exonerar-se de) obrigação tributária. Inexistente o ardil, a conduta não tem conseqüências na esfera penal (BALTAZAR JUNIOR, 2006, p. 343).⁴

Protege-se, por óbvio, nos crimes contra a ordem tributária, o erário, mas de forma mediata, como decorrência da proteção da integridade e honestidade no tratamento dos tributos. Nesse sentido, vale mencionar o esclarecimento de José Paulo Baltazar Junior:

[...] a conduta de deixar de pagar tributo, por si só, não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, cumpre todas as obrigações tributárias e acessórias e tem escrita contábil regular, mas não paga o tributo, não está cometendo nenhum crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária [...] pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que poderá estar consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação, etc. As condutas fraudulentas estão descritas nos incisos dos arts. 1º e 2º da lei n.º 8137/90. **Eis aí a distinção entre inadimplência e sonegação: a fraude.** Não procede, portanto, a argumentação de que a incriminação da sonegação fiscal recai sobre o mero inadimplemento. Na verdade, a sonegação pressupõe, além do inadimplemento total ou parcial da obrigação tributária, também a fraude. Sem um ou outro desses elementos não há sonegação fiscal.⁵ (grifo nosso)

Dessa distinção entre sonegação e inadimplência ou, dito de outro modo, entre ilícito penal e ilícito tributário (LOVATTO, 2003, p. 88), decorre a inviabilidade da solução apresentada pelo ordenamento de extinguir a punibilidade pelo pagamento com fins de arrecadação em curto prazo. O dano causado pela sonegação não é, simplesmente, pecuniário ou patrimonial. O Direito Penal tributário não pode ser reduzido a um mecanismo arrecadatório de cobrança de tributos ou a um instrumento de coação para o inadimplente quitar seus débitos perante o Fisco. Diferem, por conseqüência, responsabilidade tributária e responsabilidade penal tributária de acordo com a natureza penal ou extrapenal do bem jurídico protegido.

De uma forma geral, é possível dizer que se tutela, nos artigos 1º, 2º, e 3º da Lei 8.137/90, a veracidade da ordem tributária, em razão de sua sistemática assentada no lançamento por homologação. Tal sistemática de cobrança de tributos depende da veracidade das declarações e da documentação, bem como do correto lançamento feito pelo

⁴ Cf. MORAES, Alexandre; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 119-121.

⁵ Cabe aqui a distinção doutrinária entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. Afirma-se que aquele se ocupa das sanções e das infrações administrativas, enquanto este, dos crimes contra a ordem tributária e de suas penas. Cf. SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. Curitiba: Juruá, 2004, p.83-91.



próprio sujeito passivo do tributo. O registro incorreto das operações, com a finalidade de redução ou supressão de impostos, implica fraude que causa danos à ordem tributária e, em um segundo momento, ao erário público. Os crimes fiscais incriminam a conduta fraudulenta. A arrecadação é consequência. Plenamente pertinente, nesse sentido, a lição de Lovatto:

[...] deduz-se que não é, em si mesmo, o pagamento, a arrecadação, o objeto primeiro de proteção da Lei 8.137/90. O que se protege, antes de tudo é a ordem tributária, a qual somente funciona, em nosso sistema, se houver veracidade das declarações, da documentação, dos lançamentos por homologação. No campo dos tributos, há que se preservar a verdade. Somente por reflexo, de forma indireta, é que exsurge protegida a arrecadação.⁶

O bem jurídico especificamente protegido é, pois, a ordem tributária em sua autenticidade, havendo, porém, também a tutela de bens jurídicos genéricos: um deles, próximo, consistente na arrecadação; o outro, remoto, relativo à garantia ao Estado dos meios necessários para a promoção do bem comum (BALTAZAR JUNIOR, 2006, p. 346). Enquanto bem jurídico, a ordem tributária engendra em si, de acordo com o que ensina Baltazar Junior, a proteção da arrecadação para promoção de fins estatais – entendida nesse sentido como bem transindividual –, da Administração Pública, da fé pública e da livre concorrência.

O bem jurídico protegido é a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. Cuida-se de bem macrossocial, coletivo. Secundariamente, protegem-se a Administração Pública e a fé pública, a livre concorrência, consagrada pela Constituição Federal como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV), uma vez que o empresário sonegador poderá ter preços melhores do que aquele que recolhe seus tributos, caracterizando uma verdadeira concorrência desleal.⁷

3. Da necessária proteção efetiva da ordem tributária enquanto bem jurídico-penal e da conseqüente proibição de proteção deficiente

Nesse ponto, mostra-se necessária referência à adoção, em 1988, de um modelo de Estado Social promovedor de políticas públicas – em uma noção de justiça distributiva – como garantia de condições necessárias à existência dos indivíduos. Assim exige a Constituição Federal brasileira. E diante dessa necessidade, apresenta-se plenamente justificada a proteção da ordem tributária como bem jurídico-penal. A fuga de impostos consiste em infração a um dever fundamental de cidadania (BALTAZAR JUNIOR, 2006, p. 346), dever este que, conquanto não previsto expressamente pela Constituição Federal, pode ser dela extraído a partir da previsão dos “objetivos de construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I) e de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III), além do princípio da capacidade contributiva, objeto do § 1º do art. 145 da Constituição Federal”.(BALTAZAR JUNIOR, 2006, p. 346) A partir de tais premissas, conclui, com grande perspicácia, Baltazar Junior que “há

⁶ Cf. LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários**: aspectos criminais e processuais. 2.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 92.

⁷ Cf. LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários**: aspectos criminais e processuais. 2.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 92.



merecimento ou dignidade de pena, por se cuidar de bens jurídicos protegidos constitucionalmente, e necessidade, pela insuficiência de outras sanções”.⁸

Em crimes econômicos, como um todo, há a tutela de bens jurídicos transindividuais (FELDENS, 2005, p. 208). Da conduta de não-pagamento de impostos resta um Estado impossibilitado de promover suas tarefas econômico-sociais; incapacitado, em última análise, de garantir direitos fundamentais. Na síntese de Luciano Feldens, “não se faz a tributação um objetivo em si do Estado, mas sim o meio que possibilita ao Estado cumprir os objetivos constitucionalmente programados” (FELDENS, 2005, p. 206). Adverte o autor que:

