

2 — DOCTRINA NACIONAL

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA*

CÉSAR DE FARIA JÚNIOR

Advogado Criminal e Professor de Processo Penal da
Universidade Federal da Bahia e Membro do Instituto
Brasileiro de Ciências Criminais.

1. Considerações iniciais — 2. Tipicidade — 3. Sanções — 4. Extinção da punibilidade — 5. Conclusões

1. Considerações iniciais

A história recente do Brasil revela uma utilização abusiva do Direito Penal. Vivemos uma inflação legislativa ao lado da inflação econômica, basta citar, dentre outras, a “Lei dos Crimes Hediondos” (Lei 8.072, de 25.7.90), o “Estatuto da Criança e do Adolescente” (Lei 8.069, de 13.7.90), o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078, de 11.9.90), a lei que “define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo” (Lei 8.137, de 27.12.90) e a “Lei de Reforma Tributária”, que criou a UFIR (Lei 8.383, de 30.12.91).

Contrariando os princípios básicos do Direito Penal Moderno, o Direito Penal vem sendo usado como instrumento geral de controle, esquecendo-se o seu caráter subsidiário, como último recurso de que se deve valer o Estado depois de haver lançado mão de todos os demais instrumentos de política econômica ou de controle de que dispõe. Talvez este movimento esteja ligado àquela visão “ingênua e mágica”, de que fala o prof. Norberto

Spolansky da Universidade de Buenos Aires, segundo a qual “com o Direito Penal se pode resolver todo tipo de problema, desde a proteção da vida até a solução da inflação”.¹

No âmbito econômico, como consequência do dinamismo da sociedade moderna, chegou-se à configuração de bens jurídicos chamados “difundidos ou difusos”. Na visão do Prof. Juan Ramírez, Catedrático da Universidade Autônoma de Barcelona, Espanha e de Santiago do Chile, esses bens jurídicos não estão diretamente ligados à pessoa e sim ao funcionamento do sistema, por conseguinte, têm caráter macrossocial, ao contrário dos bens jurídicos próprios à dogmática tradicional, que têm caráter microsso, pois se referem às relações de uma pessoa com outra e daí, são de tão fácil e elementar delimitação. A gravidade da ofensa aos bens jurídicos referentes à coletividade está em relação direta à maior danosidade social que possam ter.

Por conclusão, afirma o renomado Professor que os bens jurídicos ligados

* Palestra proferida no Seminário de Direito Tributário, promovido pela OAB/BA, em Salvador, no período de 16, 17 e 18.8.93, coordenado pelo Professor Edvaldo Brito

1. Spolansky, Norberto. “O delito de posse de entorpecentes e as ações privadas dos homens”, trad. Miguel Reale Júnior, in *Cadernos de Advocacia Criminal*, Porto Alegre, Ed. Sérgio Antônio Fabris, 1988, 1/102, cit. por Alberto Z. Toron, in *Fascículo de Ciências Penais*, 4/47, n. 2, abril-jun, 1991.

ao funcionamento do sistema estão em relação teleológica com os que constituem sua base de existência e, neste sentido, os bens jurídicos macrossociais estão a serviço dos bens jurídicos microssociais. Conseqüentemente, os primeiros estão subordinados aos segundos, são de uma ordem hierárquica inferior, de menor qualidade, ainda que possam ter uma maior danosidade social.²

Sendo assim, na maioria dos delitos econômicos, o que interessa é que cesse realmente a atividade socialmente danosa e que se reparem seus efeitos prejudiciais.

Nesse contexto, os delitos tributários, objeto do nosso estudo, podem ser considerados espécies dos delitos econômicos e, no particular, as dificuldades de sistematização também são grandes, sobretudo pela necessidade da realização programática do que Von Liszt denominou "ciência penal integrada".

Com efeito, não se pode fazer um estudo sério sobre crimes tributários sem a interpenetração do Direito Penal com o Tributário e vice-versa.

