

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MIGUEL MOFARREJ
FACULDADES INTEGRADAS DE OURINHOS
PROJURIS ESTUDOS JURÍDICOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO**

CONSIDERAÇÕES SOBRE O CRIME TRIBUTÁRIO

UBIRATAN MARTINS

**OURINHOS/SP
2013**

UBIRATAN MARTINS

CONSIDERAÇÕES SOBRE O CRIME TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Curso de Pós-graduação em Direito, sub-área Direito do Estado, das Faculdades Integradas de Ourinhos em convênio com PROJURIS – Estudos Jurídicos Ltda., para a obtenção do título de Especialista.

Orientador: Prof. Doutor Jefferson Aparecido Dias

**OURINHOS/SP
2013**

UBIRATAN MARTINS

CONSIDERAÇÕES SOBRE O CRIME TRIBUTÁRIO

Este texto foi julgado e aprovado para a obtenção do título de Especialista em Direito, das Faculdades Integradas de Ourinhos em convênio com PROJURIS – Estudos Jurídicos Ltda.

Ourinhos, 23 de Fevereiro de 2013.

Prof. Dr. Ricardo Pinha Alonso
Coordenador do Curso de Especialização em Direito do Estado

BANCA EXAMINADORA

Prof.

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha esposa e filhos Rosenilde, Filipe e Ana Luiza, pela paciência, e ao Prof. Dr. Jefferson Aparecido Dias, pela orientação efetivamente prestada.

RESUMO

O tributo é um elemento essencial para a manutenção do Estado, o qual tem plena legitimidade para instituir os tributos. O cidadão, de outra parte, se cerca de algumas garantias diante do Estado com a finalidade de preservar seu patrimônio e garantir uma subsistência digna e, em consequência, frear a voracidade estatal na arrecadação tributária. Ainda assim, a sonegação tributária é um fato que se verifica cotidianamente, razão pela qual o Estado instituiu o delito tributário, utilizando-se da norma penal como último recurso na intenção de frear a sonegação tributária. Porém, em razão das constantes benesses concedidas pelo legislador ao infrator tributário, a norma penal tributária, tal como existe atualmente, carece de sentido e finalidade, pois ela nem tem a característica de uma norma penal sancionadora e reguladora do comportamento social e nem é uma norma eficaz de arrecadação tributária. A finalidade da norma penal tributária é unicamente arrecadar tributos, mas utilizando-se de um recurso muito custoso para o Estado, que é o processo criminal. Por essas razões, há que se considerar a possibilidade de repensar a norma penal tributária em vigor.

Palavras-chave: Estado. Tributação. Norma penal. Crime tributário.

ABSTRACT

The tribute is an essential element for the maintenance of the State, which has full legitimacy to impose taxes. The citizen, on the other hand, is about some guarantees on the State in order to preserve their heritage and ensure a decent existence and therefore curb the voracity in State tax revenues. Still, tax evasion is a fact that occurs daily, which is why the State instituted the law tribute delict, using the delict standard as a last resort in an attempt to curb tax evasion. However, due to the constant handouts granted by the legislature to tax offender, the delict provision law, as currently exists, lacks direction and purpose, because neither has the characteristic of a standard delict sanctioning and regulating society behavior and is not a standard effective tax collection. The purpose of the standard is solely delict law raise taxes, but using a resource too costly for the State, which is the delict case. For these reasons, it is necessary to rethink the standard delict law in force.

Keywords: State. Taxation. Delict law. Delict law.

The tribute is an essential element for the maintenance of the State, which has full legitimacy to impose taxes. The citizen, on the other hand, is about some guarantees on the State in order to preserve their heritage and ensure a decent existence and therefore curb the voracity in State tax revenues. Still, tax evasion is a fact that occurs daily, which is why the State instituted the law tribute delict, using the delict standard as a last resort in an attempt to curb tax evasion. However, due to the constant handouts granted by the legislature to tax offender, the delict provision law, as currently exists, lacks direction and purpose, because neither has the characteristic of a standard delict sanctioning and regulating society behavior and is not a standard effective tax collection. The purpose of the standard is solely delict law raise taxes, but using a resource too costly for the State, which is the delict case. For these reasons, it is necessary to rethink the standard delict law in force.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O TRIBUTO	9
2.1 O conceito de tributo.....	9
2.2 A finalidade do tributo: a manutenção do Estado.....	12
2.3 Alguns princípios norteadores na arrecadação tributária.....	16
3. A PENA E A NORMA PENAL	22
3.1 Considerações históricas.....	22
3.2 A norma penal.....	26
3.3 Funções ou finalidades da pena.....	30
4. O CRIME TRIBUTÁRIO	38
4.1 O tipo penal tributário.....	38
4.2 Benesses concedidas ao infrator tributário.....	42
4.2.1 A insignificância Penal.....	43
4.2.2 Suspensão do processo por adesão a parcelamento do débito tributário..	46
4.2.3 Extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito tributário.....	49
4.3 Finalidades do delito tributário.....	52
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

O tema objeto do presente estudo refere-se a algumas breves considerações sobre a forma como o crime tributário vem sendo tratado na sociedade brasileira, tanto pela legislação quanto pela jurisprudência.

A obrigatoriedade do pagamento do tributo tem como fundamento a necessidade de manutenção do Estado, o qual se pressupõe como legítimo. O Estado, na sua missão institucional de garantir o bem estar da coletividade, tem uma vasta gama de obrigações e é responsável por uma série de serviços, para os quais necessita de recursos advindos do pagamento de tributos, exigidos desde os tempos mais remotos.

De outra parte, como consequência das reformas liberais, ocorridas principalmente nos séculos XVII e XVIII, a sociedade, em contraponto ao Estado, buscou assegurar uma série de princípios, direitos e garantias individuais com o intuito de inibir abusos arrecadatários por parte do Estado, dentre os quais podem ser destacados os princípios da legalidade, da vedação do tributo com efeitos de confisco, da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da generalidade etc.

Como, porém, todo pagamento de tributos é uma transferência de dinheiro do contribuinte para o Estado e isso quase sempre implica numa certa resistência da parte do contribuinte, a sonegação tributária faz parte de uma realidade que se constata cotidianamente.

Por esse motivo o Estado brasileiro optou por criminalizar a sonegação tributária, sob o fundamento da defesa de um bem jurídico muito caro para o Estado: o erário. O Estado brasileiro, acreditando na eficácia da norma criminal, busca com a tipificação penal da conduta da sonegação tributária diminuir e inibir a ação dos sonegadores e, em consequência, aumentar a arrecadação de recursos.

Nesse cenário, o presente estudo tem como objetivo geral fazer algumas considerações sobre o conceito de delito tributário tal como o define o Estado brasileiro e como objetivo específico busca-se analisar as benesses concedidas pelo Estado ao agente que comete o delito tributário, em especial as possibilidades de extinção da punibilidade por meio da reparação do dano causado ao erário.

A justificativa do presente estudo está no fato de que o delito tributário tem recebido um tratamento bastante diferenciado pelo legislador brasileiro, por meio de da concessão de diversos benefícios ao infrator, os quais não são encontrados em

outros delitos. O delito tributário, quiçá em razão da natureza do bem jurídico tutelado, apresenta-se como um crime diferenciado dos demais, pois o legislador está frequentemente oferecendo ao agente do delito uma série de possibilidades para isentá-lo da punição criminal (leia-se, extinguindo sua punibilidade).

Nunca é demais se questionar, no entanto, se essas benesses concedidas pelo Estado-legislador não estão acabando por neutralizar a eficácia da norma penal, a qual só tem sentido se, de fato, por meio dela, o Estado efetivamente age perante o infrator com a finalidade de garantir o bem estar da coletividade. Essa é a questão que se apresenta como problema de pesquisa, qual seja, a natureza e por que não dizer a eficácia da norma penal tributária.

A hipótese aventada inicialmente é a de que o Estado não busca, com a criminalização da sonegação tributária, aplicar uma punição no infrator ou educar a sociedade para a criação de uma consciência acerca da necessidade e da importância de se pagar os tributos ou ainda uma reeducação do agente que pratica o delito com a finalidade de assegurar que ele que não volte a delinquir.

Supõe-se, inicialmente, que o Estado intenciona, por meio da força da norma penal, unicamente coagir o contribuinte para que ele não deixe de pagar o tributo devido, sob pena de ser submetido a uma sanção penal. Utilizando-se de uma metáfora, é como se o Estado fosse até o contribuinte e lhe ameaçasse dizendo: *ou você paga o tributo devido ou irá para a prisão.*

Para cumprir o mister proposto, este trabalho está estruturado em três capítulos.

No primeiro capítulo é apresentada uma definição do que é o tributo, sua importância e legitimidade e a necessidade de se cobrar tributos, bem como alguns princípios, aqui destacados, dos quais se vale o contribuinte com a finalidade de evitar abusos por parte do Estado na arrecadação tributária. É exposta a necessidade do pagamento do tributo para a manutenção do Estado e para que ele cumpra seu papel de gerenciador e organizador da coisa pública com a finalidade de preservar o bem comum.

Para tanto, parte-se do pressuposto de que o Estado tem legitimidade para arrecadar tributos, haja vista que se vive em um Estado democrático de direito, nada obstante os inúmeros abusos e desvios verificados cotidianamente, praticados pelos agentes públicos responsáveis pela gestão da arrecadação dos recursos provenientes dos tributos bem como pelos serviços estatais (o mau uso e os desvios

praticados pelos agentes públicos não tiram a legitimidade do Estado em instituir e cobrar tributos e nem justifica eventual prática de sonegação tributária).

Num segundo momento é abordada a finalidade/utilidade da norma penal. A norma penal é considerada aqui como *ultima ratio* e como tal, quando o Estado opta por proteger determinados bens jurídicos por meio da tipificação penal, isso ocorre primeiramente porque o Estado entende que aquele bem jurídico tutelado tem um valor diferenciado e, em segundo lugar, porque essa norma penal tem uma finalidade que é sua utilização como derradeiro recurso visando à garantia do bem estar da coletividade.

Concluindo, no terceiro capítulo do trabalho são feitas algumas considerações sobre o delito tributário a partir da análise das legislações que tipificam o crime tributário e do entendimento jurisprudencial que vem prevalecendo nos tribunais. Para tanto, importante frisar que não será feita uma análise dos diversos tipos penais relacionados à sonegação tributária, mas simplesmente questionar que tipo de delito o legislador brasileiro definiu como sendo o crime tributário, pois esse crime é *diferente* dos demais: há uma série de benesses concedidas pelo legislador ao infrator tributário (diga-se sonegador tributário) que não são concedidas a nenhum outro agente.

Esse conceito de crime tributário traz à baila alguns debates sobre a finalidade e a eficácia da norma penal tributária, suas razões de ser e qual o objetivo pretendido pelo Estado-legislador.

Por fim, para cumprir a tarefa proposta, vale destacar que a metodologia de pesquisa utilizada nos dois primeiros capítulos deste trabalho foi a análise doutrinária dos conceitos abordados. Já no terceiro capítulo, o desenvolvimento do estudo tem como sustentáculo a pesquisa e a análise das legislações atinentes à matéria e os respectivos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários.

ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O TRIBUTO

2.1 - O conceito de tributo

Para se atingir o objetivo aqui almejado, necessário será apresentar sinteticamente alguns conceitos que subsidiarão este estudo, iniciando-se pela abordagem do conceito de tributo.

O Código Tributário Nacional conceitua em seu artigo 3º que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Da leitura dessa definição pode-se extrair que tributo é uma prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, que tanto pode ser pessoa física como jurídica, em favor do Estado e não constitui sanção decorrente de ato ilícito.

No mundo moderno não se arrecada mais tributo em bens/produtos em si mesmos considerados ou em trabalho, como outrora ocorria. Por meio de uma *lei* institui-se um tributo descrevendo-se situações hipotéticas de, por ex., auferimento de riqueza/renda (fato gerador do imposto sobre a renda) por parte daquelas pessoas que doravante serão chamadas de contribuintes que, quando concretizadas, geram a obrigação de destinar um percentual dessa renda/riqueza para o Estado.

Essa transferência de recursos para o Estado será sempre em dinheiro. Se ocorrer, por ex., de um contribuinte não pagar o tributo devido e ele tiver seus bens apropriados pelo Estado, ou mesmo em caso de dação em pagamento de imóveis, esses bens não serão apropriados pelo que significam em si mesmos ou pela utilidade que tenham enquanto tal, mas pelo valor que eles têm. Esses bens serão avaliados e transformados em pecúnia, seja por meio de venda em hasta pública ou até mesmo em caso de adjudicação do bem. A quantia arrecadada ou o valor da adjudicação será quantificado em dinheiro para pagamento ou abatimento da dívida tributária.

A definição trazida pelo Código Tributário Nacional chega a ser redundante, pois traz que a prestação pecuniária será em moeda. Ora, se é pecuniária deverá ser prestada em moeda. Ao que parece, o legislador, na tentativa de tornar clara a

lei, a tornou também redundante. Porém, é importante que se tenha como certo que o tributo será sempre mensurável em dinheiro.

O auferimento de renda, conforme exemplo anteriormente mencionado, é o fato gerador que implica na obrigação do pagamento do tributo. É a concretização da hipótese de incidência descrita genericamente na norma tributária. Ocorrido o fato, este, por preencher os requisitos previstos na descrição fática contida na norma hipotética, implica numa obrigação jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o tributo. Somente os fatos que se amoldam perfeitamente na hipótese de incidência é que tem relevância jurídica e geram uma obrigação tributária por parte do sujeito passivo.

A relação jurídico-tributária envolve de um lado, na condição de sujeito ativo, o Estado, e de outro, na condição de sujeito passivo, os indivíduos que, nessa condição são chamados de contribuintes. A partir do momento da consumação/realização/verificação do fato imponible, o Estado (sujeito ativo) tem o direito de exigir e o contribuinte (sujeito passivo) tem o dever de entregar parte do dinheiro que possui, objeto da obrigação. Com a entrega do dinheiro extingue-se a relação jurídica obrigacional.

Nessas condições, tem-se, portanto, que a prestação pecuniária devida pelo contribuinte é compulsória, isto é, independe de sua vontade. Como ensina Hugo de Brito Machado, “a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade”¹ do contribuinte. A compulsoriedade aqui decorre da própria lei que instituiu o tributo.

E, se por um lado, a transferência feita pelo contribuinte de parte dos recursos por ele auferidos em favor do Estado na forma de tributo é obrigação compulsória, por outro lado, se o sujeito passivo da obrigação tributária não efetuar essa transferência de recursos, *deverá* o agente público estatal intervir com a finalidade de efetivar a arrecadação da prestação pecuniária prevista na norma.

Vista da ótica do contribuinte, a prestação pecuniária de natureza tributária é *compulsória*. De outra parte, analisado do ponto de vista do fisco, a ação do agente público é *vinculada* aos termos da lei. Enquanto de um lado o contribuinte tem a obrigação de destinar dinheiro para o Estado, de outra parte, este (o Estado, por

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - pág. 62.

meio de seus agentes) tem o dever de compelir o sujeito passivo ao adimplemento de sua obrigação, caso ele não a satisfaça espontaneamente.

A lei não confere ao agente público a discricionariedade de decidir se é conveniente ou não arrecadar um tributo. Se o fato gerador ocorreu, necessária será a cobrança. A arrecadação financeira é de tamanha importância para a manutenção do Estado que seu adimplemento impõe obrigação para os dois lados da relação jurídica instituída pela lei: tanto para o contribuinte quanto para o agente responsável pela arrecadação/fiscalização.

Ainda que haja divergências com relação à atuação *plenamente vinculada* de que fala a definição legal do conceito de tributo, há que se concluir que não pode o agente público inovar na interpretação ou na aplicação da lei. Sua atividade não comporta discricionariedades. No máximo, lhe permite interpretações em caso de lacunas na norma. Mas ainda assim, o parâmetro instituído pela lei é uma atividade vinculada aos termos da lei que institui o tributo. Em caso de eventuais abusos por parte do agente fiscalizador (e esses abusos frequentemente ocorrem), pode o contribuinte se socorrer de recursos na esfera administrativa e/ou judicial.

Pela explanação até aqui traçada, portanto, tem-se já delineado que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, instituída sempre por meio de lei, devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária em favor do Estado, o qual tem o dever, também decorrente da lei, de exigir o pagamento do tributo, compelindo o contribuinte ao pagamento da prestação devida, inclusive acionando, se necessário, o Poder Judiciário.