Expressando a Constituição brasileira, portanto, de maneira explícita ou implícita, um rol de deveres – mínimos que sejam – cuja nota de essencialidade decorre da própria necessidade de manutenção dos valores cunhados por esta mesma ordem constitucional, afigura-se-nos de todo recomendável que reconheçamos nessa categoria jurídica dos deveres fundamentais um relevante e legítimo paradigma para o exercício (positivo e negativo) da atividade legislativa incriminadora, notadamente quando os bens jurídicos protegidos (v.g., a ordem econômica e tributária) em face da imposição desses deveres (v.g., dever fundamental de pagar impostos) postam-se de forma a identificar-se aos próprios fins perseguidos pelo Estado Democrático de Direito, presente a noção que se vem de sustentar de um Direito Penal funcionando como um instrumento de proteção de valores essenciais. (FELDENS, 2005, p. 136-137)

Inviável, portanto, em consideração aos argumentos lançados, não compreender a ordem tributária como um bem jurídico-penal. A proteção penal decorre, senão da expressa disposição constitucional de proteção de direitos fundamentais, da exigência de proporcionalidade entre os bens protegidos, conforme uma escala hierárquica de valores. E aos bens que prevalecem nessa escala de valores, erigidos a bem jurídico-penais, não pode faltar tutela penal. Nesse sentido, a lição de Feldens:

Caracterizando-se o Direito Penal como o ramo do Direito que, dentre uma escala de valores, tutela aqueles tidos como os mais essenciais, punindo as condutas mais graves do ponto de vista ético-social com as sanções mais pesadas, é natural que, dentre os bens essenciais, os mais essenciais só fiquem suficientemente protegidos com a tutela penal.⁹

Essa noção de exigência de proteção penal por parte do Estado é concebida com certa dificuldade quando encarada sob um prisma liberal-iluminista. Ocorre que o moderno constitucionalismo impõe um Estado não simplesmente absenteísta, mas promovedor. E a Constituição da República Federativa do Brasil descreve um Estado Democrático de Direito. Disso decorre um inderrogável compromisso de atuação positiva do Estado.

Muito apropriado, nesse contexto, o entendimento de Lenio Streck no sentido de que decorre do próprio modelo de Estado Social Democrático de Direito uma função transformadora, que aproxima o Estado da sociedade de forma a aplacar a dicotomia

⁸ Anota Raul Cabrera, acerca da preocupação com bens jurídicos transindividuais, que “indudablemente la génesis histórica y consolidación de los bienes jurídicos supraindividuales es obra del intervencionismo estatal. No era dable contemplar la ‘espontaneidade’ ni solazarse con el ‘fluir natural de la economía’”. Cf. CABRERA, Raul Peña. El bien jurídico en los delitos económicos (con referencia al código penal peruano). Revista Brasileira de Ciências Criminas, São Paulo, n. 11, jul.-set. 1995, p.43-45.

⁹ Cf. STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, n. 97, 2005, março de 2005, p.201.



derivada da teorização, elaborada por Hobbes, que contrapunha o Leviatã à sociedade.¹⁰ A Constituição Federal condiciona as atividades do Estado à promoção do bem comum:

Tais considerações, à evidência, acarretam compromissos e inexoráveis conseqüências no campo da formulação e aplicação das leis. Para tanto, parto da premissa – e não há nenhuma novidade em dizer isto – de que a Constituição de 1988 é dirigente e compromissária, apresentando uma direção vinculante para a Sociedade e para o Estado. Logo, em assim sendo, continuo a insistir (e acreditar) que *todas as normas da Constituição têm eficácia*, e as assim denominadas normas “programáticas” – como as que estabelecem a busca da igualdade, a redução da pobreza, a proteção da dignidade, etc. – *comandam a atividade do legislador* (inclusive e logicamente, do legislador penal), buscando alcançar o objetivo do constituinte.

Esse comando (ordem de legislar) traz implícita – por exemplo, no campo do Direito Penal – a necessária hierarquização que deve ser feita na distribuição dos crimes e das penas, razão pela qual *o estabelecimento de crimes, penas e descriminalizações não pode ser um ato absolutamente discricionário, voluntarista ou produto de cabalas*.¹¹

A Constituição Federal brasileira é, pois, dirigente e impõe determinados limites ao legislador, o qual fica vinculado ao conteúdo material da Lei Suprema. Há a obrigação de proteção de certos bens jurídicos e, se necessário, por via penal. Decorrem, pois, de exigências materiais constitucionais os limites do Direito Penal, disciplina que se apresenta – ainda mais em um Estado promocional – como um dos instrumentos mais eficazes de proteção (STRECK, março de 2005, p.176-177). Daí a necessária e pertinente conclusão de Lenio Streck de que a violação de encargo constitucional de tutela decorre inconstitucionalidade por proteção deficiente.

Com efeito, a partir do papel assumido pelo Estado e pelo Direito no Estado Democrático de Direito, o direito penal deve ser (sempre) examinado também a partir de um *garantismo positivo*, isto é, devemos nos indagar acerca do dever de proteção de determinados bens fundamentais através do direito penal. Isto significa dizer que, quando o legislador não realiza essa proteção via direito penal, é cabível a utilização da cláusula “proibição de proteção deficiente” (*Untermassverbot*) (SARLET, mar.-abr. de 2004, p. 98)

Nesse sentido, também Ingo Sarlet admite que:

O Estado - também na esfera penal - poderá frustrar o seu dever de proteção atuando de modo insuficiente (isto é, ficando aquém dos níveis mínimos de proteção constitucionalmente exigidos) ou mesmo deixando de atuar, hipótese por sua vez, vinculada (pelo menos em boa parte) à problemática das omissões inconstitucionais. É nesse sentido que – como contraponto à assim designada proibição de excesso – expressiva doutrina e inclusive jurisprudência têm admitido a existência daquilo que se convencionou batizar de proibição de insuficiência (no sentido de insuficiente implementação dos deveres de proteção do Estado e como tradução livre do alemão *Untermassverbot*. (STRECK, março de 2005, p.179-180)

¹⁰ STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (*Übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, n. 97, 2005, março de 2005, p.175-176.

¹¹ Cf. STRECK, Lenio Luiz. **Tribunal do Júri: símbolos e rituais**. 3.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1988, p. 53.



Daí porque Lenio Streck e Luciano Feldens falam em dupla face do princípio da proporcionalidade. Se de um lado incontroverso, desde o Estado liberal-iluminista que o Direito deve conter a atuação do Estado, proibindo o excesso; de outro, o Direito deve impulsionar determinadas medidas desse mesmo Estado para a proteção dos indivíduos que o compõe, proibindo a proteção deficiente. Configura-se, assim, uma espécie de garantismo positivo (contraposta a uma noção de garantismo negativo de proteção contra os excessos do Estado), “momento em que a preocupação do sistema jurídico será com o fato de o Estado não proteger suficientemente determinado direito fundamental, caso em que estar-se-á em face [...] de ‘proibição de proteção deficiente’ (*Untermassverbot*)” (STRECK, março de 2005, p.179-180).