Um exame comparativo desses dois importantes ramos do Direito Público revela semelhanças e diferenças: como princípios comuns a ambos, podem ser citados o da legalidade, da retroatividade benigna da norma e do *in dubio pro reu* ou *pro contribuinte*; as diferenças aparecem na tipicidade, a partir do elemento subjetivo, quer adote-se a teoria tradicional ou finalista, e nas sanções, sua natureza, forma de aplicação e repercussão, como se verá adiante em tópicos específicos.

Abstraindo as diversas discussões doutrinárias em derredor do tema, o e. prof. de Direito Tributário da UFBA, Edvaldo Brito, pensa ser "mais acertado afirmar

que no direito tributário há conjunto de normas repressivas específicas, sancionatórias de delitos essencialmente tributários, podendo-se falar em Direito Tributário Penal, ao lado do qual há um Direito Penal Tributário consistente no conjunto de normas repressivas dos delitos comuns que são aplicadas ou por extensão ou por circunstâncias a infrações de caráter fiscal praticadas de modo idêntico, em situações jurídicas tributárias, àquele em que são praticadas em situações jurídicas criminais comuns".³

O saudoso tributarista Fábio Fanucchi classificou os crimes tributários em três grupos:

a) "*Crimes essencialmente tributários* — que são os integrantes principais do direito penal tributário: sonegação fiscal, descaminho, excesso de exação, falsificação de estampilhas e de comprovantes tributários, petrechos de falsificação de papéis públicos tributários, facilitação do descaminho e fraude contra o fisco;

b) "*Crimes tributários por extensão legal* — que são os crimes trazidos para o seio do direito tributário, por providência do legislador ordinário, como, por exemplo, o de apropriação indébita;

c) "*Crimes circunstancialmente tributários* — que são os crimes contra a administração pública e que podem ter origem na violação de normas tributárias: peculato, exercício de atividade com infração de decisão administrativa, concussão, corrupção ativa e passiva, prevaricação, advocacia administrativa, violação de sigilo funcional, resistência, desacato, exploração de prestígio e outros".⁴

3. Brito, Edvaldo. "El ilícito tributario". "Conferência sobre el tema "considerações generales sobre el ilícito tributario", en el curso de derecho tributario, organizado por el colegio de abogados de Quito, 28.11.80".

4. Fanucchi, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 1/478-479, 10.ª tir. da 4.ª ed., Resenha Tributária, SP. 1986.

2. Ramírez, Juan Bustos. "Perspectivas Atuais do Direito Penal Econômico", trad. Marília Machado Vieira e Odoné Sanguiné, in *Fascículos de Ciências Penais*, 4/5, n. 2, abril-jun, 1991.

Os crimes tributários por extensão legal e os circunstancialmente tributários podem ser também denominados “crimes fiscais conexos”.

Em todo caso, porém, cumpre ressaltar que as denominações Direito Tributário Penal, Direito Penal Tributário e Direito Penal Econômico retro-referidas se justificam por razões didáticas, pois não se poderá admitir a fragmentação arbitrária do Direito Penal, submetendo-o a repartições infinitas em consideração aos respectivos bens jurídicos afetados (vida, integridade corporal, honra, patrimônio, etc.), como sabiamente adverte o insigne penalista, Prof. René Ariel Dotti.⁵

Ao demais, o culto prof. de Direito Penal e Criminologia da UFBA, Gérson Pereira dos Santos, pensa não ser recomendável a denominação Direito Tributário Penal, “porque o caráter penal é o predominante, dotado de substancialidade. O tronco comum, como já salientado, é o direito penal, e seus preceitos podem ser aplicados às infrações tributárias, ainda que sem remissão expressa da lei tributária”.⁶

De qualquer sorte, “crimes tributários”, ou “crimes essencialmente tributários”, ou, ainda, o que nos parece mais apropriado, “crimes contra a ordem tributária”, crimes de conteúdo tributário que tutelam o bem jurídico ordem tributária, serão objeto da nossa análise.

Atualmente, a lei básica sobre o assunto é a Lei 8.137, de 27.12.90, que ao definir os “crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo”, derogou a Lei 4.729, de 14.7.65, que dispunha sobre o crime de sonegação fiscal.

