

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Gustavo Túlio de Lima Andrade

**A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS NA
PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL NOS DELITOS CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA.**

Belo Horizonte, MG
2016

Gustavo Túlio de Lima Andrade

**A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS NA
PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL NOS DELITOS CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Leonardo Yarochevsky

Belo Horizonte
2016

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

A554p

Andrade, Gustavo Túlio de Lima

A prescrição do crédito tributário e seus reflexos na pretensão punitiva estatal nos delitos contra a ordem tributária / Gustavo Túlio de Lima Andrade. Belo Horizonte, 2016.

133 f.

Orientador: Leonardo Yarochevsky

Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Direito tributário. 2. Crédito tributário. 3. Crime fiscal. 4. Prescrição (Direito tributário). 5. Súmula vinculante. 6. Brasil. Supremo Tribunal Federal.

I. Yarochevsky, Leonardo. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Gustavo Túlio de Lima Andrade

**A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS NA
PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL NOS DELITOS CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Prof. Dr. Leonardo Yarochevsky (Orientador) – PUC Minas

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC Minas

Prof. Dr. Luís Augusto Sanzo Brodt

Belo Horizonte, 05 de fevereiro de 2016

Desejo externar meus agradecimentos à minha família, alicerce de amor e dos meus valores. Em especial, à Sra. Helena, minha mãe, cujo apoio a este trabalho se deu de forma incondicional.

Ao Professor Flávio de Couto Bernardes que, mesmo não tendo qualquer vínculo formal com a pesquisa, auxiliou-me durante o programa e no estágio de docência.

Meus agradecimentos também ao meu orientador, Professor Leonardo Yarochevsky, que, a par de nossas divergências ideológicas, soube compreendê-las, não criando qualquer óbice ao desenvolvimento de fundamentos e argumentos contrários às suas convicções.

Agradeço, por fim, ao Professor Leonardo Macedo Poli, pelos ensinamentos ministrados desde a graduação na Faculdade Mineira de Direito da PUC Minas, bem como por sua costumeira compreensão e dedicação que alçaram o curso de pós-graduação da PUC Minas ao patamar que se encontra hoje.

RESUMO

Esta dissertação tem por objeto o estudo dos delitos tributários, mais precisamente nos reflexos da prescrição do crédito tributário na pretensão punitiva estatal, em relação às condutas tipificadas pela Lei 8.137/90. Investigando-se o instituto da prescrição na seara do direito tributário, verificou-se que ela é uma das formas extintivas do crédito tributário e, via de consequência, da relação obrigacional que lhe dá origem, incidindo sobre o próprio direito material. Perquiriu-se, assim, quando da ocorrência desta causa extintiva, a higidez da pretensão punitiva nos ilícitos penais tributários. Pretendeu-se, de forma mediata e pelo método discursivo dedutivo, a análise dos institutos jurídicos correlacionados ao problema, tais como a obrigação tributária e a constituição do crédito tributário, bem como os elementos do tipo penal, de forma a verificar tanto a adequação deôntica da norma ao fato, quanto a exegese substancial, dimensionada pelo Estado Democrático de Direito, de acordo com o sistema garantista de Luigi Ferrajoli. No âmbito deste sistema, pretendeu-se confrontar as justificações jurídico-filosóficas do poder de tributar e o de punir com os limites impostos pelas cláusulas democráticas. A conclusão, fundada nas premissas dispostas no desenvolvimento desta investigação, demonstra que não há como se sustentar, no estágio atual da dogmática penal, a higidez da pretensão punitiva, ante a contrariedade aos axiomas garantistas, bem como, como fundamento autônomo, em razão da extinção de um dos elementos constitutivos do tipo, qual seja, o próprio crédito tributário, em conformidade com a Súmula Vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal.

PALAVRAS – CHAVE: Penal e Tributário. Delitos Contra a Ordem Tributária. Prescrição do Crédito Tributário. Garantismo Penal. Súmula Vinculante de n.º. 24 do Supremo Tribunal Federal. Pretensão Punitiva do Estado.

ABSTRACT

This dissertation aims to study the tax felonies, more precisely the impacts of the prescription of tax credits in the State's punitive intention, in relation to the conducts typified by the law 8.137/90. Investigation began and it came to light that, as far as tax law is concerned, it is one of the causes of credit extinction and, consequently, of its originating mandatory relation, focusing on material law itself. It is necessary, thus, to assert the soundness of the punitive intention in relation to the tax felonies, when this extinction occurs. It is intended, through deductive speech methodology, to analyze the legal institutions correlated to the theme, as well as the obligation and constitution of tax credit, as a means to verify its typicality and substantial aspect, in the dimension of the democratic State ruled by law, according to Luigi Ferrajoli's guaranteeing system. In its scope, the purpose is to compare legal & philosophical justifications of the taxing and punishing attributions to the limits imposed by democratic clauses. The conclusion, based on the premises laid in the investigation development, shows that there is no way to sustain, in the legal constitutional exegesis' present stage, the solidity of the punitive intention, facing the guaranteeing axioms setback, in addition to the extinction of constituent legal elements, or tax credit per se, in compliance with Binding Precedent n. 24 issued by the Federal Supreme Court.

KEYWORDS: Penal and Tax. Felonies against the tax system. Tax credit prescription. Penal guaranteeing. Binding precedent n. 24 from the Federal Supreme Court. State's punitive intention.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 ORDEM TRIBUTÁRIA: DA ARBITRARIEDADE AO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO.	19
2.1 Histórico dogmático do direito penal tributário no Brasil.....	25
3 TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES.....	41
3.1 Elementos analíticos do vínculo obrigacional: débito e responsabilidade.	44
3.2 Matriz de Incidência Tributária e a Teoria Normativista	47
3.3 Obrigação tributária	50
3.4 Crédito tributário.....	52
3.5 Lançamento.....	54
3.6 Extinção do crédito tributário e da obrigação tributária	56
3.7 Prescrição	57
3.7.1 <i>Prescrição no âmbito tributário</i>	61
4 EVOLUÇÃO EPISTEMOLÓGICA: DA LEGALIDADE AO NEOCONSTITUCIONALISMO	63
5 GARANTISMO	71
5.1 O problema do Cognitivismo Judicial e as Garantias Processuais Penais	76
5.1.2 <i>O problema da incerteza e da verificabilidade jurídica</i>	78
5.2 Legitimidade, Necessidade e Idoneidade	79
6 ASPECTOS CRIMINOLÓGICOS E OS DELITOS DE COLARINHO BRANCO.....	83
6.1 Populismo penal	87
6.2 Populismo penal disruptivo	93
7 CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	97
7.1 Classificação dos crimes tributários quanto a sua natureza	98
7.2 A conduta fiscal elisiva e a evasiva	98
7.3 A Súmula vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal e o crédito tributário como elemento normativo do tipo	100
7.4 Sanções tributárias	105
7.5 A extinção da punibilidade nos delitos tributários pelo pagamento na tradição do direito positivo brasileiro	109
8 CONCLUSÃO	119
REFERÊNCIAS.....	125

1 INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil se auto define como um Estado Democrático de Direito constituindo um de seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que visa o desenvolvimento, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais.

Na consecução dos aludidos objetivos dirigentes, indiscutível é a importância do sistema tributário, vez que, se nos primórdios das civilizações o ônus de pagar tributo era concebido como encargo penoso, voltado a sorver a ânsia da fidalguia, hodiernamente o adimplemento desta obrigação é compreendido como um dever fundamental, imprescindível à materialização de direitos individuais e sociais num contexto de Estado Democrático de Direito.

Convergindo com o utilitarismo e com o funcionalismo do sistema arrecadatório, o estado se vale também de políticas criminais como parte integrante de suas estratégias de intervenção na repreensão de condutas contrárias aos seus interesses.

Neste contexto é que se verificou nas últimas décadas uma intensa criminalização de condutas atreladas à administração tributária, motivadas e impregnadas por discursos políticos e financeiros, mas quase sempre carentes de coerência lógico-jurídica.

Os aludidos motivos financeiros podem ser sintetizados na crença de que a imposição de uma pena de natureza criminal seria imprescindível para a manutenção da ordem tributária - e o fomento da arrecadação, mediante a reafirmação das normas e do dever de pagar tributos.

Os motivos políticos, por sua vez, podem ser descritos pelo que se atualmente denomina de “populismo penal disruptivo” - que é a expressão que externa os movimentos sociais que clamam pela aplicação do Direito Penal aos setores mais abastados da sociedade, colocando os agentes dos crimes de colarinho branco como os novos inimigos sociais contemporâneos.

Tal movimento se origina nos mais diversos setores sociais, inclusive o acadêmico, atrelado à própria evolução das escolas criminológicas, fundada nas críticas e reflexões de ser o Direito Penal extremamente discriminatório e com aplicação substancial restrita à setores menos privilegiados da sociedade.

Ainda que estas críticas estejam substancialmente corretas, esta proliferação de previsões sancionatórias com gênese no descumprimento, direto ou indireto, de normas jurídicas tributárias, escancara a necessidade de abordar o tema com rigor científico e a utilidade de compreendê-lo em sua fenomenologia, bem como a imprescindibilidade das reflexões jurídico-filosóficas desta intervenção.

Isso porque, partindo-se da premissa de que a legitimidade de qualquer atuação do Estado no âmbito penal é dependente de sua consonância com as garantias conquistadas pela pessoa humana, ínsitas ao Estado Democrático de Direito, é que se pretende compreender no presente trabalho, a higidez da pretensão punitiva estatal, em relação aos crimes tributários, frente à prescrição do crédito que lhe deu origem.

Para tanto, necessário será a investigação tanto no plano normativo, quanto no plano axiológico, recorrendo-se tanto à Teoria Geral da Norma Jurídica, advinda do positivismo clássico, quanto à Teoria do Garantismo Penal, impregnada pela ótica pós-positivista, tendo como um dos seus maiores expoentes a doutrina de Luigi Ferrajoli.

Sob o aspecto analítico, no capítulo vestibular, pretendeu-se demonstrar a evolução histórica e filosófica da ordem tributária, de forma a permitir a compreensão de sua justificação no Estado Democrático de Direito, apresentando-se também a sempre tortuosa relação entre o direito de tributar e o de punir, historicamente reveladas.

Em subitem específico, dedicou-se a dissertar acerca da evolução do direito positivo penal no âmbito do direito tributário, bem como o gradual afastamento desta política criminal neste âmbito de intervenção no decorrer da história, o que foi revertido a partir de 1960, com ênfase na década de noventa, em razão da expansão das condutas criminalizadas pela Lei 8.137/90.

O terceiro capítulo é reservado ao estudo dos institutos tributários correlacionados ao tema, bem como a fenomenologia da norma tributária, para que se possa enfrentar o problema sob o viés do aspecto hermético da exegese positivista, mediante a descrição, ainda que sintética, da Teoria Geral da Norma Jurídica e a matriz de incidência tributária, necessária à compreensão da constituição do crédito tributário.

Em sequência, apresenta-se a evolução epistemológica da Teoria Geral do Direito, que serve de sustentáculo teórico ao sistema garantista, explicando a incorporação dos princípios penais pelos ordenamentos jurídicos dos estados nacionais modernos.

No sexto capítulo, apresenta-se os aspectos gerais do Sistema Garantista, bem como os tópicos principais que se correlacionam como este trabalho.

No capítulo sétimo, apresenta-se o surgimento dos estudos dos denominados “crimes de colarinho branco”, correlacionando estes com a evolução da criminologia, tudo isso a permitir a identificação e contextualização do movimento atualmente denominado de “populismo disruptivo”, que emprega o discurso de maximização e recrudescimento penal para os delitos de tal natureza.

Por fim, discorre-se sobre as espécies dos crimes tributários, resguardando-se um item específico para a exposição da Súmula Vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal, cuja importância para a resolução do problema é, sob a ótica da tipicidade formal, de singular importância, bem como um tópico específico para demonstrar a tradição jurídica nacional de se extinguir a punibilidade penal no caso da ocorrência de uma das formas extintivas do crédito tributário, qual seja, pelo pagamento do tributo devido.

No capítulo derradeiro, como não poderia deixar de ser, foram expostas as conclusões desta investigação, apresentando-se as resoluções ao problema proposto

2 ORDEM TRIBUTÁRIA: DA ARBITRARIEDADE AO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO.

O poder de tributar, assim como o de sancionar, possuem imensa relevância na formação social contemporânea, em razão de que a defesa da propriedade e da liberdade motivaram reações à arbitrariedade do poder, tendo sido estas reações a verdadeira arquiteta da configuração social e política da forma como posta atualmente.

Não se chega a afirmar que todas as lutas e revoluções historicamente registradas se deram somente por motivos econômicos como poderia sugerir a historiografia marxista, mas a importância do tema na conformação dos paradigmas atuais é empiricamente revelada.

Corroboram a assertiva marcos históricos da humanidade como a Carta Magna de João Sem Terra de 1215 na Inglaterra que, basicamente, foi motivada pela insatisfação dos Barões bretões quanto ao volume de tributos e com o poder desmedido na aplicação de penalidades; e, do outro lado do atlântico, a Revolução Americana de 1776, que teve seu início com os movimentos contra a carga tributária exercida pelos ingleses sobre a produção de açúcar.

O próprio Iluminismo tem suas origens nestas manifestações de poder, onde foram travadas diversas lutas de resistência em face desta dualidade – em desfavor do poder de tributar e o de punir, conforme será exposto no desenvolvimento deste trabalho.

Por esta razão, é que se pretende demonstrar, neste primeiro capítulo, a origem do tributo e a evolução de sua justificação filosófica, demonstrando a sua importância para a consolidação do Estado Democrático de Direito.

Para melhor organização deste trabalho, centra-se, neste momento, apenas na incursão histórica do tributo e da ordem tributária, vez que a evolução histórica do Direito Penal foi tratada em outras oportunidades, em capítulos apartados, em razão da afetividade deste conteúdo com outros expostos no decorrer desta investigação.

Adentrando-se assim, ao histórico da tributação, verifica-se que a sua inserção e desenvolvimento se deu por intermédio de um processo lento e gradual, acompanhando a própria história da civilização.

Nesta exposição, para fins didáticos, utiliza-se o método cronológico usualmente denominado “periodização clássica” que divide a história em períodos identificados como Idade Antiga, Média, Moderna e Contemporânea.

Na Idade Antiga, período que se estende desde a invenção da escrita (de 4 000 a.C. a 3 500 a.C.) até a queda do Império Romano do Ocidente (476 d.C.), a existência do tributo servia, em regra, ao custeio das guerras, sendo também produto delas.

Isso porque, em razão dos diversos conflitos registrados, a figura tributária se confundia com o confisco, tendo sido cobrado inicialmente dos povos derrotados, muitas vezes escravizados pelos vencedores das batalhas.

Isso em razão de que na antiguidade era bastante difundido o direito de pilhagem, que se consubstanciava na potestade de o vencedor se apossar da própria pessoa do vencido.

A inexistência de dinheiro e moedas fazia com o que o tributo tomasse feições de verdadeiras reparações de guerra, mediante o apossamento de bens ou mesmo a exploração física dos povos derrotados.

À época, não se concebia a separação entre os direitos de personalidade e aqueles incidentes sobre o patrimônio, de forma que o direito do vencedor se estendia à própria pessoa do vencido.

No entanto, admitia-se que, se o vencedor, não podendo se apossar materialmente das terras ou dos bens de produção, pudesse consentir o uso deles ao perdedor. Este, por ter salva a vida ou para remunerar o uso dos bens que não mais eram seus, obrigava-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do vencedor, seja ela física (serviços) ou em mercadorias (SIDOU, 2015).

Em meio aos conflitos, a Grécia, no entanto, se destacou como uma civilização superior, resistindo fortemente à dominação por outros povos, graças à força de sua cultura. No entanto, mesmo ali, os tributos diretos

eram cobrados apenas dos que não eram livres e dos estrangeiros, na forma de um imposto de capitação (tributo de proteção), mas jamais dos cidadãos livres.

O tributo, assim, era concebido com o estigma de escravidão, circunscrito à lei dos mais fortes. Até mesmo a célebre frase atribuída a Jesus Cristo, que, ao ser questionado sobre o dever de pagar tributos, respondeu com sabedoria “Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”, afere-se a submissão dos povos ao jugo do tirano (MEIRA, 1978).

No interstício entre os séculos V e XV, período identificado como Idade Média, que se inicia com a queda do Império Romano do Ocidente, é que a tributação assume outras acepções, onde, pela influência do cristianismo e a consolidação do feudalismo, a legitimação dos tributos se funda na busca de proteção divina e no empréstimo dos meios de produção por parte dos suseranos.

Algumas figuras tributárias, tais como, anúduva e a talha, se faziam presentes, tendo como objeto, respectivamente, a obrigação de prestar serviços em restauração de castelos; e a remuneração aos modos de produção como moinhos e fornos, conforme descrições retiradas da enciclopédia digital Wikipédia (2015).

No entanto, a instituição de tributos imobiliários é realmente a marca mais expressiva deste período, conquanto serviu de base tanto para a necessidade de demarcações de terras, bem como a inspiração de todos os demais tributos reais, conforme leciona Max Weber (WEBER, 1994):

Portanto, segundo Higino, a razão pela qual se recorria à divisão *per scamna et strigas* e pela qual o solo devia ser confinado a *certis rigoribus* para que não surgissem confusões deve ser buscada na tributabilidade do terreno. A delimitação a *certis rigoribus* só se tinha obtinha representando na planta os *rigores*, as divisas das propriedades.

(...)

Queria-se que as divisas das posses aparecessem na planta e, para isso, recorreu-se, dentro das centúrias, a esse sistema de divisão que consistia em determinar e representar na planta as divisas da propriedade: os *scamna* e as *strigae*.

Agora o motivo está claro: onde quer que existisse um verdadeiro imposto imobiliário, isto é, onde uma gleba determinada e limitada fosse obrigada a uma determinada contribuição em dinheiro, espécie ou cotas proporcionais a produção, a administração pública tinha interesse em definir por meio de uma escritura pública as condições da gleba mediante a identificação do objeto do imposto.

Com a proeminente modificação da estrutura social, por intermédio do deslocamento das pessoas para os burgos, fez com que os tributos imobiliários agrários perdessem importância, principalmente porque as grandes riquezas foram transferidas para as mãos da burguesia, o que determinaria a superação do feudalismo.

Nesta métrica, com o advento dos Estados Modernos, governados por monarcas, na Idade Moderna, a tributação passava a ser exercida dentro do aspecto absolutista e quase sempre marcada pela arbitrariedade própria do período.

Com a ascensão e consolidação da burguesia, esta classe passou a reclamar uma nova organização de poder, tendo sido no pensamento de Thomas Hobbes, através da publicação de “Leviatã” em 1651 (NUNES, 2010) que se difundiu a ideia da existência de um contrato social a justificar a organização política, de forma que o homem transfere sua liberdade ao soberano, cabendo a este então determinar, condicionar e explicar a vontade humana através de leis civis.

A evolução do contrato social que ganhou célebres adeptos na posterioridade, como Locke e Rousseau (NUNES, 2010), fez com que a tributação alterasse sua justificação, que não mais estaria sujeita ao poder arbitrário, mas sim numa relação de direito, fundada na Lei.

A supremacia do parlamento, que se instaurou após a Revolução Francesa, faz inaugurar a Idade Contemporânea, conquanto o tributo continuou a ser justificado pela relação de sujeição à lei e de garantia de liberdade pelo estado.

O poder desmedido, ainda que sob a égide da Lei, faz com que princípios restritivos fossem sendo construídos ao longo do período, sempre objetivando a limitação do poder estatal e o controle do poder desmedido.

Com a consolidação do liberalismo, a feição do tributo enquanto expressão de liberdade é apontada por Ricardo Lobo Torres, no qual leciona que o tributo é a expressão da liberdade do Estado (TORRES, 2009), justamente enfatizando o viés liberal que fundava as ideologias da época.

Neste contexto, de igual forma à seara penal, uma série de princípios, tais como, legalidade, irretroatividade, tipicidade, entre outros, foram incorporados aos ordenamentos jurídicos modernos, consequência das ideologias de limitação e controle do poder.

Com o declínio do liberalismo clássico, tais movimentos acabaram por alterar esta perspectiva ao longo do último século principalmente com o surgimento do Estado Social.

As razões deste declínio são várias e foram, de forma geral, elencadas por Lênio Streck (2010), apontando desde a formação de monopólios - que teria prejudicado a regra básica de organização do mercado pela lei da oferta e da demanda, bem como a acentuação das diferenças sociais e a crescente preocupação com o bem-estar social em decorrência das teorias socialistas.

A justificação da arrecadação tributária acompanha este movimento e passa a ser concebida não mais como um dever, necessário a manutenção de um estado, que tinha por escopo único fomentar a liberdade, passa-se, a concebê-la como um dever fundamental, impregnada de valores sociais, éticos e morais, desmantelando a ideia de dever restrito à sujeição jurídica.

Sob esta ótica, o tributo é interpretado como instrumento coletivo e da própria sociedade para a consecução dos seus objetivos (TIPKE & YAMASHITA, 2002, p. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade.

É nesse contexto que a própria liberdade ganha novos caracteres, assumindo uma feição coletiva, não mais marcada pelo individualismo, fomentada pelas bases teóricas do estado social.

Assim, a ordem jurídica e tributária evolui de uma concepção meramente protetiva do contribuinte, para seu viés funcionalista, como instrumento de viabilização das políticas sociais, assumindo a função positiva de justiça distributiva e materialização dos objetivos constitucionais dirigentes.