Para fechar esse conceito, importante, ainda, anotar que a receita obtida pelo Estado com a arrecadação tributária decorre de atividade regular tanto do Estado quanto do indivíduo. Independentemente da origem ou da natureza do fato gerador da obrigação tributária (ainda que seja, por ex., resultado de uma atividade ilícita), cumpridos os requisitos previstos em lei como hipótese para incidência do tributo (que será sempre lícita, por óbvio), haverá a necessidade de o contribuinte arcar com a correspondente prestação pecuniária em favor do Estado.

O Estado, nessa relação jurídica, cobra do indivíduo um pagamento relativo a um fato gerador que decorre de atividade regular do indivíduo. Não se trata de uma infração ou penalidade que o Estado aplica sobre o indivíduo como decorrência de um ato ilícito por este praticado. Pelo contrário, a necessidade do pagamento do tributo decorre justamente de uma atividade regular do indivíduo, como por ex.,

quando ele, como fruto de seu trabalho, produz riqueza ou auferir renda para si. Porém, com a finalidade de custear as despesas do Estado ao qual o indivíduo está vinculado, parte dessa renda/riqueza deve a ele ser destinada, como se verá a seguir.

2.2 - A finalidade do tributo: a manutenção do Estado

Se o tributo decorre de uma atividade regular do indivíduo que concretiza uma hipótese de incidência e daí surge, como consequência, a necessidade de pagar o tributo, por óbvio que o indivíduo não transfere parte dos recursos por ele auferidos para o Estado sem finalidade alguma, simplesmente porque possui grande generosidade, espírito altruísta ou como descreve Hugo de Brito Machado, por *solidariedade social*².

O contribuinte reconhece o Estado como ente político dotado de legitimidade, instituído e organizado por meio de normas constitucionais e legais, isto é, aceita o Estado instituído pelo direito como ente necessário para garantir um convívio social de melhor qualidade e, como consequência disso, assume a obrigação de ter que contribuir para o custeio das despesas ordinárias de manutenção do Estado e para a promoção do bem comum. Paga-se tributo porque este é imprescindível e inerente à própria ideia de Estado. Sem tributo não há como se conceber um Estado.

O Estado é uma entidade dotada de organização jurídica, admitida e reconhecida pela sociedade com a *finalidade* de organizar e viabilizar a convivência social (não se está aqui com essa afirmação defendendo que a sociedade criou o Estado, pois esta é uma discussão bastante ampla e complexa que extrapola em muito a finalidade do presente estudo, motivo pelo qual, para os propósitos aqui

² Hugo de Brito Machado, na obra **Curso de Direito Tributário**, pág. 52-57, traz que a “ideia de solidariedade como fundamento da tributação tem levado ao equívoco de se considerar que o sujeito ativo da relação tributária é a sociedade, e não o Estado... Na verdade, a relação jurídica tributária tem como sujeito ativo o Estado e como sujeito passivo os indivíduos que integram a sociedade... É certo que a ideia de solidariedade social deve estar presente como fundamento da tributação, mas a relação jurídica tributária é sempre uma relação individualizada entre o Estado e o contribuinte, e nesta deve prevalecer o princípio da legalidade. A ideia de solidariedade deve ser, portanto, deslocada para o plano do gasto público. O Estado é que, dispondo do dinheiro que arrecada com os tributos, deve realizar o gasto público tendo em vista a solidariedade social”. Logo, crê-se como inapropriada a tese defendida por Marcos Aurélio Pereira Valadão, em seu artigo **Direitos Humanos e Tributação – uma concepção integradora**, publicado na revista DIREITO EM AÇÃO, v. 2, n. 1, set/2001, Brasília/DF, pág. 221-241, quando este afirma que pagar tributos é um direito fundamental, pois ao pagar tributos o cidadão pode exigir do Estado uma contraprestação efetiva, haja vista que são os tributos que sustentam o Estado.

traçados, limitar-se-á a afirmar que a organização estatal é *admitida e reconhecida* pelos cidadãos).

Atualmente, não se apresenta como tese razoável a vida em sociedades complexas sem que haja uma estrutura estatal que coordene e organize essa convivência. As relações sociais, em grupos extremamente heterogêneos e numerosos como é a constituição das sociedades atuais, pressupõem regras pré-estabelecidas que garantam a estabilidade, a segurança e a preservação não só das liberdades individuais, mas do ente coletivo que é a sociedade considerada enquanto tal.

Caberá posteriormente à sociedade, enquanto ente coletivo organizado, e não ao indivíduo considerado isoladamente, cobrar do Estado pela adequada utilização dos recursos arrecadados com os tributos.

O Estado “é uma sociedade politicamente organizada porque é uma comunidade instituída por uma ordenação coercitiva, e essa ordenação é o direito”³, que é a expressão da vontade e dos anseios da sociedade. O poder do Estado advém da organização da vontade do povo, dos seus anseios, objetivos e participação, que fundamentam e motivam a edição de normas para estruturar e gerir o Estado.

Georges Burdeau assim define o papel da norma no Estado moderno:

é a representação da ordem social desejada... É o efeito que dela se espera, a efetivação do objetivo social, que valoriza a regra e lhe dá o seu caráter de regra de direito... O que distingue a obrigação jurídica é que ela não decorre diretamente do princípio expresso pela regra, mas do facto de o bem colectivo ou a ordem concebida como desejável pressupor o respeito da regra... a regra de direito obriga o indivíduo, mas diz respeito à sociedade⁴.

No mesmo sentido, muito oportunamente observa Marcos Aurélio Pereira Valadão:

O homem contemporâneo vive em sociedades organizadas em Estados. É a organização estatal a garantidora dos direitos humanos dos seus cidadãos... A finalidade do Estado é o bem-estar de seus cidadãos... A história da evolução do Estado, dos seus primórdios até ascender à conformação que conhecemos hoje, é a história do reconhecimento dos direitos humanos...⁵

³ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia** - pág. 346.

⁴ BURDEAU, Georges. **O Estado** - pág. 66.

⁵ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Direitos Humanos e Tributação – uma concepção integradora** – pág. 3.

A norma instituída pelo Estado representa, pois, ao menos em tese, a vontade da sociedade. Pode-se mesmo afirmar que é justamente aí que reside sua força: a norma é uma forma de materializar e organizar a vontade e os objetivos da sociedade. Como salienta Marcos Valadão, ainda que por vezes o Estado abuse no desempenho do poder estatal⁶, ainda assim, é somente por meio dele que se pode materializar o bem estar da coletividade (sociedade enquanto conjunto) e também dos indivíduos, isoladamente considerados.

Para alcançar esses objetivos e o bem estar da coletividade, o Estado é dotado de uma estrutura de poderes (aí incluída a burocracia estatal) e cria uma gama de serviços, que precisarão de recursos financeiros, imprescindíveis para sua manutenção. É aqui que se encontra a finalidade dos tributos.

Sem tributo o Estado não sobrevive. Isso se aplica também ao Estado brasileiro. Para manter-se e atingir os objetivos próprios de um Estado organizado, é absolutamente necessário arrecadar recursos junto à sociedade. O Estado tem uma série de objetivos, serviços e garantias, muitos deles estabelecidos na própria Carta Constitucional, que para serem efetivados precisam de recursos.

O Estado brasileiro, considerando sua natureza de estrutura jurídica de poder (como se acaba de verificar), não é um ente que produz recursos como qualquer pessoa física ou jurídica, isto é, o Estado não produz riqueza por meio do exercício regular de atividade econômica tal como os cidadãos.

O Estado brasileiro até desempenha algumas atividades econômicas no mercado por meio de empresas públicas ou de economia mista, mas essa não é a principal fonte de recursos do Estado e nem é seu objetivo enquanto ente que visa ao bem comum. Quando desempenha atividade econômica no mercado, o faz, pelo menos em tese, por questões de interesse estratégico nacional. Como exemplos, pode-se citar o caso das empresas de Correios, da Petrobrás ou da Caixa Econômica Federal, que não operam no mercado com objetivo primordial de lucro, mas sim com a finalidade de regular algumas atividades econômicas, consideradas estratégicas para o Estado.

Tem-se, portanto, que os recursos financeiros para manter o Estado são provenientes dos tributos, sempre com a finalidade de gerir a coisa pública e melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados pelo Estado.

⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Direitos Humanos e Tributação – uma concepção integradora** – pág. 3.

Não é outra a lição que nos traz Roque Antonio Carrazza quando afirma que:

Constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentalizar o Estado a alcançar o bem comum. A nosso ver, qualquer exação que não persiga esta finalidade é inconstitucional. O princípio republicano leva-nos necessariamente, como podemos notar, ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação, muito bem discernido pelo gênio de Aliomar Baleeiro. A lei que cria um tributo e que, nestes termos, exercita a competência tributária deve, em tese, atentar somente para os interesses do povo e para o bem-estar do País.⁷

Se a norma instituída pelo Estado representa a vontade da coletividade e o Estado é o instrumento para direcionar e organizar essa vontade (essas são, *ao menos em tese*, as definições até aqui traçadas), o tributo é o recurso do qual o Estado necessita para concretizar a vontade da sociedade. O contribuinte paga o tributo amparado em uma série de garantias que o Estado lhe oferece como contrapartida, tais como segurança, rede pública de saúde, estrutura de Poder Judiciário, serviços públicos diversos como água e luz etc.

Além dos serviços, tem-se a própria organização da sociedade, conduzida pelo Estado, enquanto conjunto de pessoas individuais, que se efetiva por meio de normas que disciplinam as condutas dos indivíduos, e enquanto ente coletivo, que almeja o bem comum, a satisfação e o bem estar da coletividade.

Na prática, infelizmente, não é isso o que se vê na realidade cotidiana. As normas instituídas são, corriqueiramente, muito casuísticas e direcionadas para atender os interesses de segmentos sociais mais organizados e com maior poder de influência, seja ele político ou financeiro. No mesmo sentido, as políticas instituídas pelo Poder Executivo não primam pela eficácia no uso dos recursos públicos arrecadados com os tributos e os desvios desses recursos em proveitos pessoais ou setoriais são frequentes.

Ainda assim, numa sociedade regida por normas, sob a força de um Estado de Direito, tem-se muito claro que o *poder* da norma deve prevalecer sobre as vontades individuais. A força da norma é princípio que não pode ser afastado sob pena de se ver ruir o Estado de Direito. Aliás, é unicamente aí que se encontra a sustentação desse tipo de organização estatal: no respeito e na submissão à norma. Num Estado de Direito, somente a submissão à norma pode libertar.

Porém, considerando que o Estado é composto por pessoas e essas não são isentas nas suas ações, que há muitos interesses em disputa, que a organização

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** - pág. 84.

estatal tem vícios, enfim, considerando que o Estado não é, na prática, tal qual como ele é conceituado em teoria e como se almeja que ele seja, necessário se faz estabelecer limites à atuação estatal, em especial, no que diz respeito à arrecadação tributária, que é um dos focos deste estudo.

2.3 - Alguns princípios norteadores na arrecadação tributária

Na literatura são encontrados, conforme o entendimento do intérprete, vários princípios limitadores do poder ou da atividade arrecadadora de tributos: o da legalidade, da anterioridade, da vedação do tributo com efeitos de confisco, da não limitação do livre trânsito de pessoas e bens no território nacional, da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da anualidade etc. Cada um desses princípios, dentre alguns outros, têm a sua relevância e pertinência conforme as características de cada tributo. Porém, dar-se-á destaque aqui para aqueles princípios que se referem diretamente à capacidade ou à potencialidade contributiva das pessoas: isonomia ou igualdade tributária, generalidade e capacidade contributiva.

Os princípios são as regras matrizes, o alicerce sobre o qual se assenta toda a estrutura jurídica que organiza o Estado e a vida em sociedade. Os princípios são as normas base que direcionam todas as outras normas. Sua aplicação demanda sempre um grau de interpretação e gradação. Não se trata de normas objetivas, mas de cunho abstrato, conceitual. Não tem aplicação ou efetividade absoluta, mas sim aspecto orientador e indicador dos caminhos a serem seguidos na interpretação e na edição das demais normas de caráter concreto. “São os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão.”⁸ Eles são de grande valia para a exegese e perfeita aplicação dos atos normativos e possuem uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico⁹.

Como afirmado acima, o Estado existe para viabilizar o bem estar da população e suas normas devem espelhar os anseios da sociedade. A norma deve ser o instrumento de que se vale o Estado para implementar os objetivos e desejos da sociedade. É papel do Estado zelar pela qualidade de vida da comunidade objetivando a justiça social e fomentando ações da comunidade que buscam a solidariedade e a igualdade. É nesse cenário, portanto, que os princípios

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** - pág. 56.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** - pág. 56.

desempenham o papel de regras paradigmáticas e diretivas em relação às demais normas.

Assim, pautado no princípio de que todos são iguais perante o Estado e se o Estado está a serviço da comunidade com a finalidade de atingir seus objetivos comuns, nada poderia ser mais razoável do que cobrar tributos de maneira impessoal, indistinta, sem privilegiar classes ou categorias de pessoas.

A Constituição atual, nesse sentido, determina que todos devem contribuir para a manutenção do Estado conforme sua capacidade contributiva, assim como todos poderão usufruir dos benefícios e serviços oferecidos pelo Estado. Se o Estado é o ente que organiza e viabiliza os anseios da sociedade, nada mais natural do que cobrar tributo de todas as pessoas que *podem* contribuir. A norma tributária deve ser, se não totalmente justa, no mínimo objetiva, não fazendo distinções de caráter individual.

As problemáticas da igualdade e da generalidade na esfera tributária são muito complexas e envolvem diversos desdobramentos práticos quando se há a incidência da norma nos casos reais. A comparação de pessoas pressupõe um parâmetro visando uma determinada finalidade e nem sempre os critérios adotados são os mais pertinentes. Cotidianamente são ajuizadas inúmeras ações discutindo interpretações feitas pelos agentes públicos nos casos práticos de incidência da norma.

Mas não só isso. Há inúmeras outras discussões, essas em âmbito muito mais teórico, sobre a legitimidade de algumas isenções ou exclusões/inclusões de determinados setores ou categorias em situações hipotéticas previstas nas normas que instituem os tributos. Porém, como se disse, essas são questões práticas que envolvem os tributos instituídos na sua especificidade. Aqui, o objetivo é conceituar o princípio que orienta, ou que muitas vezes deveria orientar, o legislador e o intérprete da norma.

A Constituição Federal, detalhista como é, estatui, dentre os princípios tributários, aqueles, talvez os mais importantes, que são os princípios da generalidade e da isonomia ou igualdade tributária. É o que se observa da leitura, dentre outros dispositivos esparsos, (por ex. o artigo 5º, *caput*), do artigo 150, II, ambos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A lei que institui o tributo estabelece uma hipótese para sua incidência. A pessoa, física ou jurídica, que, ao auferir renda ou produzir riqueza por ex., se enquadrar naquela hipótese de incidência prevista na norma será, por consequência, obrigada a pagar o respectivo tributo.

Esses dois princípios estão intimamente ligados, pois se a norma não pode instituir tratamento desigual entre os contribuintes, isso implica na afirmação de que todos aqueles que realizam o fato gerador terão que pagar tributo. O respeito a um dos princípios implica na aceitação do outro. É isto o que assevera Roque Antonio Carrazza quando afirma que o “princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com *isonomia e justiça*”¹⁰, submete a ela todos que realizam o *fato impositivo tributário*, pois serão tributados com igualdade¹¹.

Ainda que a norma tributária nacional preveja a concessão de isenções para incentivar determinados segmentos sociais ou econômicos, estabeleça imunidades tributárias no corpo do texto constitucional ou crie distinções que possam vir a privilegiar alguns segmentos em detrimento de outros, isso remete a opções políticas ou econômicas estabelecidas pelo legislador, seja ele constitucional ou infraconstitucional.

Não se discute aqui sobre a pertinência ou não dessas opções político-econômicas. Sabe-se que os tributos, além da finalidade principal que lhe é inerente que é a arrecadação de recursos financeiros, têm também finalidades extrafiscais. E essas finalidades dependem de motivações políticas que devem ser debatidas, *ordinariamente*, na esfera política (além da judicial, é claro, porém essa, provavelmente, como último recurso do indivíduo). O mesmo se aplica às concessões de isenções tributárias.