Trata-se de entender, assim, que a proporcionalidade possui uma dupla face: de proteção positiva e de proteção de omissões estatais. Ou seja, a inconstitucionalidade pode ser decorrente de excesso do Estado, caso em que determinado ato é desarrazoado, resultando desproporcional o resultado do sopesamento (*Abwägung*) entre fins e meios; de outro, a inconstitucionalidade pode advir de proteção insuficiente de um direito fundamental-social, como ocorre quando o Estado abre mão do uso de determinadas sanções penais ou administrativas para proteger determinados bens jurídicos. Este duplo viés do princípio da proporcionalidade decorre da necessária vinculação de todos os atos estatais à materialidade da Constituição, e que tem como conseqüência a sensível diminuição da discricionariedade (liberdade de conformação) do legislador.¹²

E nessa conjuntura de deficiência de proteção por meio do Direito Penal encontra-se a ordem tributária. Os crimes tributários protegem interesses constitucionais, que configuram, ainda, bens jurídicos transindividuais e, em decorrência, de extrema relevância

¹² Luciano Feldens, citado por Lenio Streck (STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (*Übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, n. 97, 2005, março de 2005, p.191, nota 28.) “*desnuda com acuidade o problema, demonstrando facilmente o contrário: a Secretaria da Receita Federal diagnosticou que, no ano de 1998, 11,7 milhões de pessoas e 464.363 empresas não declararam imposto de renda. Todavia, tiveram capacidade financeira suficiente para movimentar nas instituições financeiras (bancos) R\$ 341,6 bilhões,*¹² *valor esse que escapou integralmente ao fisco.*¹² *Naquele exercício (1998), o Produto Interno Bruto brasileiro, índice que registra toda a produção de bens e serviços do País e representa, em termos monetários, o porte da economia nacional, alcançou o patamar de R\$ 899,8 bilhões. Em face desses dados, o Ministério Público Federal no Rio Grande do Sul, atuando em paralelo à Receita Federal, procedeu a uma minuciosa investigação, por meio da qual houve por identificar, a partir de lançamentos efetuados nas contas correntes a título de Contribuição Provisória de Movimentação Financeira (CPMF) verificados no ano de 1998, que naquele período transitaram pelas contas correntes de apenas 15 (quinze) pessoas físicas o montante astronômico de R\$ 10.300.000.000,00 (dez bilhões e trezentos milhões de reais), sem que R\$ 1,00 (um real) tenha sido recolhido aos cofres públicos. Em um cálculo virtual, supondo-se que esse dinheiro houvesse sido tributado na pessoa física (IRPF), o resultado da operação oportunistaria pagar, durante 35 (trinta e cinco) anos, um salário mínimo para 1.410.000 (um milhão, quatrocentos e dez mil) trabalhadores do Brasil. Acaso retornemos ao quadro nacional, ainda que venhamos a admitir que em face de uma aplicação financeira determinada os valores manejados possam espelhar o retrato de uma segunda ou terceira tributação havida sobre o mesmo numerário, verificaremos que no universo das contas correntes de 9.873.564 (nove milhões, oitocentos e setenta e três mil, quinhentos e sessenta e quatro) pessoas físicas que **declaram** uma renda de **R\$ 314.350.000,00 (trezentos e quatorze milhões, trezentos e cinquenta mil reais)**, houve uma **movimentação financeira de R\$ 1.321.532.000.000,00 (um trilhão, trezentos e vinte e um bilhões, quinhentos e trinta e dois bilhões de reais)**. À margem dessa questão, ainda caberia mencionar a evasão de divisas provocada por meio das conhecidas contas CC-5, as quais, além de ativos lícitos, propuseram-se, durante longo período, a subsidiar a remessa internacional de dinheiro ilegalmente obtido, fazendo a primeira “perna” de um processo de lavagem de capitais. Basta referir que apenas entre os anos de 1992 e 1998, saíram do país, por meio dessas contas, R\$ 124.000.000.000,00 (cento e vinte e quatro bilhões) de reais.” (grifos constam do original)*



social. Partindo de tal pressuposto, não abre o sistema a possibilidade de serem afastadas do ordenamento as normas penais destinadas à proteção de tão relevante bem jurídico, salvo se por outra via possa ser eficientemente protegido, ou, em hipótese de descriminalização material, se inexistente danosidade e, por conseguinte, relevância social.

E isso não ocorre nos crimes sob exame: precedentes não há – com mais de 10 anos de vigência da “norma despenalizadora” da extinção da punibilidade – de que a simples exigência do pagamento do valor sonegado tenha como resultado a contenção da criminalidade econômico-tributária. Não há, por outro lado, como se desconsiderar a importância e a relevância – sempre em grau elevado – do bem jurídico e as danosas consequências fáticas de sua violação.¹³

Necessário frisar ser inconcebível, diante da conjuntura brasileira, entender-se dispensável o tratamento penal das questões relativas a fraudes tributárias. Mostra-se evidente a necessidade de um Direito Penal tributário diante da alta lesividade das condutas tipificadas, que atentam contra as condições essenciais de funcionamento da sociedade. Refira-se, por oportuno, a insuficiência das sanções administrativas e das demais respostas extrapenais para impedir tais modalidades delitivas¹⁴, salientando, mais uma vez, a importância do bem jurídico para a coletividade. Ou seja, a ordem tributária não pode ser relegada a uma posição abaixo da que ocupa na escala hierárquica de valores constitucionais. Além disso, não pode ter a ordem tributária desmerecida a tutela penal ao mesmo tempo que outros bens jurídicos de hierarquia semelhante ou inferior são protegidos severamente pelo Direito Penal. Cabe aqui a observância, nos limites da presente abordagem, à proporcionalidade ordinal delimitada pela teoria proporcionalista de Hirsch.

Em verdade, ao se admitir a extinção da punibilidade – mesmo com a perfectibilização fática do tipo penal – pelo pagamento do valor sonegado e, ao contrário senso, a não-extinção-da-punibilidade-pelo-não-pagamento, configura-se uma situação insustentável de incoerência interna no sistema, que não admite, por um lado – como regra – a prisão civil e que não dispensa, por outro lado, tratamento análogo extintivo da punibilidade a crimes assemelhados. O arrependimento posterior é, em crimes cometidos sem violência ou ameaça – consoante dispõe o artigo 16 do Código Penal –, causa de

¹³ Não é outro o entendimento de Luciano Feldens, para quem “a penalização das fraudes fiscais, quando de significativas proporções, encontra justificativas esparsas pelo ordenamento jurídico: a partir de uma perspectiva penal, em face da própria danosidade social da conduta (ao que já se designou danosidade social inequívoca), a traduzir um juízo de necessidade de criminalização quando evidenciada a falência de medidas alternativas menos lesivas; desde um enfoque constitucional, tal legitimidade decorre do tema dos deveres constitucionais, os quais, por representarem-se como situações de sujeição (posições jurídicas passivas) do cidadão frente ao Estado, autorizam uma intervenção estatal em determinados setores da vida privada, impondo limitações legais ao exercício de direitos individuais. FELDENS, Luciano. **A Constituição Penal** – A dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 206.