Convergindo, é a lição de Luiz Regis Prado de que a atividade tributária dá lugar a uma política fiscal, apresentando-se como um dos instrumentos fundamentais de política econômica, destacando a legitimidade de tal intervenção por intermédio de políticas criminais (PRADO, 2011. p. 269) :

(...) a legitimidade constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar a finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (...)

Cria-se, no contexto da teoria penal, a construção do conceito de bem supra individual, impregnado já pelo vértice coletivo, oportunidade em que, transita-se, do puro Estado de Direito, em que se opunham nitidamente estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de Direito, mas cujos fins sejam sociais.

Nem mesmo o declínio do estado social foi capaz de modificar tais concepções, tendo a tributação, em nosso ordenamento, tratamento constitucional, conforme leciona o Ministro Gilmar Ferreira Mendes (MENDES, 2014), justamente por sua instrumentalização à consolidação do estado democrático de direito:

O título atinente à tributação e ao orçamento na Constituição Federal representa parcela fundamental do modelo de Estado desenhado no texto constitucional. O regramento da atividade financeira, que se define como “arrecadação de receitas, sua gestão e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas”¹, está na base de toda e qualquer atividade estatal. A construção do Estado Democrático de

1 Apud MENDES, 2014: Regis Fernandes de Oliveira, Curso de direito financeiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.59.

Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos.

No entanto, a instrumentalização da arrecadação tributária de materialização dos direitos fundamentais e da própria constituição, em nada prejudica a imposição de limites à atuação estatal, principalmente, no âmbito de garantias extremadas como o do direito penal.

Como qualquer sistema, o conflito de pretensões e objetivos devem ser analisados e ponderados, pois, se de um lado, a justificação do dever de pagar tributo funda-se a partir de uma obrigação de caráter moral e social, do outro, tais caracteres devem ser interpretados e correlacionados com outros direitos e garantias que, igualmente relevantes, fundam as cláusulas democráticas.

Não se afirma a impossibilidade de a tutela da ordem tributária ser realizada pelo Direito Penal. Neste momento, cinge-se em reclamar a atenção de que a “ectização” da arrecadação tributária e a “publicização” dos deveres atrelados a ela, em nada prejudica o âmbito de restrições e garantias penais e processuais, premissa esta que se apresenta como a primeira entre as demais necessárias à conclusão deste trabalho.

Posta a evolução paradigmática da ordem tributária, conquanto instrumento da sociedade, adentra-se na evolução histórica do direito positivo em relação aos delitos tributários.

2.1 Histórico dogmático do direito penal tributário no Brasil

Nos primeiros anos após o descobrimento, a produção normativa na Colônia foi quase nula, momento em que se aplicava, por transposição, as normas da Coroa portuguesa, conforme relembra Renato Franco, Professor de História da Universidade Federal Fluminense (FRANCO, 2015), em texto publicado no sítio eletrônico dedicado ao período colonial.

De acordo com o aludido autor, quase que contemporaneamente ao descobrimento, a monarquia portuguesa havia reunido um conjunto de

leis esparsas, de forma a organizar a legislação do recém-criado Reino de Portugal, compêndio este que veio a ser denominado de Ordenações Afonsinas (PORTUGAL, 1446).

Tal nomenclatura se justifica pelo fato de a compilação ter ocorrido durante o reinado de d. Afonso (1432-1481), tendo por objeto regulamentar a aplicação do direito canônico e do direito romano no reino português.

Nestas Ordenações já havia a previsão de normais penais tributárias, com a previsão de prisão ao Tabelião Geral que não pagasse o imposto anual devido, conforme disposição do Livro 2, Título XXXVIII, daquela compilação.

A mais, havia também a previsão de sanções outras, como a perda de bens ou a própria pena de morte para aqueles que financiassem o contrabando, segundo prescrição constante do Livro 4, Título IV da mesma norma (PORTUGAL, 1446).

Já em 1521, portanto, apenas vinte e um anos após o descobrimento, sobrevieram no Reino as Ordenações Manuelinas, que se assemelhava substancialmente à legislação revogada e que, de igual forma, foram aplicadas na Colônia Brasileira.

Em 1534 foi instituída na Colônia Brasileira as denominadas capitanias hereditárias, objetivando o fomento da colonização e a defesa do território.

Tais Capitanias derivaram da Carta Forais, por intermédio da qual se implantou um sistema de administração que consistia na divisão do território brasileiro em grandes faixas, com a administração conferida a particulares, em maioria nobres portugueses, conforme consta do sítio eletrônico dedicado ao período colonial (BRASIL, 2010):

Com o objetivo de garantir o controle do território, em 1534, o rei de Portugal, D. João III, decidiu repartir o Brasil em 15 lotes, ou capitanias hereditárias. As áreas eram doadas em caráter vitalício e hereditário aos cidadãos da pequena nobreza portuguesa, os donatários. Entre os deveres dos detentores das terras estavam a governar, colonizar, resguardar e desenvolver a região com recursos próprios.

Nas aludidas Cartas Forais foram instituídos privilégios aos donatários, como o de arrecadar tributos para si, o que, por via de

consequência, acabou por estimular a sonegação, o contrabando e o descaminho.

Tais circunstâncias exigiram que a Coroa portuguesa, para se alcançar um mínimo de adaptação das normas à realidade colonial, expedisse diversos comandos normativos auxiliares, tais como as Cartas Régias, Alvarás e várias outras leis extravagantes (WOLKMER, 2002).

Dentre os aludidos comandos normativos, destaca-se o Regimento Real de 17 de dezembro de 1548 (PORTUGAL, 1548), trazido ao Brasil por Tomé de Souza, norma esta que se caracteriza como a mais importante do início da colonização, sendo taxada, por analogia, como a Primeira Constituição Brasileira, por intermédio da qual estabeleceu-se o Governo Geral do Brasil, centralizando a arrecadação e a fiscalização tributária (WOLKMER, 2002).

Além da aplicação do Regimento Real, permaneciam vigentes as Ordenações Manuelinas, sendo que este ordenamento já instituíra outras figuras delitivas no âmbito tributário, como a perda da outorga ao Capitão que procedesse a cobrança de tributos além dos limites a ele outorgado, bem como o crime de falsificação de selos e o de contrabando.

As sanções previstas à época para estes delitos variavam desde a aplicação do confisco de terras ou de bens, como o degredo vitalício para a Ilha de São Tomé.

O Código Manuelino foi revogado em 11 de janeiro de 1603, quando D. Felipe III promulgou as Ordenações Filipinas (ou Código Filipino), sendo que a sua parte penal vigoraria por mais de duzentos anos.

Inserido na realidade econômica da Colônia à época, cuja importância ao Reino já se fazia extremada, em razão do ciclo do ouro, estipulou-se sanções contundentes para o contrabando destas mercadorias, nos termos do Livro 5, Título CXIII (PORTUGAL, 1870).

Tais sanções iam desde a pena capital à perda de todos os bens, sendo que, pela sua importância histórica no período colonial, vale conferir a transcrição contida no Quinto Livro a que se alude o parágrafo acima:

TITULO CXIII.

Que se não tire ouro, nem dinheiro para fóra do Reino (1).

Pessoa alguma, de qualquer stado que seja, assi natural, como estrangeiro, não tire per mar, nem per terra, nem leve, nem mande levar, nem tirar para fóra de nossos Reinos e Senhorios prata, ouro amoedado, nem por amoedar, nem dê favor, nem ajuda para se levar.

E quem o contrario fizer, sendo nisso achado, ou sendo-lhe provado, morra morte natural; e por esse mesmo feito perca todos seus bens e fazenda, ametade para quem o achar, ou descobrir, e a outra para nossa Camera.

Nas quaes penas incorrerão outrosi os que consentirem, ou derem favor e ajuda, ou encobrirem, que outros levem, ou enviem as ditas cousas, e sabendo-o, o não manifestarem ás Justiças, tanto que disso forem sabedores.

Fonte: PORTUGAL, 1870.

A singularidade deste tipo penal é ainda mais contundente em razão de ter sido neste período (aurífero), o desencadeamento de movimentos revolucionários, quase que a totalidade deles originados pelo intenso conflito na dualidade do poder de tributar e de sancionar.

Tais conflitos foram ainda mais inflamados com a instituição da derrama, instrumento de arrecadação tributária instituído pelo fisco português, através do qual determinava-se o confisco de bens dos colonos brasileiros, com a finalidade de se atingir a arrecadação anual pretendida pelos colonizadores.

A instituição da aludida espécie tributária foi suficiente à eclosão de diversas revoltas populares, dentre elas, a Inconfidência Mineira, explicitando-se a onipresente problemática do direito penal como instrumento de reafirmação da ordem.

Registre-se, por oportuno, que os revolucionários mineiros foram traídos também por motivos tributários, vez que a insídia foi motivada justamente pelo perdão das dívidas tributárias contraídas pelos traidores.

Naquela oportunidade, os líderes da revolução foram condenados pelo crime de "lesa-majestade", previsto ainda nas Ordenações Filipinas, Livro V, título 6 (PORTUGAL, 1870), que consistiam na realização de todo e qualquer ato lesivo ao Reino.

Frise-se que a insurreição mineira não foi a única de nossa história a ter na excessiva carga tributária e na violenta opressão fiscal sua causa determinante. Podem ser citadas, ainda, a Guerra dos Mascates, Emboabas e a Conjuração Baiana (também chamada de Revolta dos Alfaiates) (BRASIL, 2010); todas elas servindo de exemplos históricos do conflito de interesses entre o poder de punir e o de tributar.

Retornando-se aos andamentos históricos, com a chegada da família real portuguesa ao Brasil (1808), houve a germinação de novos tributos, e, com eles, a instituição de novas normas sancionadoras, sendo que o panorama tributário opressor, somado à ebulição dos movimentos revolucionários liberais, favoreceu a proclamação da Independência, já em 1822, com a aclamação de D. Pedro I como Imperador do Brasil (BALTHAZAR, 2005).

Naquele período foram registrados os primeiros atos normativos precipuamente nacionais, com destaque para a Constituição de 1824 (BRASIL, 1824) e o Código Criminal do Império de 1830 (BRASIL, 1830).

Outorgada "em nome da Santíssima Trindade", a Constituição de 1824 possuía cento e setenta e três artigos, sendo o último título dedicado às garantias dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros. Neste epígrafe, institui-se garantias penais e processuais penais, como o asilo da casa e a presunção da inocência, até hoje consagradas na Carta de 1988 (BRASIL, 1988), conforme colhe-se daquela Carta (BRASIL, 1824):

II. Todo o Cidadão tem em sua casa um asylo inviolavel. De noite não se poderá entrar nella, senão por seu consentimento, ou para o defender de incendio, ou inundação; e de dia só será franqueada a sua entrada nos casos, e pela maneira, que a Lei determinar.

VIII. Ninguem poderá ser preso sem culpa formada, excepto nos casos declarados na Lei; e nestes dentro de vinte e quatro horas contadas da entrada na prisão, sendo em Cidades, Villas, ou outras Povoações proximas aos logares da residencia do Juiz; e nos logares remotos dentro de um prazo razoavel, que

a Lei marcará, attenta a extensão do territorio, o Juiz por uma Nota, por elle assignada, fará constar ao Réo o motivo da prisão, os nomes do seu accusador, e os das testermunhas, havendo-as.

IX. Ainda com culpa formada, ninguem será conduzido á prisão, ou nella conservado estando já preso, se prestar fiança idonea, nos casos, que a Lei a admite: e em geral nos crimes, que não tiverem maior pena, do que a de seis mezes de prisão, ou desterro para fóra da Comarca, poderá o Réo livrar-se solto.

X. A' excepção de flagrante delicto, a prisão não póde ser executada, senão por ordem escripta da Autoridade legitima. Se esta fôr arbitraria, o Juiz, que a deu, e quem a tiver requerido serão punidos com as penas, que a Lei determinar.

O que fica disposto acerca da prisão antes de culpa formada, não comprehende as Ordenanças Militares, estabelecidas como necessarias á disciplina, e recrutamento do Exercito; nem os casos, que não são puramente criminaes, e em que a Lei determina todavia a prisão de alguma pessoa, por desobedecer aos mandados da justiça, ou não cumprir alguma obrigação dentro do determinado prazo.

XI. Ninguem será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na fórmula por ella prescripta.

No denominado Código Penal do Império (BRASIL, 1830), colhia-se a existências de normas penais tributárias, mas as penas cruéis foram abolidas. Os tipos penais de contrabando e de falsificação de selo, a par de mantidos, foram sancionados com o perdimento da mercadoria contrabandeada e o pagamento de multa igual à metade de seu valor, conforme artigo 177 desta norma:

Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação.

Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.

A pena de morte foi afastada do crime de “Lesá Majestade”, já raramente imputada aos revoltos contra os excessos na tributação, limitando sua aplicação aos crimes de homicídio, latrocínio e de insurreição de escravos.

Estes novos parâmetros vinham ao encontro com a ideologia iluminista, cujas reflexões registradas por Beccaria, na célebre obra “Dos delitos e das Penas” (BECCARIA, 1999, p.112), que já manifestava a preocupação, na aplicação de sanções nos ilícitos tributários, com

aspectos de proporcionalidade, atentando-se, também, pela racionalidade do próprio sistema tributário como instrumento de combate à criminalidade:

Contrabando é um verdadeiro delito que prejudica o soberano e a nação, mas cuja pena não deve infamante, porque, cometido, não produz infâmia na Opinião pública. Quem pune com penas infamantes crimes que não são reputados como tais pelos homens, abranda o sentimento de infâmia para os que o são. Quem pretenda a aplicação da própria pena de morte, por exemplo, para quem mata o faisão e para quem comete homicídio ou falsifica escrito relevante, não fará diferença alguma entre estes delitos, destruindo, assim, os sentimentos morais, obra de muitos séculos e de muito sangue, lentíssimos e difíceis de impressionar o espírito humano e para cujo nascimento se julgou necessária a ajuda dos mais sublimes motivos e de um aparato de graves formalidades.

Este crime nasce da própria lei, pois, aumentando o imposto alfandegário, aumenta sempre a vantagem e, portanto, a tentação de praticar o contrabando e a facilidade de cometê-lo aumenta com a extensão da fronteira a ser fiscalizada e com a diminuição do volume da própria mercadoria. A pena de perder não somente os bens contrabandeados como as coisas que os acompanham é justíssima, mas será tanto mais eficaz quanto menor for o imposto porque os homens só se arriscam na proporção direta da vantagem que lhes propiciaria o feliz êxito do empreendimento. Por exemplo, a prisão de um contrabandista de fumo não deve ser a do assassino ou a do ladrão; e, sem dúvida, o castigo mais conveniente ao gênero do delito seria aplicar à utilidade do fisco a servidão e o trabalho daquele que pretendeu fraudar-lhe os direitos.

Entretanto, como é que este delito jamais gera infâmia para o autor, sendo furto feito ao príncipe e, por conseguinte, própria nação? Respondo que os danos que os homens acreditam não lhes devam ser feitos, não lhes interessam o suficiente para produzir a indignação pública contra os ofensores. Tal é o contrabando. Os homens sobre os quais as consequências remotas causam fraquíssimas Impressões, não enxergam o dano que lhes pode causar o contrabando. Assim, muitas vezes, usufruem-lhe as vantagens presentes apresentadas por ele, não percebendo o prejuízo causado ao príncipe. Assim, não se interessam tanto em ficar privados de aprovação de quem pratica o contrabando quanto em punir aquele que comete o furto privado, falsifica documento e produz outros males que os possam atingir. Princípio evidente de que todo ser sensível só se interessa pelos males que conhece.

Dever-se-ia, porém, deixar sem castigo tal delito contra quem nada tem? Não! Há contrabandos que interessam de tal forma à natureza do imposto, pane essencial e difícil da boa legislação, que esse delito merece severíssima pena, até prisão e escravidão, mas prisão e escravidão adequadas à natureza do delito. Por exemplo, a prisão do contrabandista de cigarro não deve ser a mesma que a do assassino ou a do ladrão, e os trabalhos do contrabandista ficam limitados ao trabalho e ao

serviço do próprio Fisco, que ele quis fraudar, sendo os mais adequados à natureza da pena.

No interstício da promulgação do Código do Império e a Proclamação da República ocorreu o banimento das penas capitais nas terras brasileiras, evento este, ainda que brevemente, merece aqui ser lembrado.

Os parênteses aqui iniciados se justificam por dois motivos: além da natural importância do evento, consubstanciada na instituição histórica desta garantia pética na órbita dos direitos fundamentais; bem como pelo fato de o problema a ser enfrentado nesta pesquisa não deixar de ter como pano de fundo a necessidade de garantia dos direitos penais e processuais penais independente de classe ou condição social.

A par das dificuldades de precisões históricas, o romance de Carlos Marchi (1999), intitulado “A fera de Macabu”, constitui uma das fontes de informação mais difundidas sobre o caso e é nele que se apoiam os relatos contidos nos parágrafos seguintes.

A par da existência de pequenas divergências históricas, incapazes de macular o “enredo”, as circunstâncias que envolveram o delito narrado na obra fizeram eclodir em nossa sociedade a necessidade de banimento da pena capital, tudo em razão da execução de um fazendeiro, proprietário de terra, ainda na época da escravatura, condenação esta que, mais tarde, se revelaria injusta.

De acordo com a aludida obra, na noite do dia 11 para o dia 12 de setembro de 1852, em uma fazenda do norte fluminense, localidade de Macabu, atual região de Macaé, oito colonos da família de Francisco Benedito da Silva foram brutalmente assassinados a golpes de foice.

Naquela ocasião, apenas uma de suas filhas, Francisca, grávida, conseguiu escapar com vida, sendo que Manoel da Motta Coqueiro, fazendeiro, então com cinquenta e três anos de idade e certa projeção social, foi acusado de ser o mandante do crime e de ter-se valido de seus escravos para os atos executórios.

A motivação do crime foi definida durante as investigações por brigas fundiárias entre o pai de Francisca e o réu, bem como pelo caso

extraconjugal deste com a filha daquele, acrescida da circunstância de Motta Coqueiro ter se negado a reconhecer a criança.

O caso teve ampla repercussão nos aparatos midiáticos da época, em razão de que, além de o réu se tratar de um homem branco, livre e rico, a barbárie constatada na execução atraía os mais variados anseios populares, e não por outro motivo a imprensa lhe atribuiu a alcunha de “Fera de Macabu”.

Este movimento de incriminação por parte da mídia e dos inimigos de Coqueiro, teria acabado por influenciar negativamente as investigações policiais e por comprometer a isenção do Júri que o condenou, por duas vezes, à pena capital, sendo que o Supremo Tribunal de Justiça não proveu seus recursos, tendo-lhe sido negado também a Graça Imperial – instituto que autorizava o Imperador a comutar a pena de morte.

No dia 17 de fevereiro de 1855, o Imperador assinou a sentença de morte de Motta Coqueiro, tendo sua pena sido executada dias depois (06 de março de 1855), mediante enforcamento em praça pública.

Para muitos pesquisadores, a inocência de Motta Coqueiro teria sido descoberta posteriormente e que a verdadeira motivação do crime residiria no fato de que Úrsula, a legítima esposa do réu, teria sido a verdadeira mandante do crime, vez que enciumada com a descoberta do caso extraconjugal do marido.

Ainda de acordo com os registros, Dom Pedro, a partir de então, não mais teria autorizado o enforcamento de um condenado, tendo esta sanção sido abolida formalmente após a Proclamação da República.

Em que pese as divergências existentes entre os historiadores desta ter sido ou não a última execução de pena capital no país, havendo contundentes registros que tal registro deveria apontar à execução do escravo Francisco em 28 de abril de 1876 (WESTIN, 2016), fato é que a execução do fazendeiro, por se relacionar a senhoril da casta social, execução esta que se revelaria injusta, foi a que explicitou a necessidade de reforma do sistema, ainda que novamente está a merecer registro de críticas o fato de ter sido necessário a execução de um nobre para que os setores sociais defendessem a expurgação do instituto.

Fechando-se aqui este parênteses e retornando-se à evolução histórica do ordenamento penal no âmbito tributário, com a Proclamação da República foi baixado o Decreto n.º 1 (BRASIL, 1889), quando ficou “proclamada provisoriamente e decretada como forma de Governo da Nação Brasileira a República Federativa”.

A forte influência norte-americana pode ser observada com a promulgação da Primeira Constituição Republicana no dia 24 de janeiro de 1891, com o que foram apresentados novos avanços no Direito Penal, como a limitação da aplicação das penas criminais somente aos infratores, bem como a aclamação do princípio da legalidade e da igualdade, tendo sido os estados dotados de autonomia.

Com a própria restrição do poder soberano e a imposição de limites à sua atuação, fundadas na ideologia liberal, verificou-se que as sanções penais mantinham o sentido de distanciamento das consequências sancionadoras do ilícito tributário, ampliando-se as sanções administrativas.

A consolidação desta ideologia veio com a decretação do Primeiro Código Penal da República, Decreto n.º 847, de 11 de outubro de 1890, (BRASIL, 1890) que eliminava muitos tipos penais que existiam no antigo Código do Império, instituindo a irretroatividade da lei penal, a formalização da extinção da pena de morte, de galés, da prisão perpétua e da sanção de degredo, inaugurando-se também a nossa tradição de limitação de cumprimento das penas restritivas de liberdade ao período máximo de trinta anos.