A norma tributária deve prever as situações hipotéticas objetivas de auferimento de riqueza/renda ou propriedade patrimonial sobre os quais incidirá a norma e que resultarão no pagamento de tributos, sendo-lhe vedado privilegiar

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** - pág. 86.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** - pág. 86.

características subjetivas individuais com a finalidade de tributar determinada pessoa e deixar de tributar outra em situação análoga.

Como dito, conforme políticas de Estado, pode-se isentar ou criar imunidades, mas sem distinguir segmentos ou pessoas que se encontram em situações idênticas. Isso quer dizer que, se o Estado decide, por ex., que vai isentar de Imposto Territorial Rural o proprietário de terras produtivas com até 10 hectares com a finalidade de fomentar a pequena propriedade rural, não poderá isentar alguns e cobrar de outros que se encontram na mesma situação jurídica.

O que a norma tributária não poderá estabelecer, de forma alguma, são casuísmos com determinados segmentos ou categorias de pessoas ou grupos com a finalidade de privilegiá-los em detrimento dos demais setores em situações equivalentes, posto que isso está em desconformidade com os princípios constitucionais e gera distorções sociais e econômicas.

Historicamente, ainda que se possa arguir que não se atingiu o nível ideal, desde a revolução liberal dos séculos XVII e XVIII, na região ocidental do mundo, os favorecimentos de castas, categorias, setores ou grupos sociais estão sendo banidos em prol do tratamento igualitário por parte da norma, principalmente em matéria tributária, visto que isso atinge uma das partes mais sensíveis da pessoa: sua renda e/ou patrimônio.

Tomando emprestadas as palavras de Hugo de Brito Machado, pode-se sintetizar essa argumentação afirmando-se que:

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida.¹²

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza afirma:

Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa *não* que *todos* devem ser submetidos a *todas* as leis tributárias, podendo ser gravados com *todos* os tributos, *mas, sim*, apenas, que *todos* os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo.¹³

Além dos princípios da igualdade ou isonomia tributária e da generalidade, outro princípio demasiadamente importante para os fins aqui propostos é o do

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – pág. 43.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** - pág. 85-86.

respeito à capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esse princípio preceitua, essencialmente, que a tributação deve estar adequada à real condição do contribuinte, conformando o pagamento do tributo àquilo que ele pode efetivamente pagar. Diz mais a norma. Quem pode mais, pagará mais. Quem pode pouco, menos pagará. Com isso, confere-se certa dose de pessoalidade ao pagamento do tributo, conformando-o à condição do contribuinte.

Ele estabelece que a norma que institui o tributo deverá respeitar os direitos individuais, em especial o patrimonial e as atividades econômicas do contribuinte, o que remete, obrigatoriamente, a dois outros princípios fundamentais, que são, no âmbito tributário, àquele que preceitua que os tributos não poderão ter caráter confiscatório e, no âmbito dos direitos individuais, ao tão preservado direito de propriedade. Analisar, portanto, o princípio do respeito à capacidade contributiva obriga, quase que necessariamente, a conjugá-lo com esses outros dois princípios fundamentais.

Independentemente se esse princípio se aplica a todos os tributos ou unicamente aos impostos, questão que não se mostra relevante para o enfoque que se busca neste estudo, fica muito claro, pelo dispositivo mencionado, que o Estado, ao instituir tributos (ou somente impostos se assim se preferir) precisa levar em consideração as situações ou hipóteses que podem e devem ser tributadas sem onerar excessivamente o contribuinte, mas cobrando mais daqueles que podem contribuir com parcela mais significativa, mas sem extorquir o contribuinte esgotando suas riquezas ou onerando demasiadamente sua fonte de renda.

O Estado deve tributar aquele que pode pagar, mas com razoabilidade, conforme sua capacidade contributiva, sem abalar os alicerces materiais que dão sustentação à sua vida privada, pois, do contrário, o tributo passa a ter caráter confiscatório e pode ferir o direito de propriedade.

O tributo, diferentemente da sanção - que também poderia não ser demasiadamente onerosa, embora o seja na maioria das vezes - não pode ser uma *pena* para o contribuinte. Tributo é transferência de dinheiro para o Estado, conforme as situações hipotéticas previstas em lei, mas sempre com moderação. Na sociedade capitalista, adquirir bens não é crime e ninguém pode ser penalizado por acumular capital ou ter patrimônio elevado. Pode sim contribuir com parcela maior em razão de ter maior capacidade contributiva, mas com prudência e razoabilidade.

Enfim, parece que, no Estado de Direito instituído pela República Federativa do Brasil, há diversas garantias que protegem o cidadão de eventuais abusos por parte do Estado, muitas vezes até não suficientes para inibir a voracidade do Estado, mas com certeza essas garantias refletem o grau de participação/consciência do cidadão e de politização da sociedade brasileira.

Poder-se-ia elencar aqui, ainda, outros princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da liberdade de tráfego ou pessoas, porém, isso não se mostra necessário para o propósito aqui traçado, posto que os princípios do respeito à capacidade contributiva, da igualdade ou isonomia tributária e da generalidade já são suficientes para se conferir razoável legitimidade à norma que institui o tributo na medida em que, se o Estado respeitasse unicamente esses princípios, com toda certeza a tributação que pesa sobre o contribuinte dificilmente seria exagerada.

Os demais princípios acima elencados (legalidade, da anterioridade, da liberdade de tráfego ou pessoas), apesar de serem extremamente importantes como garantias do contribuinte frente à voracidade do Estado em arrecadar cada vez mais recursos, têm uma significação um pouco menos relevante para os objetivos pretendidos neste estudo, principalmente no que se relaciona com o campo penal, que será objeto do próximo capítulo, posto que a questão da natureza da norma penal-tributária passa, necessariamente, sobre um breve estudo do crime e da pena.

A PENA E A NORMA PENAL

3.1 – Considerações históricas

O Brasil, segundo o texto constitucional, é um estado democrático de direito que tem regras matrizes, princípios, estabelecidos na Constituição da República e em leis esparsas. Um dos princípios mais elementares do texto constitucional é o de que a forma de governo do Brasil é a República, isto é, um Estado em que os cidadãos são donos da coisa pública e em que todos são iguais perante a lei.

O Estado, nessa conceituação formal, está a serviço dos interesses do povo que, com sua estrutura, deve, por meio de normas e ações, assumir uma feição protetora da sociedade (assim considerada tanto como somatória aritmética de indivíduos - visão liberal clássica - quanto como ente coletivo), ora agindo preventivamente e ora repressivamente.

Nada obstante as deficiências por todos conhecidas do Estado no que se refere a graves falhas estruturais nas áreas de segurança, legislativa, judiciária etc., dentro dessa missão institucional estatal, que é a de efetivar a proteção dos cidadãos e pacificar o ambiente de convívio social, o Estado cria uma estrutura bastante complexa de normas, essencialmente aquelas de direito penal e processual penal, e de órgãos, judiciários e policiais.

No entanto, nem sempre foi assim. Observando o curso da história (e *curso* quer dizer unicamente o desenrolar da história, com o que não se quer dizer *evolução ou desenvolvimento histórico*, pois não se pode afirmar que todas as mudanças históricas implicam necessariamente evolução ou desenvolvimento, além do que o conceito de evolução é muito relativo conforme o olhar daquele que analisa), nas sociedades da antiguidade (Babilônia, Egito e China, por ex.), entre os séculos XXIII e XVIII a.C., vigorava a regra do talião (*olho por olho, dente por dente*), num período em que havia total confusão entre o público e o privado, o religioso e o político.

Alguns séculos mais adiante, encontra-se, nas sociedades gregas e romanas da antiguidade, entre os séculos X a.C. e os primeiros séculos da era atual, uma estrutura normativa que começa a diferenciar os crimes públicos e privados, a pena começa a deixar de ser uma simples reparação do dano causado à vítima e

encontram-se, também, os primórdios do processo penal tal como existe na atualidade.¹⁴

Mas, ainda assim, o que se vê até esse período é, essencialmente, um direito penal reparador e vingativo marcado por penas cruéis (de tortura, de morte, de banimento, de trabalhos forçados etc.) e desproporcionais em relação ao delito praticado¹⁵.

Com a consolidação do Estado moderno (e a conseqüente secularização das funções do Estado) e a afirmação dos direitos individuais no período das revoluções liberais, direitos esses tidos como naturais, forma-se uma estrutura jurídica que passa a respeitar o réu como ente dotado de direitos e lhe atribui garantias diante do Estado, o qual passa, então, a ser visto como o grande tirano (é nesse período que aparecem obras que representam verdadeiros marcos históricos, como, por ex. as obras *Dos delitos e das penas*, de César Beccaria, de 1764, *O Espírito das Leis*, de Montesquieu, de 1748, ou *Leviatã*, de Hobbes, de 1651).

As penas, antes essencialmente corporais e reparadoras, aos poucos vão adquirindo uma feição um pouco menos *desumana*, até culminar com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que estabelece, dentre tantos direitos, que:

Art.1.º Os homens nascem e são livres e iguais em direitos.

Art. 7.º Ninguém pode ser acusado, preso ou detido senão nos casos determinados pela lei e de acordo com as formas por esta prescritas. Os que solicitam, expedem, executam ou mandam executar ordens arbitrárias devem ser punidos; mas qualquer cidadão convocado ou detido em virtude da lei deve obedecer imediatamente, caso contrário torna-se culpado de resistência.

Art. 8.º A lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias e ninguém pode ser punido senão por força de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.

Art. 9.º Todo acusado é considerado inocente até ser declarado culpado e, se julgar indispensável prendê-lo, todo o rigor desnecessário à guarda da sua pessoa deverá ser severamente reprimido pela lei.

Com o advento do Iluminismo e as reformas liberais e políticas, novos valores se assentaram, tais como o racionalismo, o contratualismo social e político, o individualismo, o respeito à liberdade *natural*, a igualdade formal entre os indivíduos, dentre outros valores liberais, que marcam uma mudança histórica na concepção da sociedade e na relação do indivíduo com o Estado. O indivíduo, entendido como

¹⁴ FERRI, Enrico. **Princípios de Direito Criminal** – pág. 32-38.

¹⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 61-62.

ente separado do corpo social, passa a ter voz ativa, institui-se um racionalismo na organização do Estado e em suas ações, haja vista que ele deve estar a serviço do cidadão e não o contrário.

Guilherme Souza Nucci sintetiza bem esse período histórico:

É inequívoco que o processo de modernização do direito penal somente teve início com o Iluminismo, a partir das contribuições de Bentham (Inglaterra), Montesquieu e Voltaire (França), Hommel e Feuerbach (Alemanha), Beccaria, Filangieri e Pagano (Itália). Houve preocupação com a racionalização na aplicação das penas, combatendo-se o reinante arbítrio judiciário. A inspiração contratualista voltava-se ao banimento do terrorismo punitivo, uma vez que cada cidadão teria renunciado a uma porção de liberdade para delegar ao Estado a tarefa de punir, nos limites da necessária defesa social. A pena ganha um contorno de utilidade, destinada a prevenir delitos e não simplesmente castigar.¹⁶

Resultado dessa nova concepção de mundo é que as penas deixam de ter unicamente as facetas tradicionais de castigo pela infração cometida e de compensação/retribuição à vítima, impingindo ao criminoso um sofrimento/mal proporcional àquele por ele causado. Doravante, conforme anota Guilherme de Souza Nucci, surge com teóricos como Beccaria, a tese de que a pena deveria, também, “ter um fim utilitário, consistente na prevenção geral e especial do crime”.¹⁷

Duas grandes escolas doutrinárias surgiram nesse período, a clássica e a positiva.¹⁸

Para a escola clássica, os homens são iguais e dotados de livre arbítrio - duas das teses centrais do pensamento liberal - e, como tal, são responsáveis pelos atos livremente praticados. Se a pessoa pratica um crime, deve por ele responder, porém na proporção da gravidade da falta cometida, posto que infringiu o *contrato social*. A responsabilidade penal decorre de sua *culpa* e, portanto, da vontade livre do homem. Nas palavras de Guilherme de Souza Nucci, a escola clássica:

fundamentalmente, via o criminoso como a pessoa que, por livre-arbítrio, infringiu as regras impostas pelo Estado, merecendo o castigo denominado pena. Visualizava primordialmente o fato cometido, razão pela qual consagrou o princípio da proporcionalidade, evitando-se as penas corporais de toda ordem.¹⁹

¹⁶ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 62-63.

¹⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 65.

¹⁸ Conforme classificação encontrada na obra de Guilherme de Souza Nucci, *Manual de Direito Penal*, já mencionada, e de Cezar Roberto Bitencourt, *Tratado de Direito Penal* – Parte Geral 1.

¹⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 69.

O criminoso, para a escola clássica, tem consciência da ilicitude de sua conduta, ele é moral e penalmente responsável, porquanto detinha a opção de praticar ou não o delito. Logo, se ele cometeu um delito, merece ser punido/castigado como consequência da conduta praticada.

A pena aplicada ao infrator é uma *retribuição/compensação* à sociedade pelo mal voluntariamente/livremente praticado pelo indivíduo, daí porque para se apenar é necessário que haja *culpa*. Porém, a punição deve ser proporcional ao mal causado pelo agente (tese da retributividade da pena) e previamente prevista em lei para assegurar a prevenção geral.

De outra parte, centrando sua teoria no indivíduo, surge a escola positiva (como contraponto à escola clássica), que deu origem à antropologia, à sociologia e à psicologia criminais. Negando o livre arbítrio e fundamentada no método científico de observação (típico das ciências naturais), essa tese está centrada na ideia de que o indivíduo comete crimes por razões que fogem à sua vontade: decorrem de causas naturais, sociais ou psicológicas.

Segundo Cezar Roberto Bitencourt, “admitindo o delito e o delinquente como patologias sociais, dispensava a necessidade de a responsabilidade penal fundar-se em conceitos morais”²⁰. O fundamento da pena deixa de ser a culpa do infrator e foca-se no comportamento e na periculosidade do agente e a pena tem, por consequência, a finalidade de defesa da sociedade e, somente subsidiariamente, a recuperação do criminoso, pois segundo essa doutrina, muitos infratores são patológicos e não tem recuperação. Sobre essa escola Guilherme de Souza Nucci afirma que:

Essencialmente, enxergava o criminoso como um produto da sociedade, que não agia por livre-arbítrio, mas por não ter outra opção, além de ser levado ao delito por razões atávicas. Visualizava sobretudo o homem-delinquente e não o fato praticado, motivo pelo qual a pena não necessitava representar castigo, mas tinha caráter preventivo, isto é, até quando fosse útil poderia ser aplicada.²¹

Nada obstante as duas escolas estejam em extremos opostos, elas trouxeram contribuições importantes para o binômio crime e pena, pois com elas consolidaram-se conceitos importantes: a proporcionalidade da pena ao fato cometido; a necessidade de individualização da pena conforme a história e a personalidade do

²⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 86.

²¹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 69.

agente; banimento das penas cruéis (a pena de morte é admitida na escola positiva); função social protetiva da pena; pena como afirmação da lei; possibilidade de um fim utilitário na aplicação da pena, na medida em que se vê como possível a recuperação/ressocialização do criminoso; delito como fenômeno social/natural; imputabilidade/inimputabilidade/semi-imputabilidade etc.

Doravante, a pena, e também o agente da conduta criminosa, serão vistos sob outros olhos. A pena imposta pelo Estado adquire múltiplas funções ou finalidades: a) punição ao infrator pelo mal cometido; b) proteção da sociedade diante dos infratores, punindo-os e isolando-os do convívio social quando necessário; c) reeducação do infrator, ressocializando-o na medida do possível d) com sua imposição buscará mostrar aos demais cidadãos que o crime tem graves consequências, inibindo assim sua prática pelos demais cidadãos; e) demonstrará a força da lei num Estado de direito. É o que se verá a seguir.

3.2 – A norma penal

A norma penal só deve ser acionada, em regra, como último recurso. Ao longo da vida, as pessoas são educadas, num processo interativo, dentro de um determinado padrão sócio-comportamental incorporado, assimilado e reproduzido pela sociedade por meio da complexa teia estrutural formada pelos mais diversos órgãos e instituições sociais: família, escola, igreja, empresas, clubes, sociedades esportivas etc.

A educação, a formação, os valores, a cultura se formam no cotidiano das pessoas como resultado das múltiplas relações que ocorrem, tanto das pessoas entre si como com as inúmeras instituições e grupos sociais que existem em uma sociedade.

Em qualquer sociedade há inúmeros setores, classes sociais e categorias, os quais intencionam a manutenção e a extensão da cultura e dos valores prevalentes para toda a sociedade ou a implementação de uma estrutura de valores que lhe sejam mais convenientes.