Consoante lição de Rui Stoco, a afirmação de mera derrogação é feita considerando que submerge íntegro o

art. 5.º da Lei 4.729/65, que substituiu os §§ 1.º e 2.º do art. 334 do CP, inatingido pela lei revogadora.⁷

2. Tipicidade

A correspondência exata, a adequação perfeita entre o fato natural, concreto e a descrição contida na lei é o que se chama de tipicidade.

O princípio da legalidade é o pressuposto da teoria da tipicidade de Beling e é nesta que aquele mais se evidencia.

Os crimes contra a ordem tributária, inobstante definidos em lei especial, não deixam de se submeter às teorias e aos princípios gerais do Direito Penal.

Observe-se, inclusive, que muitas das figuras típicas constantes da Lei 8.137/90 (a maioria já prevista na Lei 4.729/65) se assemelham a modalidades delituosas disciplinadas pelo Código Penal, a exemplo da falsidade ideológica (art. 299), falsidade material de documento particular (art. 298), de documento público (art. 297), estelionato (art. 171, *caput*), concussão (art. 316), corrupção passiva (art. 317, § 2.º), apropriação indébita (art. 168).

Nessa linha de raciocínio, não se pode olvidar que o tipo penal não é só composto de elementos objetivos, mas também de elementos normativos e subjetivos, sendo, portanto, indispensável para a existência da tipicidade que todos esses elementos se subsumam ao fato, ao contrário do que pode ocorrer no campo estritamente jurídico-tributário, onde existe previsão da configuração do ilícito fiscal, com a responsabilidade tão-somente objetiva do agente (art. 136 do CTN).

De acordo com os postulados da doutrina finalista de Welzel, adotada pelo nosso Código Penal, o crime é um fato típico e antijurídico, intervindo a culpabilidade como condição de im-

5. Dotti, René Ariel. “Direito Penal dos Negócios”, SP, AASP, s/data, p. 13.

6. Santos, Gérson Pereira. *Direito Penal Econômico*, Saraiva, 1981.

7. Stoco, Rui. “Sonegação Fiscal e os Crimes contra a Ordem Tributária”, RT 675/337.

sição da pena. O dolo e a culpa, que na doutrina tradicional aparecem como integrantes da culpabilidade, são apresentados como elementos do tipo, sem os quais inexistirá o crime.

Não há dúvida que todos os delitos tributários têm o dolo como elemento integrante. Não existe um que se configure por culpa.

Na Lei 8.137/90, o elemento subjetivo do injusto, o dolo específico, consistente na vontade livre e consciente de “suprimir ou reduzir tributos ou contribuição social e qualquer acessório”, está expresso no art. 1.º, *caput*, que abrange todas as condutas previstas nos incisos que ele congrega.

Comentando-o, leciona Rui Stoco, Juiz Criminal em São Paulo: “Exigiu-se para tipificação dos delitos que as condutas sejam praticadas com o fim ou com a intenção de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição, ou para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (esta última hipótese apenas com relação ao crime previsto no inc. I do art. 2.º), sem o que a figura típica não se perfeccionará. Se a comprovada intenção do agente for diversa daquela exigida no *caput* do art. 1.º ou no inc. II, do art. 2.º, deixará de existir o crime. No inc. IV, do art. 1.º, temos uma hipótese de dolo eventual, ao dispor sobre documento que o agente saiba ou “deva saber” falso ou inexato.”⁸

O sujeito ativo, de regra, é o contribuinte. Contudo, há figuras penais previstas na citada lei em que o sujeito ativo poderá ser qualquer pessoa (ns. III e V, do art. 2.º).

Nas hipóteses em que a lei elege um substituto passivo tributário, sujeito ativo será o substituto, obrigado a reter e recolher o tributo do contribuinte de fato.

Quando se tratar de crime cometido por intermédio de pessoa jurídica, os sujeitos ativos serão aqueles que tiverem

praticado o delito ou concorrido, efetivamente, para a sua realização, nos precisos termos do art. 11 da lei. Como é sabido, no Direito Penal vigora o princípio do *nullum crimen, nulla poena sine culpa* e a responsabilidade objetiva de há muito foi banida.