Em relação aos ilícitos penais tributários, o aludido diploma tipificava as seguintes condutas: (a) crime de ajuntamento ilícito contra tributo - objeto do art. 118, cominada a sanção de prisão por até quatro anos (BRASIL, 1890); (b) crime de contrabando - objeto do art. 265 (BRASIL, 1890), sujeito a igual sanção; (c) o crime de falsificação de selo, previsto no art. 246, com pena até um ano (BRASIL, 1890); e, por fim, o crime de falsificação de estampilhas em seu art. 247 (BRASIL, 1890), com pena até quatro anos e multa proporcional ao dano causado.

A adoção do regime federativo, no entanto, trouxe a necessidade de que os entes federados fossem dotados de receitas de forma a lhes permitir a autonomia financeira.

Formava-se, então, um regime de divisão de competências tributárias, na forma como concebida atualmente, tendo a Constituição discriminado os impostos de competência exclusiva da União, tudo isso conforme artigo publicado no sítio eletrônico do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (VARSAÑO, 1996):

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou sem maiores modificações a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo nela discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre móveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Mesmo com a repartição da competência para a instituição de tributos, a competência para legislar sobre matéria penal manteve-se na União.

Tal circunstância implicou na ampliação ainda mais substancial das sanções administrativas para os ilícitos tributários, que podiam ser perfeitamente instituídas pelos estados federados, distanciando-se, em razão dos efeitos práticos e ainda com mais veemência, o direito penal do tributário.

Após a extinção da República Velha pelo golpe de Estado de 1930 e um curto período de 'Governo Provisório', foi promulgada uma nova Constituição, em 1934, fruto da Revolução Constitucionalista de 1932.

Neste interstício, em 1932, em razão da criação de inúmeras leis penais após o Código Penal de 1890, houve a Consolidação das Leis

Penais de Vicente Piragibe, que não alterou substancialmente às normas vigentes à época, conforme leciona Bitencourt (2012).

Promulgada em 16 de setembro de 1934, muito influenciada pela Constituição alemã de Weimar, a Carta fixou conquistas trabalhistas e sociais, sendo que, apenas três anos depois, em 1937, veio o golpe do Estado Novo, oportunidade em que houve a outorga, por Getúlio Vargas, de uma nova Constituição, a 'polaca'. Nesta Carta, o autoritarismo e o recrudescimento estatal se fizeram presentes, com a limitação e controle do legislativo pelo executivo e a mitigação e supressão de direitos e garantias individuais.

No campo penal tributário, suprimiu-se a vedação de atribuição do produto das multas aos fiscais que as aplicassem, bem como a limitação das multas de mora, revogando-se a garantia do mandado de segurança, a retroatividade penal benéfica e a expressa vedação ao confisco.

Em 1940, ainda durante a ditadura Vargas e mesmo com o Congresso fechado por ocasião do Estado Novo, o projeto do Novo Código Penal foi aprovado e sancionado através do Decreto-Lei nº. 2.848 de 7 de dezembro de 1940 (BRASIL, 1940), publicado no Diário Oficial da União em 31 de dezembro do mesmo ano, com vigência a partir de 1º de Janeiro de 1942.

Com o fim da ditadura Vargas e a promulgação de outra nova Constituição em 1946, cuidou-se de retomar determinadas garantias, como a retroatividade penal benéfica ao réu, vedação ao confisco e vedação da prisão civil por dívida, multa e custas, além da limitação do sequestro e do perdimento de bens.

Assevere-se que não houve tratamento no Código Penal de 1940 de delitos essencialmente tributários.

Isso porque, além dos elementos liberais, à época, o imposto de importação mantinha-se como principal fonte de receita da União, panorama que se manteve até o início da primeira guerra, com o que era extremamente facilitado o controle da arrecadação, mediante apenas o controle das divisas nacionais.

Em razão dos conflitos mundiais e com a redução do comércio exterior, o governo se viu obrigado a buscar novas fontes de receita, o

que se deu mediante incisiva tributação no consumo e impostos incidentes sobre a renda (VARSANO, 1996).

Nesta altura, o Estado já começava a valer-se de políticas criminais como instrumento da arrecadação, motivo pelo qual em 1964, por força da Lei 4.357/64 (BRASIL, 1964), o não recolhimento de tributos foi equiparado à prática de apropriação indébita, de forma a permitir o confisco de bens.

Nesta onda de recrudescimento, antes mesmo da promulgação do Código Tributário Nacional (1966), em 14 de julho de 1965, foi promulgada a Lei 4.729/65 (BRASIL, 1965) que instituiu o primeiro delito essencialmente tributário da República.

O delito fiscal nela previsto recebeu a nomenclatura de “crime de sonegação fiscal”, tipificando condutas atreladas ao elemento subjetivo de suprimir ou reduzir tributo, verbos nucleares estes que perduram até a atualidade. As condutas ali previstas eram sancionadas com a imposição de pena restritiva de liberdade de seis meses a dois anos, conforme redação do artigo 1º da aludida norma (BRASIL, 1965):

Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

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

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal².

2 Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Em sequência, com a promulgação do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), verificou-se a implantação efetiva de um sistema tributário, lógico e sistematizado, que objetivava fazer frente à nova realidade econômica do pós-guerra que demandava a tributação do mercado doméstico em razão do declínio do mercado exterior.

Neste cenário, realizou-se uma contundente reforma tributária, oportunidade em que o imposto de renda foi plenamente ampliado e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Nesta mesma oportunidade, adotava-se, pela primeira vez, a sistemática de um imposto que incidisse sobre o valor adicionado a uma mercadoria em detrimento daquele cumulativo, o que resultou num crescimento expressivo da arrecadação, o que permitiu grande parte dos impulsos econômicos e sociais tomados à época.

Décadas posteriores, com a instituição da democracia e diante do novo cenário econômico adverso que vivia o País, em razão da inflação e do descontrole orçamentário e fiscal, diversas alterações na legislação tributária foram realizadas.

Tais alterações fizeram com o que a integridade do sistema fosse prejudicada, circunstâncias estas que bem explicam a complexidade e diversidade de normas tributárias verificadas hodiernamente.

Neste cenário de instabilidade econômica e necessidade de manter os níveis de arrecadação que já se faziam insuficientes, sobreveio, durante o governo do então presidente Fernando Collor de Mello, a Lei 8.137, de 21 de dezembro de 1990 (BRASIL, 1990), que introduziu no país os denominados “crimes tributários”, por intermédio do denominado “terror fiscal”.

Juary Silva (1998, p. 08) relembra o conturbado momento social vivenciado à época, ao se referir à época da edição da nova legislação incriminadora, com o momento em que o país “atravessava séria crise

institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990”.

Ressalte-se que, embora não tenha havido revogação expressa, quase que à unanimidade da doutrina, entendeu pela revogação tácita da Lei de 1965, conforme leciona de Paulo Costa Júnior (2000, p.106):

(...)a Lei 8.137/90 regulou inteiramente a matéria dos crimes contra a ordem tributária, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei 8.137, de 1990, estando revogada a Lei 4.729/65.

Na nova norma especializou-se para o campo tributário os crimes de extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento, de concussão, de corrupção passiva e de advocacia administrativa, sempre com sanções mais rígidas do que aquelas previstas no diploma anterior.

A novel legislação serviu, ainda, para robustecer as sanções aos crimes de excesso de exação e de facilitação do contrabando ou descaminho, já previstos no Código Penal.

É interessante notar que, se havia uma tendência histórica, fundada no liberalismo, de distanciamento entre o direito tributário e o penal, este quadro foi revertido, oportunidade em que as condutas contrárias ao fisco, novamente se aproximaram o círculo normativo penal. A adoção de inéditas técnicas de arrecadação e instituição de novos tributos, como já dito, quase sempre afastados da lógica do sistema imaginado pelo Código Tributário Nacional e a necessidade de manutenção dos níveis de arrecadação, explicam a reversão deste quadro, tudo isso em razão da forte crença de ser o Direito Penal garantidor do cumprimento das normas e de manutenção do próprio sistema. Este movimento de reaproximação também pode ser explicado pelo declínio dos fundamentos liberais, bem como pelas críticas à seletividade do sistema e o desenvolvimento de teorias a justificar a tutela dos bens jurídicas supra individuais.

Tais conjecturas são sintetizadas por Luis Regis Prado (2011, p. 303-306) que faz referência à aproximação das ideologias mencionadas

no tópico anterior, de a tributação atualmente ser concebida como instrumento da sociedade na implementação dos objetivos sociais, tudo isso a justificar a intervenção do direito penal:

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supra individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais. [...] A legitimidade constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar a finalidade inerente ao Estado Democrático e Social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos.

Adentrando-se ao século corrente, na década de 2000, o panorama permaneceu o mesmo do que a da anterior, com exceção à criação de tipos penais específicos da apropriação indébita previdenciária e da sonegação de contribuição previdenciária, ambos com sanções mais graves que aquelas prescritas aos tipos gerais da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990).

Recentemente, já no ano de 2014, com a promulgação da Lei 13.008/14 (BRASIL, 2014) houve um desmembramento dos delitos de contrabando e descaminho que se encontravam até então inseridos no mesmo tipo penal, oportunidade em que os patamares das sanções previstas para o primeiro foram elevadas, tendo sido criado tipos penais autônomos para cada um deles, conforme artigos 334 e 334-A, ambos, do Código Penal (BRASIL, 1940), ficando registrada a controvérsia doutrinária, se estes delitos podem ou não ser classificados como delitos tributários.

3 TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES

O problema a que se pretendeu solucionar no presente trabalho circunscreve-se à reflexão da higidez da pretensão punitiva do estado em razão de uma das formas extintivas do crédito tributário, qual seja, a prescrição.

Neste sentido, conforme afirmado na introdução desta investigação, pretende-se analisar o problema proposto tanto no aspecto da tipicidade formal, por intermédio da verificação de adequação deôntica, mas também pela investigação dos valores axiológicos contrapostos, mediante a reflexão do tema em contraposição ao atual estágio teórico do direito penal no Estado Democrático de Direito.

De uma forma ou de outra, para o delineamento do instituto do crédito tributário e da prescrição se faz necessário enveredar-se, ainda que em linhas gerais, na Teoria Geral das Obrigações, o que permitirá a compreensão e peculiaridades destes institutos e de seus correlatos.

Isso porque é mediante a explanação dos elementos analíticos dos elementos obrigacionais é que se pretende demonstrar a decomposição dos efeitos prescricionais, tanto na obrigação civil, quanto na obrigação tributária, com o que, posteriormente, pretende-se investigar a repercussão destes fenômenos na norma penal.

Ademais, a importância da Teoria Geral das Obrigações pode ser referenciada também pelo fato de ela estar contida em toda a sistemática obrigacional contida no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o que permitirá a compreensão e efeitos próprios do lançamento tributário, cuja ocorrência é necessária para a tipificação dos delitos tributários, conforme disposto na Súmula Vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2016b).

Adentrando-se efetivamente ao tema deste capítulo, no âmbito do direito privado, a importância da Teoria Geral das Obrigações é revelada até pelo fato de ser ela a primeira a ser tratada pela parte especial do Código Civil (BRASIL, 2002), tendo sido cunhada toda a sua fundamentação teórica desde o direito romano.

Pelo recurso etimológico, o termo “obrigação” deriva do latim “ob” mais “ligatio”, contendo uma ideia de vinculação, de liame, em benefício de pessoa determinada ou determinável.

Na definição de Washington de Barros Monteiro (MONTEIRO, 1979), a obrigação pode ser conceituada como a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.

Por sua vez, Álvaro Villaça Azevedo (AZEVEDO, 2000, p.31) assim a conceitua:

(...) a obrigação é a relação jurídica transitória, de natureza econômica, pela qual o devedor fica vinculado ao credor, devendo cumprir determinada prestação positiva ou negativa, cujo inadimplemento enseja a este executar o patrimônio daquele para a satisfação de seu interesse.

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (GAGLIANO e PAMPLONA FILHO, 2012) a conceituam como a relação jurídica pessoal por meio da qual uma parte (devedora) fica obrigada a cumprir, espontânea ou coativamente, uma prestação patrimonial em proveito da outra (credor).

A par das tênues diferenciações, de todos estes conceitos consegue-se extrair analiticamente os seguintes elementos: a) existência de vínculo jurídico que o determine; b) a existência de um credor (sujeito ativo) e de um devedor (sujeito passivo); c) existência de uma prestação devida.

Por conclusão, pode-se, sinteticamente, então, definir o instituto como o vínculo jurídico, em decorrência de lei ou contrato, em que o sujeito passivo (devedor) obriga-se a cumprir uma prestação patrimonial de dar, fazer ou não fazer (objeto da obrigação), em benefício do sujeito ativo (credor).

A par do rigor individualista do direito romano ou a influência socialista marcante do direito moderno, nesta estruturação não se encontra diversidade essencial.

Variam-se os efeitos ou a intensidade do vínculo, a sua pessoalidade ou a sua projeção econômica, o que explica o fato de que Carvalho de Mendonça (MENDONÇA, 1938), civilista, prelecionou que a definição romana, suficientemente modificada, contém o conceito moderno do instituto.

No entanto, a evolução do próprio conceito do direito, a par não de ter trazido modificações ontológicas, sem dúvida, trouxe novos horizontes deontológicos, na visão contemporânea da relação obrigacional.

Isso porque, se em primeiro momento, o direito obrigacional encontrava-se impregnado pela ótica intimamente privada, na contemporaneidade, o movimento que se denominou de “constitucionalização” do direito civil reflete seu novo suporte ideológico.

Neste contexto, a obrigação, de igual forma, com o que ocorrera com a tributação, passa a ser interpretada exteriormente ao seu caráter privado, evolução esta que também se deu de forma lenta e gradual, acompanhando os próprios sustentáculos ideológicos do estado.

No direito romano, quando a complexidade das relações exigiu o desenvolvimento obrigacional, não havia qualquer limitação ética na exegese e dogmática obrigacional, encontrando-se o devedor em sujeição do próprio corpo pelo adimplemento da obrigação.

Ainda que nos dias atuais ninguém cogita a sujeição do corpo à relação obrigacional, tampouco, à liberdade (em razão da vedação à prisão civil por dívida), se tais posições passam hoje por um truísmo, na realidade, elas eram fortemente amparadas por aquelas civilizações da época.

Prova disto é que não causava qualquer estranheza o tenebroso concurso creditório que se estabelecia na hipótese de insolvência do devedor, oportunidade em que este tinha seu próprio corpo rateado entre seus credores.

Tal previsão encontrava-se prevista na Tábula III: “Tertiis nundinis partis secanto; si plus minusve secuerunt se fraude esto” (PEREIRA, 2014), presente nas compilações romanas à época.

Com a Lex Poetelia Papiria, de 428 A.C., foi abolida a execução sobre a pessoa do devedor, projetando-se a responsabilidade sobre os seus bens, o que constituiu verdadeira revolução no conceito obrigacional.

A par desta revolução, mantinha-se a visão individualista e privada das justificações de suas finalidades e utilidade, até que, em meados do século XX e início do século XXI, aflorou-se a importância do direito obrigacional para o todo social.

É neste contexto que, no direito civil deste século, deontologicamente impregnado pela ótica da dignidade da pessoa humana (ou pelos valores constitucionais), houve forte carga despatrimonializante e social.

Acentuou-se a necessidade de a obrigação ser analisada sob um aspecto dinâmico e funcional, em que o dever de cooperar é distribuído a todos os sujeitos obrigacionais, cujos reflexos repercutem em todo campo social.

No entanto, mesmo com a alteração do viés filosófico, permaneceram inalterados os elementos obrigacionais dispostos pela Teoria Geral da Obrigação.

3.1 Elementos analíticos do vínculo obrigacional: débito e responsabilidade.

Dentre os elementos da relação obrigacional, aquele que mais despertou e desperta debates se trata da concepção do vínculo jurídico obrigacional.

Isso em razão de ser no *vinculum iuris* que reside a essência abstrata da obrigação, o liame por cujo desate o indivíduo respondia outrora com a sua pessoa e hoje com seu patrimônio, traduzindo o poder que o sujeito ativo tem de impor ao outro uma ação positiva ou negativa e nele é que se exprime a sujeição (PEREIRA, 2014).

Aliás, é nesta ideia de relação de sujeição, delimitada e estática, que bem se apoia a definição clássica que enuncia a noção dualista, que

decompõe o vínculo obrigacional, em dois fatores: o débito (*schuld*) e a responsabilidade (*haftung*).

O primeiro surge com o dever moral e evolui para o dever jurídico, exprimindo o compromisso do devedor de realizar a concepção Aristotélica de Justiça, dando a alguém certa prestação que se comprometeu em benefício de outro, seja ela um *dare*, um *facere* ou um *non facere*, traduzindo a necessidade do devedor de adimplir o pagamento (PEREIRA, 2014).

O segundo elemento é consubstanciado pela responsabilidade, que exprime a sujeição jurídica dos bens do devedor, no qual o sujeito ativo tem a faculdade de reclamar ao estado as forças cogentes no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação.

Embora os dois elementos *schuld* e *haftung* sejam próprios do vínculo jurídico obrigacional, o segundo é tido como um elemento potencial, ainda que onipresente, encontrando-se no vínculo jurídico mesmo que haja o pagamento.

Em outras assertivas: ainda que tenha havido o cumprimento espontâneo da obrigação, o *haftung* se fazia presente, mesmo que potencialmente, se exteriorizando somente no caso de inadimplemento, oportunidade em que o credor poderia valer-se do princípio da responsabilidade para expropriar bens do devedor.

A decomposição do vínculo jurídico obrigacional nestes dois elementos (débito e responsabilidade) é essencial na justificação de diversos institutos jurídicos, servindo tal base teórica para lhes dar suporte, vez que, embora próprios do vínculo jurídico, os elementos podem se desassociar em outros sujeitos e em relações acessórias ao vínculo obrigacional.

Ilustrando a assertiva, a fiança é instituto no qual há uma responsabilidade, mas não há dívida do fiador, retendo este apenas a responsabilidade (*haftung*), enquanto o débito (*schuld*) é do afiançado.

A mesma circunstância também se verifica no caso de quem oferece bens em caução ou hipoteca de dívida alheia. Nesta hipótese, o débito está dissociado da responsabilidade, uma vez que o

adimplemento se concretiza na constrição de bens pertencentes a terceiros (haftung).

Tanto no Direito Romano, quanto no Direito Civil moderno, se debate acerca da natureza e das consequências jurídicas da falta do poder de garantia (haftung) no vínculo obrigacional.

Formula-se teorias que a inexistência de responsabilidade, não implica a inexistência do vínculo obrigacional, sendo uma espécie extraordinária do vínculo obrigacional, com o que foram denominadas de “obrigação natural” ou “obrigação imperfeita”, com fulcro na doutrina alemã (PEREIRA, 2014).

Por intermédio desta teoria é que se justifica, por exemplo, a impossibilidade de restituição do pagamento da dívida prescrita, considerando-a ou equiparando-a à obrigação natural, onde, ainda que inexistente a responsabilidade, haveria a persistência do débito, que uma vez saldado, não poderia ser repetido.

Outro exemplo, recorrentemente aproveitado pela doutrina, é a dívida de jogo, que não obriga o pagamento, mas, uma vez efetuado, não pode o solvente cobrar o que voluntariamente pagou (salvo hipóteses taxativas como dolo ou obrigação realizada por menor).

Em ambos os casos o débito está contraído (schuld), apenas o credor não tem o poder de coagir o devedor através da constrição de seu patrimônio (responsabilidade/haftung), mas se o sujeito passivo solve espontaneamente, o outro é protegido pela *soluti retentio*, que consolida o seu efeito (PEREIRA, 2014).

Verifica-se, então, que a obrigação natural se situa como uma entidade intermediária entre o mero dever de consciência e a obrigação juridicamente exigível, e, por isso, alguns fixam-na entre a moral e o direito.

Caio Mário (2014, p.71), explicita a problemática desta definição, desde a época dos romanos:

No Direito romano já ocupava a *naturalis obligatio* esta posição intermédia. E ali encontrava razões explicativas muito mais lógicas do que no Direito moderno, porque o romano focalizava em primeiro plano a *actio*, e por via de consequência o *ius*. Indagava da ação, para definir o direito. Quando encaravam,

então, a *obligatio naturalis*, tinha a maior facilidade de compreendê-la, porque partia da inexistência da *actio*, como elemento que a distinguiu da obrigação civil. E tão relevante era este fator, que de todo o intrincado conceitual da *naturalis obligatio* no Direito romano, Serpa Lopes frisa que o assunto ainda permanece confuso, dele podendo extrair-se, entretanto, que de seguro há apenas conceituá-la como uma obrigação não protegida pela *actio*.

No Direito positivo atual, o Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002) preferiu nominar tal espécie como obrigação judicialmente inexigível, na forma do seu artigo 882, cujos efeitos e especificidades restarão explanadas detalhadamente no último tópico deste capítulo, no qual será feita a diferenciação do instituto da prescrição, tanto no direito cível, quando no tributário, mediante a contraposição dos elementos obrigacionais verificados neste tópico.

3.2 Matriz de Incidência Tributária e a Teoria Normativista

Diversas teorias foram formuladas para explicitar a problemática da norma jurídica, seja em seu aspecto interno, na sua estrutura lógico – formal, seja quanto ao seu âmbito de aplicação ou até mesmo de interpretação.