Sem dúvida que há inúmeras divergências entre os mais diversos setores sociais e essas divergências são necessárias e essenciais, pois somente com elas é que ocorrem as mudanças ao longo da história. Porém, existe um comportamento padrão mínimo que deve ser respeitado, sob pena de o convívio social restar

comprometido. Como regra, a grande maioria das pessoas assimila os valores e comportamentos institucionalizados e a sociedade se mantém coesa em função disso (o que não implica afirmar, no entanto, que a cultura e valores predominantes numa sociedade sejam os corretos ou os melhores).

Há, porém, aqueles que, por razões diversas, não se enquadram nesse sistema ou estão à margem dele. E como as normas legais normalmente espelham esses valores, por meio da instituição de preceitos mínimos a serem seguidos, e são um dos recursos de que dispõe o Estado para manter a coesão social, para aqueles que não se enquadram no padrão social institucionalizado, a norma prevê uma série de preceitos como forma de assegurar a coesão e a harmonia sociais. Aí se encontram as normas impositivas e reguladoras de direito civil, tributária, administrativa, trabalhista, ambiental etc. Nesse sentido, afirmam Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli, que:

Toda a antijuricidade (que provém da violação de qualquer preceito jurídico) gera sanções não penais, reparadoras (retributivas em sentido racional). Com isto, a ordem jurídica cumpre uma função de prevenção geral, que por sua vez terá uma função educadora, formadora de cidadania: todos sabemos que devemos cumprir a palavra empenhada em um contrato, que devemos cumprir com nossas obrigações familiares etc.²²

Assim, em caso de transgressão, aciona-se a norma para restabelecer a unidade do corpo social, o que ocorre, em regra, por meio da reparação, reconstruindo as relações porventura rompidas.

Como recurso mais extraordinário, ou como *ultima ratio*, existe o direito penal para aquelas hipóteses que o legislador entendeu como mais relevantes ou que mereçam uma atenção especial em razão dos contextos social, político, econômico etc. Nesses casos, por ex., além de implicações de natureza civil, a norma prevê, também, uma sanção penal com a finalidade de assegurar a unidade do corpo social.

O legislador, quando *opta* por tipificar uma conduta como crime em detrimento de outras, é porque faz uma *opção* por determinados valores que, ou são valores que a sociedade, de um modo geral, quer preservar ou refletem interesses de grupos ou setores sociais que atuam no meio político ou, ainda, são valores que o

²² ZAFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro** - pág. 104.

legislador tenta implementar ou firmar na realidade cotidiana, como muito bem sintetizado por Cezar Roberto Bitencourt:

Convém destacar que a uma concepção de Estado correspondente uma de pena, e a esta, uma de culpabilidade. Destaque-se a utilização que o Estado faz do Direito Penal, isto é, da pena, para facilitar e regulamentar a convivência dos homens em sociedade.²³

O bem jurídico tutelado pela norma reflete uma opção valorativa do legislador. Exemplificando, para a sociedade de até meados do século passado, o adultério era tipificado como crime porque ofendia demasiadamente os valores e costumes da época. O legislador entendia que havia um bem jurídico a ser tutelado e optou por tipificar a conduta adversa como crime. Essa opção valorativa, atualmente, chega a soar como risível, pois uma relação extraconjugal é tão-somente isso. Trata-se de uma questão que deve ser resolvida pelas pessoas envolvidas, no âmbito familiar e, no máximo, no âmbito civil se dela decorrer a falência da relação conjugal e resultar numa separação ou divórcio.

Portanto, toda tipificação penal (e não só penal, é claro) traz implícita uma opção valorativa do Estado-legislador que está diretamente relacionada com os contextos histórico, político, sociológico, econômico, psicológico etc. Essas normas penais refletem um contexto que ou estarão em sintonia com os valores e anseios da sociedade ou representarão os interesses e valores da classe política ou de determinados grupos com força política junto ao legislador, alçando assim essa ou aquela conduta à condição de bem jurídico a ser tutelado pelo Estado. Daí conceituar-se o delito como um fenômeno jurídico.

Não resta dúvida, no entanto, de que esse fenômeno jurídico, a despeito da aparente neutralidade do Estado a serviço do cidadão, é utilizado ideologicamente por determinados setores ou grupos sociais que, por meio da lei, tipificam algumas condutas que mais lhe convém em detrimento de outras menos adequadas.

Esse é um fenômeno jurídico presente em todas as sociedades organizadas e se manifesta conforme o grau de participação e de conscientização da sociedade. Quanto mais democrática e participativa é a sociedade, menor é o risco de abusos por parte do Estado e de ocorrer a utilização da norma em função de interesses de grupos ou setores.

²³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 97.

Com a norma penal, sua ideologização pode ser mais perigosa e danosa, em especial por ela deter o poder de tipificar condutas que, na prática, acabam por marginalizar pessoas. Ao se enquadrar alguém como infrator ou delinquente ou criminoso e encarcerá-lo (no caso de condenação a pena de prisão), pode-se estar sentenciando todo o futuro de uma pessoa, pois poucas são as pessoas que saem de uma instituição prisional e conseguem se readaptar ao convívio social de forma harmoniosa.

Sem dúvida alguma que o ideal seria que não houvesse a necessidade de um sistema penal, como sustentam Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli, haja vista que esse sistema tende a servir de sustentáculo para as estruturas de poder social consolidadas (manifestadas, como dito acima, nas diversas instituições sociais existentes) utilizando-se da via punitiva²⁴. Como isso não é possível, isto é, como o sistema penal é um *mal necessário*, melhor é compreender seu papel para a sociedade e para o Estado.

Importante é que se tenha claro que a pena é uma punição decorrente de uma infração praticada que implica ou numa redução de direitos (por ex. prisão) ou numa obrigação de fazer (por ex., prestação de serviço comunitário) ou numa obrigação de pagar (por ex., uma prestação pecuniária a uma entidade filantrópica), todas impostas pelo Estado.

Já que a pena é um mal necessário, e como afirmado por Cezar Roberto Bitencourt, “enquanto não surge algo melhor e mais inteligente que o Direito Penal”²⁵ o ideal é que ela seja aplicada e utilizada com o máximo de racionalidade e sensibilidade. Se a pena é esse *mal necessário*, que existe desde os tempos mais remotos, atualmente pelo menos ela pode ter, como dito acima, múltiplas funções ou finalidades.

Sem adentrar em detalhes filosóficos sobre as diferentes teorias a respeito da utilidade ou finalidade da pena, o que demandaria um estudo mais complexo e aprofundado, destacar-se-á a seguir as principais finalidades da pena, conforme os propósitos traçados.

²⁴ ZAFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro** - pág. 76.

²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 124.

3.3 – Funções ou finalidades da pena

A pena pode ser utilizada com múltiplas finalidades conforme o padrão teórico adotado pelo Estado e os objetivos buscados. Para as intenções aqui traçadas, serão destacadas cinco funções ou finalidades da sanção penal. O Código Penal brasileiro está em sintonia com esse entendimento, pois dispõe em seu artigo 59, que o juiz, ao fixar a pena deverá fazê-lo *conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime*, isto é, deve-se punir, mas na medida do necessário e na proporção do delito praticado. Nesse dispositivo encontram-se as finalidades a serem destacadas, como se verá a seguir.

A *primeira* das finalidades da sanção penal, e também a mais remota, é a de que a punição deve ser infligida ao infrator pelo mal por ele cometido. É a tese defendida pela teoria classificada como *absoluta* ou *retributiva* da pena (segundo a norma penal acima descrita é a função repressiva da pena ou reprovadora da conduta criminosa).

Ainda que se possa afirmar que a punição em si mesma considerada não é a finalidade da pena, mas sim seu próprio conceito, acredita-se que aqui o próprio conceito de pena se confunde com sua finalidade, pois não há como se dissociar essa finalidade da pena, que é punir alguém pelo mal cometido, de seu próprio conceito.

O agente do delito violou um bem jurídico e, como consequência, deve ser punido. É a *retribuição* dele à sociedade pelo mal que causou (daí a razão da classificação como teoria retributiva). Independentemente do fundamento filosófico que sustenta a finalidade da punição (teológico, despótico, contratual, moral, jurídico etc), pois, afinal de contas, essa função retributiva da pena sempre é encontrada ao longo de toda a história da humanidade, o fato é que a punição, nesse sentido, é uma retribuição à sociedade ou à vítima pelo mal causado pelo agente.

O que marca essa concepção retributiva da pena nos dias atuais, cujos fundamentos remontam ao período do Iluminismo, é que ela, ao ser aplicada, regula-se por uma norma pré-existente e é dotada de razoabilidade e proporcionalidade conforme a culpa do agente, levando-se em consideração, ainda, sua capacidade, sua história e sua personalidade.

As demais funções/finalidades da pena a serem destacadas, por opção metodológica, serão fracionadas em quatro finalidades distintas, as quais, pode-se

até afirmar, estão abarcadas pela teoria classificada doutrinariamente como *relativa* ou *preventiva* da pena.

Ressalte-se, no entanto, que não se tem aqui a intenção de discorrer sobre essas teorias (absolutas e relativas), as quais são mencionadas apenas para contextualizar as finalidades ora destacadas, as quais se consolidaram ao longo dos últimos dois séculos.

Assim, a *segunda finalidade* da pena é a de assegurar a *proteção da sociedade*, intimidando-se o infrator para que ele não volte a delinquir e, em consequência, desestabilizar o convívio social. “Se o castigo ao autor do delito se impõe, segundo a lógica das teorias absolutas, somente porque delinuiu, nas teorias relativas a pena se impõe para que não volte a delinquir”.²⁶

O sentido ora analisado é o de que a pena deve mirar ao agente do delito, punindo-o, e até isolando-o do restante da sociedade se necessário, para que ele não volte a delinquir. Segundo Guilherme de Souza Nucci, é o caráter preventivo *especial negativo* da pena, “significando a intimidação ao autor do delito para que não torne a agir do mesmo modo, recolhendo-o ao cárcere, quando necessário e evitando a prática de outras infrações penais”.²⁷

A punição aqui tem por finalidade mostrar ao infrator que se ele delinquir será punido. Nesse sentido, a pena aplicada não tem como objetivo uma retribuição ou vingança. Trata-se, unicamente, de uma consequência jurídica pelo ato praticado, não como forma de vingança, mas mera decorrência do comportamento do infrator e para que fique ciente de que se voltar a delinquir será novamente punido. É um fim utilitário atribuído à pena (diferente, portanto, de retributivo).

Esta finalidade fica muito mais explícita quando se pune o infrator com a pena de prisão, pois nesse caso, isola-se ele do convívio social, protegendo a sociedade da convivência com o infrator e, assim, de suas condutas criminosas e de sua personalidade. Estando segregado, ele, ao menos em tese (na prática sabe-se que mesmo encarcerados muitos infratores continuam comandando ou simplesmente participando de organizações criminosas), terá suas ações neutralizadas e não poderá desestabilizar o convívio social com suas ações criminosas.

Trata-se, por óbvio, de uma função bastante polêmica, pois não há nenhuma garantia de que a aplicação da sanção ou a simples cominação de uma pena

²⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 106.

²⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 368.

intimidem o infrator contumaz de modo a inibir a prática de outros delitos, mas, sem dúvida nenhuma, é um recurso que não pode ser desprezado pelo Estado com o objetivo de inibir a conduta criminosa.

A *terceira finalidade* da pena é a de buscar a reeducação do infrator, ressocializando-o, na medida do possível. A pena aqui também tem como alvo o infrator²⁸. Porém, ao contrário da finalidade anterior, que é utilitária negativa (intimidando e neutralizando as ações do infrator), a finalidade da pena no sentido ora analisado adquire uma feição positiva²⁹, pois terá como objetivo sua ressocialização (conforme a ótica/opção valorativa reinante no grupo social em que se está inserido).

Diversos são os dispositivos legais (contidos não só na lei de execução penal, mas, também, em leis esparsas como a Lei 9.099/95), que estabelecem que a ressocialização ou a reintegração do apenado devem ser metas durante a aplicação da pena, incentivando-se as ditas boas condutas: frequência a cursos de formação, bom comportamento prisional, incentivo ao trabalho, a preservação do contato com a família do preso, as práticas religiosas, as progressões de regime, as transações e suspensões processuais etc.

São práticas que o legislador estabeleceu como instrumentos por meio dos quais se busca fomentar a reintegração do apenado ao convívio social. Em cada uma dessas práticas encontra-se uma pequena fatia da sociedade, com seus valores e cultura, os quais, pretende-se, sejam assimilados pelo condenado.

Na medida em que o apenado demonstra que está *progredindo* no cumprimento da pena, ele vai aos poucos sendo reinserido no convívio social. Por esse motivo é que na legislação brasileira se encontram dispositivos como o livramento condicional, a progressão de regime, a assistência ao egresso etc. Todas são medidas que buscam essa ressocialização do condenado.

Em plena sintonia com essa finalidade de reeducação do infrator estão dispositivos como a transação penal e a suspensão condicional do processo, onde sequer se discute a responsabilidade criminal. Parte-se diretamente para uma composição entre o Ministério Público e o infrator, envolvendo normalmente

²⁸ Segundo Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli, na obra citada, pág. 91, a pena entendida como proteção da sociedade tem esse duplo aspecto que eles classificam em prevenção geral, enquanto destinada aos *que ainda não delinquiram*, e prevenção especial, direcionada aos *que delinquiram*.

²⁹ Trata-se do caráter preventivo *especial positivo*, segundo classificação trazida por Guilherme de Souza Nucci na obra citada, pág. 368.

obrigações/penas de prestação de serviços comunitários ou de doação de bens e valores a entidades filantrópicas, as quais tem nítida intenção de inculcar no infrator boas práticas.

É nesse mesmo sentido que se afirma que as penas sócio-educativas devem ser individualizadas de acordo com a lesão, a culpabilidade, a história e as condições do agente. A pena deve ser adequada com a finalidade de cumprir seu papel de reparação à sociedade e de reeducação do infrator.

Portanto, se num primeiro momento da aplicação da pena, para os casos tidos como mais graves, busca-se a segregação e a proteção da sociedade do criminoso, numa segunda etapa, ao longo do cumprimento dessa pena, tentar-se-á sua ressocialização conforme os valores prevalentes na sociedade. A intenção do Estado não pode ser somente isolar o criminoso *ad eternum*. Ele buscará, ao longo do cumprimento da pena, reinseri-lo na sociedade, ou seja, no convívio familiar, no trabalho, no lazer etc.

Essa, talvez, seja a finalidade mais polêmica e questionável que se atribui à pena, basicamente por duas razões:

a) ao se analisar a realidade do sistema penal, principalmente o prisional, é muito claro que a sanção não desempenha eficazmente um papel ressocializador. As prisões, como muito claramente traz Cezar Roberto Bitencourt, não se prestam à pretendida finalidade de ressocialização:

A prisão, em vez de conter a delinquência, tem lhe servido de estímulo, convertendo-se em um instrumento que oportuniza toda espécie de desumanidades. Não traz nenhum benefício ao apenado, ao contrário, possibilita toda a sorte de vícios e degradações.³⁰

No mesmo sentido, pode-se questionar acerca da efetiva ressocialização ou reeducação do infrator ao se aplicar penas *alternativas*, pois o que se verifica é que, ao invés de as penas alternativas serem utilizadas para trazer nova consciência ao infrator, elas são utilizadas, em reiteradas ocasiões, como simples execução de serviços públicos estatais, utilizando-se de mão de obra gratuita para se fazer serviços de limpeza ou adquirir cestas básicas (de alimentos) em favor de entidades filantrópicas, como se essas punições/obrigações, isoladamente, pudessem ter algum caráter reeducador.

³⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 125.

b) a outra crítica que se faz é que a ressocialização, na verdade, é vista como uma interferência abusiva do estado na individualidade do infrator por meio de um trabalho de adequação ideológica para os padrões predominantes na sociedade, como se ele fosse um doente ou um desviado que precisa de tratamento. Há valores mínimos que precisam ser inculcados no infrator para que ele possa voltar ao convívio social, sem os quais não se pode afirmar que a pessoa está reabilitada. Não se busca desenvolver uma consciência crítica no infrator, mas uma adequação ideológica (o que, no entanto, também se percebe em outros segmentos sociais, como a escola e o trabalho).