Doutro lado, sujeito passivo será o Estado, representado pela Fazenda Pública (federal, estadual e municipal), ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos.

Vale ressaltar que, em alguns crimes previstos no Código Penal, como v.g., excesso de exação, sujeito passivo é o contribuinte ou responsável tributário e ativo é o funcionário fiscal.

Por fim, comparando-se o Direito Penal com o Tributário, pode-se dizer, com o Prof. Dílio Procópio de Alvarenga, “que o sujeito ativo do delito é, em regra, o sujeito passivo da obrigação tributária e que sujeito passivo do delito é o sujeito ativo da obrigação tributária”.⁹

3. Sanções

As sanções penais muito se distinguem das sanções meramente fiscais: aquelas somente podem ser aplicadas pelo Juiz, enquanto que, em relação ao ilícito fiscal, há sanções que podem ser aplicadas pela autoridade administrativa; na repercussão da sanção penal vige o princípio da intranscendência, pelo qual as penas não passam da pessoa do delinqüente, mesmo quando tenham natureza patrimonial, ao reverso, no ilícito fiscal, as sanções passam da pessoa do infrator, repercutindo no seu sucessor; além disso, note-se que a multa, como sanção penal, pode ser convertida em pena restritiva de liberdade.

Outrossim, convém ter presente que só se deve lançar mão da sanção penal

9. Alvarenga, Dílio Procópio. “Sonegação Fiscal”, in *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual/MG*, jan-abril, 1991, p. 30.

8. Stoco, Rui. Ob. cit. p. 346.

subsidiariamente, em casos extremos, quando todas as outras formas de controle revelem-se ineficazes.

A existência no Código Penal de delitos que se relacionam, ou podem se relacionar por circunstância, com a infração tributária, revela que no Brasil sempre houve o chamado Direito Penal Tributário, entretanto, somente com o advento da Lei 4.729/65 deu-se início à sistematização do que os tributaristas denominam Direito Tributário Penal.

Conforme relata o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, a consciência popular reluta em admitir que as infrações fiscais possam configurar um ilícito criminoso, vendo antes na ação ou omissão contrária às leis fiscais uma forma de defesa da liberdade natural contra as coações fiscais.¹⁰

Apesar dos crimes tributários caracterizarem-se, para maioria dos penalistas, como crimes contra a fé pública e a administração pública, salvaguardando à arrecadação do dinheiro público a ser aplicado em obras sociais, no sentimento do povo contribuinte a pena sempre está associada a idéia da prisão por dívida que, de modo geral, repugna à consciência.

A legislação pertinente ao tema demonstra que a definição das infrações tributárias como delito é uma questão de política criminal.

No bojo da inflação legislativa, referida no início deste trabalho, surgiu a Lei 8.137/90, visando abarcar situações fáticas não tipificadas na lei anterior e instituir penas mais severas, com o objetivo de aumentar a arrecadação do estado.

Em consequência, nas hipóteses tipificadas nos incisos do art. 1.º da nova lei, a pena passou a ser de reclusão de 2 a 5 anos, cumulada com a pena de multa.

Num estudo comparativo, verifica-se que a pena máxima (detenção de 2 anos) prevista na lei derogada, corresponde à pena mínima sancionada pelo art. 1.º do novo diploma legal.

A pena de multa foi elevada e fixada de acordo com o art. 8.º e parágrafo único, nos crimes definidos nos arts. 1.º e 3.º, entre 10 e 360 dias multa e o dia-multa em valor não inferior a 14 nem superior a 200 BTN's, substituído pela UFIR, com a Lei 8.383/91.

Pelo art. 9.º, manteve-se a conversão das penas restritivas de liberdade (detenção ou reclusão) em multa, todavia limitada tão-somente aos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo, definidos nos arts. 4.º, 5.º, 6.º e 7.º, enquanto, na Lei 4.729/65, quando o criminoso fosse primário a pena restritiva de liberdade era substituída pela de multa de dez vezes o valor do tributo (§ 1.º, art. 1.º).

Como demonstrado, sob vários aspectos, a Lei 8.137/90 é mais severa do que sua antecessora.