Trabalhos de relevo foram dedicados a teorizar sobre elas, merecendo destaque os do Professor Hans Kelsen, nascido em 1881, na cidade de Praga, capital à época do Império Austro – Húngaro (e atualmente capital da Tchecoslováquia) e falecido em 1973, aos 92 anos, nos Estados Unidos, na cidade de Orinda, no Estado da Califórnia, cujas obras podem ser classificadas como marco teórico do estudo do tema.

Dentre estas obras, podem ser referenciadas, além de sua famosa "Teoria Pura do Direito" (KELSEN, 2011), a sua obra póstuma "Teoria Geral das Normas" (KELSEN, 1986) que consolidou seus estudos sobre a matéria.

A influência e repercussão do trabalho de Kelsen fizeram com que ele fosse consagrado mundialmente como o fundador da Escola Normativista ou Escola de Viena, a partir da qual inúmeros textos e livros se dedicaram à continuidade e aprimoramento de sua pesquisa, como

exemplos, a Teoria da norma jurídica de Bobbio (BOBBIO, 2005) e a teoria egológica do jurista argentino Carlos Cossio (COSSIO, 1964).

No âmbito tributário tamanha é a relevância destas obras que diversos autores a adotaram em seus trabalhos, podendo ser referenciados as pesquisas de Alfredo Augusto Becker (BECKER, 2010), Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2009), Sacha Calmon Navarro Coêlho (COELHO, 2006), bem como as pesquisas dos Professores mineiros Flávio Couto Bernardes (BERNARDES, 2006) e Paulo Roberto Coimbra da Silva (SILVA, 2007), este já no âmbito do direito tributário sancionador, adotando-se uma ótica positivista inclusivista.

Ainda que não se pretenda adentrar nas investigações e nas conclusões de cada um destes relevantes trabalhos, todos eles partem do marco teórico da teoria Kelseniana, em que a norma é estudada em sua estrutura lógica, mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente.

Adentrando-se a Teoria Normativista propriamente dita, o termo “norma” deriva do latim e seu significado léxico é tido como um “mandamento” ou “ordem” ou, em seu sentido mais geral, um ato de vontade imposto, sendo que a sua principal função é a prescrição de determinada conduta.

A conduta estabelecida na norma é cumprida face à sua obrigatoriedade, sendo esta a característica inerente à ordem normativa, em razão de seu nexu imputativo.

Através do princípio da imputação há a correlação entre os dois elementos definidores da norma, sendo que esta importante característica da ordem normativa, cuja compreensão reside na distinção entre o nexu causal e o imputativo, foi exposta com precisão na teoria Kelseniana (KELSEN, 2011, f. 32):

Toda norma geral, na qual se liga a uma certa conduta uma determinada consequência, descreve uma relação entre duas questões de fato, relação essa que pode ser descrita no enunciado de que sob uma certa condição deve suceder uma determinada consequência. (...) A diferença entre ambos subsiste na circunstância de que a imputação (isto significa a relação entre uma conduta determinada como condição e a sanção como consequência descrita numa lei moral ou jurídica) é produzida por um ato de vontade, cujo sentido é uma norma,

enquanto a causalidade (isto significa a relação entre a causa e efeito descrita numa lei da natureza) é independente de toda e qualquer intervenção.

Verifica-se, assim, dois planos tratados na norma jurídica: o mundo causal, natural, cujas relações de causas e consequências são entrelaçadas pela causalidade; e o mundo jurídico, cujas causas e consequências não são encadeadas como naquele, mas derivam do nexo de imputação.

Portanto, a norma jurídica não faz parte da ordem natural das coisas, porque inexistente a relação de causalidade entre o pressuposto fático descrito na norma e a conduta nela prescrita (efeito).

Desta forma, na acepção sintática, poder-se-ia conceituar a norma jurídica como uma estrutura constituída de um antecedente e um conseqüente, fixados em um modelo deôntico capaz de prescrever comportamento e regular condutas (BOBBIO, 2001).

Tal ligação, no entanto, não se dá por intermédio de uma relação de causal ou natural, através de um fato, mas sim por uma relação de imputabilidade (“relação entre uma conduta determinada como condição e a sanção como consequência descrita na lei (..)”) (KELSEN, p. 32).

Através deste conceito pode-se aferir os elementos analíticos da norma, quais sejam, a hipótese e a consequência, tendo Paulo Roberto de Barros Carvalho (2012) dissertado sobre o primeiro com os seguintes termos:

A hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova³, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos. Mas esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor), meta finalística e razão da própria existência do direito. Por isso, os conceitos jurídicos veiculados na hipótese não estão sujeitos aos valores de verdade ou falsidade, como as proposições descritivas que os cientistas emitem. As hipóteses das normas jurídicas valem ou não valem, como também as respectivas consequências (prescritores) têm validade ou invalidade.

³ Apud CARVALHO, 2012: VILANOVA, L. (2010). As estruturas lógicas e o Sistema de Direito Positivo. 4ª ed. São Paulo: Noeses.

Ao que interessa este trabalho, a fixação destes “critérios básicos” contidos na hipótese - assim denominados, pois quanto a existência destes não há divergência doutrinária - são suficientes para o entendimento do instituto do lançamento e sua repercussão na norma penal.

Isso porque em razão apenas desta estrutura normativa é possível compreender a subsunção do fato à norma tributária, compreendendo por este termo aquele em que o fato gerador, guarda absoluta identidade com os elementos da hipótese normativa e não por outro motivo a estrutura normativa foi denominada de matriz de incidência tributária.

Embora registre-se as controvérsias existentes dos elementos contidos tanto na hipótese como na consequência, a fixação apenas destes planos é suficiente para a aferição da problemática do lançamento, eis que tal ato (ou procedimento), necessário à constituição do crédito tributário deriva justamente da exegese normativa pela administração tributária.

Passa-se a análise da obrigação tributária e posteriormente ao instituto do lançamento, cuja compreensão é de substancial importância à conclusão desta pesquisa.

3.3 Obrigação tributária

O Código Tributário Nacional trata da relação jurídico-tributária, inserindo-a no capítulo da obrigação tributária, de forma que, assim como na obrigação civil, tal “obrigação” implica um vínculo jurídico, por meio do qual uma (o devedor) deve efetuar uma prestação a outra (o credor).

Na seara do direito positivo, o art. 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) define o conceito de obrigação tributária, seus elementos e suas espécies.

Desta definição pode ser sintetizada pelo dever jurídico de alguém (sujeito passivo) pagar a outrem (geralmente, o Estado) um valor em

razão de sujeição legal, lhe emprestando o rótulo de “obrigação principal”.

Ainda pela exegese dogmática, pode-se extrair o conceito de outra espécie obrigacional, tida por “acessória”, consubstanciada nas prestações de fazer ou não fazer, relativamente à arrecadação tributária, que não se refira ao pagamento do tributo devido. Nesse sentido, é a exegese do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que bem conceitua estes institutos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A par da impropriedade do nome jurídico, em razão de não possuir a obrigação acessória os elementos necessários à caracterização de uma obrigação propriamente dita, fazendo-se um paralelo entre obrigação e dever jurídico, tal diferenciação é concebida “para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos” (CARVALHO, 2009).

Nesta métrica, verifica-se a importância da obrigação principal na seara dos delitos tributários, pois a par da existência de crimes atrelados às condutas acessórias - que tenham por objeto a supressão do dever de pagar tributos - certo é que, na seara penal, a obrigação tributária possui maior relevância, exatamente por se referir ao pagamento de tributos em si.

Desta forma, pode-se entender a obrigação tributária, como a realização do evento descrito na hipótese de incidência da regra tributária, instalando-se, por força da imputação deôntica, uma relação

obrigacional, consistente no direito do sujeito ativo (credor) exigir o pagamento de certa quantia em dinheiro do sujeito passivo (contribuinte/responsável tributário), denominado de crédito tributário.

Esta é a lição de Paulo de Barros de Carvalho (CARVALHO, 2009):

Concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se, como vimos, uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por “obrigação tributária”. Tudo, evidentemente, nos termos dos instrumentos comunicacionais que o direito estipula. Na verdade, tanto é fato o enunciado protocolar que satisfaz as condições de pertinencialidade à classe do descritor da norma geral e abstrata, como é fato a relação jurídica que se compõe em decorrência (lógica, não cronológica) daquele acontecimento relatado em linguagem. Apenas, um é fato predicativo (o que está no tópico de antecedente da norma individual e concreta), ao passo que outro é fato relacional (o que se encontra na posição sintática de prescritor). Ambos, porém, são construídos a partir dos critérios da hipótese e da consequência da regramatriz de incidência, que é norma geral e abstrata.

A diferença da obrigação tributária da obrigação civil consiste na natureza jurídica *ex lege* da primeira, jamais se tratando de uma obrigação voluntária e sim de uma obrigação compulsória.

Esta relação de sujeição decorre até mesmo da definição de tributo, contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que explicita a compulsoriedade da relação obrigacional:

Art. 3º 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.

A mais, a menção a prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, bem como o caráter patrimonial cujo valor deva ser em moeda exprimido, acaba-se por explicitar as demais características da obrigação tributária.

3.4 Crédito tributário

O Código Tributário Nacional contempla o crédito tributário no Título III, consagrando-lhe seis capítulos, sendo que de acordo com a redação do art. 139 (BRASIL, 1966) deste diploma, ele pode ser assim

definido: “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Embora em uma primeira exegese, poder-se-ia afirmar que o crédito e a obrigação tributária não se confundiriam, é possível extrair a identidade essencial do instituto pelos termos contidos na segunda assertiva (e tem a mesma natureza desta), de forma considerá-lo em uma relação de todo (obrigação) para parte (crédito).

Isso porque, ontologicamente, o crédito tributário pode ser definido como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro (CARVALHO, 2009), estando, portanto, contido em seu próprio conceito, a existência da obrigação.

No entanto, ainda que seja possível a conceituação de forma autônoma, não se concebe a existência de um sem o outro, não se admitindo, nem mesmo no plano teórico, obrigação sem crédito exigível na seara do direito tributário.

Tecendo críticas ao artigo 140 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) que permitiria conclusão contrária, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2009) é categórico em afirmar de que se excedeu a autoridade legislativa ao consignar que a exclusão da exigibilidade do crédito não mexe com a estrutura da obrigação.

De acordo com o autor, “mexe a ponto de desarmá-la, de destruí-la. Excluir o crédito quer dizer excluir o débito, com existências simultâneas, numa correlação antagônica”, sintetizando (CARVALHO, 2009):

O art. 140 introduz a ideia, correta a nosso ver, de que as mutações porventura experimentadas pelo crédito tributário, do seu nascimento à extinção, não afetam o vínculo que lhe deu origem. E, de fato, as circunstâncias modificadoras do crédito, no que toca à sua extensão, a seus efeitos, ou às garantias e privilégios a ele atribuídos, não chegam a abalar o laço obrigacional. Há um limite, contudo, que não poderia ser ultrapassado: a exclusão de sua exigibilidade, que equivale, ontologicamente, à extinção. Pecou nisso a proposição normativa que comentamos, porque a exclusão do crédito implica mutilar a obrigação tributária num ponto fundamental à sua existência como figura jurídica. De que modo imaginaríamos um liame em que o sujeito passivo é cometido

do dever jurídico de cumprir a prestação, mas o sujeito ativo não detém a titularidade do direito subjetivo de postular aquele mesmo comportamento? E a bilateralidade ingênita à relação jurídica obrigacional, que é, antes de tudo, um vínculo entre sujeitos — o pretensor e o devedor.

A possibilidade de existência de obrigação sem exigibilidade, embora tenha sido objeto de grande celeuma doutrinária - e que dela haja diversas repercussões no direito tributário e mesmo nos crimes tributários, assim como na controvérsia existente quanto a natureza jurídica do lançamento, verifica-se a existência de erros conceituais, justamente porque o desencadeamento das consequências não se ligam por relações de causalidades e sim por relações jurídicas, sendo imperiosa a divisão destes planos, conforme se verificará no próximo capítulo.

3.5 Lançamento

O conceito legal de lançamento é dado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme já mencionado no parágrafo que antecedeu este item, muito se discutiu pela doutrina tributária quanto a natureza jurídica do instituto.

Tais discussões tem por objeto fixar se a natureza jurídica do instituto, dentro do âmbito do direito administrativo, seria relacionada a um ato ou um procedimento administrativo.

Em conclusão, a controvérsia reside se o lançamento possui natureza constitutiva ou meramente declaratória, havendo discussões até mesmo se ele seria parte integrante da norma tributária, em razão do dever jurídico da administração em procedê-lo.

Para Geraldo Ataliba (1969), o lançamento é ato declaratório e, como tal, não cria a obrigação tributária, no mesmo sentido da doutrina de José Souto Maior Borges (1981), ao distinguir a norma individual, expedida com o ato de lançamento, do procedimento administrativo que prepara sua expedição.

De outro norte, há o magistério de Alfredo Augusto Becker (2010) que adota a concepção de procedimento, assim como a doutrina de Rui Barbosa Nogueira (1973) invocando o escólio de José Frederico Marques ao art. 168 do Anteprojeto do Código Tributário (BRASIL, 1966).

A par destas controvérsias, é importante, fixar aquele o conteúdo do lançamento, que sob o enfoque normativo, nada mais é que a individualização e concreção da norma geral e abstrata.

Sob o conteúdo do lançamento, eis a lição de Paulo de Barros Carvalho:

O ato jurídico administrativo de lançamento é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma que, por sua vez, tem também seu conteúdo, que consiste em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial.

Assim, o lançamento se apresenta como a individualização da norma, cuja relação com o mundo causal deriva de interpretações por parte do poder público, interpretações de fatos, bem como interpretações jurídicas, todas elas sujeitas a exegese por parte da autoridade administrativa, e, assim como todo ato realizado pelo poder público, sujeito a controle judicial.

Quanto a isso, embora haja na seara do direito tributário, a presunção de legitimidade do lançamento, tal presunção é relativa já que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior lhe possa desconstituir, ou mesmo a autoridade judiciária, por meio da competente ação anulatória, citando apenas um dos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.

3.6 Extinção do crédito tributário e da obrigação tributária

A obrigação tributária entendida como o nexu abstrato através do qual um sujeito (ativo) tem o direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto a outra, designada de sujeito passivo, está encarregada de cumpri-la, em razão de vínculo jurídico originado pela ocorrência de um fato típico descrito na norma tributária, se extingue por uma das razões estipuladas pelo direito positivo.

O art. 156 do Código Tributário Nacional enuncia onze causas extintivas: pagamento; compensação; transação; remissão; prescrição e a decadência; conversão de depósito em renda; pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §1º e §4º; consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164; decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; decisão judicial passada em julgado; dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas pela Lei.

No que interessa a este trabalho, os incisos I e V, do aludido artigo estão a merecer maiores investigações, em razão de o pagamento constituir como a forma natural de extinção do vínculo obrigacional – cujos efeitos repercutem diretamente na pretensão punitiva, na tradição jurídica do direito positivo brasileiro, tendo sido reservado um item para discorrer sobre tal circunstância, no último capítulo do desenvolvimento deste trabalho, relativo aos “crimes tributários”.

Já em relação ao inciso V (prescrição), reservou-se os próximos tópicos para a sua análise, correlacionando-a com os elementos obrigacionais, investigados quando se dissertou sobre a Teoria Geral da Obrigação.

Pretende-se, assim, nos próximos itens apresentar as especificidades deste instituto no âmbito do direito tributário, em decorrência de seus efeitos jurídicos heterogêneos do que aqueles típicos do direito civil.

3.7 Prescrição

A necessidade de uma exaustiva investigação sobre este instituto jurídico se dá em razão de sua afinidade com o tema, cuja compreensão é imprescindível para a resolução do problema, principalmente na seara do direito tributário, em razão de a prescrição se apresentar como uma das formas extintivas da obrigação tributária.

Inicialmente, recorrer-se-á às definições típicas do direito privado, para posteriormente analisar seus efeitos no direito tributário.

De acordo com ensinamentos de Caio Mário (PEREIRA, 2014), o tempo influi na vida do homem, tanto no aspecto biológico, quando em sua vida social, bem como em suas relações civis. Em especial nestas, ora ele se apresenta como requisito a desencadear o liame obrigacional, outrora como condição para o exercício da ação.

Não raras às vezes, o tempo é ainda causa de constituição (prescrição aquisitiva) ou extinção de direitos, sendo que é nesta última forma que o instituto da prescrição ganha especial relevância, sendo a sua razão de ser.

Os fundamentos filosóficos a justificar a existência deste instituto foram colhidos da doutrina romana por Camara Leal (LEAL, 1939), que leciona que a prescrição possui a mesma utilidade e função do próprio direito, ao tempo que pretende preservar as relações sociais, promovendo a paz social.

Como objetivo imediato, a prescrição também possui a função de sancionar e, por consequência, tutelar a liberdade. Tal função sancionadora é representada pela repressão à negligência, da materialização do brocardo de que o direito não socorre aos que dormem (*dormientibus non succurrit jus*).

O prestígio à liberdade, por sua vez, se dá no momento em que o instituto se apresenta como uma cláusula proibitiva da eternização do vínculo jurídico e da relação de sujeição decorrente dele.

Destas premissas, verifica-se que Camara Leal (1939) realmente possui razão ao registrar que os fundamentos éticos da prescrição não

se distanciam da justificação do próprio Direito, qual seja, de pacificação social, principalmente no entendimento de que a resolução das relações sociais é imprescindível à estabilidade e à segurança jurídica, outros vértices funcionalistas da ciência jurídica.

A preservação da estabilidade social e da segurança jurídica é também enfatizada pela lição de Francisco Amaral (AMARAL, 2000, p. 561):

Com o fim de proteger a segurança e a certeza, valores fundamentais do direito moderno, limitam-se no tempo a exigibilidade e o exercício dos direitos subjetivos, fixando-se prazos maiores ou menores, conforme a sua respectiva função. Para os direitos subjetivos, a lei fixa prazos mais longos, que podem ser suspensos e interrompidos, durante os quais se pode exigir o cumprimento desses direitos, ou melhor, dos respectivos deveres. Já para os direitos potestativos, os prazos são mais rígidos, isso porque esses direitos devem exercer-se em brevíssimo tempo.

Ontologicamente, a prescrição pode ser conceituada como a perda da exigibilidade do direito ou pretensão de sua reparação quando violado, em virtude da inércia do seu titular, no prazo previsto pela lei.

No entanto, a simplicidade do conceito esconde uma longa evolução doutrinária que serviu para fundamentá-lo.

Isso porque um longo caminho foi trilhado para que se fixasse hoje, quase que sem relevante dissenso, de que a prescrição incide sobre a pretensão, ao contrário do pensamento anterior, que a concebia incidindo sobre o direito de ação em si.

Na dogmática nacional, esta última concepção advinha ainda na vigência do Código Civil de 1916, onde se considerava, com fulcro na superada teoria imanentista do Direito Romano, que a ação judicial nada mais era do que o próprio direito subjetivo, lesado, em movimento (GAGLIANO, 2012).

No entanto, a evolução do próprio conceito de ação, obrigou a reformulação do conceito prescricional, vez que este passou a ser concebido como direito autônomo, desvinculado da pretensão material.

Nesta nova formulação, o direito de ação é tido como direito um direito abstrato, de natureza pública, servindo de instrumento à

jurisdição, ou seja, como direito subjetivo e constitucional de acesso à tutela estatal.

Nesta nova vertente, tornou-se impossível a teorização da prescrição atingir o direito de ação em razão de ser ele desvinculado da relação material que lhe deu origem.

Por via de consequência, na reformulação da prescrição, teorizou-se a concepção de que ela não atinge o direito material, apenas na sua exigibilidade, ou seja, na sujeição dos bens do devedor ao adimplemento da dívida (PEREIRA, 2014).

Nesta linha é que se pode afirmar que a prescrição incide apenas em um dos elementos do vínculo obrigacional, ou seja, na responsabilidade patrimonial (*haftung*), atingindo apenas a pretensão.

Por tal assertiva, explica-se a impossibilidade de repetição do pagamento de uma dívida prescrita, eis que, fazendo-se referência aos elementos analíticos do vínculo obrigacional, já estudado neste trabalho, o débito ainda existe, restando protegido os valores obrigacionais - ou até mesmo o valor moral da dívida.

Justamente neste campo de incidência é que reside a justificação teórica da conversão de uma obrigação civil em obrigação natural, que é aquela “que não confere o direito de exigir seu cumprimento, mas, se cumprida espontaneamente, autoriza a retenção do que foi pago” (COVELLO, 1996, p. 71).

No plano dogmático, sem dúvidas, esta foi a solução encontrada pelo atual Código Civil (BRASIL, 2002), que bem definiu em qual elemento obrigacional incide a prescrição:

Título IV
DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA
Capítulo I
Da Prescrição
Seção I
Disposições Gerais
Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Miguel Reale (2005), supervisor da comissão elaboradora e revisora do Código Civil, tecendo comentários sobre este dispositivo na Exposição de Motivos do Código, sintetiza toda a mencionada evolução

histórica do conceito de ação, bem como refere-se à incidência da prescrição em apenas um dos elementos obrigacionais:

Trata-se de saber se prescreve a ação ou a pretensão. Após amadurecidos estudos, preferiu-se a segunda solução, por ser considerada a mais condizente com o Direito Processual contemporâneo, que de há muito superou a teoria da ação como simples projeção de direitos subjetivos.