É claro que não se pode querer exigir do sistema em vigor, seja ele qual for, que ele se autoquestione, pois sua tendência natural é que procure manter os valores consolidados. Como afirma Cezar R. Bittencourt, “nenhum regime sociopolítico aceitaria que o *objetivo reeducador* do sistema penitenciário se traduza na orientação dos internos, na aprendizagem e ensinamento de uma nova escala de valores”.³¹

Nada obstante isso, a finalidade da ressocialização não pode ser deixada de lado, pois é uma possibilidade que a sanção penal proporciona dentre diversas outras. Uma alternativa ou opção que pode ser colocada à disposição do infrator para que ele, de acordo com sua própria vontade, possa dela fazer o uso que achar mais adequado, sem uma imposição autoritária do Estado invadindo e desprezando sua individualidade. É o que Cezar Roberto Bittencourt conceitua como *tratamento ressocializador mínimo*.³²

As duas últimas finalidades da pena a serem abordadas são classificadas por Guilherme de Souza Nucci como *preventivas gerais*, as quais ele subdivide em *geral negativo* e *geral positivo*.³³

Assim, a *quarta* finalidade da pena aqui destacada, que como mencionado acima pode ser conceituada como *geral negativa*, engloba tanto a norma penal em geral, isto é, sua mera existência no universo jurídico (a qual prevê a aplicação de sanções unicamente em decorrência de sua mera existência), quanto a imposição da pena em si mesma, mostrando à sociedade (em geral) que o crime, quando praticado, terá graves consequências. O alvo da norma é a população em geral,

³¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 140.

³² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 143.

³³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – pág. 368.

buscando inibir a conduta criminosa pela generalidade das pessoas que compõem a sociedade (diferentemente da finalidade anterior que mira especificamente ao infrator).

Com a edição das normas penais, elencam-se, para a sociedade, as condutas que não se deseja que sejam praticadas ou aqueles comportamentos que não serão tolerados. A pena, vista sob essa ótica, por visar à sociedade em geral, tem um caráter pedagógico e cultural³⁴, pois tende a afirmar os valores preservados pela norma.

Independentemente se esses valores representam os anseios da sociedade ou somente de setores mais *fortes e organizados* politicamente, o fato é que com a instituição de uma norma, busca-se agregar novos valores ao convívio social ou simplesmente consolidar aqueles já existentes, mas que carecem de um reforço normativo que possa lhe proporcionar maior eficácia.

Não só o direito penal tem esse aspecto pedagógico e cultural para os indivíduos que compõem a sociedade, mas também todas as demais normas de direito, pois, afinal, elas são as regras estabelecidas para a garantia de um convívio social harmonioso, segundo as opções valorativas adotadas pelo Estado-legislador.

Essa finalidade da pena é bastante questionada³⁵, pois fundamenta-se em dois pressupostos essenciais:

a ideia da intimidação, ou da utilização do medo, e a ponderação da racionalidade do homem... Teve, necessariamente, de reconhecer, por um lado, a capacidade racional e absolutamente livre do homem – que é uma ficção como o livre-arbítrio -, e, por outro lado, um Estado absolutamente racional em seus objetivos, que também é uma ficção.³⁶

Nesse sentido, é comum se assistir a discussões de projetos legislativos em que se busca pressionar a sociedade por meio da aprovação de leis *duras*, com penas severíssimas, com o intuito de inibir condutas indesejadas. Porém, basta

³⁴ Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli, na obra **Manual de Direito Penal Brasileiro**, págs. 355-356, trazem conceito semelhante quando afirmam que a norma penal “deve limitar-se à proteção e exigência de um *mínimo ético* ... O direito penal antropologicamente fundamentado ... deve perseguir uma certa formação do cidadão, um certo propósito educador ou reeducador. É claro que se este conceito é manejado dentro de uma análise realista, pode conduzir a qualquer extremo, mas nem por isso podemos afirmar que toda educação seja um atentado à autonomia ética do homem, porque há uma educação para a liberdade e educação para a escravidão. Não se trata de postular um Estado ético idealista, e sim uma certa formação cidadão que seja de acordo com nossa cultura e que é o meio mais idôneo para a segurança jurídica”.

³⁵ Podem ser conferidas as interessantes críticas apresentadas nas obras já citadas por Cezar Roberto Bitencourt, págs.106-110, e por Eugenio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli, págs. 101-110.

³⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** - pág.108.

olhar para os noticiários jornalísticos para se perceber que essa medida, isoladamente, não tem eficácia contra a criminalidade. O homem racional, ponderado e conhecedor da existência da norma que essa teoria pressupõe (como se *conhecimento* gerasse automaticamente *consciência*), na prática, infelizmente, não se encontra em todas as pessoas.

Para finalizar esse conceito, Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli sintetizam muito bem o homem sob esse enfoque:

O direito penal não pode desconhecer que o homem não é pura razão. O homem não é racional, embora possa chegar a sê-lo. Afirmar, dogmaticamente, sua racionalidade é negar tudo. É falso que o conhecimento obrigue o homem. O conhecimento não obriga a vontade, mas a orienta, a guia, de modo que sem conhecimento ela se perde. Não se deve pensar que o homem é racional e o irracional é animal. Ambas as características são humanas no homem. A razão e o conhecimento guiam sua vontade, mas sua vontade não nasce da razão.³⁷

Por fim, a *quinta finalidade* da pena, que está intimamente relacionada com a quarta, é a capacidade de, com a aplicação da pena, demonstrar-se a força da lei num Estado de direito ou a força da presença do Estado na vida das pessoas.

Se na teoria da prevenção geral, vista anteriormente, a força da lei busca intimidar o indivíduo comum, aqui o que se quer destacar é a força da presença do Estado na vida as pessoas Na quarta finalidade destacada acima, basta a cominação de uma pena para coagir o indivíduo a não agir contrariamente à norma. Para efetivar a finalidade ora em exame, porém, não basta unicamente a existência de uma norma. O Estado tem que demonstrar sua presença na vida das pessoas não só mediante a instituição de uma norma, mas também com a efetivação da punição em caso de transgressão dessa norma. O Estado tem que se mostrar forte e efetivo para que seja respeitado e marque presença no cotidiano das pessoas, sob pena de, em caso de omissão e inércia, ele representar somente um vácuo de poder.

Mais uma vez, tomando-se emprestadas as palavras de Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli, pode-se afirmar que “a *efetividade* do direito penal é sua capacidade para desempenhar a função que lhe incumbe no atual estágio de nossa cultura... é efetivo o direito penal capaz de servir de garantia

³⁷ ZAFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro** - pág. 352.

externa da existência.”³⁸ Portanto, tem-se que a pena (ou a norma penal) é um instrumento de que dispõe o Estado para demonstrar sua eficácia e marcar presença frente à sociedade na busca pela efetividade do seu fim maior, que é a garantia da convivência social. Somente o Estado efetivo adquire o respeito suficiente e necessário para atingir seus fins. Do contrário há que se questionar sobre a finalidade da norma instituída, posto que permanecerá vazia de sentido.

Assim, com esse último conceito se encerra a enumeração sobre as finalidades ou utilidades que a pena ou a norma penal podem desempenhar. Não que se pretenda que a sanção penal se limite a uma ou outra dessas finalidades com a consequente exclusão das demais, mas que busque garantir um mínimo ético que garanta o convívio social, respeitando a individualidade das pessoas na busca de uma convivência social harmoniosa.

O ideal seria, como antes já afirmado, que a utilização do recurso da sanção penal não fosse necessária. Porém como isso não é possível, o que se busca é que ela seja aplicada racionalmente e efetivamente, sempre que necessário, como (mais) uma das ferramentas disponíveis ao Estado para garantir a paz social.

Nesse contexto, a seguir se analisará a criminalização da conduta da sonegação tributária sob a ótica da efetividade da aplicação da norma penal tributária, levando-se em consideração a relevância do bem jurídico tutelado por essa norma penal.

³⁸ ZAFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro** - pág. 348.

O CRIME TRIBUTÁRIO

4.1 – O tipo penal tributário

A proposta deste estudo é trazer à discussão a forma como vem sendo tratado o crime tributário atualmente, tanto pela legislação quanto pela jurisprudência, haja vista que ao se analisar o delito tributário, sem se adentrar nas razões que motivam essa situação (ao menos por ora), sem maiores dificuldades se constatarem dois fatos: a) esse crime tem recebido um tratamento diferenciado pelo legislador; b) a sociedade brasileira tem bastante tolerância em relação a ele. A tarefa perseguida será a de entender ou explicar um pouco esse quadro.

Para tanto, o conceito de delito tributário que será tomado como referência neste trabalho é aquele definido no artigo 1º da Lei n. 8.137/90, qual seja o delito de sonegação fiscal, cujas conclusões, na essência, podem ser estendidas aos demais delitos tributários.

Em consequência, não serão analisados os diversos tipos penais tributários existentes, como por ex. o delito de descaminho (art. 334 do Código Penal), a apropriação indébita de contribuição previdenciária (art. 168-A do Código Penal) ou até mesmo os crimes funcionais (art. 3º da Lei n. 8.137/90). Genericamente os delitos tributários serão aqui tratados como sonegação fiscal.

Assim, sem adentrar nos detalhes dos diversos tipos penais descritos na Lei n. 8.137/90, as condutas tipificadas como crime tributário podem ser genericamente definidas como conduta intencional, consistente na ação ou omissão do contribuinte ou responsável pelo fato, com a finalidade de sonegar o pagamento de tributos.

Inicialmente, podem ser destacados dois requisitos dos delitos tributários:

I. trata-se de conduta consciente e que pressupõe algum tipo de fraude com a intenção de reduzir ou de não pagar tributos, “de sorte que o desvalor da conduta está no comportamento ardiloso de suprimir ou reduzir tributo, daí ter sido tal conduta considerada delituosa”³⁹.

II. por se tratar de conduta comissiva e principalmente pelo fato de a punição prevista para o infrator ser pena de prisão, a pena recai sempre sobre a pessoa física do responsável pela infração, conforme esclarece Hugo de Brito Machado

³⁹ Tribunal Regional Federal da 3ª Região - 5ª Turma – *Habeas Corpus* 2003.03.00.024407-6/SP, Relatora Des. Fed. Suzana Camargo, j. em 24/06/2003, publicado no DJU de 02/03/2004, pág. 345.

quando afirma que “constitui evidente absurdo cogitar-se de responsabilidade de pessoa jurídica. Na verdade, o que se faz é abstrair a existência da pessoa jurídica para considerar a conduta dos que a dirigem”⁴⁰. Conseqüentemente, a conduta do agente deve ser individualizada pelo órgão acusador que promove a ação penal e não há que se falar em responsabilidade penal da pessoa jurídica eventualmente relacionada ao delito.

Diferentemente, e não tipificada como crime, é a simples conduta de não pagar tributos por falta de recursos financeiros ou por qualquer outro motivo, a qual configura mero inadimplemento. Se um contribuinte decide, sem qualquer tipo de fraude, simplesmente não pagar o tributo devido, ainda que esteja sujeito às penalidades tributárias decorrentes desse fato, como por ex. a incidência de multa, isso de forma alguma caracteriza a prática criminosa.

Do mesmo modo, não configura o tipo penal sob enfoque a denominada elisão fiscal, que é unicamente o planejamento tributário elaborado com a finalidade de obter vantagem econômica por meio da redução da tributação, “sem desgarrar da existência de regras normativas, apresentando apenas eficácia econômica, mesmo que haja discussão sobre a legitimidade da elisão”⁴¹.

A tipicidade criminal tributária pressupõe, portanto, um ardil com a intenção de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo. E, em que pese adentrar no perigoso campo da elaboração de juízo de valor sobre a quantidade de pena cominada para esses tipos de delitos, não é demais observar que as penas mais severas previstas para os delitos tributários, que são cominadas para os delitos de sonegação fiscal e de apropriação indébita de contribuição previdenciária, são de reclusão de 2 a 5 anos.

Essa dosimetria de pena se apresenta como um parâmetro, se não absolutamente razoável, ao menos não gritantemente abusivo, considerando-se a relevância do bem jurídico protegido pelo tipo penal e que ele (o tipo penal) pressupõe uma conduta intencional por parte do agente.

Assim, considerando-se os argumentos até aqui apresentados, pode-se concluir que a tolerância social (e legislativa) em relação à conduta delitiva em estudo não advém de expressivos sinais de abusividade ou arbitrariedade em relação ao tipo delineado e a pena aplicada, pois o tipo penal pressupõe dolo, a

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – pág. 520.

⁴¹ ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário** - pág. 43.

conduta necessita ser individualizada e as penas cominadas não são gritantemente exageradas.

Além disso, para o adequado enquadramento da conduta como crime contra a ordem tributária e a instauração da respectiva ação penal, é necessário que o tributo que deixou de ser pago tenha sido lançado em definitivo pelo órgão administrativo competente, na forma da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal⁴². Esse crime exige, portanto, que sua materialidade esteja esclarecida no âmbito administrativo-tributário.

Isso já evita que o acusado passe por constrangimentos sociais e/ou judiciais ou tenha prejuízos financeiros em decorrência de ter que responder a uma ação penal que, ao final, pode ser arquivada em razão de não restar confirmado o lançamento do tributo na seara administrativa.

Significa afirmar, também, que o Estado tem que ter total certeza acerca da conduta do agente antes de qualificá-la como delito. Deve-se facultar ao agente discutir administrativamente, por ex., eventuais divergências interpretativas porventura existentes. Enquanto o débito tributário ainda estiver em discussão na esfera administrativa, não há que se falar em configuração do delito.

Sobre o assunto, escreveram Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini:

Ora, se a administração fiscal nem sequer definiu se o tributo é devido ou não, como poderiam, no juízo penal, ser elaboradas discussões acerca de eventual lesão fiscal? Enquanto pendente de decisão administrativa a conduta do contribuinte não passa de possibilidade de que se constitua em um ilícito fiscal. Nada mais. Mera e vaga possibilidade. Por isso é que não se justifica o processo penal.

Não se trata (propriamente) de independência (ou interdependência) de instâncias. O que ocorre é que, como já dito, inexistente a figura jurídica do tributo devido (elementar dos crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90), situação que somente resultará modificada com a decisão final acerca da matéria levada a discussão no procedimento administrativo.⁴³

Consequência lógica desse entendimento é que a contagem do prazo prescricional também somente se inicia após a constituição definitiva da decisão administrativa que julgou constituído o débito tributário, momento a partir do qual

⁴² Supremo Tribunal Federal - Súmula Vinculante 24: "Não se tipifica como crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo". Disponível em http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf.

⁴³ GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa.** Disponível em <http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2029945/crimes-tributarios-sumula-vinculante-24-do-stf-exige-exaurimento-da-via-administrativa>.

poderá a autoridade fazendária representar junto ao Ministério Público para fins de ajuizamento da respectiva responsabilidade criminal, na forma do art. 83 da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 12.350/2010. Com a certeza sobre a exigibilidade do crédito poderá ser iniciada a apuração criminal.

Isso, se por um lado protege o contribuinte minorando eventuais abusos por parte do Estado, por outro lado, com o crédito tributário consolidado e seu valor apurado, disporá o Ministério Público de melhores elementos para formalizar a denúncia e o órgão judicial para julgar. Com o crédito consolidado, *presume-se*, poderá o Estado agir com a segurança necessária e maior rigor na aplicação da norma penal. Além disso, dispondo da informação do valor devido pelo acusado poderá ser oportunizada a transação penal, aplicado o princípio da insignificância ou, ainda, penalizar o acusado na proporção do montante do dano causado ao erário.

Então, como visto, tem-se que para configurar uma conduta como crime tributário, pressupõe-se uma conduta intencional, individualizada, não mais passível de discussão na esfera administrativa (com sua materialidade configurada), com seu valor quantificado e que tenha como intenção reduzir ou não pagar tributo.

De outra parte, coerente com as funções/finalidades da norma penal, a tipificação de uma conduta como crime somente se justifica quando o legislador opta por preservar um bem jurídico de modo especial, atribuindo-lhe um valor diferenciado e valendo-se da norma penal como *ultima ratio* com a finalidade de preservar o bem jurídico em questão. Logo, se a conduta tipificada como crime é a sonegação tributária, presume-se que a intenção do Estado é atribuir um valor diferenciado à arrecadação tributária punindo mais severamente (leia-se criminalmente) o sonegador em razão da enorme importância que ela representa para o Estado e para a sociedade.

A importância do bem jurídico tutelado pela norma, a arrecadação tributária, como visto acima, é indiscutível. Por meio da arrecadação tributária o Estado obtém os recursos financeiros necessários para sua manutenção, sempre com a finalidade de gerir a coisa pública e melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados pelo Estado.