¹⁴ Não escapou a Lenio Streck essa reflexão: “[...] deveria causar espanto à comunidade jurídica o fato de o legislador não abrir mão do direito penal para combater delitos menos relevantes – no que pertine a sua danosidade social - como o furto e apropriação indébita, e, nos casos de crimes mais graves como os crimes fiscais, agir de outro modo, oferecendo a possibilidade de o sonegador efetuar o ressarcimento do valor amealhado dos cofres públicos. No limite, poder-se-ia propor, na medida em que a fórmula adotada pela Lei 10.826 (pagamento do valor sonegado – portanto, de forma indireta, subtraída) se mostre eficaz para a proteção do bem jurídico, ‘a extensão dessa fórmula aos demais crimes contra o patrimônio, desde que cometidos sem violência ou grave ameaça...!’ Ou seja, poder-se-ia também permitir que o ladrão e o estelionatário devolvessem a ‘res furtivae’ – até em suaves prestações (espécie de REFIS da patulêia) – extinguindo-se, ipso facto, a punibilidade, nos mesmos termos dos crimes fiscais!” Cf. STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, n. 97, 2005, março de 2005, p. 192.



diminuição de pena e não de extinção da punibilidade. Além disso, crimes como estelionato, falsidade material e falsidade ideológica, muitas vezes crimes-meio para o fim de evasão fiscal.

Daí a ilegalidade, por inconformidade proporcional da aludida previsão (de extinção da punibilidade pelo pagamento do valor sonegado) com relação aos crimes delineados pelo sistema penal não privilegiados pela extinção da punibilidade pelo arrependimento posterior.¹⁵

A Constituição Federal restringe o legislador, que, por vezes, classifica de forma inadequada e seletiva – conforme o sujeito ativo e não em razão da danosidade social da conduta – os crimes. Sustenta Lenio Streck – em passagem extensa, mas que dada a sua precisão crítica merece ser transcrita – que o crime de sonegação é indevidamente tratado com benevolência pelo Estado e pelo legislador (STRECK, 1988, p. 61-62):

Chega às raias do absurdo saber que, em um país em que os tributos deveriam ser usados como meio de distribuição de riqueza e fator de justiça social, as 460 pessoas mais ricas do Brasil detêm, juntas, um patrimônio de 26,7 bilhões de dólares, maior que a soma dos PIBs do Uruguai, do Paraguai e da Bolívia. Ou 6% do PIB brasileiro. Selecionado-se os 50 mais ricos deste grupo, descobre-se que seus patrimônios somam 12 bilhões de dólares. Estes 50 ricos pagam de imposto de renda apenas 32,5 milhões de dólares. *Dados da Receita dão conta de que, enquanto a classe média paga 1 real de imposto para cada 10 reais de patrimônio, o clube dos 460 recolhe somente 1 real para cada 821.* Outro dado: os 460 contribuintes em questão respondem por apenas 0,25% do total da arrecadado pela Receita Federal. E então? O que dizer sobre isso? O que dizer sobre a descoberta feita no âmbito de uma CPI do Congresso Nacional de que a sonegação de impostos chega ao montante de 82 bilhões de dólares? Mais ainda: Estudo sigilosos (*sic*) da Receita Federal, obtido pelo jornal O Estado de São Paulo, *indica que cerca de US\$ 490 bilhões – aproximadamente 30% do montante que circula anualmente no mercado financeiro brasileiro – escapam da tributação.* Esse valor equivale a 60% do PIB do País... O valor é decorrente do contrabando, tráfico de drogas, sonegação de impostos, caixas dois e corrupção! Parte desse dinheiro é remetida para paraísos fiscais, onde é “lavada” para retornar legalizada ao Brasil!

Qual a resposta do *establishment* para toda essa problemática (sonegação, etc.)? Resposta pronta, simples e “eficaz”, através da concessão de um *regalo natalino*. Explicando: no dia 26 de dezembro de 1995, foi sancionada a Lei n. 9.246, pela qual, consoante o disposto no art. 34, o pagamento do tributo ou da contribuição social, objeto do crime de sonegação, antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade... Vê-se, pois, como é (bem) tratado o sonegador e como é (mal) tratado, p.ex., um ladrão de bicicleta ou de galinha, para o qual, se devolvida *sponte sua a res*, antes do recebimento da denúncia, restará, tão-somente, uma diminuição na pena (art. 16 CP). Por que isto? *Porque no Brasil têm leis que são feitas para os que aparecem na Revista Caras e leis que são feitas para os que aparecem no Notícias Populares...*¹⁶

¹⁵ Em que pese a desatualização dos dados (década de 1990), vale a referência como indicativa da importância do bem jurídico, posto de lado pelo legislador ordinário.

¹⁶ Cf. BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 346.



Determina a Constituição Federal ser objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sem qualquer forma de discriminação (artigo 3º, Constituição Federal). E o que se pretende, com a vedação de proteção deficiente aos crimes fiscais, é a proteção dessa sociedade (justa e solidária), bem como a efetiva igualdade de todos perante a lei, desinstitucionalizando, com isso, a consagrada idéia de impunidade aos “macro-delinquentes”.¹⁷

Bem pondera Alexandre Kern (mesmo atentando à chamada “cifra negra”, muito comum em crimes tributários) (KERN, 2002, p. 36), com base em relatórios fornecidos pelo Ministério da Justiça, sobre esse desinteresse legislativo e mesmo judicial em apenar condutas relativas à “alta criminalidade”:

Nos cerca de um milhão de crimes praticados ao ano no País (dados do Conselho Nacional de Política Criminal, em pesquisa realizada em 1993), não há qualquer registro de presos cumprindo pena pela prática de crimes contra o sistema financeiro; crimes de sonegação atingem a cifra de 0,0004%, de contrabando e descaminho 0,006% e de estelionato 2,15%.¹⁸

E de onde decorre essa dificuldade de incriminação de um fato tão lesivo a coletividade? Aqui, mais uma vez, mostra-se pertinente a teorização de Edwin H. Sutherland, desenvolvida a partir de 1939, sobre os crimes de colarinho branco (*white collar crimes*) – expressão cunhada a partir do termo *white collar* já utilizado, à época, pela criminologia industrial para contrapor trabalhadores não manuais aos operários manuais, usuários de vestimentas com colarinho azul (*blue collar*) (SANGUINÉ, 1991, p. 18-29). Desmistificou-se a idéia de que a criminalidade consistia em um fenômeno produzido apenas pelas classes inferiores, e lançadas foram as bases para análise criminológica da criminalidade econômica.¹⁹

Deduz-se, quando da análise da teorização de Sutherland, que o crime não é um fenômeno exclusivo das classes pobres. Pelo contrário, ocorre de forma equivalente em todas as classes sociais. Não haveria uma diferença ontológica: a distinção residiria na forma do tratamento dispensado pelo Estado, isto é, formas de reação social diferentes a condutas que são essencialmente iguais.²⁰ Ou seja: ambas – “alta” e “baixa” criminalidade – igualmente consubstanciam fatos típicos, antijurídicos e culpáveis.