Assim, extrai-se que o direito permanece intacto em virtude da ação do tempo e da inércia de seu titular, o que se extingue é a sua exigibilidade ou a responsabilidade patrimonial.

Apenas a título de registro, por oportuno, a prescrição não se confunde com a decadência, devendo a distinção ser feita ao tempo que a segunda se refere ao direito material, obrigatoriamente potestativo, enquanto a primeira é instituto aplicada ao direito processual.

Camara Leal (LEAL, 1939, p.133) explicita esta distinção:

É de decadência o prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. E é de prescrição, quando fixado, não para o exercício do direito, mas para o exercício da ação que o protege. Quando, porém, o direito deve ser por meio de ação, originando-se ambos do mesmo fato, de modo que o exercício da ação representa o próprio exercício do direito, o prazo estabelecido para a ação deve ser tido como prefixado ao exercício do direito, sendo, portanto, de decadência, embora aparentemente se afigure de prescrição.

O aludido autor, numa investigação clássica, arrola quatro elementos integrantes do conceito, ou quatro condições elementares da prescrição, quais sejam: existência de uma ação exercitável; inércia do titular da ação pelo seu não exercício; continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Posto o conceito do instituto da prescrição, no âmbito civil, necessário apresentá-lo e diferenciá-lo no âmbito tributário, com o qual se verificará as suas nuances.

3.7.1 Prescrição no âmbito tributário

De acordo com a sistemática do Código Tributário Nacional, com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução), sendo que, fluindo este interstício, sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o efeito jurídico da prescrição.

A contagem do prazo tem, portanto, como marco inicial a data da constituição definitiva do crédito, consubstanciado no mundo fenomênico ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.

Como já mencionado, por expressa disposição contida no art. 156 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a prescrição é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, atingindo diretamente o direito material.

Ao contrário da prescrição no âmbito civil, a sua incidência não se restringe a apenas um dos elementos da obrigação (responsabilidade), conforme exposto neste trabalho quando se referiu à teoria dualista dos elementos obrigacionais.

Convergindo e corroborando, para Hugo de Brito Machado a prescrição no âmbito do direito tributário atinge propriamente o direito material (MACHADO, 2005, p. 225/226.):

Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a execução do crédito tributário. Tal prazo é contado da Constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua Cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo. Na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto para esse fim. O direito sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio direito. O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art 156. V). Assim, nos temos do Código a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária. Essa

observação que pode parecer meramente acadêmica, tem, pelo contrário, grande alcance prático. Se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica.

Sacha Calmon (COELHO, 2006, p. 836), com mais precisão, afirma categoricamente que, na seara do direito tributário, a prescrição, ao contrário do direito privado, atinge o próprio direito material, fundamento até mesmo a possibilidade de repetição do pagamento do débito tributário prescrito:

É cediço afirmar que a prescrição do direito de ação somente a extingue, deixando intacto o direito material que lhe conferia substrato. Comumente se diz: a obrigação, de legal, torna-se moral. Se o devedor paga, não pode demandar a restituição do que pagou, embora prescrita a ação. Esta era para obrigá-lo a pagar, dobrando a sua vontade, se recalcitrante, substituindo-a pela do juiz, a determinar o pagamento ou a entrega da coisa. A decadência mata o direito material. Nesse caos, pode-se repetir o indébito, diferentemente da prescrição, que só mata a ação, sem afetar o direito material. São lugares comuns e, em Direito Privado, até admissíveis. Ocorre que no Direito Tributário pátrio, a teor do CTN, tanto a decadência quanto a prescrição extinguem o crédito tributário. Quem paga a dívida fiscal em relação à qual estava a ação prescrita tem direito à restituição, sem mais nem menos.

Por fim, vale trazer a lume outra espécie prescricional, em decorrência da previsão do artigo 40, § 4º, da Lei de Execução Fiscal (BRASIL, 1980), incluído pela Lei nº 11.051/04 (BRASIL, 2004) que dispôs acerca da possibilidade de o juiz decretar de ofício a prescrição, quando após suspenso o processo por um ano, decorra cinco anos sem manifestação da parte interessada, denominado pela doutrina de prescrição intercorrente, nos seguintes normativos:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

(...)

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

4 EVOLUÇÃO EPISTEMOLÓGICA: DA LEGALIDADE AO NEOCONSTITUCIONALISMO

A compreensão dos fenômenos jurídicos passa necessariamente pelo estudo da evolução epistemológica da Teoria Geral do Direito, sendo que apenas com este conhecimento é possível compreender o processo de sistematização do conjunto de valorações e princípios que orientam a aplicação da norma jurídica na atualidade.

Isso porque, se a existência de diversos princípios e sua força normativa atualmente deixa transparecer um fenômeno incontestável, a evolução destes e a conseqüente impregnação do sistema jurídico de seus valores axiológicos, se deu por intermédio de processos graduais, “resultante da urdidura de fatos e ideias, em permanente e intensa interação recíproca, durante o suceder das etapas da História” (MENDES, 2014).

Neste diapasão, se a instituição do parlamento e a sua posterior superação, se deu justamente pelo fim do fetichismo à Lei, não se pode negar que este veículo representou a conquista mais importante da história do direito penal, sendo taxada da “pedra angular” de qualquer sistema penal (BATISTA, 2007) afeto à democracia.

Não por outro motivo, é que a adesão à legalidade pode ser fixada como o marco inicial da compreensão da evolução epistemológica a explicar as restrições afetas ao direito penal, bem como a própria inserção dos princípios penais na estrutura jurídica atual.

A fundação da legalidade, ainda que inicialmente meramente na sua dimensão formal, inicia-se no direito romano, mas tem no Iluminismo seu substancial desenvolvimento.

Isso em razão de que, nas sociedades anteriores, ditas primitivas, o direito penal possuía natureza integralmente religiosa, teocrática e sacerdotal, sendo o castigo aplicado por delegação divina pelas autoridades eclesiásticas.

A legalidade, então, começa a ser emoldurada com a Lei das XII Tábuas (séc. V A.C.), primeiro Código Romano escrito, que inaugura a

fase da vingança privada naquela civilização e posteriormente pelas leis Corneliae e Juliae, que exigiam que os fatos incriminados e as sanções correspondentes estivessem previamente catalogados para que fossem aplicadas (BITENCOURT, 2012).

Evidentemente que não se está a afirmar que na civilização romana o direito se distanciava da religião, mas aquela organização social já apresentava alguma racionalidade na aplicação de sanção, desde a incorporação da Lei de Talião, norma esta antecedente aos diplomas supracitados, no que já se aplicava uma nascitura proporcionalidade da pena ao mal causado, iniciando-se o conceito de vingança privada em detrimento da divina.

A secularização científica - nomenclatura esta utilizada para referenciar a todos os processos pelos quais a sociedade, a partir do século XV, que culminaram na cisão entre a cultura eclesiástica e as doutrinas filosóficas (laicização) - tornou-se a chave mestra a permitir a ruptura com os paradigmas religiosos e a construção de novos paradigmas sociais.

A importância da secularização cultural é enaltecida por Salo de Carvalho (CARVALHO, 2008, p.246) que bem sintetiza a importância desta negação teísta para a conformação social e do próprio direito penal:

Com a negação do fundamento teísta do direito penal pelas correntes doutrinárias contratualistas, opera-se uma irreversível lesão na espinha dorsal da estrutura repressiva. Se o homem era punido por aquilo que era (quia peccatum), seguindo a fórmula de que o desvio deveria ser refutado conforme o grau de periculosidade/perversidade do seu autor — a conduta é ontologicamente má o pensamento laicizado direciona os aparatos formais de controle social à punição da conduta do infrator que resulta em dano, exterior e perceptível, a um terceiro envolvido no conflito. De uma concepção substancialista (mala in se), o direito penal da modernidade opta por um modelo formal (mala prohibita) de construção categórica do delito, sua comprovação e conseqüente punição.

O apogeu do movimento antropocentrismo ocorre na metade do século XVIII, quando os filósofos dedicam suas obras a censurar abertamente a estrutura social e, conseqüentemente, o sistema penal vigente.

Passa-se a defender a necessidade de humanização das penas, enaltecendo os princípios da dignidade do homem, tudo isso em observância às bases teóricas políticas do pacto social que preconizava a igualdade entre eles.

Foi no pensamento de Montesquieu (MONTESQUIEU, 2004) que a dimensão de que somente o legislativo é que pode estabelecer o que é ou não punível, com sua clássica doutrina de separação de poderes, que a legalidade foi concebida como limite de atuação.

Beccaria (BECCARIA, 1999), reputado como um dos precursores deste pensamento liberal, já externava a importância da *lex populi*, bem como, a necessidade de observância de um julgamento por outro que não o soberano, conforme se colhe, respectivamente, de seus registros:

A primeira consequência destes princípios é que só as leis podem determinar as penas fixadas para os crimes, e esta autoridade somente pode residir no legislador, que representa a sociedade unida por um contrato. Nenhum magistrado (que é parte da sociedade) pode, com justiça, aplicar pena a outro membro dessa mesma classe, pena essa superior ao limite fixado pelas leis, que é a pena justa acrescida outra pena. Portanto, o magistrado não pode, sob qualquer pretexto de zelo ou de bem comum, aumentar a pena estabelecida para um delinquente cidadão.

(...)

O soberano, que representa a própria sociedade, só pode promulgar leis gerais que obriguem a todos os membros, mas não pode julgar se um deles violou o contrato social (...).

Fazendo referência justamente ao iluminismo como formatador da legalidade e de sua importância para o direito penal, Nilo Batista (BATISTA, 2007, f. 65) leciona a importância deste desenvolvimento e aprimoramento da lei na reafirmação da nova ordem:

O princípio da legalidade, também conhecido por 'princípio da reserva legal' e divulgado pela fórmula, surge historicamente "nullum crimen nulla poena sine lege" com a revolução burguesa e exprime, em nosso campo, o mais importante estágio do movimento então ocorrido na direção da positividade jurídica e da publicização da reação penal. Por um lado, resposta pendular aos abusos do absolutismo e, por outro, afirmação da nova ordem, o princípio da legalidade a um só tempo garantia do indivíduo perante o poder estatal e demarcava este mesmo poder como o espaço exclusivo da coerção penal. Sua significação e alcance políticos transcendem o condicionamento histórico que o produziu e o

princípio da legalidade constitui a chave mestra de qualquer sistema penal que se pretenda racional e justo.

Contemporaneamente à afirmação de todos aqueles fundamentos que serviriam de sustentáculo à forma de organização política do estado liberal, o positivismo filosófico desenvolvido especialmente pelo francês Auguste Comte (1798-1857) e pelo inglês John Stuart Mill (1806-1873) acabava por influenciar também a compreensão científica das demais áreas de conhecimento, o que acarretaria na formulação do positivismo jurídico e na propagação de suas escolas, inclusive na seara penal (BITENCOURT, 2012).

Com efeito, a dogmática penal se vê circunscrita pela ótica positivista, neutra, de forma que o delito passava a ser interpretado meramente por sua ótica causal, decorrente de uma “ação natural” interpretada como um ato externo, desprovida de elementos subjetivos.

Embora a insuficiência do positivismo tenha sido constatada antes na ciência jurídico-penal do que na Teoria Geral do Direito (BITENCOURT, 2012), permitindo o aperfeiçoamento dos institutos penais, fato é que a neutralidade axiológica propagada pelos positivistas foi gradualmente sendo constatada pelas outras vertentes científicas do direito.

Isso porque esta neutralidade se tornou incapaz de acompanhar as pretensões e finalidades emergentes da necessária ampliação das funções do Estado, advindas do politeísmo axiológico imerso nos processos sociais.

Embora tenha sido o positivismo o responsável pela criação de teorias que iriam ajudar a resolver grandes questões do pensamento jurídico, como a própria teoria da norma já mencionada neste trabalho, reforçando, inclusive o pensamento da superioridade da constituição, ao fim da Segunda Grande Guerra, iniciou-se um movimento de regresso ou impregnação da ética e dos valores na Ciência do Direito.

Ainda que haja doutrinas atuais que bem defendam a convivência do positivismo no atual estágio da Ciência Jurídica, tratando “Positivismo” e “Ciência Jurídica” com diferentes significações (CARVALHO, 2009), fato é que usualmente o termo “pós – positivismo”

é utilizado para referenciar o novo paradigma que sucedeu aquele sem o sufixo, agora amparado por vetores axiológicos e teleológicos.

Nesta nova perspectiva, não mais circunscrita ao círculo hermético do positivismo que, numa visão crítica, equiparava legitimidade com validade, há flagrante aproximação aos vetores principiológicos, quase sempre ligados à afirmação dos direitos fundamentais.

A imperatividade destes novos conteúdos normativos, não mais atrelados à subsunção, própria do positivismo, somente foi possível pela elevação dos princípios à categoria de normas jurídicas, cuja sustentação teórica teve em Ronald Dworkin (DWORKIN, 2002) e Robert Alexy (ALEXY, 2011) grande contribuição, o que acabaria por modificar a compreensão da estrutura ontológica do Direito.

Ambos os autores buscaram esclarecer que a diferença entre regras e princípios não é meramente de grau, sendo, antes, qualitativa, reformulando o próprio conceito de norma jurídica. Embora divergissem em relação a amplitude e interferência entre estes elementos, há convergência entre eles da própria definição substancial do que venha a ser o Direito na contemporaneidade.

Ronald Dworkin teorizou que um princípio normativo e uma regra se assemelhariam, na medida em que ambos estabelecem obrigações jurídicas.

Para ele, a diferença entre os institutos não residiria no maior ou menor grau de certeza de seus comandos, mas, sim, no tipo de diretiva: enquanto a norma fosse classificada como “regra”, ela deveria ser aplicada no ordenamento segundo o modo do “tudo ou nada”; os princípios, por sua vez, captam os valores morais da comunidade e os tornam elementos próprios do discurso jurídico, motivo pelo qual chega a defender o direito como integridade, conquanto as proposições jurídicas seriam verdadeiras apenas quando decorressem dos princípios de equidade e justiça.

Ainda para Dworkin (2002) no caso de conflito entre normas, a solução deveria se pautar pelos critérios clássicos de solução de antinomias (hierárquico, da especialidade e cronológico); em relação aos princípios, neles está contida uma dimensão de peso, cuja aferição de

importância no caso concreto não se faz por meio de critérios de mensuração exatos, mas sobre a reflexão em dada situação.

Por sua vez, Alexy também entende que os princípios podem conviver com as regras, mas ambos configuram as pontas extremas do conjunto de normas, se diferenciando qualitativamente – não havendo entre eles apenas uma variação de grau.

Para ele, os princípios ordenam que algo seja realizado na maior medida, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes e, por isso, são comandos de otimização.

A extensão deste comando seria determinada pelo cotejo com outros princípios e regras opostas (possibilidade jurídica) e pela consideração da realidade fática sobre a qual operará (possibilidade real).

Ainda de acordo com o pensamento de Alexy, as regras, por sua vez, possuem natureza determinantes e que por isso somente serão cumpridas ou descumpridas – em caso de conflito toma-se uma das regras como cláusula de exceção da outra ou declarando-se que uma delas não é válida.

Já os princípios, por sua vez, quando se contrapõem em um caso concreto, há que se apurar o peso, mediante a ponderação, mas, se apreciados em abstrato, nenhum deles ostenta primazia definitiva sobre o outro.

É neste contexto que se verifica que tais formulações acabaram por fundamentar o atual estágio do constitucionalismo, justificando que as constituições seriam compostas de regras e de princípios, de forma que, três grandes transformações subverteram o conhecimento convencional relativamente à aplicação do direito constitucional.

Em primeiro lugar, reconheceu-se a força normativa da Constituição, até mesmo naquelas cláusulas gerais. Ato contínuo, ampliou-se a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional, de forma a aproximar todos os seus institutos aos direitos do homem, preservando-lhe sempre a sua dignidade. Por fim, houve um abandono da exegese

normativa tradicional em detrimento de uma hermenêutica realizada mediante a ponderação ou através da aplicação da equidade.

Em efeitos práticos, o Poder Judiciário, como garantidor da Constituição receberia fundamento teórico suficiente para criar normas gerais emanadas das suas decisões, ainda que contrários ao texto da lei.

Este novo paradigma produziu uma nova forma de organização política, que atende por nomes diversos, tais como, Estado Democrático de Direito, Estado Constitucional de Direito, Estado Constitucional Democrático.

As transformações deste paradigma são evidenciadas pelo pensamento do Ministro Luís Roberto (BARROSO, 2007, p.13):

O neoconstitucionalismo pressupõe o reconhecimento da normatividade da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e uma nova forma de interpretação constitucional. No primeiro aspecto, ressalta-se a vinculatividade e obrigatoriedade das disposições constitucionais, ou seja, são elas dotadas de imperatividade. No segundo aspecto, indica-se o desenvolvimento do controle de constitucionalidade e a criação de Tribunais Constitucionais. No terceiro aspecto, assinala-se o critério de ponderação em oposição à tradicional subsunção, uma vez que reconhecida a normatividade dos princípios e sua distinção qualitativa em relação às regras.

É nesta nova imersão axiológica que se encontra as bases do garantismo penal, sendo que a convergência dos parâmetros pós – positivistas com o Garantismo, parte do próprio Ferrajoli que conceitua sua teoria como sinônimo de Estado Constitucional de Direito, como salienta Prieto Sanchis (2005, p. 71):

es uno y el mismo que el actual Estado constitucional de derecho, o en que representa la outra cara del constitucionalismo, concretamente aquella que se encarga de formular las técnicas de garantías idoneas para asegurar el máximo grado de efectividad a los derechos [...] reconocidos constitucionalmente.

Na ótica do Garantismo, o direito penal deixa de ser visto como mero instrumento repressivo a serviço do estado, para se tornar mais um âmbito de proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos e da

constituição, em diversas dimensões, conforme se passa a dissertar no próximo tópico.

5 GARANTISMO

O termo garantismo foi cunhado recentemente, não pertencendo sequer ao vernáculo francês ou italiano do Século XIX. No Dictionnaire de La Langue Française de Émile Littré (LITTRÉ, 1873) encontra-se a definição de “garantisme”⁴, com referências às escolas sociológicas voltadas ao modelo econômico da época.

Afere-se, portanto, a inexistência de qualquer vínculo à acepção ou significação com o que é atribuído atualmente ao termo, mas sua remissão à “escola social”, já firma suas origens ideológicas que confrontavam ao liberalismo da época.

Isso porque o termo foi cunhado no âmbito filosófico e político do pensamento de Charles Fourier (1772-1837) para designar um estado intermediário de evolução civil à realização do ideal supremo de uma perfeita e harmônica sociedade comunitária.

Isso é o que explicita Paul Hugon em sua História das Doutrinas Econômicas (HUGON, 1980) em que afirma que, no entendimento de Fourier, o garantismo seria um sistema de segurança social que procura salvaguardar os sujeitos mais vulneráveis, fornecendo a eles a garantia de um mínimo de meios de subsistência e bem-estar.

Para o aludido autor, tal modelo é inspiração de diversos direitos básicos da sociedade atual, com o que pretendeu suplantar a ideia de supressão da propriedade privada com o ideal de colaboração entre os atores sociais:

É possível ver-se no “garantismo” preconizado por Fourier o anteprojeto da legislação trabalhista que, nos séculos XIX e XX, se desenvolveu em todos os países do mundo. Incontestável é também haverem as ideias de Fourier servido de fonte de inspiração para o movimento das cooperativas de produção. Assim, também, os operários-acionistas constituem uma inovação cujas raízes se encontram, por certo, na organização falansteriana. Evidente é ademais que, uma vez despida de seus complicados paramentos, vai a associação fourierista exercer influência sobre certas correntes do pensamento socialista, demonstrando depender a melhoria da sorte do operário, mais da colaboração do que da luta de classe, antes da manutenção da instituição da propriedade privada do que da sua supressão. Mas uma das ideias mais exatas de sua obra,

4 “Dans le langage de l'école fourieriste ou sociétaire, système de féodalité industrielle qui doit suivre notre anarchie et précéder l'association définitive”.

tão lúcida e penetrante quanto ao fundo, se se fizer um esforço para separá-la do que contém não raro de extravagante, e de desconcertante quanto à forma, é a reabilitação do trabalho, para que o homem ao cumpri-lo seja submetido ao mínimo possível de coerção.

O significado, porém, sofreu constante evolução no século passado, sendo que hodiernamente ao termo é correlacionado diversos conceitos, quase sempre correspondente ao âmbito de sua aplicação. Prova disto é que no âmbito constitucional, por exemplo, sua significação é referenciada como a de tutela das liberdades fundamentais. No âmbito penal, por sua vez, o termo é compreendido como espécie de limitação do poder punitivo do Estado e garantia de direitos substanciais afetos a este campo científico.

Na atualidade, o termo é correlacionado com a atividade científica realizada pelas reflexões do jurista Italiano Luigi Ferrajoli, exposta no Livro Direito e Razão (FERRAJOLI, 2002), obra esta identificada pelo título original “Diritto e Ragione”, com sua primeira edição datada de 1989.

O aludido autor, magistrado e professor de Filosofia do Direito na Universidade de Camerino, é considerado um dos mais proeminentes pensadores contemporâneos do Direito Penal, tendo dedicado boa parte de seu trabalho nas últimas décadas à articulação e expansão do paradigma garantista.