Como já afirmado, se o contribuinte reconhece o Estado como ente político dotado de legitimidade, instituído e organizado por meio de normas constitucionais e legais, isto é, se aceita o Estado instituído pelo direito como ente necessário para

garantir um convívio social de melhor qualidade e, como consequência disso, assume a obrigação de ter que contribuir para o custeio das despesas ordinárias de manutenção do Estado e para a promoção do bem comum, não há que se argumentar em eventual direito à sonegação.

O pagamento do tributo é imprescindível e inerente à própria ideia de Estado. Sem tributo não há Estado organizado. E este é, ao menos em tese, a entidade dotada de estrutura jurídica, admitida e reconhecida pela sociedade, com a *finalidade* de organizar e viabilizar a convivência social.

Logo, se o bem jurídico é relevante e imprescindível para a existência e manutenção do Estado, se o tipo penal não apresenta sinais gritantes de abusividade e se para a configuração do delito pressupõe-se que o Estado deva facultar ao contribuinte a possibilidade de discutir amplamente a conduta praticada por meio de prévio processo administrativo, parece difícil entender a tolerância social e legislativa existente em relação ao delito tributário.

Porém, ao lado da norma que tipifica o crime tributário há diversas outras que, de certo modo, abrandam essa mesma tipificação, transformando o crime, aparentemente, mais em um meio para se coagir o contribuinte a pagar o tributo devido, do que propriamente em delito com a mesma natureza e finalidades das demais normas tipicamente penais.

4.2 – Benesses concedidas ao infrator tributário

Configurado o não pagamento do tributo decorrente de fraude praticada pelo contribuinte ou agente e lançado em definitivo o débito tributário, a legislação vem concedendo ao contribuinte oportunidades para que seja efetuado o pagamento do tributo apurado e, em consequência, evitada a sanção penal.

Ao que tudo indica, a finalidade das normas editadas sobre o assunto apontam claramente para o sentido de que o legislador não pretende a punição do infrator. A intenção parece ser unicamente pressionar o contribuinte ao pagamento do tributo devido, utilizando-se do recurso do uso da força da lei penal e da possibilidade de aplicação da respectiva sanção como formas de coação.

Dentre os dispositivos editados com a finalidade de minorar ou suprimir a sanção penal prevista, podem ser destacados três situações: a insignificância penal, a suspensão do processo em razão de adesão a parcelamento tributário e a

extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida. Não se pretende aqui esmiuçar cada uma dessas benesses, mas simplesmente delinear-las com a finalidade de demonstrar a forma como o legislador trata o delito tributário.

4.2.1 – A insignificância Penal

A insignificância penal sem dúvida alguma é um recurso de que se tem valido o Poder Judiciário para qualificar como irrelevantes criminalmente algumas condutas que formalmente são típicas.

A norma penal é considerada a *ultima ratio* e deve se ocupar daqueles bens jurídicos tidos como mais relevantes. Se uma infração penal, apesar de formalmente violar um bem jurídico protegido pela norma, puder ser enquadrada como irrelevante materialmente em razão de não haver significativa lesão ao bem jurídico protegido, não há porque o Estado se utilizar do recurso da pena privativa de liberdade (pena padrão para a imensa maioria dos delitos no direito penal brasileiro, já que a pena de prisão é referência na cominação das sanções criminais no Brasil).

Melhor seria que o Estado interviesse criminalmente o mínimo possível e somente naquelas situações absolutamente necessárias, porém, como a norma penal é um mal necessário e o Estado brasileiro é muito penalizador, o intérprete tem-se valido do recurso da aplicação da insignificância penal. Conforme explica Cezar Roberto Bitencourt, a “insignificância de determinada conduta deve ser aferida não apenas em relação à importância do bem juridicamente atingido, mas especialmente em relação ao *grau de sua intensidade*, isto é, *pela extensão da lesão produzida*”⁴⁴.

No âmbito do direito penal tributário, ficando adstrito somente à esfera federal, a insignificância está sendo adotada utilizando-se como parâmetro o disposto no artigo 20 da Lei n. 10.522/2002, com a redação dada pela Lei n. 11.033/2004, que dispõe que:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

⁴⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1** – pág. 51.

Recentemente, com a publicação da Portaria n. 75, de 22.03.2012, do Ministério da Fazenda, o parâmetro de R\$ 10.000,00 foi majorado para R\$ 20.000,00 em razão de um estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, concluído em 2011, que concluiu ser inviável economicamente o ajuizamento de execuções fiscais de valor inferior a R\$ 21.731,45.⁴⁵

Aplicado analogicamente esse mesmo preceito para o âmbito penal o Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento no sentido de que a relevância penal deve utilizar como parâmetro o valor mínimo adotado pela Fazenda Nacional para efeitos de ajuizamento das execuções fiscais.

No mesmo sentido, os Tribunais Regionais Federais vem acolhendo a tese de que quando a dívida tributária for inferior a R\$ 20.000,00 não deverá ser iniciada a ação penal em desfavor do sonegador com fundamento na aplicação da insignificância penal, que nada mais é do que o reconhecimento da irrelevância social da conduta do infrator.

Nesse sentido, podem ser citados os seguintes julgados:

HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO (ART. 334 DO CP). TIPICIDADE. INSIGNIFICÂNCIA PENAL DA CONDUTA. TRIBUTO DEVIDO QUE NÃO ULTRAPASSA A SOMA DE R\$ 3.339,00 (TRÊS MIL, TREZENTOS E TRINTA E NOVE REAIS). ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. ÓBICE DA SÚMULA 691/STF. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. 1. O princípio da insignificância opera como vetor interpretativo do tipo penal, que tem o objetivo de excluir da abrangência do Direito Criminal condutas provocadoras de ínfima lesão ao bem jurídico por ele tutelado. Tal forma de interpretação assume contornos de uma válida medida de política criminal, visando, para além de uma desnecessária carcerização, ao descongestionamento de uma Justiça Penal que deve ocupar-se apenas das infrações tão lesivas a bens jurídicos dessa ou daquela pessoa, quanto aos interesses societários em geral. 2. No caso, a relevância penal é de ser investigada a partir das coordenadas traçadas pela Lei 10.522/2002 (objeto de conversão da Medida Provisória 2.176-79). Lei que determina o arquivamento das execuções fiscais cujo valor consolidado for igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Sendo certo que os autos de execução serão reativados somente quando os valores dos débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ultrapassarem esse valor. 3. Incidência do princípio da insignificância penal, segundo o qual, para que haja a incidência da norma incriminadora, não basta a mera adequação formal do fato empírico ao tipo. Necessário que esse fato empírico se contraponha, em substância, à conduta normativamente tipificada. É preciso que o agente passivo experimente efetivo desfalque em seu patrimônio, ora maior, ora menor, ora pequeno, mas sempre um real prejuízo material. Não, como no caso, a supressão de um tributo cujo reduzido valor pecuniário nem sequer justifica a obrigatória cobrança judicial. 4. Entendimento diverso implicaria a desnecessária

⁴⁵ CUNHA, Alexandre dos Santos, KLIN, Isabela do Valle e PESSOA, Olivia Alves Gomes. **Nota Técnica IPEA: Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.**

mobilização de uma máquina custosa, delicada e ao mesmo tempo complexa como é o aparato de poder em que o Judiciário consiste. Poder que não é de ser acionado para, afinal, não ter o que substancialmente tutelar. 5. Não há sentido lógico permitir que alguém seja processado, criminalmente, pela falta de recolhimento de um tributo que nem sequer se tem a certeza de que será cobrado no âmbito administrativo-tributário do Estado. Estado julgador que só é de lançar mão do direito penal para a tutela de bens jurídicos de cuja relevância não se tenha dúvida. 6. Jurisprudência pacífica de ambas as Turmas desta Casa de Justiça: RE 550.761, da relatoria do ministro Menezes Direito (Primeira Turma); RE 536.486, da relatoria da ministra Ellen Gracie (Segunda Turma); e HC 92.438, da relatoria do ministro Joaquim Barbosa (Segunda Turma). 7. Ordem concedida para restabelecer a sentença de Primeiro Grau.⁴⁶

PENAL. CRIME PREVISTO NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. SUPRESSÃO DE TRIBUTO NO VALOR TOTAL DE R\$ 1.059,72 (HUM MIL E CINQUENTA E NOVE REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha da compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte assentou ser aplicável o princípio da insignificância quando o valor do tributo suprimido é inferior a R\$ 10.000,00 (Recurso Especial Repetitivo nº 1.112.748/TO, Relator o Ministro Felix Fischer, Informativo nº 406). 2. No caso, o paciente foi denunciado por infração ao art. 1º, inciso II c/c art. 11 da Lei 8.137/90, por ter supostamente suprimido tributo no valor total de R\$ 1.059,72 (hum mil e cinquenta e nove reais e setenta e dois centavos), fazendo jus à aplicação do princípio aludido. 3. Habeas Corpus concedido.⁴⁷

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ART. 20 DA LEI 10.522/2002. INEXISTÊNCIA DE JUSTA CAUSA. CONDUTA ATÍPICA. Na linha consolidada pela 4ª Seção desta Corte, adotando orientação das instâncias extraordinárias, inexistente justa causa para a persecução penal pela suposta prática do crime contra a ordem tributária, quando o imposto sonegado for igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), nos termos do art. 20 da Lei 10.522/2002, com a redação dada pela Lei 11.033/2004, uma vez que, nessa linha, resta caracterizada a atipicidade da conduta combatida.⁴⁸

PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I E IV DA LEI 8.137/90. FALSIDADE IDEOLÓGICA. ART. 299 DO CÓDIGO PENAL. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICÁVEL. RECURSO DESPROVIDO. 1. O valor dos tributos suprimidos é inferior a R\$ 10.000,00, ensejando a aplicação do princípio da insignificância, tomando como parâmetro o art. 20 da Lei 10.522/02. 2. Não há óbice a aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, uma vez que o fundamento para tal é o mesmo usado para os demais crimes que lesam o erário, ou seja, o que é irrelevante para fins fiscais também o é para fins penais. 3. In casu, a Justiça Pública não requereu, em suas razões recursais, o prosseguimento do feito em relação ao delito de falsidade

⁴⁶ Supremo Tribunal Federal – 2ª Turma – *Habeas Corpus* 104407 – Relator Ministro Ayres Brito – julgado em 15/02/2011, DJe de 05/12/2011.

⁴⁷ Superior Tribunal de Justiça – 6ª Turma – *Habeas Corpus* 198520/SP – Relator Ministro Haroldo Rodrigues – julgado em 03/05/2011, DJe de 25/05/2011.

⁴⁸ Tribunal Regional Federal da 4ª Região – 7ª Turma – Apelação Criminal n. 00027663520054047103 – Relator Des. Fed. Marcio Antonio Rocha – julgado em 18/05/2010 – DJe de 27/05/2010.

ideológica, não podendo esta Corte incorrer em *reformatio in pejus* fazendo-o. 4. Recurso a que se nega provimento.⁴⁹

Ainda que se possa encontrar alguma resistência isolada por parte de um ou outro membro do Poder Judiciário, o fato é que, em respeito ao princípio da segurança jurídica, o reconhecimento da aplicação do princípio da insignificância tem prevalecido na grande maioria dos julgados, sob o argumento de que se não é relevante a conduta para o Estado para efeitos de cobrança de uma dívida, muito menos relevante pode ser para a esfera penal, onde o que está *sub judice* é a liberdade da pessoa e não somente seu patrimônio.

4.2.2 – Suspensão do processo por adesão a parcelamento do débito tributário

Outra benesse concedida pelo legislador ao infrator é a possibilidade de parcelamento do débito tributário, que suspende o curso de eventual ação penal bem como do prazo prescricional até que seja efetuado o pagamento integral da dívida ou até a revogação do parcelamento.

Trata-se de benefício que vem sendo concedido pelo legislador reiteradamente por meio de diversos diplomas legais (artigo 83, § 2º, da Lei n. 9430/96, artigo 15 da Lei n. 9.964/00, artigo 9º da Lei n. 10.684/03, artigo 68 da Lei n. 11.941/09). Dentre esses diversos dispositivos podem ser destacados dois deles que, se não são os principais, talvez sejam aqueles mais significativos pelos elementos que trouxeram.

Dispõe o artigo 15 da Lei n. 9.964/00:

Art. 15. 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 no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

No mesmo sentido, prescreve o artigo 9º da Lei n. 10.684/03:

⁴⁹ Tribunal Regional Federal da 3ª Região – 2ª Turma – Apelação Criminal n. 200561080059350 – Relator Des. Fed. Cotrim Guimarães – julgado em 04.10.2011 – DJF3 Judicial 1 de 13/10/2011.

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. 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.

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

Assim, inicialmente aplicável somente nas hipóteses em que o parcelamento ocorre antes do recebimento da denúncia, artigo 15 da Lei n. 9.964/00, o Supremo Tribunal Federal há muito já decidiu pela extensão do benefício aos optantes do parcelamento mesmo que ele tenha ocorrido após o recebimento da denúncia, em consonância com o disposto no artigo 9º da Lei n. 10.684/03 e artigo 68 da Lei n. 11.941/09, conforme julgado que segue:

AÇÃO PENAL - ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS - LEI Nº 9.964/2000 - ARTIGO 15 - DENÚNCIA JÁ RECEBIDA - SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA - VIABILIDADE. A interpretação do artigo 15 da Lei nº 9.964/2000 há de se fazer à luz da garantia constitucional da retroação da norma mais benéfica ao réu, afastando-se a cláusula final do artigo, no que impõe, como condição, o fato de se ter aderido ao REFIS em data anterior ao recebimento da denúncia, quando esta o foi antes da vigência da nova norma legal. A condição impossível é tida como não escrita.⁵⁰

No mesmo sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI 8.137/90. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO COM BASE NA LEI 10.684/2003. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. ART. 312 DO CÓDIGO PENAL. PECULATO. COTA DE PASSAGENS. VERBA PÚBLICA. MATERIALIDADE E INDÍCIOS DE AUTORIA COMPROVADOS. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INOCORRÊNCIA. DENÚNCIA PARCIALMENTE RECEBIDA. DENÚNCIA EM FACE DE DUAS DAS ACUSADAS BASEADA EM SIMPLES CONSTATAÇÃO DE FIGURAR, À ÉPOCA DOS FATOS, COMO REPRESENTANTES LEGAIS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DENÚNCIA GENÉRICA. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PEÇA GENÉRICA QUE NÃO NARRA SATISFATORIAMENTE AS CONDUTAS DAS DENUNCIADAS. IMPOSSIBILIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA REPUDIADA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO.

(...)

7. O art. 9º da Lei 10.684/03 dispõe que "Art. 9o É suspensa a pretensão

⁵⁰ Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma – RE 409.730/PR – Relator Ministro Marco Aurélio – julgado em 01/02/2005, DJ de 29/04/2005.

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."

8. Deveras, a Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma e que "Tratando-se de crimes praticados no período de junho de 1998 a maio de 2002, tendo sido efetivado o parcelamento somente em 23.05.06, quando já em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, o parcelamento do débito tributário resulta tão somente na suspensão do processo, ficando a extinção da punibilidade condicionada ao seu pagamento integral. (HC 86.049/MG, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 15/03/2010).⁵¹

Como se percebe da leitura dos dispositivos e julgados mencionados, duas conclusões podem ser destacadas: em se tratando de crimes tributários, qualquer parcelamento feito pelo contribuinte suspende a prescrição da pretensão punitiva e o curso do prazo prescricional penal, independentemente de se tratar de programa de parcelamento ou não; esse parcelamento poderá ocorrer em qualquer fase processual até antes do trânsito em julgado da sentença que julgar o delito, conforme destacam Amir José Finocchiaro Sarti e Saulo Sarti:

Tendo a lei suprimido a expressão "incluídas no regime de parcelamento previsto por esta lei", que existia na MP nº 107/03 – depois foi transformada na referida Lei 10.684/03 –, passou-se a entender que estará suspensa a pretensão punitiva enquanto o devedor estiver incluído no regime de parcelamento, qualquer que fosse, e não apenas o programa vulgarmente chamado de "Refis II".