¹⁷ Reflete o autor que “a constatação da existência da criminalidade oculta fez emergir as inconsistências do conhecimento erigido com base nas estatísticas criminais pela Criminologia tradicional. Os delitos registrados, hoje sabe-se, constituem um mostra não representativa da delinqüência. É notório, por exemplo, que não aparecem nas estatísticas os delitos cometidos por pessoas de alto status econômico-social, a menos que tenham sido excepcionalmente escandalosos, e, portanto, também não aparecem as formas delitivas características dessa classe social.” Cf. KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 36.

¹⁸ Cf. SANGUINÉ, Odone. Introdução aos crimes contra o consumidor. Perspectiva criminológica e penal. **Fascículos de ciências penais**. Porto Alegre, n. 2, ano 4, v. 4, abr.-jun. 1991, p. 18.

¹⁹ Sintetiza Odone Sanguiné que “a conduta criminal das classes abastadas não está submetida à punição ou à estigmatização na mesma medida em que o está a criminalidade tradicional, ou seja, existem bolsões ou círculos de imunidade que protegem ‘de fato’ a certas atividades, não obstante sua evidente e elevada danosidade social ou estarem formalmente penalizados pelas leis”. Cf. SANGUINÉ, Odone. Introdução aos crimes contra o consumidor. Perspectiva criminológica e penal. **Fascículos de ciências penais**. Porto Alegre, n. 2, ano 4, v. 4, abr.-jun. 1991, p. 18.

²⁰ Nesse sentido, Alexandre Kern sintetiza razões da impunidade relativa à criminalidade econômica. Define o autor 03 categorias: “as características da conduta, a reação social e as dificuldades na criminalização primária e secundária. Citam-se, por exemplo, o forte poderio econômico e social dos autores, a cumplicidade das autoridades, a privacidade que caracteriza a vida e as atividades dos autores, a complexidade das leis especiais, manipuláveis por hábeis assessores, a interposição de pessoa jurídica, tornado difusa a responsabilidade penal e dificultando a aplicação da lei no caso de empresas multinacionais, estratégias



Ao mesmo tempo em que afrontam bem jurídico de insofismável relevância ao sistema, detêm os criminosos de altas classes sociais privilégios do ordenamento jurídico. Dada a nocividade da lesão (manifesta gravidade e intensidade do ataque) e do reiterado desrespeito às regras, inconcebível – seja qual for a política criminal – o tratamento diferenciado dispensado à criminalidade econômica (LOVATTO, 1992, p. 35). A extinção da punibilidade pelo pagamento anterior ao recebimento da denúncia consagra a impunidade; e a impunidade institucionalizada fomenta a criminalidade.

Hoje, a consciência social exige uma ação mais incisiva do Ministério Público e do Judiciário em relação aos crimes de “colarinho branco” e à macrocriminalidade. Isto decorre do princípio constitucional de que “todos são iguais perante a lei”. Se, pois, todos são iguais perante a lei, esta impõe ao Ministério Público, nas ações públicas incondicionadas, o dever de denunciar independentemente do interesse de Estado arrecadador, ou da posição social do contribuinte, sob pena de se continuar a disseminar a idéia de que a impunidade continua a imperar em nosso país. (LOVATTO, 2003, p. 14/15)

Necessário compreender os crimes contra a ordem tributária como decorrentes de mandados constitucionais de criminalização. A sonegação fiscal, entendida aqui em sentido amplo, impõe conseqüências nas políticas públicas do Estado – que é social por natureza constitucional – e na promoção de direitos tidos como fundamentais. E, conforme se depreende do artigo 5º, LXI, da Constituição Federal (Parte I, item 2.1) “a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”. Na lição de Lovatto:

Se os tributos existem como essenciais à sobrevivência do Estado, especialmente para minorar o desequilíbrio social, fundamental para que se invista na educação, na saúde, no transporte, etc., torna-se evidente a necessidade de o poder público zelar para que não haja sonegação fiscal e inadimplência.²¹

A lógica – conforme se tem insistido – dos crimes fiscais reside sempre na proteção da ordem tributária: o dano ou resultado penal não se restringe à falta de pagamento. Dito de outro modo, a conduta vem carregada de desvalor em si, cujos efeitos não se limitam à diminuição da arrecadação, razão pela qual – mesmo efetivado o pagamento – necessária a reprimenda penal.

Admitir-se o contrário seria, em verdade, a aceitação, em um raciocínio por analogia, de uma nova modalidade – além das hipóteses previstas na Constituição Federal – de prisão por dívidas no Direito brasileiro. Explico: se quem pratica fraude visando à redução ou à supressão de tributo é descoberto pela receita – que inicia um procedimento técnico-investigatório de apuração do ilícito, que será encaminhado ao Ministério Público para a propositura da ação penal – tem a oportunidade de pagar o montante suprimido para ter

*publicitárias para conservar a aceitação do público e manter boa imagem, a complexidade do mundo empresarial, que lhe confere aura de licitude, o distanciamento entre autor e vítimas, geralmente mediados por pessoa jurídica, especialização profissional e domínio funcional dos meios tecnológicos, débil reação social, o prestígio, honorabilidade e influência do autor, que lhe conferem imagem favorável frente à comunidade, temor da vítima frente ao poder da corporação e a incredulidade a respeito da eficácia da administração da justiça, técnicas de neutralização, deficiente regulação jurídica etc.” Cf. KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.37.*

²¹ Nesse sentido ensina Francisco de Assis Toledo que “o objeto de tutela são valores ético-sociais, não apenas as coisas matéricas sobre que recai a ação criminosa”. Cf. ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios básicos de Direito Penal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p.20 e PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p.47.



extinta a punibilidade, só será punido quem não tiver condições financeiras de promover o pagamento. Seleciona-se o criminoso.