Sua obra pode ser sintetizada como a sistematização e a conclusão de estudos em que se busca a reafirmação dos sustentáculos e aperfeiçoamento da democracia constitucional.

O objetivo do garantismo é dispor de uma teoria normativa que consiga ampliar a tutela das liberdades do indivíduo frente às variadas formas de exercício arbitrário de poder.

Neste âmbito conceitual, o garantismo de Ferrajoli passa a conceber o Estado de Direito em uma dualidade, verificado tanto o seu aspecto formal, quanto o substancial.

Na primeira dimensão, similar à Teoria Kelseniana, o Estado é o organismo de poder adstrito formalmente à lei civil, que determina formas, procedimentos e competências.

De outro norte, na perspectiva substancial, a mais que a exegese formal, torna-se necessária a verificação da compatibilidade destas leis além do juízo de “mera legalidade”, contrapondo-as com o conteúdo dos direitos fundamentais, visto que todo o poder político estaria vinculado a eles.

Na lição de Ferrajoli (FERRAJOLI, 2002, p. 790):

O termo “estado de direito” é aqui empregado no segundo destes dois significados em sentido forte, estrito ou substancial; e neste sentido é sinônimo de “garantismo”. Designa, por esse motivo, não simplesmente um “Estado legal” ou “regulado pelas leis”, mas um modelo de Estado nascido com as modernas Constituições e caracterizado : a) no plano formal, pelo princípio da legalidade, por força do qual todo o poder público – legislativo, judiciário e administrativo – está subordinado às leis gerais e abstratas que lhes disciplinam as formas de exercício e cuja observância é submetida a controle de legitimidade por parte dos juízes delas separados e independentes[...]. b) no plano substancial da funcionalização de todos os poderes do Estado à garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos, por meio da incorporação limitadora em sua Constituição dos deveres públicos correspondentes, isto é, das vedações legais de lesão aos direitos de liberdade e das obrigações de satisfação dos direitos sociais, bem como dos correlativos poderes dos cidadãos de ativarem a tutela judiciária.

Apresenta-se, assim, uma vertente negativa dos direitos fundamentais, e que apresenta a solução clássica do liberalismo “a fim de permitir a cada um gozar da máxima liberdade, compatível com a igual liberdade de todos os demais”, conforme prefaciou Norberto Bobbio na obra referenciada (FERRAJOLI, 2002).

Ao iniciar sua obra, o autor explicita que a construção da sua teoria pretende, de forma sistemática, expor as garantias penais decorrentes da tradição e dos valores propagados no Iluminismo.

No entanto, sustenta o aludido autor que, ainda que tenha o modelo garantista clássico como marco a legalidade estrita, materialidade, lesividade, responsabilidade pessoal e presunção de inocência, tal modelo seria insuficiente para tutelar substancialmente os direitos dos indivíduos, em razão da possibilidade de o discurso utilitarista poder fundamentar, como ocorre nas doutrinas da Escola Clássica italiana (de Beccaria a Carrara), uma concepção da pena como mínima aflição

necessária, o que poderia legitimar penas autoritárias e antigarantistas, como as da prevenção especial ou as de defesa social.

Por isso é que o autor desenvolve um sistema próprio, denominado de sistema garantista (“Sistema SG”), com o intuito de traçar vértices analíticos ou “princípios axiológicos fundamentais” (FERRAJOLI, 2002, p. 74) listando dez axiomas que serviriam de norte à exegese de seu sistema:

- a) *Nulla poena sine crimine* (não há pena sem crime);
- b) *Nullum crimen sine lege* (não há crime sem lei);
- c) *Nulla lex (poenalis) sine necessitate* (não há lei penal sem necessidade);
- d) *Nulla necessitas sine iniuria* (não há necessidade sem ofensa ao bem jurídico);
- e) *Nulla iniuria sine actione* (não há ofensa ao bem jurídico sem conduta);
- f) *Nulla actio sine culpa* (não há conduta penalmente relevante sem culpa, ou seja, sem dolo ou culpa);
- g) *Nulla culpa sine iudicio* (não há culpabilidade ou responsabilidade sem o devido processo legal);
- h) *Nullum iudicium sine accusatione* (não há processo sem acusação; *nemo iudex sine actori*);
- i) *Nulla accusatio sine probatione* (não há acusação sem provas, ou seja, não se derruba a presunção de inocência sem provas válidas);
- j) *Nulla probatio sine defensione* (não há provas sem defesa, ou seja, sem o contraditório e a ampla defesa).

Estes axiomas, portanto, demonstrariam a consolidação de todo o pensamento jurídico e jusnaturalista dos últimos séculos, que “os concebera como princípios políticos, morais e naturais de limitação do poder penal “absoluto” (f. 75), pretendendo fornecer uma principiologia adequada à verificação da legitimação do Direito Penal no Estado Democrático de Direito.

Em apertada síntese, através do sistema de garantia, Ferrajoli pretendeu fornecer um mecanismo de avaliação da dogmática penal, fornecendo parâmetros de racionalidade, justiça e de legitimidade para a intervenção punitiva.

Tal parâmetro, de acordo com o Salo de Carvalho (CARVALHO; CARVALHO, 2008), “conformam vínculos formais e materiais de validade jurídica das normas penais e processuais penais”, servindo de tipologia dos níveis de racionalidade e o funcionamento do sistema de controle social.

Neste diapasão, Ferrajoli demonstra a necessidade de aperfeiçoamento dos vetores epistemológicos e axiológicos, a influir na compreensão ontológica e deontológica do Direito Penal, assertiva esta que pode ser extraída até mesmo do já referenciado prefácio de Norberto Bobbio à 1ª Edição Italiana (FERRAJOLI, 2002, p.08/11), no qual a obra é sintetizada da seguinte forma:

a) na primeira parte, denominada de “Epistemologia. A razão no direito Penal”, o autor cuidou da descrição macro do modelo garantista, confrontando o convencionalismo e o cognitivismo, ao qual incumbe ao juiz verificar ou refutar a hipótese acusatória;

b) na segunda, denominada de “Axiologia. As razões do direito penal”, volta-se à justificação e legitimidade do direito penal mediante reflexões criminológicas no paradigma de um estado democrático;

c) a terceira parte, denominada de “Teoria. As razões do Direito Penal”, é centrada na ótica utilitarista trazendo pontos de reflexão do direito e do processo penal, em seus mais relevantes institutos como a pena, o delito e o processo;

d) na penúltima parte, apresenta-se um diagnóstico da enfermidade do sistema no direito penal italiano;

e) na parte derradeira, há uma tentativa de extrair os resultados do modelo garantista, elevando o modelo ideal do Estado de Direito, fundado nos direitos fundamentais, apresentando-se como uma teoria que propõe um juspositivismo crítico, em contraposto ao dogmático, onde a efetiva proteção aos direitos tidos por fundamentais é que realmente serviriam de legitimidade ao estado.

Ao que interessa este trabalho, as questões ligadas à justificação do direito penal e os pressupostos filosóficos a legitimar sua intervenção, com destaque para a necessidade, as garantias processuais penais e o cognitivismo judicial, encontram-se amplamente afetadas à conclusão, as quais se passa a discorrer nos itens a seguir.

5.1 O problema do Cognitivismo Judicial e as Garantias Processuais Penais

Por convencionalismo penal o autor se refere à concepção nominalista e empírica do desvio punível, que remete às únicas ações taxativamente indicadas pela lei, dela excluindo qualquer configuração ontológica ou, em todo caso, extralegal.

A mais que uma formulação de legalidade estrita, a que entende ser destinado aos legisladores na elaboração da lei, Ferrajoli formula o conceito de legalidade dirigida aos juízes, aos quais prescreve a aplicação das leis tais como são formuladas.

Eis o conceito do convencionalismo penal, no qual o autor expõe duas condições resultantes da legalidade (FERRAJOLI, 2002, p. 30):

O primeiro destes elementos é o convencionalismo penal, tal como resulta do princípio da legalidade estrita, na determinação abstrata do que é punível. Este princípio exige duas condições: o caráter formal ou legal do critério de definição do desvio e o caráter empírico ou fático das hipóteses de desvio legalmente definidas. O desvio punível, segundo a primeira condição, não é o que, por características intrínsecas ou ontológicas, é reconhecido em cada ocasião como imoral, como naturalmente anormal, como socialmente lesivo ou coisa semelhante. É aquele formalmente indicado pela lei como pressuposto necessário para a aplicação de uma pena, segundo a clássica fórmula *nulla poena et nullum crimen sine lege*. Por outra parte, conforme a segunda condição, a definição legal do

desvio deve ser produzida não com referência a figuras subjetivas de status ou de autor, mas somente a figuras empíricas e objetivas de comportamento, segundo a outra máxima clássica: *nulla poena sine crimine et sine culpa*.

A consequência do convencionalismo é uma esfera intangível de liberdade, assegurada pelo fato de que, haverá punição somente o que está proibido na lei, não havendo discriminações apriorísticas.

Nesse sentido, a lei não poderia qualificar como penalmente relevante qualquer hipótese indeterminada de desvio, mas somente comportamentos "empíricos determinados", identificados exatamente como tais e, por sua vez, aditados à culpabilidade de um sujeito.

O segundo elemento da epistemologia garantista, associado ao primeiro como sua condição de efetividade, é o cognitivismo processual na determinação concreta do desvio punível.

Por este termo pode-se entender a necessidade de que o desvio punível não seja esteja pré-configurado por regras de comportamento, sendo que tal requisito vem assegurado pelo que o autor denomina de princípio de estrita jurisdicionariedade.

Por tal princípio, exige-se duas condições a legitimar a intervenção do direito penal: a verificabilidade ou refutabilidade das hipóteses acusatórias, em razão de seu caráter assertivo; e a comprovação empírica, em razão de procedimentos que permitem tanto a verificação como a refutação.

Nesse sentido novamente discorre o autor (FERRAJOLI, 2002, f.32):

Para que o desvio punível não seja "constituído", mas "regulado" pelo sistema penal, não é suficiente, com efeito, que esteja pré-configurado por regras de comportamento. Comportamentos como o ato obsceno ou o desacato, por exemplo, correspondem a figuras delituosas, por assim dizer, "em branco", cuja identificação judicial, devido à indeterminação de suas definições legais, remete inevitavelmente, muito mais do que a provas, a discricionárias valorações do juiz, que de fato esvaziam tanto o princípio formalista da legalidade quanto o empírico da fatualidade do desvio punível. Para que estes mesmos princípios sejam satisfeitos é necessário, além disso, que não só a lei, senão também o juízo penal, careçam de caráter "constitutivo" e tenham caráter "recognitivo" das normas e "cognitivo" dos fatos por elas regulados.

Como consequência, o pressuposto para a aplicação da pena deverá ser a instituição de um fato univocamente descrito e indicado como delito não apenas pela lei, mas também pela hipótese contida na acusação, de modo que resulte suscetível de prova ou de confrontação judicial, segundo a fórmula *nulla poena et nulla culpa sine iudicio*.

5.1.2 O problema da incerteza e da verificabilidade jurídica

Em decorrência do princípio da estrita jurisdicionalidade, confronta-se o problema da verdade substancial e da verdade processual, motivo pelo qual o Ferrajoli apresenta as garantias relativas ao cognitivismo processual em relação à incerteza de direito e de fato.

Conceituando como verdade de fato aquela empiricamente constatável, a verdade jurídica seria a validade de uma inferência dedutiva. A incerteza de fato, por sua vez, assinala um defeito de legalidade estrita, isto é, a “debilidade ou a carência das garantias penais que permitem a possibilidade da decisão da verdade jurídica”, conquanto a incerteza de direito assinala um defeito de jurisdicionariedade estrita, isto é, “a debilidade ou a carência das garantias processuais que permitem a decisão da verdade fática” (f.87).

A consequência desta diferenciação se dá no processo de formação da verdade e de solução das incertezas: opções interpretativas acerca das qualificações de direito e livre convicção acerca das provas de fato.

Estes dois modos são alternativos entre si no sentido de que a livre convicção não pode intervir nas decisões sobre a verdade jurídica, tampouco as opções interpretativas podem intervir nas decisões sobre a verdade fática.

De acordo com o autor, na prática, os juízes acabam por mascarar os defeitos de legalidade estrita das normas e os espaços de arbítrio originados por eles por detrás da imagem da livre convicção e, outras vezes, suprimindo os defeitos de estrita jurisdicionariedade e da pobreza das provas com a ampliação dos tipos legais no âmbito interpretativo.

Em razão disto, partindo da problemática interpretativa e imprecisa da linguagem, mediante a adoção de léxicos abertos ou valorativos, que prejudicam a denotação jurídica e que acabam por afrontar a legalidade estrita.

Como solução para este problema, apresenta-se três garantias processuais de refutabilidade da acusação: necessidade de prova; possibilidade de refutação; e, convicção justificada.

E neste ponto impõe-se verificar uma das conclusões do garantismo penal que, ao negar determinados pressupostos do positivismo dogmático, diferenciando legitimidade e legalidade, entende que os atos emanados do poder público, seja legislativo, executivo ou judiciário, não se presumem regulares, evidenciando a necessidade de mecanismos de controle destes controles em prol da ampliação da tutela penal.

Tal ponto é de extrema importância à conclusão deste trabalho, justamente em razão da necessidade de aferição da regularidade da constituição do tributo pelo juízo penal, vez que, tal ato – ou procedimento – tendo sido realizado pela autoridade administrativa, estaria a sujeito a controle de legalidade.

5.2 Legitimidade, Necessidade e Idoneidade

Segundo Luís Flávio Fomes (2007), em referência ao garantismo, a primeira condição de legitimidade de uma infração penal é que ela se dirija à tutela de um bem jurídico.

Segundo o autor, o mal causado por intermédio da imposição de uma pena somente se conforma com o princípio da proporcionalidade se, como ele, se protege um interesse essencial para o cidadão ou à vida em comunidade.

Isso se estende, é claro, ao Direito Penal Econômico, razão pela qual, no seu entender, suas incriminações devem assegurar: a) a capacidade de intervenção financeira do Estado frente à diminuição fraudulenta de seus ingressos fiscais e de seguridade social, bem como

a obtenção e desfrute, sem fraudes, de suas subvenções e prestações; b) as regras, estabelecidas por disposições legais, de comportamento dos agentes econômicos nos mercados; c) os bens e direitos específicos da participação dos indivíduos como agentes da vida econômica.

De todo modo, analisando a vinculação do Direito Penal Econômico para com os interesses acima indicados, Arroyo Zapatero (1998) observa que o princípio da proporcionalidade obriga o legislador a fazer a opção, dentre as diversas medidas ao seu dispor para alcançar um determinado fim, por aquela que venha a ser menos gravosa para o cidadão.

Cuida-se, pois, do atendimento ao critério de *ultima ratio* ou subsidiariedade, obviamente incidente nas incriminações socioeconômicas (Arroyo Zapatero, 1998, p. 5), pois o Estado, com o fim de evitar delitos, poderia arbitrar medidas quase ilimitadas que, do ponto de vista daquele que vai ser castigado, poderiam ser consideradas como menos gravosas.

Assim, exemplificando, para evitar a fraude fiscal, poderia incrementar a pressão fiscal formal sobre todos os cidadãos, criando múltiplas obrigações contábeis e abolindo, em absoluto, o sigilo bancário; ou para que não ocorressem condutas de administração desleal de sociedades, poderia estabelecer mecanismos de controle externo, encarregando a administração da fiscalização da legalidade das diversas decisões adotadas pelos órgãos de direção das empresas.

Para o autor o princípio da proporcionalidade se dividiria em outros princípios e além daqueles comumente denotados, haveria também o princípio da idoneidade em que consistiria na inidoneidade de uma proteção penal quando ela não vai obter nenhuma proteção a nenhum bem jurídico.

Tal proteção, aliás, deve-se fazer de plano e não preventivamente conforme doutrina de Eugênio Raul Zaffaroni e Nilo Batista (2003, p. 96) que advogam que não se poderia incluir, entre os fins do Direito Penal, a ideia de prevenção, isso em razão de que toda e qualquer tese preventiva, ao justificar o exercício do poder punitivo estatal, legitimaria “um capítulo do modelo de estado de polícia que sobrevive dentro do estado de direito”.

As restrições impostas pelo sistema penal, segundo eles, configuram apenas o exercício de um poder punitivo de explicação política que se manifesta por diversos meios de coerção, tais como o poder de vigiar e de controlar movimentos e ideias, de obter dados da vida privada dos cidadãos, de impor restrições à liberdade sem controle judicial, além de outros.

Ao Direito Penal, portanto, não se poderia atribuir qualquer função positiva, nem mesmo a prevenção de crimes, mas somente o papel de neutralizar a constante ameaça dos elementos do Estado de Polícia que se encontram presentes no Estado de Direito. A contenção do poder punitivo seria, para ambos, a única finalidade do Direito Penal.

6 ASPECTOS CRIMINOLÓGICOS E OS DELITOS DE COLARINHO BRANCO

A relevância do estudo de aspectos criminológicos neste trabalho se justifica pela reflexão do fenômeno social que se verifica atualmente onde se tem colocado os criminosos tributários como os novos inimigos da sociedade, atrelando-se a este problema um discurso de maximização do direito penal aos aludidos agentes infratores, em prejuízo à garantia de um direito penal mínimo.

Pretende-se demonstrar que os mesmos fundamentos utilizados pela criminologia crítica podem ser amplamente aproveitados nas reflexões deste novo discurso, ainda que em sentido reverso.

No entanto, não se pretende aqui a investigação de todo o desenvolvimento da criminologia no decorrer da história, tampouco o esgotamento dos conceitos historicamente formulados, senão unicamente aqueles mais importantes que se relacionam com o presente este trabalho.

Assim, o objetivo desta exposição é apenas o de possibilitar a compreensão daquilo que vem a ser o pano de fundo desta pesquisa, tendo como referência o panpenalismo defendido relativamente aos crimes de colarinho branco, discurso que atualmente se denomina de “populismo penal disruptivo”, expressão esta cunhada por Luís Flávio Gomes em obra referenciada neste trabalho dedicada à mídia e ao caso da Ação Penal de n.º 470 (mensalão).

O termo criminologia possui derivação mista, advindo do latim “crimen” (delito) e do grego “logos” (tratado), referenciado a conceituação de Nilo Batista (BATISTA, 2007, p.27) de que a criminologia é o conjunto de conhecimento tem por objetivo o “exame causal-explicativo do crime e dos criminosos”.

No mesmo sentido, os ensinamentos de Lola Aniyar de Castro (1983, p.52):

a atividade intelectual que estuda os processos de criação das normas penais e das normais sociais que estão relacionadas

com o comportamento desviante, bem como os processos de infração e de desvio destas normas e sua reação social, formalizada ou não, que aquelas infrações ou desvios tenham provocado, sendo também objeto de investigação o seu processo de criação, a sua forma e conteúdo e os seus efeitos.

Isso é o que se extrai também da definição de Alessandro (BARATTA, 1991, p.89):

La etiqueta "criminología crítica" se refiere a un campo muy vasto y no homogéneo de discursos que, en el campo del pensamiento criminológico y sociológico-jurídico contemporáneo, tienen en común una característica que los distingue de la criminología "tradicional": la nueva forma de definir el objeto y los términos mismos de la *cuestión criminal*. La diferencia es también y por sobre todo, una consecuencia de aquello que, utilizando la nomenclatura de una teoría reciente sobre las "revoluciones científicas" (KUHN, Th. S., 1962) puede ser definido como un "cambio de paradigma" producido en la criminología moderna. Sobre la base del paradigma etiológico la criminología se ha convertido en sinónimo de la ciencia de las causas de la criminalidad. Este paradigma, con el cual nace la criminología positivista hacia el final del siglo pasado, constituye la base de toda la criminología "tradicional", aún de sus corrientes más modernas, las cuales, a la pregunta sobre las causas de la criminalidad, otorgan respuestas diferentes a aquellas de orden antropológico o patológico del primer positivismo, y que han nacido en parte de la polémica con éste (teorías funcionalistas, teorías ecológicas, teorías multifactorales, etc.).

O pioneirismo no uso do termo é atribuído a Paul Topinard em 1883 e aplicada internacionalmente por Raffaele Garófalo, em seu livro *Criminologia*, no ano de 1885 (PENTEADO FILHO, 2012).

No entanto, outras referências históricas podem ser utilizadas para os estudos criminológicos, como os trabalhos de Francesco Carrara (*Programa de Direito Criminal*, 1889), "que tinha como fundamento básico o direito natural, de onde emanavam direitos e deveres, cujo equilíbrio cabe ao Estado garantir" (BITENCOURT, 2012).

A origem do discurso crítico, no entanto, para Zaffaroni (2009, p. 29) remonta ainda mais remotamente, no ano de 1631, com a obra do jesuíta Friedrich Spee von Langenfeld, intitulada *Cautio Criminalis* (*Prudência Criminal*), que contesta todos os argumentos contidos em escrito de inquisidores dominicanos.

A par da divergência e apesar de fragmentária, fato é que foi no Século XIX que surgiram inúmeras correntes que tinham concepções

contrapostas sobre a “legitimidade do direito de punir, sobre a natureza do delito e sobre o fim das sanções” (BITENCOURT 2012).

No fim do Século XIX, apoiado nos avanços do desenvolvimento das ciências sociais, surge a obra de Lombroso que possuiu a singularidade de ver o delito com uma outra ótica da então existente, concebendo a ação delituosa como um fenômeno biológico e patológico, em sua maioria, transmissíveis por “herança”, o que recebeu diversas críticas à obra.