Nota-se ainda que, após o advento do "Refis II", perdeu relevância o momento temporal da concessão do benefício, pois não havia qualquer referência na lei sobre a necessidade de adesão ao parcelamento antes do recebimento da denúncia ou do início da ação fiscal.⁵²

Atualmente o parcelamento é regulado pelo artigo 83 da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 12.382/2011, que determina que para que a suspensão do processo seja possível o parcelamento precisa ser formalizado antes do recebimento da denúncia. Porém, por se tratar de norma de natureza material, esse

⁵¹ Superior Tribunal de Justiça – Corte Especial – APn 459/AC – Relator Ministro Luiz Fux – julgado em 01/12/2010, DJ de 17/12/2010.

⁵² SARTI, Amir José Finocchiaro e SARTI, Saulo. **A Lei nº 12.382/2011: questões relevantes.** Revista de Doutrina do TRF4. Disponível em http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao049/Amir_Sarti.html. Acessado em 13.01.2012.

dispositivo somente poderá ser aplicado aos fatos posteriores à alteração legislativa de 2011. Assim, em regra, para os processos em vigor, aplicam-se os dispositivos anteriores que possibilitam o parcelamento em qualquer fase processual.

Nada obstante isso, resta a controvérsia que pode ser levantada em razão da norma insculpida no artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, que prescreve que a adesão a programa de parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário. Ora, se o crédito tributário está suspenso, não há que se falar em ação penal⁵³.

Em que pese eventuais divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre questões como a pertinência da suspensão na hipótese de se tratar de débitos tributários municipais ou estaduais ou sobre o prazo em que o processo permanecerá suspenso, o fato a que se quer dar destaque aqui, e que é indiscutível, é a existência da benesse da possibilidade de suspensão do processo em razão do parcelamento da dívida tributária, o que não se verifica em delitos de outra natureza.

4.2.3 – Extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito tributário

O terceiro benefício legal concedido pelo legislador em relação aos delitos tributários refere-se à possibilidade de extinção da punibilidade do infrator no momento em que é efetuado o pagamento da dívida tributária.

A tradição político-legislativa brasileira vem possibilitando isso há bastante tempo, facultando ao agente que pratica o crime tributário a oportunidade de, ora em um momento ora em outro, recolher o tributo devido e livrar-se de uma condenação criminal.

Quando foi editada a Lei n. 8.137/90, seu artigo 14 dispunha:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts.1º ao 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Logo no ano seguinte, como assinala Jefferson Aparecido Dias esse dispositivo foi revogado por meio da Lei n. 8.383/91, “a partir da qual o pagamento não mais resultava na extinção da punibilidade, mas, apenas, poderia resultar na

⁵³ Sobre essa controvérsia pode ser consultada a obra de Jefferson Aparecido Dias, **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, inc. I) – Teoria e Prática**. 4ª edição – Curitiba: Juruá Editora, 2011, págs. 117-140.

redução da pena do condenado, de um a dois terços, por força do disposto no art. 16 do Código Penal (arrependimento posterior)⁵⁴, demonstrando a aparente intenção do Estado em endurecer com o contribuinte infrator.

Esse posicionamento do órgão legislativo federal, no entanto, durou pouco, pois em 1995, com a edição da Lei n. 9.249, em seu artigo 34, a matéria passou a ser regulada do seguinte modo:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27.12.1990, e na Lei nº 4.729, de 14.07.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Nova regulamentação somente voltou a ocorrer no ano de 2003, com a edição da Lei n. 10.684 (a Lei n. 9964/00 não trouxe nenhuma alteração no que se referia à extinção da punibilidade pelo pagamento) que, em seu artigo 9º traz a seguinte redação:

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. 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.

§ 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.

Com a inovação legislativa acima, como se vê da leitura do § 2º acima, o pagamento do débito tributário, que implica automaticamente na extinção da punibilidade do agente, passa a ser permitido em qualquer momento processual.

Nesse sentido, apropriadas as palavras de Hugo de Brito Machado:

Antes do advento desse dispositivo legal o Supremo Tribunal Federal já admitia que o pagamento, mesmo depois do recebimento da denúncia, operava a extinção da punibilidade. Não era pacífico o entendimento, mas ensejou o deferimento de *habeas corpus* para o trancamento de ação penal. Depois da Lei nº 10.684/03 o assunto pacificou-se. É digna de nota, porém, a manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence, que antes ficara vencido e resolveu acompanhar o relator, assinalando, porém, que a nova lei tomou escancaradamente clara que a repressão penal nos “crimes contra a ordem tributária” é apenas uma forma reforçada de execução fiscal. Essa tese ficou bem evidente no entendimento de alguns magistrados que, em face da

⁵⁴ DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, inc. I) – Teoria e Prática** - pág. 91.

denúncia mandavam dar ciência desta ao acusado para, querendo, pagar e obter a extinção da punibilidade.⁵⁵

Assim como visto no subitem anterior, tendo em vista que esse dispositivo regula norma de natureza material, deve ser aplicado aos casos pretéritos por força da retroação da lei mais benéfica, motivo pelo qual se pode afirmar que ele revogou todas as disposições em sentido contrário.

Diga-se mais ainda. Sob esse fundamento, Jefferson Aparecido Dias defende que:

O pagamento realizado depois do trânsito em julgado da sentença também tem o condão de provocar a mencionada extinção da punibilidade, já que o § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03 não prevê nenhum limite temporal, devendo ser aplicado da forma mais benéfica possível ao denunciado ou mesmo condenado pela prática do crime de apropriação indébita previdenciária.⁵⁶

Assim, o pagamento do tributo, por afastar a tipicidade material da conduta, deve implicar no reconhecimento da extinção da punibilidade do agente, independentemente da fase em que o processo se encontra.

No entanto, novo tumulto normativo se instalou com a edição da Lei n. 11.941/09, que em seu artigo 69 dispõe:

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Apesar de o novo dispositivo trazer a ressalva de que somente será extinta a punibilidade dos crimes *que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento*, Luiz Flávio Gomes e Adel El Tasse sintetizam a solução encontrada:

Ocorre que melhor interpretação passou a ser construída no sentido de que o artigo 69, da lei n.º 11.941/2009, não revogou o § 2º, do artigo 9º, da lei nº 10.684/2003, porque tratou de situação diversa, o que não implica, portanto, em revogação da lei mais antiga pela mais recente, dependendo de revogação expressa, o que não ocorreu.

O diferencial está justamente no fato de que aquela lei vincula-se aos débitos que tenham sido objeto de anterior parcelamento, enquanto esta se aplica a todos, mesmo que não submetidos ao regime de parcelamento,

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a lei 12.382/2011**. Disponível em <http://www.ipclfg.com.br/artigos-de-convidados/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011/>. A decisão do STF a que faz referência Hugo de Brito Machado é o *Habeas Corpus* n. 81.929-0, Relator originário: Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para o acórdão: Ministro César Peluso, julgado em 16.09.2003. DJU de 27.02.2004.

⁵⁶ DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, inc. I) – Teoria e Prática** – pág. 99.

sendo, portanto, hipótese mais ampla. Como se vê, é fundamental distinguir o pagamento direto (sem parcelamento) do pagamento antecedido de parcelamento.⁵⁷

Esse mesmo entendimento é compartilhado por Jefferson Aparecido Dias:

Dessa forma, existiam na época dois preceitos que regulavam a extinção da punibilidade pelo pagamento: 1) um, de caráter específico, previsto na Lei 11.941, e aplicável no caso das contribuições e tributos que forem objeto de parcelamento previsto na mencionada lei; 2) outro, de caráter geral, previsto na Lei 10.684 e aplicável em todos os demais casos, independentemente do prévio parcelamento dos tributos ou contribuições devidos.⁵⁸

Essa interpretação continua prevalecendo atualmente, nada obstante o disposto na Lei n. 12.382/11, que traz, sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento, redação semelhante àquela disposta na Lei n. 11.941/09⁵⁹.

4.3 – Finalidades do delito tributário

Como se pode observar da leitura dos tópicos anteriores, o agente que pratica o delito tributário vem sendo reiteradamente beneficiado com inúmeras concessões feitas pelo legislador, facultando-lhe eximir-se da aplicação da sanção penal desde que efetue o pagamento do tributo devido.

⁵⁷ GOMES, Luiz Flávio e TASSE, Adel El. **O Crime tributário e a extinção da punibilidade**. Revista Consultor Jurídico: março/2011. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acessado em 11/09/2012.

⁵⁸ DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, inc. I) – Teoria e Prática** - pág. 100.

⁵⁹ Esse posicionamento tem suporte nas obras de Luiz Flávio Gomes e Adel El Tasse e Jefferson Aparecido Dias, mencionadas nas notas n. 57 e 58. Em sentido semelhante pode-se afirmar que também Hugo de Brito Machado, no artigo citado na nota n. 55, **A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a lei 12.382/2011**, defende o mesmo posicionamento ao afirmar que: “Realmente, quem pretender sustentar que ocorreu nova alteração da disciplina do pagamento como causa de extinção da punibilidade, dirá que o § 6º, do art. 83, da Lei nº 9.430/96, é uma regra nova, que revoga a regra que consagrara a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo. Em sentido oposto, quem pretender sustentar que não ocorreu tal revogação, dirá que a Lei nº 12.385, de 25 de fevereiro de 2011, ao se reportar ao § 6º, do art. 83, da Lei nº 9.430/1996, não alterou a regra do § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/03, porque a ela não fez nenhuma referência, nem explícita nem implícita, posto que nem ao menos referiu-se ao conteúdo do mencionado § 6º, do art. 83, da Lei nº 9.430/96. Disse apenas que esse dispositivo ficava remunerado. Ressalte-se que na Lei nº 12.382/11 não existe sequer uma regra dizendo que é restabelecido o dispositivo, vale dizer, o parágrafo único, do art. 83, da Lei nº 9.430/96. Simplesmente reenumerou esse dispositivo. Por outro lado, ao cuidar da revogação de dispositivos anteriores diz apenas, em seu art. 8º, que fica revogada a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Não contém regra revogando o § 2º, do art. 9, da Lei nº 10.684/03, nem pelo menos a regra usual a declarar revogadas as disposições em contrário. Assim, parece-nos que o melhor entendimento é no sentido da subsistência da regra que afirma a extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes tributários. Aliás, na hipótese mais pessimista, teríamos de concluir que a Lei nº 12.382/11 suscita dúvida sobre a subsistência da extinção da punibilidade pelo pagamento feito depois de recebida a denúncia. E como é sabido de todos, em Direito Penal a dúvida deve ser resolvida a favor do réu.”

A concepção que paira na sociedade e no meio jurídico, como se verá a seguir, é que a sonegação fiscal não é um crime, mas uma prática que se justifica em razão da voracidade do Estado em arrecadar cada vez mais e, em contrapartida, não corresponder com a prestação de um serviço de qualidade para a população, compatível com o nível de arrecadação do Estado.

Por esses motivos, pergunta-se: o infrator tributário merece ir para a prisão? Ele representa um perigo para a sociedade? O delito tributário pode ser classificado tecnicamente como um delito? Quando um agente pratica um delito tributário, pode-se afirmar que efetivamente há infração a um bem jurídico de grande importância para a sociedade?

O fato é que se atualmente o legislador e o Poder Judiciário buscam punir exemplarmente condutas como, por ex., os delitos ambientais ou de trânsito, que são bens jurídicos bastante protegidos pela norma e que tem muita repercussão na mídia, deixa-se de atribuir a mesma relevância aos delitos tributários.

A questão que se coloca, portanto, é que tipo de crime tributário existe atualmente na legislação brasileira, levando-se em consideração que a tipificação deve ser considerada como *ultima ratio* e que a arrecadação tributária é *conditio sine qua non* para a existência do Estado.

Para contextualizar as considerações a serem feitas neste tópico, sem ter a pretensão de responder a todas as questões acima lançadas, mas apenas trazê-las para reflexão, é apropriado trazer para o corpo deste estudo algumas considerações feitas por alguns doutrinadores sobre a finalidade/natureza da norma tipificadora do crime tributário.

Assim, Hugo de Brito Machado afirma:

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem sido objeto de sérias divergências. De um lado, os que pretendem um direito penal desprovido de utilitarismo, sustentando que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento implica favorecer os mais abastados, que poderão livrar-se da sanção pagando o tributo. De outro, os que sustentam que a criminalização do ilícito tributário é, na verdade, desprovida de conteúdo ético, prestando-se mesmo como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo...

Não temos dúvida de que a criminalização do ilícito tributário tem na verdade objetivos utilitaristas. Visa realmente a compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Não tem nenhum conteúdo ético ...⁶⁰

No mesmo sentido, Luiz Flávio Gomes:

⁶⁰ Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – pág. 524-525.

É da tradição jurídica brasileira a previsão de causas extintivas da punibilidade pelo pagamento, vinculadas aos crimes materiais contra a ordem tributária, tendo em conta a particularidade do bem ofendido (patrimônio público). Por razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado quase sempre se preferiu receber o quantum devido do que o processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte. Muitos veem nisso um privilégio odioso, que favorece precisamente os mais aquinhoados.⁶¹

Na obra já mencionada, Jefferson Aparecido Dias sustenta:

Assim, como se vê, os procuradores da República e os juízes federais, atualmente e em muitos casos, acabam atuando como cobradores de luxo do Fisco federal, como se fossem os “cobradores de fraque”, que têm como objetivo constranger o devedor, no caso com um processo crime, para que ele pague os tributos e contribuições federais que sonegou ou deixou de recolher.⁶²

Pode-se acrescentar, ainda, o comentário de Carlos Henrique Abrão:

A dura e nua constatação encaminha-nos no sentido de que o legislador, de modo algum, pretende manter preso, cumprindo pena, o delinquente tributário, sempre e de forma tolerante se criam mecanismos paralelos voltados à satisfação da obrigação e o exaurimento dos comandos voltados à composição.⁶³

Poder-se-ia, ainda, citar outros trechos colhidos em decisões proferidas pelos tribunais ou ainda buscar outras fontes doutrinárias, porém, alongar-se-iam em demasia essas citações sem que se acrescentasse algo muito extraordinário. O fato é que a norma penal tributária não quer punir o infrator, mas unicamente coagi-lo ao pagamento do tributo devido.

A questão que se pode debater, portanto, é se esse instrumento tem sido eficaz no seu intento.

No capítulo anterior foi apresentado que uma das finalidades da norma penal ou da sanção penal é elencar para a sociedade aqueles bens jurídicos que serão preservados pela norma penal de forma mais contundente e, em consequência, buscar intimidar e mudar o comportamento dos indivíduos que compõem a sociedade, o que pode ocorrer ou por meio da mudança de comportamento

⁶¹ Gomes, Luiz Flávio e Tasse, Adel El. **O Crime tributário e a extinção da punibilidade**. Revista Consultor Jurídico: março/2011. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>.

⁶² DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, inc. I) – Teoria e Prática** - pág. 25.

⁶³ ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário** – pág. 114-115.

pretendida pela norma ou por meio de uma coação exercida sobre as pessoas, sob pena de sentirem a força da repressão penal.

Nesse sentido, pode-se até argumentar que a norma penal tributária desempenha esse papel *utilitarista*, ao coagir o infrator tributário a não cometer o delito senão será punido criminalmente. Observando-se, porém, mais atentamente as funções/finalidades da norma penal, como vistas no capítulo anterior, logo se chegará a conclusão diversa.

Que o Estado não tem interesse em punir os infratores tributários, isso parece ser consenso. Outro ponto é que o Estado não intenciona, com a norma penal tributária, uma mudança de consciência na sociedade tornando mais saliente a importância do pagamento do tributo para a manutenção da coisa pública e para a preservação do bem estar da coletividade.

Sem muito esforço argumentativo pode-se afirmar que o Estado não tem muita credibilidade na defesa da importância do pagamento dos tributos em decorrência da saliente má utilização dos recursos arrecadados, situação que acaba criando a impressão de que o dinheiro será muito melhor utilizado pelo próprio contribuinte do que pelo Estado, haja vista que o contribuinte sabe o quanto é difícil conquistá-lo.

Conforme ranking amplamente divulgado pela mídia no final do ano de 2012, o Brasil ocupa atualmente o 69º lugar no ranking dos países com maior índice de percepção de corrupção, num universo de 176 países pesquisados, segundo estudo realizado pela ONG Transparência Internacional⁶⁴.

De outra parte, em que pese algumas pequenas divergências nos números apresentados, há que se considerar que a carga tributária brasileira realmente é bastante elevada, algo em torno de 34% a 36% do Produto Interno Bruto⁶⁵. Isso também inibe qualquer tentativa por parte do Estado de querer conscientizar a população quanto à importância de se pagar o tributo.