O que causa espécie e reflete a instabilidade vivida no nosso País é o fato do Ministro da Fazenda de então, no ano seguinte à promulgação da referida lei, ter instituído grupo de trabalho, do qual fizeram parte o erudito prof. Miguel Reale Júnior, o destacado penalista, Prof. René Ariel Dotti, e tributaristas de grande envergadura, visando a elaboração de nova lei sobre crimes contra a ordem tributária.

Esse grupo de notáveis chegou mesmo a elaborar o texto do anteprojeto de lei que, embora aprovado pelo Ministro, não foi publicado no *DO*.

Observamos que o anteprojeto, elaborado por juristas especializados, infensos às influências do momento, é mais coerente do que a Lei 8.137/90. No seu texto, há um abrandamento das penas restritivas de liberdade que não ultrapassam de 2 anos de detenção e podem ser substituídas pelas penas restritivas, de prestação de serviço à comunidade, de

10. Nogueira, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 9.ª ed., 1989, p. 210.

interdição temporária de direitos e de limitação de fim de semana.

Atualmente, a Comissão instituída pelo Min. da Justiça Maurício Corrêa para elaborar o anteprojeto da Parte Especial do Código Penal, prepara o texto relativo aos crimes contra a ordem econômica, política e tributária e, certamente, levará em consideração o anteprojeto supra-aludido.

Segundo o prof. René Dotti, que também faz parte desta última Comissão, já é vencedora a orientação de que os delitos econômicos, financeiros e tributários devem ser incluídos na Parte Especial do Código Penal, para se evitar que a flutuação dos interesses e das conveniências dos governos interfira negativamente na matéria de legislação penal criando tipos de ilicitude ou estabelecendo sanções que configuram o, pelo ilustre Mestre adjetivado, "Direito Penal do Terror".

4. Extinção da punibilidade

A Lei 8.137/90, através do seu art. 14, manteve a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, desde que fosse efetuada antes do recebimento da denúncia.

As acerbadadas críticas feitas ao preceito por diversos doutrinadores, entre os quais Manoel Pedro Pimentel, Heleno Cláudio Fragoso e Dílio Procópio de Alvarenga, por sem dúvida, influenciaram na elaboração da Lei 8.383, de 30.12.91, que, no seu art. 98, revogou a discutida causa extintiva da punibilidade.

Diziam que, sendo os crimes contra a ordem tributária formais ou de mera conduta, não exigiam efetiva sonegação fiscal sendo, por isso, irrelevante para o desfecho da ação penal o pagamento do tributo ou contribuição social antes (ou depois) do recebimento da denúncia.

Criticava-se o legislador por ter dado prevalência ao interesse imediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública).

Enfim, chegava-se a falar em prisão por dívida, argumentando que, quem não pagava, é que sofria a pena.

Conquanto respeitáveis essas razões jurídicas, ousamos delas divergir.

Nas "considerações iniciais", foi enfatizado o caráter macrosocial dos crimes tributários, em virtude do qual a gravidade dos bens jurídicos ali tutelados revela-se na sua danosidade social. Dessa forma, o pagamento integral dos tributos ou contribuição social elide a possível ocorrência de danos, ensejando o término antecipado do processo penal. Que mal há nisso?

Com efeito, as penas restritivas da liberdade afiguram-se inapropriadas a esses tipos de delitos. A prisão do "produtor de tributos" equivale à "pena de morte" da sua empresa, com todas as nocivas consequências sociais.

Outrossim, aqueles que, porventura, não pagassem seus débitos não seriam "presos por dívidas". A causa de possível encarceramento nestes casos residiria, não no inadimplemento do devedor, e sim, numa conduta típica ou delituosa, levada a efeito antijuridicamente e de modo culpável.

Doutro lado, sabendo-se da extensão e da complexidade das obrigações tributárias impostas por meio de uma legislação instável e repleta de dúvidas, numa economia como a nossa, poder-se-ia indagar: tem o Poder Público, principal responsável por essa situação, "legitimidade" para exigir o cumprimento das obrigações tributárias, através de penas privativas de liberdade? E o descrédito da classe política na boa aplicação dos dinheiros públicos, que tanto desestimula a arrecadação?