Apesar do fracasso de sua teoria, Cesare Lombroso teve o mérito de fundar a antropologia criminal, com o estudo do criminoso por tal viés, na tentativa de encontrar uma explicação causal do comportamento antissocial.

Dentre elas e ao que interessa ao presente trabalho, merece destaque o trabalho realizado por Edwin Hardin Sutherland (1883-1950), que se dedicou à construção de um estatuto epistemológico que servisse para explicar todas as modalidades de delitos e todas as modalidades de delinquentes.

A teoria desenvolvida por Sutherland foi por ele denominada de teoria da associação diferencial (theory of differential association), por intermédio da qual dissertou que o comportamento criminoso proviria do aprendizado.

Álvaro Mayrink da Costa (p. 129) leciona:

A aprendizagem é feita num processo de comunicação com outras pessoas, principalmente, por grupos íntimos, “incluindo técnicas de ação delitiva e a direção específica de motivos e impulsos, racionalizações e atitudes. Uma pessoa torna-se criminosa porque recebe mais definições favoráveis à violação da lei do que desfavoráveis a essa violação. Este é o princípio da associação diferencial.

De acordo com a aludida teoria, o comportamento criminoso, como qualquer outro, é consequência de um processo que se desenvolve no meio de um grupo social. Em outros termos: a conduta delituosa é algo que se produz por intermédio da interação com indivíduos que, no caso, violam determinadas normas.

Com a base teórica de Sutherland firma-se o entendimento de que o aprendizado não decorreria de um formal processo pedagógico, mas

em decorrência da relação intersubjetiva de atitudes, valores, pautas de conduta e com definições favoráveis à desobediência da lei.

Consoante suas palavras, pode-se afirmar que “uma pessoa se torna delinquente quando as definições favoráveis à transgressão da lei superam sobre as definições favoráveis à obediência da lei – é este o princípio da associação diferencial” (GOMES, 2007).

Sutherland obteve o título de PhD no departamento de sociologia na Universidade de Chicago, sendo que, em 1924, já pela Universidade de Illinois, foi conduzido a escrever e publicar a primeira edição da sua obra *Criminology*.

No entanto, a teoria da associação diferencial foi apresentada apenas em 1939, sendo que, no 34º Encontro Anual da American Sociological Society, realizado na Filadélfia, pela primeira vez cunhou-se por ele o termo “The White-Collar Criminal” (FLORES, 2013), em referência aos colarinhos brancos das camisas dos altos executivos, que cometem crimes valendo-se de sua posição social e econômica.

A expressão tornou-se paradigmática tendo sido adotada por vários vernáculos, tanto dentro como fora dos Estados Unidos, sendo vertida para inúmeras outras línguas, tais como: crime en col blanc, criminalità in colletti bianchi, weisse-kragen-kriminalität, delito de cuello blanco e crime do colarinho-branco.

Na conclusão de seus estudos, Sutherland afirma a falácia de se associar a criminalidade à pobreza, ou a problemas enfrentados na infância.

Tal substrato teórico pautou o isolamento da Criminologia em associar, com exclusividade, delinquentes a fatores biológicos, psicológicos ou sociais de baixos estratos sociais, sendo, portanto, o acontecer criminal, algo inerente ao ser humano que vive em sociedade.

A teoria do crime de colarinho-branco se transforma na comprovação da teoria da associação diferencial, já que os criminosos desta extirpe são pessoas bem socializadas e de alto nível econômico, sem qualquer mácula biológica ou social, que lhe pudessem justificar a origem criminosa, como voltavam as ciências criminológicas até então.

Apesar de Sutherland ter literalmente afirmado que todos podem cometer delitos, independente de classe ou de fatores biológicos, vez que a prática delituosa se encontra justamente nas interações sociais existentes, da mesma forma como se fazia na tradição milenar do direito penal clássico, anteriormente às reflexões críticas, a defesa do direito penal máximo e do utilitarismo na prevenção deste delito acompanha diversas vozes no pensamento criminológico.

Conforme se demonstrará nos dois próximos capítulos, tanto no direito penal clássico, conquanto neste tipo de criminalidade, a impropriedade é evidente.

As conclusões que pregam o panpenalismo formulam-se sobre as mesmas premissas erráticas em ambas as sedes criminosas, seja ela com ou sem colarinho branco, e, se conhecer o passado é uma forma de não repetir os mesmos erros no futuro, o populismo penal clássico e o novo – o disruptivo – demonstram que esta assertiva nem sempre é verdadeira.

Em outros termos, conforme irá se verificar no próximo tópico, as mesmas críticas que foram formuladas pela criminologia no último Século, que defendiam uma maximização do direito penal, aproveitam-se no discurso voltado aos criminosos de colarinho branco, desumanizando a figura do delinquente, esquecendo de uma circunstância detectada pela teoria diferencial, qual seja, de a criminalidade ser um processo decorrente do meio de interação, diminuindo o campo de livre – arbítrio, exatamente o que se propalava nas escolas criminológicas então existentes.

6.1 Populismo penal

Em seu sentido léxico o termo “populismo” conta com múltiplos significados, sugerindo sempre uma conceituação difusa, relativa, quase sempre relacionada às ações tomadas para satisfação da opinião pública - ou de sentimentos massificados.

Na área da política criminal, no entanto, fala-se do discurso populista em tom acusatório, para exprimir as específicas técnicas que manipula a questão da criminalidade na opinião pública, empregando um discurso pobre, centrado na punição como a solução para a criminalidade.

O populismo penal consubstancia no primordial agente (ou discurso) condutor do direito penal simbólico e expansionista desde o princípio do novo milênio, “além de indutor ou incrementador de vários malefícios sociais como o medo, a insegurança, a crise de credibilidade na Justiça e o encarceramento massivo” (GOMES, 2013).

Acrescendo-se referenciais à expressão “populismo penal”, Zaffaroni (2012) se refere às novas características do populismo penal dos tempos atuais como “neopunitivismo”.

Para ele, este discurso, típico da sociedade do espetáculo, a que a doutrina nacional intitulou de “populismo penal midiático”, em razão da interferência direta da mídia na formação da opinião pública na questão criminal:

(...) são os meios de massa que desencadeiam as campanhas de ‘lei e ordem’ quando o poder das agências encontra-se ameaçado. Estas campanhas realizam-se através da ‘invenção da realidade’ (distorção pelo aumento de espaço publicitário dedicado a fatos de sangue, invenção direta de fatos que não aconteceram), ‘profecias que se auto-realizam’ (instigação pública para a prática de delitos mediante metamensagens de ‘slogans’ tais como ‘a impunidade é absoluta’, ‘os menores podem fazer qualquer coisa’, ‘os presos entram por uma porta e saem pela outra’, etc; publicidade de novos métodos para a prática de delitos, de facilidades, etc.). ‘produção de indignação moral’ (instigação à violência coletiva, à autodefesa, glorificação de ‘justiceiros’, apresentação de grupos de extermínio como ‘justiceiros’, etc.)

Observa-se, então, que, para atender interesses que transcendem o campo do sistema penal ou da prevenção geral do delito, a mídia, se valendo das emoções afloradas na opinião pública, se utiliza do discurso punitivista para conquistar o consenso e o apoio da população em torno da imposição de mais rigor penal como “solução” para o problema da criminalidade (GUTIERREZ, 2011), influenciando a opinião pública e o próprio judiciário.

Para bem ilustrar este novo panorama hiperpunitivista, Zafarroni (2012) se refere a dados estatísticos estarrecedores, cujo objeto de estudo é a ordem penal estadunidense.

Entre outros dados, o aludido autor apresenta a conclusão de que um, a cada três homens negros, de vinte a vinte e nove anos, se encontra custodiado.

Tal circunstância, aliada à quantidade de penas de morte executadas dirigidas também a estes jovens, lhe serviram de base para cunhar o termo “massacre a conta-gotas de centenas de milhares de pessoas”, todas vítimas da seletividade do direito penal:

Las características del Estado norteamericano han cambiado totalmente desde el establecimiento del denominado “new punitiveness” (o neopunitivismo). Insisto en los caracteres del nuevo rostro del sistema penal norteamericano: uno de cada tres hombres negros de entre 20 y 29 años se halla en la cárcel; un norteamericano de cada cien está en prisión; tres más están sometidos a vigilancia con probation o con parole; se inhabilita a perpetuidad para votar a cualquier condenado por cualquier delito; se difunde el three strikes and you are out (una pena de relegación perpetua para los simplemente molestos); se expulsa de las viviendas sociales a toda la familia del condenado; se lo priva de todos los beneficios sociales; se restablecieron los trabajos forzados; se ejecutaron unas 1300 penas de muerte desde el final de la moratoria de los '70 (incluso a enfermos mentales y menores); los gobernadores hacen campañas para su reelección rodeados de retratos de los ejecutados a los que no les conmutaron la pena; se condena sin juicio mediante extorsión; los testigos de cargo son comprados con impunidad; se practican los métodos más inmorales de investigación; se instiga a la denuncia dentro de la familia.

Convergiendo, Nilo Batista (2015, p.03/04), também discorre sobre a influência da mídia na apresentação da pena como ideal para a solução da criminalidade, denotando a sua atenção para a ausência de reflexões da legitimação ou mesmo utilidade da imposição da sanção para a conformação social:

O novo credo criminológico da mídia tem seu núcleo irradiador na própria ideia de pena: antes de mais nada, crêem na pena como rito sagrado de solução de conflitos. Pouco importa o fundamento legitimante: se na universidade um retribucionista e um preventista sistêmico podem desentender-se, na mídia complementam-se harmoniosamente. Não há debate, não há atrito: todo e qualquer discurso legitimante da pena é bem aceito e imediatamente incorporado à massa argumentativa dos editoriais e das crônicas. Pouco importa o fracasso histórico

real de todos os preventinismos capazes de serem submetidos à constatação empírica, como pouco importa o fato de um retribucionismo puro, se é que existiu, não passar de um ato de fé.

No Brasil, a influência do discurso midiático marcado pelo medo e insegurança, pode ser apresentada empiricamente pelos dados estatísticos colhidos por Luís Flávio (GOMES, 2013) em sua obra dedicada ao tema.

Novamente a título exemplificativo, acerca da substancialidade deste discurso no mesmo social, colhe-se da aludida pesquisa, o fato de que em 1940 (data do nosso Código Penal) a 2011, terem sido aprovadas cento e trinta e seis leis penais no interstício, sendo que cento e quatro se trataram de leis mais gravosas e apenas dezenove possuíam conteúdo mais benéficos aos cidadãos (o restante trazia conteúdo misto ou indiferente).

Outro dado estatístico a chamar a atenção é que, se a segurança pública preocupava apenas 15% da população em 1989, este percentual alcançou o patamar de 42% em 2010, alçando 51% já em 2011, segundo pesquisa (IBOPE, 2011), refletindo o discurso político do inconsciente coletivo que explora a insegurança pública como fundamento para a adoção de mais medidas punitivas.

Por fim, outra pesquisa que bem evidencia a cultura do medo e da hiperpunição, bem como a influência do discurso midiático na opinião pública é a aprovação de oitenta e sete por cento dos brasileiros acerca da redução da maioria penal, conforme pesquisa Datafolha, divulgada no sítio eletrônico G1 (G1, 2016), contrariando todas as vertentes criminológicas a respeito do tema.

Fazendo referências a dois estudos, um da Organização das Nações Unidas – ONU e outro da Organização dos Estados Americanos, Luís Flávio (2013) demonstra as consequências do populismo que enseja um verdadeiro retrocesso no controle da criminalidade, vez que “ela não só não reduziu a delinquência como agravou a violência no continente latino-americano” (GOMES, 2013), em razão do abandono das medidas preventivas, aumento da intolerância social e redução das garantias constitucionais.

Os resultados estatísticos revelam com ainda mais contundência a falência do modelo hiperpunitivista (GOMES, 2013, p. 119):

Analisando-se qualquer indicador da violência brasileira (por exemplo: de 11,9 homicídios para cada 100 mil habitantes, em 1980, contra 27,3, em 2010) não há como não admitir que, especialmente nas últimas três décadas, foram inócuas (em termos preventivos) as medidas puramente repressivas guiadas pela política populista, que conduziram não só à militarização das grandes cidades, senão também à estigmatização de grupos de pessoas ou de pessoas estereotipadas, favorecendo o nascimento de organizações criminosas ou mesmo de esquadrões da morte, formados por agentes do poder público (militares ou paramilitares), que são os responsáveis por uma extensa violência institucional que atinge, sobretudo, os jovens (sete em cada dez mortos na América Latina). Enquanto a média mundial é de (praticamente) 7 homicídios para cada 100 mil pessoas, na região latino-americana ela está entre 20 e 30 mortos (Brasil: 27,3) e quando se trata de crianças e jovens ela chega a 40 para cada 100 mil. Como se vê, esses jovens não são (apenas) responsáveis por uma parcela da violência (não muito significativa), mas, sim, vítimas.

Além da falência do discurso panpenalista amplamente propagado, apresenta-se dentro do discurso populista moderno, uma vertente ainda mais preocupante que é a sua influência nos órgãos do Poder Judiciário.

Conforme termos expostos por Salo de Carvalho (2010) apud Nancy Gertner, “a conclusão é irônica: aqueles que possuem a informação sobre os infratores – os juízes – enfrentam extraordinária pressão por aqueles que não possuem – o público”, ressaltando a excipiente pressão da opinião pública – ou da mídia – nas decisões judiciais.

Tal influência pode ser historicamente revelada, desde até o caso de Motta Coqueiro mencionado nos capítulos iniciais deste trabalho, sendo certo que desde aquela época não só no Brasil, mas na Europa e Estados Unidos, vigorava o modelo político criminal conservador, que se caracteriza pela confiança na força intimidativa da lei e a crença na pena de ser útil, imperativa e necessária a sociedade.

Este paradigma foi levemente alterado pela chamada nova defesa social que, no final dos anos 50, procurou disseminar a ideia de humanização da pena de prisão, que teve seu auge na década de 60/70, com o predomínio dos postulados do Estado de Bem-Estar Social,

entrando em crise o velho direito penal retributivo (SILVA SANCHEZ, 2001).

Neste momento histórico (anos 60/70), as políticas criminais passam a ser orientadas pelas ideologias de ressocialização e reintegração social, o que vem, nos anos 80/90, a ser complementada pelo modelo integrador-reparador, onde a despenalização e a descriminalização refletem as palavras de ordem no período.

No entanto, com a crise dos fundamentos que regem o Estado de Bem-Estar Social, percebe-se a consolidação de dois movimentos diametralmente opostos: (i) o neoconservadorismo e a (ii) criminologia crítica.

O primeiro, fundado nos ideais do ultraliberalismo, constitui expressão do modelo de um direito penal máximo e autoritário, onde a ordem e o hiperpunitivismo qualificam-no.

Na outra ponta, a criminologia crítica centra a problemática do sistema penal no seu funcionamento, no controle social enquanto gerador de criminalidade e de seletividade.

Assim, no plano criminológico e político-criminal, nas últimas três décadas, o centro dos debates foi regido por duas racionalidades inteiramente opostas: minimalismo versus expansionismo, garantismo versus populismo penal, tendo o segundo ganhado um reforço de peso, nas palavras de Luís Flávio Gomes (p.13):

A Justiça telemidiatizada é composta de palavras e discursos (moralistas, duros, messiânicos) que a população adora ouvir. A Justiça está deixando de ser apenas um lugar onde as pessoas são julgadas (de acordo com suas culpabilidades), para se transformar num privilegiado palco que lembra os rituais religiosos bíblicos de expiação, onde são sacrificados “bodes expiatórios” para a necessária purificação da alma de todos os pecadores.

A par da constatação deste embate, é de grande relevância notar que até mesmo dentro da racionalidade contida no garantismo, todo este espectro de proteção, vem sendo renegado nos crimes de colarinhos brancos, emergindo uma nova classe dentro do populismo penal, denominada de “direito penal disruptivo”, a qual passa-se a dissertar no

próximo tópico, com o que nitidamente é possível aferir a existência das mesmas críticas ao populismo clássico.

6.2 Populismo penal disruptivo

A par do populismo penal clássico e das evoluções advindas da visão criminológica crítica, fundada na tese de que o crime é uma consequência de um sistema social injusto, atualmente, percebe-se um novo movimento do direito penal.

Cuida-se de um populismo voltado para a punição de pessoas abastadas e detentores de poder, sobretudo por corrupção, “lavagem” de dinheiro, evasão de divisas, concussão, entre outros, fortemente influenciado pela mídia e pelo sentimento reacionário à “injustiça” do sistema penal.

Enquanto o populismo conservador clássico se volta contra os excluídos, (marginalizados e estereotipados), que são tratados como inimigos, o populismo disruptivo tem como objetivo perseguir aqueles integrantes das classes altas e dirigentes, porém, da mesma forma, tratando-os como desiguais (como inimigos).

Destaque-se, no entanto, que é flagrante a convergência entre os dois populismos (o clássico e o disruptivo), e não por outro motivo ambos são alvos das mesmas críticas, destacando-se:

(i) seletividade, eis que se volta contra pessoas determinadas e estereotipadas, ainda que não duplamente estigmatizadas;

(ii) desumanização da figura do delinquente, onde ele é considerado inimigo do corpo social, podendo-lhe ser suprimido seus direitos e garantias;

(iii) ambos não questionam a ordem social dada e atribuem o delito a uma escolha pessoal do indivíduo;

(iv) atribuição à pena (hiperpunitivismo) como solução para a criminalidade;

(v) por fim, mas não menor importante, a descontextualização do delito à realidade subjacente.

A consequência do direito penal disruptivo é idêntica à do populismo clássico, vez que, ambos, acreditam no sistema penal como instrumento de solução do problema da criminalidade e da violência e “ambos não questionam a ordem social dada e atribuem o delito a uma escolha pessoal do indivíduo” (GUTIERREZ, 2011, p. 23)

Esta descontextualização ganha relevo, pois quando se trata de crimes de naturezas de “colarinho-branco” as discussões fogem do modelo político que o origina, as assimetrias da sua formação, o modelo político-econômico vigente, entre outros.

Assim, a crítica neste momento não se situa no embate ideológicos entre os conservadores e garantistas. Em verdade, ela se situa no fato de que até mesmo entre os garantistas, há defensores do hiperpunitivismo no âmbito dos crimes de colarinho branco, em razão do histórico problema de seletividade do direito penal. É como se a hiperpunitividade das classes mais abastadas fosse o remédio para tal enfermidade do sistema, contrariando a lógica discursiva.

As evidências que corroboram a assertiva não são difíceis de evidenciar. Em texto publicado na Revista De Jure, o Promotor de Justiça do Estado de Minas Gerais, com passagem anterior pela Defensoria Pública de Minas Gerais, Christiano Leonardo (GOMES, 2015) em artigo intitulado “Os crimes de colarinho branco e as teorias da pena”, conclui:

(...) Não se tenha dúvida de que o criminoso do colarinho branco pensa igual a um empresário, sopesando sempre os prós e contras de uma prática delitiva. Ele traz para o mundo criminal os mesmos cálculos e pensamentos que ele utiliza em seu trabalho profissional, que também é o local de suas artimanhas criminais.

É por isso que a pena privativa de liberdade realmente é a melhor escolha para punir tais criminosos, pois ocorrerá um grande abalo social em sua imagem quando estiver realmente

“atrás das grades”, momento em que terá tempo para refletir sobre as consequências de sua prática delitiva. (...)

No âmbito do Ministério Público da União, em obra publicada pela Escola Superior do Ministério Público da União (GUEIROS SOUZA, 2011), foi possível extrair trechos conclusivos de pesquisas científicas realizadas pelos Procuradores da União, todas elas referenciadas no estudo do direito penal econômico, inclinando-se em suas sínteses conclusivas a necessidade de maximização do direito penal como fator de repreensão aos crimes econômicos:

Em verdade, o extremismo na visualização dos preceitos garantistas vem sendo concebido com o notório propósito de servir de escudo para a delinquência econômico-empresarial, expressão moderna da criminalidade do colarinho-branco vislumbrada a partir da terceira década do século passado. (Vlamiir Costa Magalhães, p. 204)

Nesse sentido, razões de política criminal parecem apontar para a indispensabilidade das sanções próprias do Direito Penal. Para Fischer, sem dúvida, a intervenção reclamaria penas privativas de liberdade, até mesmo em função de um imperativo de justiça, já que aos delitos patrimoniais tradicionais, que atingem as classes mais vulneráveis da sociedade, seriam impostos tais tipos de sanções. (Savio Guimarães Rodrigues, p. 361).

O endurecimento do tratamento contra a criminalidade econômica é o sintoma e consequência inevitável de um Direito Penal racional. Naturalmente, essa conclusão incomoda tanto interesses dos poderosos como interesses políticos, mas um país que se propõe Democrático de Direito e igualitário não pode furtar-se a superar as históricas barreiras que impedem o Direito Penal de alcançar a criminalidade das classes altas. (Eduardo Viana Portela Neves, p. 62).

No mesmo sentido é a dissertação encontrada no artigo subscrito pelo Procurador Vlamiir Costa Magalhães (GUEIROS SOUZA, 2011), que, analisando a teoria garantista afirmou que "o movimento garantista acaba privilegiando criminosos poderosos, deixando imunes delitos de elevado potencial ofensivo ao interesse público".