Assim, nada obstante a relevância do bem jurídico tutelado, o qual é imprescindível para a formação e manutenção de qualquer Estado organizado, a

⁶⁴ Conforme notícias disponíveis em <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/82121-brasil-melhora-em-ranking-mundial-sobre-corrupcao.shtml> e <http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/brasil-continua-mal-no-ranking-mundial-da-corrupcao>. Acesso em 05.02.2013.

⁶⁵ Conforme informações disponíveis em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/68/ImpostometroAtingeAMarcaDeR1Trilhao.pdf> e <http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-tem-espaco-para-reduzir-carga-tributaria>.

norma penal tributária não se presta, portanto, a desempenhar um papel formador de opinião ou de consciência, como demonstrado.

Além disso, se ficou claro que a intenção do legislador também não é punir o infrator tributário, forçoso concluir que a norma penal tributária também não tem um aspecto reparador ou retributivo, até porque, como salienta Jefferson Aparecido Dias, a reprovação social do delito tributário é muito pequena ou inexistente posto que, “para muitos, é uma reação legítima do indivíduo contra o Estado brasileiro que, nos últimos anos, tem se especializado em majorar tributos.”⁶⁶

Ora, se a sociedade não vê o infrator tributário como um criminoso, não há que se falar em reparação social ou retribuição pelo mal praticado pelo agente. Igualmente carece de fundamento afirmar que a norma penal desempenha uma proteção à sociedade de eventuais males causados pelo infrator. Muito menos, ainda, poderia a punição ao infrator tributário resultar numa pretensa ressocialização ou reeducação do condenado, até porque, como afirmado, o sonegador não é visto como um mau cidadão.

Portanto, dessa argumentação, parece restar unicamente à norma penal tributária desempenhar o papel de ser uma manifestação da força e da presença do Estado na condução da coisa pública e na organização da própria sociedade. Isto é, o Estado precisa demonstrar ao cidadão que está presente no cotidiano das pessoas, sempre atento, com firmeza, e que não medirá esforços para fazer cumprir a norma instituída, ainda que o próprio Estado e a norma (tributária ou penal) careçam de alguma legitimidade, pelas razões já expostas.

Mais uma vez, no entanto, nem esse aspecto se salva. Ainda que o legislador tenha optado por instituir uma norma penal tributária unicamente com a intenção de arrecadar tributos, utilizando-se dos caríssimos recursos da estrutura do Poder Judiciário e do alto custo de um processo criminal, ainda assim o Estado não consegue se mostrar forte perante a coletividade em razão da edição de reiteradas normas que eximem o infrator de eventuais punições previstas na norma incriminadora.

As inúmeras benesses concedidas pelo legislador ao infrator tributário, com a finalidade de pressioná-lo a pagar o tributo, acabam tendo justamente o efeito contrário. São concedidas tantas oportunidades de parcelamento e de pagamento

⁶⁶ DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, inc. I) – Teoria e Prática** - pág. 20-21.

do débito tributário (isso, sem considerar a possibilidade de o infrator ser beneficiado pela aplicação da insignificância penal), assim como de suspensão do processo criminal ou de extinção da punibilidade, que a norma incriminadora perdeu sua credibilidade e sua força.

Resultado lógico disso tudo é que somente vai sofrer uma sanção criminal aquele infrator que realmente não tem condições de pagar o tributo e que deixou de fazê-lo por absoluta falta de recursos. O sonegador que deixa de pagar o tributo por razões diversas da falta de recursos, ao ser autuado e perceber que uma sanção criminal está muito próxima, certamente é orientado ou a efetuar o pagamento do tributo ou a aderir a algum programa de parcelamento do débito.

Outra conclusão a que necessariamente se chega é a de que o Estado está fazendo um uso inadequado da norma incriminadora. O legislador federal precisa posicionar-se sobre que tipo de crime tributário quer ter no ordenamento jurídico brasileiro, pois a norma tal como se encontra não se mostra efetiva.

Ademais, deve-se levar em consideração o altíssimo custo dessa coação para o pagamento dos tributos, pois, constatada a sonegação fiscal, o órgão fiscalizador competente formulará uma representação fiscal para fins penais, que resultará na provável instauração de um inquérito policial para delimitar o fato e os indícios de autoria (principalmente se envolver pessoas jurídicas). Após, se não for o caso de aplicação da insignificância penal e nem de suspensão do processo em decorrência de parcelamento do débito tributário, o Ministério Público, se entender pertinente, apresentará uma denúncia e será iniciada uma ação penal, a qual poderá ainda ser suspensa ou extinta a qualquer tempo.

Todos esses órgãos acionados na instrução do procedimento criminal assim como todos os procedimentos envolvidos (administrativos, policiais e judiciais) são de altíssimo custo para o Estado. Se, a partir do estudo realizado pelo IPEA, constatou-se que ajuizar uma execução fiscal cujo valor da dívida seja inferior a R\$ 20.000,00 não é vantajosa financeiramente para o Estado em razão do alto custo de um processo de execução fiscal, qual não será o custo para o Estado de um processo criminal, que tem procedimentos bem mais complexos e que, do mesmo modo, visa unicamente à arrecadação tributária.

A questão que se coloca, enfim, não é se o Estado deve ou não levar à prisão o sonegador tributário, até por que muito se pode questionar se essa é a punição mais adequada para esse tipo de infrator (que não manifesta agressividade ou

violência). Mas sim, que tipo de norma penal tributária o legislador precisa implementar para que ela tenha eficácia e produza efeitos práticos, pois a configuração normativa que existe atualmente não tem demonstrado muita eficácia.

Ainda que se utilize a norma penal tão-somente para fins arrecadatórios, e não há nenhum mal nisso, o fato é que ela precisa ser efetiva, manifestar sua força. A norma em vigor atualmente não é eficaz nem como norma penal e muito menos financeiramente para o Estado. A pior norma é aquela que não se mostra efetiva e é justamente essa a que se encontra em vigor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A temática apresentada no presente estudo teve por finalidade trazer alguns questionamentos sobre que tipo de crime tributário existe atualmente no Brasil.

Sem ter a pretensão de apresentar teses inovadoras sobre a matéria, a intenção deste estudo foi abordar a temática do delito tributário explorando com mais rigor metodológico alguns conceitos que envolvem as ideias de Estado, tributo e norma penal, até desaguar na análise do conceito de delito tributário.

Assim, logo no início se chegou à conclusão de que, sem grandes polêmicas, a arrecadação de tributos é essencial para a criação e a manutenção de toda e qualquer estrutura estatal moderna. Numa sociedade capitalista como a brasileira, como regra o Estado não desempenha atividade financeira junto ao mercado como

qualquer empresa. Seus recursos provêm, quase que exclusivamente, da arrecadação tributária.

Para evitar abusos no exercício dessa função arrecadatória, foram instituídos alguns princípios, tais como os princípios da generalidade, da isonomia, da vedação do tributo com efeitos de confisco, do respeito à capacidade contributiva etc., os quais, se não possuem efetividade plena, pois a voracidade do Estado em arrecadar cada vez mais tributos parece não ter fim, ao menos são parâmetros estabelecidos que permitem ao cidadão protestar, reivindicar e eventualmente discutir judicialmente certos abusos praticados. Esses princípios e suas efetividades, como todos os demais, decorrem do grau de participação e de conscientização dos cidadãos: quanto mais participativos, mais eles conseguem interferir nos rumos da coisa pública.

Ainda assim, nada obstante todos saberem que pagar tributos é essencial e necessário, o contribuinte parece sempre ter certeza de que seu dinheiro será muito melhor utilizado por ele mesmo do que pelo Estado. A resistência em pagar tributos é frequente e a prática da sonegação tributária está relacionada com essa resistência, razão pela qual o legislador optou por criminalizar a conduta da sonegação tributária com a finalidade de proteger um bem jurídico extremamente valioso para a manutenção do Estado: o erário ou a arrecadação tributária.

Porém, simultaneamente à edição da lei tipificadora da conduta de sonegação tributária atualmente em vigor, a Lei n. 8.137/90, já começou o legislador a efetuar algumas concessões ao infrator tributário, numa clara demonstração de que, muito embora ele estivesse ameaçando o infrator com pena de prisão caso ele insista em não pagar o tributo, não havia a intenção de levar a efeito esse tipo de punição.

E é justamente aí que parece que o legislador brasileiro começou a tornar ineficaz a norma criminal que tinha como objetivo principal compelir o contribuinte a não sonegar.

As normas penais podem ter diversas finalidades, mas se a mais característica de suas finalidades, que é justamente punir o infrator, não é intencionada pelo legislador, outras finalidades que venham a ser agregadas devem ser muito bem preservadas pelo legislador, sob pena de tornar a norma penal ineficaz. Uma norma penal tipificadora precisa expressar efetividade, justamente por desempenhar o papel de *ultima ratio*.

No caso do delito tributário o legislador, reiteradamente, vem editando normas que possibilitam ao infrator opções como parcelar a dívida tributária e, em consequência, suspender o curso do processo penal, pagar o tributo devido e ver extinta de plano sua punibilidade ou, ainda, eventualmente ser beneficiado pela aplicação do princípio da insignificância, que em matéria tributária tem atualmente como parâmetro a quantia não desprezível de R\$ 20.000,00.

Não há dúvidas que argumentos não faltam para demonstrar que a carga tributária no Brasil é muito excessiva e que o Estado faz mau uso do dinheiro que arrecada. Talvez até por isso que a reprovação social da conduta do sonegador é mínima e, por vezes, essa conduta é considerada com uma reação natural do contribuinte diante da voracidade e ineficiência do Estado.

No entanto, o fato é que se o Estado estabelece metas de arrecadação e se uma parcela da sociedade *opta* por sonegar tributos, cada vez mais aqueles que pagam seus tributos com regularidade serão mais onerados.

Mesmo que a intenção do legislador não seja mandar efetivamente para a prisão as pessoas que praticam crimes tributários, até porque se trata de crime que não pressupõe a utilização de violência, que a norma penal tributária não tenha nenhum conteúdo ético, e que tenha nitidamente fins arrecadatários, ainda assim, para que ela atinja seus objetivos precisa demonstrar efetividade, manifestando a força do Estado perante o infrator.

O que se tem atualmente é justamente o contrário. O formato atual da norma penal tributária parece estar tendo efeito exatamente inverso, pois, aos olhos do sonegador, principalmente o contumaz, parece ser mais vantajoso *correr o risco* de eventualmente vir a responder a uma ação penal do que pagar regularmente seus tributos. Se ocorrer de ele ser autuado (ou para utilizar uma expressão popular, *se ele der azar e for pego*), basta utilizar-se das benesses legais para eximir-se da punição criminal. Quem acaba efetivamente sendo punido pela norma penal é somente aquele infrator que realmente não está em condições de pagar o tributo.

Mais ainda, instituições como a Polícia, o Ministério Público e o Poder Judiciário estão sendo utilizadas pelo Estado como instrumentos para pressionar o sonegador a pagar seus tributos. Conforme salientado na citação de n. 55 deste trabalho, chegou-se a situações em que, apresentada a denúncia pelo Ministério Público, mandavam alguns juízes notificar o réu para que, querendo, efetuasse o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia a fim de se evitar o

processamento de um feito que claramente não tinha a intenção de punir criminalmente o infrator.

Enfim, feitas essas considerações, precisa o legislador repensar as normas em vigor que regulam os crimes tributários, pois elas não têm atingido os objetivos pretendidos. A pergunta que o legislador precisa fazer é: que tipo de crime tributário se pretende? O que buscar com a tipificação da conduta do sonegador de tributos?

O Estado, quando opta por fazer uso de uma norma penal, independentemente dos objetivos pretendidos, precisa expressar toda sua força na efetividade do cumprimento dessa norma. Do contrário, melhor seria utilizar-se de outros recursos.

A norma penal tributária, tal como existe atualmente, parece que não consegue atingir o objetivo de aumentar a arrecadação do Estado, de um lado porque não tem força para conscientizar o contribuinte da importância de pagar o tributo, e de outro porque não consegue inibir o comportamento do sonegador. Pior, o Estado ainda utiliza de instrumentos muito custosos (Poder Judiciário, Ministério Público e a própria estrutura policial) para atingir sua finalidade arrecadatória.

Portanto, já que o tributo é condição para a existência de qualquer Estado e que todos (conforme explanado anteriormente) devem pagar o tributo, faz-se necessário repensar a norma penal tributária e os instrumentos utilizados pelo Estado com a finalidade de arrecadação tributária. A norma penal tributária, tal como posta, parece não ser o melhor instrumento.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **DICIONÁRIO DE FILOSOFIA**. 2ª edição – São Paulo: Editora Mestre Jou, 1982.

ABRÃO, Carlos Henrique. **CRIME TRIBUTÁRIO**. 2ª edição – São Paulo: IOB, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **TRATADO DE DIREITO PENAL – PARTE GERAL 1**. 15ª edição – São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – 6ª Turma – *Habeas Corpus* 198520/SP – Relator Ministro Haroldo Rodrigues – julgado em 03/05/2011, DJe de 25/05/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça – Corte Especial – APn 459/AC – Relator Ministro Luiz Fux – julgado em 01/12/2010, DJ de 17/12/2010.

_____. Supremo Tribunal Federal – 1ª Turma – RE 409.730/PR – Relator Ministro Marco Aurélio – julgado em 01/02/2005, DJ de 29/04/2005.

_____. Supremo Tribunal Federal – 2ª Turma – *Habeas Corpus* 104407 – Relator Ministro Ayres Brito – julgado em 15/02/2011, DJe de 05/12/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. Disponível em http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf Acesso em 15.01.2013.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região – 2ª Turma – Apelação Criminal n. 200561080059350 – Relator Des. Fed. Cotrim Guimarães – julgado em 04.10.2011 – DJF3 Judicial 1 de 13/10/2011.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região - 5ª Turma – ***Habeas Corpus* 2003.03.00.024407-6/SP**, Relatora Des. Fed. Suzana Camargo, j. em 24/06/2003, publicado no DJU de 02/03/2004.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – 7ª Turma – Apelação Criminal n. 00027663520054047103 – Relator Des. Fed. Marcio Antonio Rocha – julgado em 18/05/2010 – DJe de 27/05/2010.

BURDEAU, Georges. **O ESTADO**. Coleção saber - Publicações Europa-América – não constam no livro informações sobre a cidade e o ano da publicação.

CARRAZZA, Roque Antonio. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 25ª edição – São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 18ª edição – São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CUNHA, Alexandre dos Santos, KLIN, Isabela do Valle e PESSOA, Olivia Alves Gomes. **NOTA TÉCNICA IPEA: CUSTO E TEMPO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDO PELA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL**. Brasília: 11/2011. Disponível em http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em 15.01.2013.

DIAS, Jefferson Aparecido. **CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (CP, ART. 168-A, § 1º, INC. I) – TEORIA E PRÁTICA**. 4ª edição – Curitiba: Juruá Editora, 2011.

FERRI, Enrico. **PRINCÍPIOS DE DIREITO CRIMINAL**. 2ª edição – Trad. Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller Editora e Distribuidora, 1999.

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **CRIMES TRIBUTÁRIOS: SÚMULA VINCULANTE 24 DO STF EXIGE EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA.**

Disponível em <http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2029945/crimes-tributarios-sumula-vinculante-24-do-stf-exige-exaurimento-da-via-administrativa>. Acesso em 11.09.2012.

GOMES, Luiz Flávio e Tasse, Adel El. **O CRIME TRIBUTÁRIO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.**

Revista Consultor Jurídico: março/2011. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acesso em 11/09/2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO.** 31ª edição – São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E A LEI 12.382/2011.**

Disponível em <http://www.ipclfg.com.br/artigos-de-convidados/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011/>. Acesso em 14.01.2013.

NUCCI, Guilherme de Souza. **MANUAL DE DIREITO PENAL.** 4ª edição – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

SARTI, Amir José Finocchiaro e SARTI, Saulo. **A LEI Nº 12.382/2011: QUESTÕES RELEVANTES.**

Revista de Doutrina do TRF4. Disponível em http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao049/Amir_Sarti.html. Acesso em 13.01.2012.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **DIREITOS HUMANOS E TRIBUTAÇÃO – UMA CONCEPÇÃO INTEGRADORA.** Texto publicado na revista DIREITO EM AÇÃO, v. 2, n. 1, set/2001. Brasília/DF, pág. 221-241.

ZAFADORINI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. **MANUAL DE DIREITO PENAL BRASILEIRO.** 5ª edição – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.