E mais: com tal medida o ordenamento legitima e protege a fraude. Há uma anuência tácita com a sonegação. Ao se desproteger a ordem tributária – dando plena eficácia ao arrependimento posterior – legitima-se a tentativa de crime e banaliza-se o sistema protetivo, bem como a teoria do bem jurídico. Dá-se à fraude o caráter de simples atraso no pagamento. Pode-se falar, em tese, em incentivo da criminalidade desta espécie, pois ao agente é dado calcular os riscos da sonegação e reservar o valor que deveria, de qualquer forma, ser pago ao Fisco – dinheiro sonegado – para ter, em caso de descoberta da fraude, quando deflagrada e encaminhada a ação fiscal ou ainda em qualquer fase do processo penal, extinta a punibilidade pelo pagamento. Dito de outro modo, o sistema acaba por incentivar a conduta impregnada de malícia: calcula o sonegador, sem quaisquer ameaças de punição penal, o risco de não pagar o tributo devido: acaba por se transformar a sonegação em investimento.

De afastar-se, portanto, qualquer sustentação no sentido de que – com a extinção da punibilidade – permanece ilibado o bem jurídico, porquanto a proteção penal produziria seus efeitos na promoção da reparação do dano. Entender o pagamento do valor sonegado como reparação do dano significa confundir bem jurídico e objeto material do crime (BETTIOL *apud* PRADO, 1997, p. 42). Despiciendo referir que a restituição do objeto material não representa, necessariamente, a recomposição do bem jurídico. Este concebe um valor, que consiste no núcleo de proteção da norma. Em pertinência com o tema, a irrepreensível a lição de Bettiol no sentido de que o bem jurídico “é a posse ou a vida, isto é, o valor que a norma jurídica tutela, valor que jamais pode ser considerado como algo de matéria, embora encontrando na matéria o seu ponto de referência”.²²

Diante disso, em crimes fiscais, quando do pagamento, há a restituição do objeto material, inexistido, porém, efetivamente, a reparação do dano. O bem jurídico – ordem tributária entendida em seu conjunto – segue ofendido, reclamando a sanção penal. Não há, pois, recomposição (a previsão objetivando o ressarcimento ao erário não restaura o bem jurídico violado; pelo contrário, enfraquece-o), nem reparação do dano, tampouco.

Além disso, nunca é demais lembrar que – com o que se entende por reparação do dano – perde a pena parte de sua natureza reprovativa, senão que também parte de seu conteúdo preventivo. Permanece sem repreensão a conduta portadora de um desvalor tal

²² Oportuna, a propósito, a conclusão de Luciano Feldens – em manifesta crítica ao processo de “civilização” do Direito Penal, o qual perde sua identidade, que reclama sanções mais severas (até porque protege os bens jurídicos mais valiosos contra os ataques mais repulsivos) que a mera responsabilização civil, como obrigação de indenizar – a partir de uma análise integrada dos artigos 44, I e do artigo 45, § 1º, ambos do Código Penal, no sentido de que a sanção penal perde a sua finalidade, porque absorvida pela condenação civil indenizatória, tanto que abatida aquela quando do pagamento desta. Explica o autor que “o dispositivo em questão (art. 45§ 1º, do Código Penal), a par de pitorescamente tratar as vítimas do delito como beneficiários, provoca situação inusitada: se, por exemplo, numa hipótese de crime de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90), a União, atuando em paralelo na tentativa de recuperar o seu crédito, promover ação de execução fiscal (demanda cível) contra a empresa da qual o condenado é o diretor-responsável (por meio da qual sonegou os tributos), poderá o réu abater do quantum devido o valor pago a título de prestação pecuniária, ou seja, a título de sanção ‘penal’. Em se concretizando a hipótese, a sanção que se quer de natureza criminal simplesmente esvair-se-ia na demanda cível, porque abatida seria do pagamento da dívida civil, que nada mais é do que o próprio valor indevidamente apropriado pelo acusado (ou seja, o produto do crime), acrescido dos consectários legais. Ou seja, a sanção penal aplicada ao réu, uma prestação pecuniária dedutível, seria paga com o dinheiro público sonegado, e ainda com limitação máxima (360 salários mínimos), o que demonstra seu indistintível cunho ressarcitório; cível, por conseguinte.” Cf. FELDENS, Luciano. **A Constituição Penal** – A dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 130-135.



que a alçou à categoria de crime (ilícito penal em contraposição ao ilícito civil). De salientar, ainda, que a obrigação de reparar o dano (indenizar) já é efeito direto da sentença penal condenatória, conforme preconiza o artigo 91, I, do Código Penal e que, pela nova sistemática, introduzida pela Lei 11.719/08, a sentença deve, conforme determina o artigo 387, IV, do Código de Processo Penal, fixar *valor mínimo para reparação dos danos causados pela infração, considerando os prejuízos sofridos pelo ofendido* (CASARIL, 2002).

4. Da justificação da invalidade dos dispositivos que consagram a extinção da punibilidade pelo pagamento

Reside, portanto, em 03 planos a inadequação sistêmica da extinção da punibilidade pelo pagamento, seja ele anterior ou posterior ao recebimento da denúncia. Num primeiro momento, inconstitucional porque implica desproteção de bem jurídico relevante, merecedor de tutela penal, porquanto necessário à efetivação – por meio da fórmula do Estado Social – de direitos fundamentais. Refira-se aqui, ainda, a contrariedade aos objetivos – constitucionais fundamentais – da República de construção de uma sociedade solidária, de erradicação da pobreza e da marginalização e de redução das desigualdades sociais. Veja-se, ademais, que não há qualquer ressalva que justifique a isenção de resposta penal: por não configurarem hipóteses de inobservância aos princípios da ofensividade, da subsidiariedade e da fragmentariedade do Direito Penal, resta plenamente legitimada a cominação de sanções desta natureza aos crimes contra a ordem tributária.

Em um segundo momento, a punição dos crimes fiscais mostra-se necessária por uma questão de proporcionalidade e de coerência lógica do sistema penal: a coerência ordinal exige soluções semelhantes para afrontas equivalentes, e tratamento jurídico-penal proporcional à gravidade da ofensa e ao valor axiológico do bem jurídico. Ainda, partindo dessa necessidade de coerência endonormativa (relativa), inviável a extinção da punibilidade do crime-fim quando o crime-meio (que restou absorvido) não teria semelhante favor legal. Nada razoável – e, portanto, insustentável, para não dizer inconstitucional – que as condutas de falsificação documental com o fim de sonegar tributos ou de obtenção de vantagem ilícita contra a Fazenda Pública, por exemplo, tenham o privilégio da extinção da punibilidade enquanto as mesmas condutas, quando praticadas em detrimento de interesse particular, são punidas com veemência pelo sistema penal.