Conclusivamente, nos delitos tributários, o pagamento deve ser tido como causa extintiva de punibilidade, pois o que realmente interessa é que cesse a atividade socialmente danosa e que se paguem os tributos.

Nos últimos tempos, sobretudo por influência da vitimologia, tem-se suge-

rido formas processuais que dêem uma maior proteção à vítima e a considere como parte efetiva no processo. Na esteira deste pensamento, sugere-se o término antecipado do processo penal, através de um processo de conciliação entre as partes, que tem o sentido de um acordo indenizatório, reparatório e/ou de restituição. O Juiz penal, nestes casos, atuaria antes como mediador, ao mesmo tempo, garantidor dos direitos fundamentais das partes.¹¹

Esta alternativa ao Direito Penal e Processual Penal tradicional, no sentido que não há propriamente uma pena, nem tampouco um processo penal, parece que pode ser usada com grande eficácia nos crimes contra a ordem tributária.

O sistema de conciliação, através do pagamento, deveria, pois, aplicar-se, de modo geral, nos crimes tributários.

Esclarece o prof. Klaus Tiedemann, que é Diretor do Instituto de Criminologia e Direito Penal Econômico da Universidade de Friburgo de Briscóvia, na Alemanha, que “o Direito Penal não tem, na atualidade, como missão, a de conformar a ordem econômica. Pelo contrário e como princípio, unicamente, ratifica uma ordem extra-penal e colabora assim para sua efetividade. No âmbito da economia, o Direito Penal resulta ser secundário e acessório”.¹²

A propósito, no já mencionado anteprojeto de lei sobre crimes contra a ordem tributária, o pagamento, em alguns crimes ali tipificados, continuaria a ser causa extintiva da punibilidade, se efetuado “até cinco dias após a ciência da decisão administrativa de primeira instância, ainda que já instaurada a ação penal”.

O texto ainda prevê que, em caso de parcelamento do débito, o início do

pagamento suspenderia o prazo prescricional, que recomençaria a fluir a partir da data do não pagamento de qualquer parcela. O mesmo fato determinaria o sobrestamento de ação penal, que teria seu curso retomado na hipótese do não pagamento de qualquer parcela. A quitação final do débito acarretaria a extinção da punibilidade.

5. Conclusões

a) As características peculiares aos crimes contra a ordem tributária não justificam a fragmentação do Direito Penal. Esses delitos devem ser sistematizados em um Capítulo da Parte Especial do Código Penal, pois, dessa forma, facilitará a observância dos princípios gerais do Direito Penal e evitará a instabilidade legislativa decorrente das influências dos governos;

b) Tendo em vista o caráter “*extrema ratio* e subsidiário” do Direito Penal, deve-se evitar, ao máximo, as penas restritivas da liberdade, por serem inadequadas e nocivas nesses casos, procurando substituí-las pelas penas restritivas de prestação de serviço à comunidade, interdição temporária de direitos e de limitação de fim de semana, previstas no art. 43 do CP;

c) Deve-se, sempre que possível, preferir a aplicação do “sistema de conciliação”, admitindo-se, de modo geral, a alternativa do pagamento do débito como causa extintiva da punibilidade.

PS: No “Painel”, realizado durante o Seminário, no dia 17.8.93, do qual fizeram parte como expositores os profs. Ives Gandra da Silva Martins (da Universidade Mackenzie de São Paulo), César de Faria Júnior e Edvaldo Brito (da Universidade Federal da Bahia), essas conclusões foram aprovadas e encaminhadas pelo Presidente do OAB/BA, Dr. Durval Ramos Neto, ao Senado Federal, “a fim de que sejam tomadas em consideração, tendo em vista projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional”, nos termos do Ofício anexo.

11. Ramírez, Juan Bustos, ob. cit., p. 13.

12. Tiedemann, Klaus. *Poder económico y delito*, trad. Amélia Mantilla Villegas, Barcelona, ed. Ariel, 1985, p. 21, cit. por Alberto Toron, ob. cit., p. 50..