Em um terceiro plano, por mais controvérsias que possa ensejar a questão atinente aos fins e funções da pena, a solução mostra-se inadequada por ignorar as necessidades retributivas e preventivas da sanção penal consagradas em nosso ordenamento, conforme a lição de Casaril²³, pelo duplo binômio normativo “*necessário e suficiente*” para “*reprovação e prevenção*” insculpido no artigo 59 do Código Penal.

Também a legitimar o caráter retributivo da coerção penal, que não é, de forma alguma atingido com a extinção da punibilidade pelo pagamento, Ferrajoli, partindo do axioma *nulla poena sine crimine*, deduz o princípio da retribuição como uma verdadeira garantia do Direito Penal (FERRAJOLI, 2006, p. 339), de forma a evitar um sistema de

²³ Ferrajoli, explicando a natural conexão existente entre o caráter de retribuição da pena e sua função de prevenção geral, destaca a importância garantidora do princípio retributivo no sentido de afastar incriminações preventivas abstratas ligadas ao direito penal do autor, “*de forma que serve precisamente para excluir, à margem de qualquer possível finalidade preventiva ou de qualquer outro modo utilitaris, a punição do inocente, ainda quando seja considerado ‘de per se’ mau, desviado, perigoso, suspeito ou propenso ao delito [...]*.” Cf. FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. Tradução Vera da Costa e Silva et. al. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 339-340



repressão puramente preventivo: “graças a ele, a pena não é um *prius*, senão um *posterius*, não uma medida preventiva ou *ante delictum*, senão uma sanção retributiva *post delictum*”.²⁴

Não se nega, por fim, que a carga tributária brasileira é por demais onerosa, configurando situações fáticas em que, insuportável, enseja a sonegação. A criminalização de condutas relativas a ofensas de bens jurídicos fiscais deve vir – por certo – acompanhada da devida política tributária de direcionamento dos tributos para os fins próprios do Estado. E incumbe, necessariamente, a essa política observância aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Diante disso, o Direito Penal, quando da proteção da ordem tributária, deve respeitar também a essas questões, compatibilizando-os com os seus preceitos basilares.

Portanto, questões relativas a sonegações de menor vulto, com o comprovado intuito de preservação da empresa, bem como de seu aparato produtivo e da manutenção seu efetivo de trabalhadores devem ser interpretadas conforme princípios gerais do Direito Penal, podendo ser absorvidas, conforme o caso, pelo princípio da insignificância – tendo como consequência o afastamento da tipicidade – ou, ainda, pela tese da inexigibilidade de conduta diversa – com o decorrente afastamento da culpabilidade. Ambas as hipóteses impedem a punição Estatal, sem, contudo, subverter a lógica do sistema penal. Não configuram benesses do ordenamento a atitudes delitivas de determinados estamentos da sociedade, mas situações que, de fato, seja por ausência de lesividade, seja por falta de culpabilidade, desclassificam a conduta dos parâmetros exigidos pelo Direito Penal: afastam dela a qualidade de crime.

Enfim, fraudes fiscais, quando de significativas proporções, não podem escapar à esfera penal, seja porque não encontrou o sistema alternativas menos lesivas do que a coerção penal para a proteção da ordem tributária, seja porque tributos (compreendidas aqui também as contribuições sociais) configuram – em uma concepção de Estado Social, comprometido com a efetivação de direitos fundamentais – condição essencial para a promoção de políticas públicas de erradicação da pobreza, de eliminação da marginalização, de redução das desigualdades, de prestação de saúde, educação e, dentre outros, de seguridade social, compreendida aí assistência e previdência.

E, porque inconstitucional a extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos oriundos de tributos, inaplicáveis – e se mostra até mesmo dispensável enunciar que a não-aplicação independe de declaração da inconstitucionalidade por meio de controle concentrado –, por inválidos, os dispositivos que a consagram.

Conclusão

Seja qual for o conceito que se tenha de bem jurídico, incontroversa a sua importância ao Direito Penal, porquanto residir na proteção daquele a legitimação deste. Assim exige o Estado de Direito. Invasões na esfera de liberdade do indivíduo só se justificam quando necessárias e indispensáveis ao controle social organizado. Bens jurídicos limitam e fundamentam a reprimenda penal estatal.

²⁴ Cf. FELDENS, Luciano. **A Constituição Penal – A dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 206-210.



Em verdade, quando da análise das funções dos bens jurídico-penais em nosso ordenamento, transparece que (1) servem como limite e orientação do *ius puniendi*, direcionando a política criminal do Estado (criminalização e descriminalização); (2) atuam como forma de sistematização de leis, como ocorre, *v.g.* na parte especial do Código Penal, em que os crimes são agrupados e distribuídos em conformidade com o bem jurídico tutelado; (3) indicam a finalidade e os valores protegidos pela norma; e, por fim, (4) configuram critérios balizadores da pena – conforme a intensidade da lesão ao bem jurídico será estabelecido o *quantum* da reprimenda, em uma manifesta expressão do princípio da proporcionalidade.

Pois bem, a partir da consagrada importância da noção de bem jurídico como parâmetro de criminalização e de descriminalização, possível deduzir uma dúbia operacionalidade: em um sentido negativo, o sistema impede a penalização de condutas não ofensivas a bem jurídico relevante ou já eficientemente protegido de forma extrapenal; e em uma perspectiva positiva, o bem jurídico orienta o legislador à incriminação das condutas que sejam efetivamente ofensivas à sociedade. E a Constituição Federal, por reconhecer como manifesta a danosidade social da afronta a determinados bens jurídicos, institui mandados constitucionais de penalização. São traçados, assim, constitucionalmente, fundamentos de política criminal a que necessariamente deverá se adequar a atividade legislativa: nada mais do que a exigência de uma relação de adequação material entre a Lei Maior e a legislação ordinária.

Há limites, pois, à atividade do legislador penal ordinário traçados pela Constituição e que permeiam a noção de bem jurídico: ao mesmo tempo que tem o Legislativo a restrição de não lhe ser permitida a proteção de bem jurídico irrelevante, não pode, discricionária ou mesmo arbitrariamente, deixar desprotegidos valores, interesses e necessidades decorrentes de mandados constitucionais de penalização. Em razão da violação de determinado bem jurídico considerado penal por força constitucional, necessária a reprimenda estatal. Não pode o legislador operar a descriminalização. Configura-se inconstitucional tal medida por proteção deficiente ou, dito de outro modo, por insuficiência na proteção de bem jurídico-penal.

Daí a inconstitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos tributários anterior ao recebimento da denúncia: não competia ao legislador ordinário a deliberação acerca de sua, mesmo que indireta, descriminalização. Sendo a ordem tributária bem jurídico com força constitucional (seja em decorrência de uma noção de mandato de criminalização para uma mediata proteção de direitos individuais fundamentais, seja em decorrência do dever constitucional de pagar impostos, decorrente de um Estado comprometido com as obrigações de erradicação da pobreza, de redução das desigualdades e com a promoção de políticas públicas como a saúde, educação e seguridade social) necessária a sua efetiva proteção, sendo inconstitucional o seu desamparo.

Ademais, entendido sistematicamente o ordenamento penal, indispensável a coerência interna desse sistema e a congruência de critérios quando da imposição de penas e sanções. Nesse sentido, sendo delimitados os crimes fiscais por uma complexidade de condutas – como elementos estruturais típicos – que são autonomamente puníveis pelo ordenamento, não poderia o sistema dispensar tratamento diferenciado para as mesmas condutas quando dirigidas especificamente à supressão ou redução de tributo. A sonegação fiscal traz um desvalor em si – encerra uma conduta fraudulenta – e, por isso, deve ser punida, independentemente do pagamento posterior à descoberta da manobra ardilosa.



Inegável, por outro lado, que é necessária a proteção da sociedade em face dos crimes contra a ordem tributária, considerada a danosidade de tais crimes. E mais: indiscutível a desproporcionalidade da isenção de pena quando em comparação com crimes de menor repercussão e de menor dano social. Sendo assim, inconcebível tratamento privilegiado. Mais uma causa, portanto, de invalidade da criticada previsão descriminalizadora: a incompatibilidade lógica e a escancarada afronta à proporcionalidade quando em cotejo com as demais regras incriminadoras de condutas análogas sem o benefício de extinção da punibilidade pelo arrependimento posterior.

Ocorre, porém, que, mesmo que exista, no sistema, a exigência de criminalização, não se pode negar que o legislador, em decorrência do próprio modelo de Estado Democrático, tem ampla discricionariedade em sua atividade precípua (sempre lembrando que discricionariedade não é um poder à margem da lei, não se confundindo, por isso, com arbitrariedade). A compreensão de deveres de criminalização e de mandados constitucionais não pode, portanto, implicar o “engessamento” da atividade legislativa em matéria criminal; o que deve ocorrer, e isso não é novidade alguma, é a sua conformação aos limites mínimos e máximos delineados pela Constituição Federal.

Evidente que há pontos nebulosos, razão pela qual que há um parâmetro absoluto de controle. Por isso, incumbe ao Poder Judiciário o controle da atividade legislativa nas hipóteses de completa incompatibilidade com o sistema ou de notória inversão de valores. Não se quer aplicar – e a referência é necessária – a Constituição Federal como se fora o Código Penal; apenas corrigir o que se mostra manifestamente desproporcional no ordenamento. Para tanto, somente as medidas legislativas que se mostrem absolutamente inadequadas e incongruentes com a lógica do sistema punitivo – e que, por isso, lhe retirem a credibilidade, a isenção e, em consequência, sua legitimidade – devem ser jurisdicionalmente sindicáveis.

Nessa esfera controlável pelo Judiciário encontra-se a previsão da extinção, nos crimes fiscais, da punibilidade pelo pagamento do valor sonegado. Isso porque a inversão de valores para aplacar a proteção da sociedade em detrimento de determinados estamentos ou classes sociais não é valor, diretriz ou política criminal de atuação legislativa. Mostra-se, sim, uma desvirtuação ou corrupção do sistema. Por isso deve ser banida; ou, ao menos, não aplicada.



Referências Bibliográficas

AMARAL, Cláudio do Prado. **Despenalização pela reparação de danos** – a terceira via. Leme: J. H. Mizuno, 2005.

ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios básicos de Direito Penal**. 2. ed. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 1986.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

BITENCOURT, César Roberto. **Manual de Direito Penal** – Parte Geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 10.ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CABRERA, Raul Peña. El bien jurídico en los delitos económicos (con referencia al código penal peruano). **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 11, p.36-49, jul.-set. 1995.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1996.

CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. Tradução: Aroldo Plínio Gonçalves. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1992.

CASARIL, Agenor. **O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Penal Brasileiro**. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, p. 145.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões Fundamentais de Direito Penal Revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. **La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional**. 3 ed. Madrid: Civitas S.A., 1994.

FELDENS, Luciano. **A Constituição Penal** – A dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. Tradução Vera da Costa e Silva et. al. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

FIANDACA, Giovanni. O “bem jurídico” como problema teórico e com critério de política criminal. Tradução Heloisa Estellita Salomão. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, vol. 776, p. 109-139, jun. 2000.



FISCHER, Douglas. **Delinqüência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da constituição**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da ofensividade no Direito Penal**: não há crime sem lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico (*nullum crimen sine iniuria*), funções político-criminal e dogmático-interpretativa, o princípio da ofensividade como limite do *ius puniendi*, o princípio da ofensividade como limite do *ius penale*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10.ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários**: aspectos criminais e processuais. 2.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

LOVATTO, Alécio Adão. Dos crimes contra a ordem tributária ou sonegação fiscal. **Revista do Ministério Público-RS**, Porto Alegre, n. 28, p. 35-48, 1992.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Alexandre; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. vol.1. 2.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1978.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. vol.4. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1965.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

OLIVEIRA, Frederico Abrahão de. **Direito penal econômico brasileiro**. Porto Alegre: Sagra – D C Luzzato, 1996.

PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de Direito Penal**. Tradução Ana Paula dos Santos Luís Natscheradetz. et. al. 3.ed. Lisboa: Vega, 1998.

SANGUINÉ, Odone. Introdução aos crimes contra o consumidor. Perspectiva criminológica e penal. **Fascículos de ciências penais**. Porto Alegre, n. 2, ano 4, v. 4, p. 17-43, abr.-jun. 1991.

SANTOS, Gérson Pereira dos. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981.

SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre a proibição de excesso e a proibição de insuficiência. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, a. 12, n. 47, p. 60-122, mar.-abr. 2004.



SCHORPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária**: aspectos constitucionais, tributários e penais. Curitiba: Juruá, 2004.

SILVA, José Geraldo da; LAVORENTI, Wilson; GENOFRE, Fabiano. **Leis penais especiais anotadas**. 8. ed., rev., atual. e ampl. Campinas: Millennium, 2006.

STOCO, Rui. Sonegação Fiscal e Crimes Contra a Ordem Tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 675, p. 335-353, jan. 1992..

STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, n. 97, p.171-202, mar. 2005.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**: uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. **Tribunal do Júri**: símbolos e rituais. 3.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1988.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro**: Parte Geral. 3. ed. rev e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.