A exteriorização da maximização não passa apenas no campo ideológico, empiricamente verifica-se um aumento do número de condenações por crimes contra a ordem tributária no Estado em quase sessenta por cento, entre os anos de 2006 e 2009.

Evidentemente, que em números absolutos, a quantidade de pessoas condenadas por este delito ainda é muito baixa. No entanto,

este dado não deixa de exteriorizar o quanto o discurso de maximização e hiperpunitivismo está se consolidando na tradição jurídico nacional, a par de maiores reflexões.

7 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Conforme todo o histórico das normas positivas expostas no primeiro capítulo deste trabalho, atualmente, os delitos tributários são aqueles instituídos pela Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990), que, conforme também já mencionado, sucedeu e revogou tacitamente a antiga lei dos crimes de sonegação fiscal.

Tendo-se, então, como norte a Lei 8.137/90, há a tipificação, nos três primeiros artigos, que compreendem o primeiro capítulo do diploma, as condutas efetivamente ilícitas no âmbito penal tributário.

O primeiro artigo dedicou-se ao descumprimento da obrigação tributária principal, compreendendo por este termo a prestação econômica – que não constitua aplicação de sanção em decorrência de ilícitos, conforme exposto no terceiro capítulo.

O segundo artigo, por sua vez, se dedicou às condutas relacionadas ao descumprimento das obrigações tributárias acessórias tanto por parte do contribuinte, quanto do responsável tributário.

Coube ao derradeiro artigo do primeiro capítulo tratar dos delitos em que o sujeito ativo possua qualitativo especial, vez que somente podem ser cometidos por funcionários públicos, enquanto os primeiros tratam das condutas praticadas pelo particular.

Eis as mencionadas disposições legais:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou

prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

7.1 Classificação dos crimes tributários quanto a sua natureza

Das disposições normativas contidas na Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990), ao que interessa ao presente trabalho, a principal distinção a ser realizadas entre os referidos delitos, se trata em distinguir aqueles que demandam um resultado naturalístico para a sua ocorrência (crimes materiais), daqueles que podem ser classificados como delitos de mera conduta (crimes formais).

A importância desta distinção reside em razão da edição da Súmula de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal, cuja aplicação aos crimes tributários de natureza material não se discute, embora haja divergência inclusive naquela Corte de sua aplicação aos demais crimes.

Os subitens que seguirão a este neste capítulo irão se dedicar, em sequência, a diferenciação das condutas tidas por lícitas no âmbito do direito penal tributário, a par daquelas ilícitas, bem como à investigação dos elementos contidos na norma penal tributária e ao próprio verbete sumular editado pelo Supremo Tribunal Federal, apresentando-se também as sanções tributárias, de forma a correlacionar e diferenciar aquelas afetas ao direito penal e as do direito administrativo.

7.2 A conduta fiscal elisiva e a evasiva

Conforme afirmado, todos os delitos previstos no artigo primeiro da Lei 9.137/90 são tidos como dependentes de um resultado naturalístico para a sua ocorrência, em razão da redação inserida no *caput* de que tais condutas necessitam suprimir ou reduzir tributos.

O explicitado resultado naturalístico de supressão e redução dos tributos, evidentemente, deve-se estar associada às condutas dolosas e ilícitas, afastando-se, por óbvio, aquelas atinentes à “elisão fiscal”, termo este entendido à economia fiscal por intermédio de métodos

lícitos, através de planejamento tributário que possibilita ao contribuinte a redução da carga tributária.

A clássica distinção entre a elisão e a evasão fiscal é dada por Alberto Hensel, exposta na 1ª edição de seu “*Steruerrecht*”, de 1924, do qual Rubens Gomes de Souza (1975, p.35), transcreve, mediante a tradução da versão italiana⁵:

O que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador.

Tipifica-se, portanto, condutas atinentes à evasão fiscal, consubstanciada no descumprimento doloso das obrigações tributárias, sendo que estas podem ser conceituadas nos termos utilizados pelo Decreto 4.544/02 (BRASIL, 2002b), ante a sua precisão técnica e semântica.

A sonegação fiscal abrange toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como as condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Incluem-se aí os verbos nucleares como “omitir, retardar, negar, deixar de oferecer, contidas nos incisos I e V do artigo 1º da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990).

Ainda pelo aludido instrumento normativo, a fraude é conceituada como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, tendo sido contemplada nos demais incisos do aludido artigo.

5 Diritto tributario. Tradução da 3ª versão alemã. Milão: Cedam, 1956. p. 148

Por fim, o conluio, por sua vez, é significado como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos na fraude ou na sonegação, o que implica no concurso de pessoas, cujo conceito remonta-se a parte geral do Código Penal (BRASIL, 1940).

Todas estas condutas englobam também às descrições típicas no artigo segundo da Lei 9.137/90 (BRASIL, 1990) que especificou os denominados delitos formais, quase sempre ligado ao descumprimento de obrigações acessórias, por meio do qual foram criminalizadas as seguintes condutas:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Passa-se a analisar os elementos normativos dos referidos delitos.

7.3 A Súmula vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal e o crédito tributário como elemento normativo do tipo

O conceito de delito passou por diversas fases acompanhando, não raras às vezes, a evolução epistemológica da Teoria Geral do Direito, sendo compreendido inicialmente pelo seu aspecto formal e

posteriormente transcendendo para os aspectos axiológicos, muito embora a doutrina penal tenha superado a exegese positiva antes mesmo que os demais ramos jurídicos.

Ainda que não se pretenda a exposição de toda a teoria do delito, foi com a teoria dos elementos subjetivos do injusto, enunciada por Hegler e Max Ernst Mayer, desenvolvida por Mezger, todos citados por Juarez Tavares (TAVARES, 2002, p.38), que refutou-se a “definição de Beling de que a tipicidade e a antijuridicidade compunham-se, tão somente, de características descritivas (tipo) e objetivas (tipo e antijuridicidade)”.

Por tal substrato teórico foi possível emoldurar o tipo penal da forma como hoje é concebido, negando-lhe a forma descritiva, ligada à ideologia causalista formulada pelos parâmetros epidemiológicos da teoria naturalista.

Verificou-se, então, que mais que a descrição da conduta meramente pela ótica objetiva, ligada ao mundo natural, fenomênico, havia a descrição de elementos subjetivos e outros normativos.

É exatamente na descrição destes elementos normativos é que se encontra a constituição do crédito tributário a que se referiu o capítulo terceiro desta dissertação.

Isso porque, como visto, o lançamento não deriva de um evento meramente causal e sim da individualização da norma tributária, pelo juízo valorativo da Administração Pública ao proceder o lançamento e, posteriormente, pelo juiz penal ao realizar o cognitivismo judicial.

A estreita relação e conceituação do fato situado no mundo causal e a sua apreciação na ordem tributária são de imensa relevância para os delitos tributários, principalmente na exegese deôntica.

Independentemente da natureza ontológica do instituto do lançamento, fato é que em razão da força normativa da Súmula de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal, a constituição do crédito tributário foi elevada a um elemento normativo e constitutivo do tipo.

Tal constituição ocorre mediante a individualização da norma geral e abstrata realizada pelo poder público, por intermédio do lançamento,

cuja verificação pelo juízo penal é imperativa, justamente por se tratar de uma elementar.

A Súmula Vinculante foi introduzida em nosso ordenamento com a Emenda Constitucional de n.º 45 de 2004 (BRASIL, 2004), que deu redação ao art. 103-A da Constituição Federal (BRASIL, 1988), nos seguintes termos:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

São condições da edição da Súmula, o fato de o verbete sumular ter sido aprovado por maioria de dois terços dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal (oito votos), devendo incidir sobre matéria constitucional que tenha sido objeto de decisões reiteradas do Tribunal.

A norma constitucional explicita ainda que a súmula terá por objetivo superar controvérsia atual sobre a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas capaz de gerar insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos. Estão abrangidas, portanto, as questões atuais sobre interpretação de normas constitucionais ou destas em face de normas infraconstitucionais.

Outro requisito para edição da súmula vinculante se refere à preexistência de reiteradas decisões sobre matéria constitucional, de forma a se exigir que a matéria a ser versada tenha sido objeto de debate e discussão no Supremo Tribunal Federal.

O Ministro Gilmar Mendes (MENDES, BRANCO, 2014, p. 85) busca em Kelsen a legitimidade jurídica e normativa para os Tribunais Constitucionais criarem normas em concorrência com o legislativo, discorrendo:

O efeito vinculante das decisões de Tribunais Superiores sobre os atos de instâncias inferiores não configura novidade. Nelson de Sousa Sampaio apresenta-nos uma boa resenha da

tendência para o precedente judicial vinculante⁶. Segundo o autor, no desempenho de sua missão, o Judiciário pode praticar ato que vai desde a sentença clássica até atos propriamente legislativos. Assim é que, quanto à crescente extensão de seus efeitos, os atos dos juízes se escalonariam em sentença clássica, precedente, sentença normativa, jurisprudência vinculante, atos quase legislativos e plenamente legislativos.

É de Kelsen o esclarecimento de que a função criadora do direito dos tribunais, existente em todas as circunstâncias, surge com particular evidência quando um tribunal recebe competência para produzir também normas gerais por meio de decisões com força de precedentes. Conferir a tal decisão caráter de precedente é tão só um alargamento coerente da função criadora de direito dos tribunais. Se aos tribunais é conferido o poder de criar não só normas individuais, mas também normas jurídicas gerais, estarão eles em concorrência com o órgão legislativo instituído pela Constituição, e isso significará uma descentralização da função legislativa⁷.

De toda sorte, “afigura--se inequívoco que a súmula vinculante conferirá eficácia geral e vinculante às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal” (MENDES, 2014).

Nesta linha métrica, foi editada, em 2009, a Súmula Vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2009b), aprovada com a seguinte redação:

Não se tipifica 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.

Esse comando normativo foi aprovado na sessão do dia 2 de dezembro de 2009 (BRASIL, 2009b), consoante certidão de julgamento registrada naquela oportunidade:

O Tribunal, por maioria, acolheu e aprovou a proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, nos seguintes termos: “Não se tipifica 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”. Vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo Ministério Público Federal a Dra. Deborah Macedo Duprat de Brito Pereira, Vice-Procuradora-Geral da República. Plenário, 2.12.2009.

6 Nelson de Sousa Sampaio, O Supremo Tribunal Federal e a nova fisionomia do Judiciário, RDP, 75/5;

7 Hans Kelsen, Teoria pura do direito, 2. ed., Coimbra: Arménio Amado Ed., 1962, v. 2, p. 115--116.

O precedente que originou a discussão e edição do comando sumular originou-se no julgamento do HC 81.611-SP (BRASIL, 2003b), assim ementado:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9.249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

Neste precedente, o voto do e. Relator concluiu que o exaurimento seria uma condição objetiva de punibilidade, chegando inclusive a comparar a hipótese à do delito falimentar.

Contudo, jamais se poderia cogitar de reconhecer aí uma condição objetiva de punibilidade, porque essa pressupõe a existência prévia do crime, sendo sua punição condicionada a fator ulterior.

Nelson Hungria⁸, lembrado pelo Ministro Joaquim Barbosa (BRASIL, 2003b) no precedente que originou o verbete Sumular, destacava que “o Direito Penal cogita de condições objetivas de punibilidade quando a punição da conduta penalmente ilícita fica condicionada a certas ‘circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuridicidade e da culpabilidade’”.

Ainda no aludido acórdão, citando novamente Hungria, o Ministro enfatizou, ainda, que são chamadas de “condições objetivas porque são

8 HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, v. 1, t. 22, p. 28-29.

alheias à culpabilidade do agente. Nada tem a ver com o crime em si mesmo, pois estão fora dele (não há confundir as condições em apreço com os chamados ‘pressupostos’ do crime, isto é, fatos ou situações preexistentes, a que a lei subordina o reconhecimento de determinado crime ou grupo de crimes)”.

Nesse diapasão, no momento em que a condição se verifica no mundo dos fatos como um desdobramento da ação humana, não estaríamos diante de uma condição e sim de um elemento do tipo.

Ainda que se possa criticar a Súmula de que ela estaria inovando nos elementos do tipo, certo é que pela força normativa do verbete, não há como deixar de considerar a existência deste elemento na estrutura do delito.

Registre-se, por oportuno, que esta mesma crítica foi realizada pelo próprio Procurador Geral de Justiça, que encaminhou pedido de revisão da Súmula Vinculante de n.º 24, nos autos da Reclamação n.º 16.087/SP, justamente neste sentido, conforme se depreende abaixo:

Como referido anteriormente, ao editar a SV 24 o STF considerou que o “crédito tributário” seria elemento do tipo. Houve nítida violação do disposto no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal, que dispõe que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação”. Segundo referido dispositivo, somente a lei pode definir (de forma limitada e objetiva) o que é um delito. Efetivamente, a Súmula alterou o conteúdo e a estrutura típica do delito, pois, em nenhum momento, a lei fala em “crédito tributário”, mas em “tributo”.

7.4 Sanções tributárias

O primeiro gênero de sanções tributárias que se investiga é aquele das sanções tributárias penais, que se diferenciam das demais, por se sujeitarem às limitações constitucionais e legais afetas ao direito penal.

Na dogmática vigente, a instituição de qualquer sanção penal, ainda que decorrente de ilícitos tributários, é de competência exclusiva da União Federal, sendo suas espécies definidas pelo Código Penal Brasileiro.

No ordenamento brasileiro, atualmente, estas são as sanções previstas: pena privativa de liberdade, cumulada, com a multa penal e, eventualmente e subsidiariamente, a substituição da pena privativa de liberdade por outras restritivas de direitos.

A multa penal é, segundo determina o art. 49 do Código Penal (BRASIL, 1940), “a pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa”, cuja cominação deve ser fixada entre 10 (dez) e um máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa.

O valor do dia-multa é fixado pelo juiz, não podendo ser inferior a um trigésimo, tampouco superior a cinco vezes, do salário mínimo vigente ao tempo da prática do delito.

Convém registrar que esta sanção não se confunde com a pena restritiva de direitos de prestação pecuniária, tampouco com as sanções tributárias administrativas de natureza pecuniária, podendo ser, com qualquer delas, cumulada.

Avançando-se às penas restritivas de direitos, encontram-se previstas na Seção II, do Capítulo I, do Título V, da Parte Geral do Código Penal (BRASIL, 1940), sendo elas: a) a prestação pecuniária; b) a perda de bens e valores; c) a prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas; d) a interdição temporária de direitos; e) a limitação de fim de semana.

Detalhando cada uma das penas restritivas de direitos genéricas, tem-se inicialmente a sanção de prestação pecuniária, definida no art. 45, § 1.º, do Código Penal (BRASIL, 1940), que impõe ao condenado pagar à vítima, aos seus dependentes ou a entidade pública ou privada com destinação social uma determinada quantia em dinheiro, fixada entre um e trezentos e sessenta salários mínimos.

Já a pena de perda de bens e valores, outra espécie de pena genérica de restrição de direitos, é matéria constante do art. 45, § 3.º, do Código Penal (BRASIL, 1940) e objetiva que a retribuição à Fazenda Pública, incidindo sobre o patrimônio do réu, até o limite do prejuízo causado e o do proveito obtido com o crime.

Ressalta-se que esta sanção não deve ser confundida com a perda, em favor da União, do lesado ou do terceiro de boa-fé, do produto do crime, ou de bem que com este tenha sido adquirido, figura esta que se trata de mero efeito específico da condenação, por força do que dispõe o art. 91, inciso II, alínea 'b', do Código Penal (BRASIL, 1940).

A sanção de prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, por sua vez, “consiste na atribuição de tarefas gratuitas ao condenado”, conferidas conforme suas aptidões e a serem prestadas em “entidades assistenciais, hospitais, escolas, orfanatos e outros estabelecimentos congêneres, em programas comunitários ou estatais”, como ordenam os parágrafos contidos no artigo 46 do Código Penal (BRASIL, 1940).

Seus requisitos objetivos são a de a pena de privação de liberdade ser superior a seis meses, sendo que cada hora de tarefa executada substitui um dia de condenação, bem como a condenação deve ser fixada de maneira que não prejudique a jornada de trabalho do condenado.

Por fim, a sanção de limitação de fim de semana “consiste na obrigação de permanecer, aos sábados e domingos, por 5 (cinco) horas diárias, em casa de albergado ou outro estabelecimento adequado”, nos termos do caput do art. 48 do Código (BRASIL, 1940).

Última espécie de sanção tributária do gênero penal e a mais grave delas é a privação da liberdade, com pena mínima de dois até o máximo de cinco anos.

O regime de cumprimento de pena obedece à graduação legal, sendo que, no regime fechado, o condenado é recolhido a estabelecimento prisional de segurança média ou máxima, submetendo-se ao trabalho no período diurno e ao isolamento no período noturno.

Já no regime semiaberto submete-se o custodiado ao recolhimento em colônia agrícola, industrial ou em estabelecimento similar, havendo trabalho comum no período diurno, mas não havendo isolamento no período noturno. Além disto, permite-se o trabalho externo e a frequência a curso supletivo profissionalizante, de segundo grau ou de nível superior, desde que autorizado.

Por fim, o regime aberto, pautado na autodisciplina e responsabilidade pessoal do condenado, permite o trabalho ou o estudo no período diurno, fora do estabelecimento prisional e sem vigilância, recolhendo-se nas folgas e no repouso noturno em casa de albergado, ou, inexistindo esta, ao seu domicílio.

A sujeição ao regime fechado só é regra quando a pena é superior a oito anos, quando o condenado é reincidente, quando o crime praticado é hediondo ou equiparado, quando o crime decorre da atuação de organização criminosa.

No entanto, é necessário pontuar que como o delito tributário é quase sempre associado há alguma prática delitiva com referência à lavagem de capitais ou com algum tipo de concorrência de delitos, seja ela de ordem formal ou material, não é incomum condenações no âmbito tributário penal alcançar o patamar de pena suficiente à imposição de regime fechados.

As penas impostas aos não reincidentes superiores a quatro e inferiores a oito anos, em regra, devem ser iniciadas no regime semiaberto, enquanto aquelas iguais ou inferiores a quatro anos no regime aberto, por força do que dispõem, respectivamente, as alíneas 'b' e 'c', do § 2º, do Código Penal (BRASIL, 1940).

A par das sanções penais e no âmbito do direito administrativo, verifica-se uma infinidade de sanções, tanto de ordem administrativa ou econômica, entendendo-se por este termo sanções que obstem a continuidade delitiva.

Como exemplo destas sanções, afetas atualmente ao direito tributário sancionador, podem ser citadas: apreensão de bens ou de mercadorias pelos órgãos públicos; o impedimento à adesão e a cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias; a sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações; a proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista; a recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas

Comerciais; óbice à Fazenda Pública em emitir certidão negativa de débitos tributários e da participação em procedimentos licitatórios; o protesto da certidão de dívida ativa; a inscrição do contribuinte inadimplente em cadastros específicos de publicidade da dívida; a vedação da concessão de recuperação judicial; o impedimento de extinção das obrigações de extinção da falência, entre outras.

7.5 A extinção da punibilidade nos delitos tributários pelo pagamento na tradição do direito positivo brasileiro

Atualmente, no plano do direito positivo nacional, de forma geral, a extinção da punibilidade é determinada pelo art. 107 do Código Penal (BRASIL, 1940) que prevê às seguintes hipóteses normativas como causas suficientes à extinção do *ius puniendi* estatal:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:
I - pela morte do agente;
II - pela anistia, graça ou indulto;
III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

No entanto, este rol, “é meramente exemplificativo, uma vez que existem várias outras causas de extinção da punibilidade previstas na Parte Especial e também em leis penais especiais (NUCCI, 2009. p. 578.)”.

Desde a Lei nº 4.357/64 (BRASIL, 1964) - norma esta já aludida no capítulo anterior e que equiparava o não recolhimento de tributos à apropriação indébita, já continha a previsão especial de extinção da punibilidade, referida com este qualificativo por se tratar de uma especial e não geral de extinção de punibilidade.

Nas hipóteses veiculada pela referida norma, havia a previsão de extinção de punibilidade tanto para o caso de recolhimento do crédito tributário, antes da decisão administrativa de primeira instância, quanto

para o caso da existência de crédito tributário de titularidade do agente, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União fosse acionista ou sócia majoritária e desde que o montante do crédito fosse aos tributos não recolhido, tudo isso na redação primitiva dos parágrafos do artigo 11 da aludida norma:

§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

§ 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962.

Sistemática semelhante foi disposta na Lei nº 4.729/65 (BRASIL, 1965) - que definiu pela primeira vez o crime de sonegação fiscal que, de igual forma, estabeleceu em seu art. 2º a possibilidade de alcançar o devedor tributário a extinção da punibilidade pelos atos praticados, antes de iniciado procedimento fiscal, mediante o pagamento do tributo:

Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

O Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), que possuía por objeto a regulação da Lei 4.729/65 (BRASIL, 1965), por sua vez, ampliava às hipóteses de extinção da punibilidade, extrapolando os marcos condicionais originais da norma, nas hipóteses descritas em artigo 18, *in verbis*:

Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 6262, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

Na Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações e Consumo, Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990 (BRASIL, 1990), análoga regra extintiva da punibilidade estava contida em seu artigo 14:

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

No ano seguinte, entretanto, o dispositivo supracitado foi revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91 (BRASIL, 1991) retirando a possibilidade de extinção da punibilidade em decorrência do pagamento da dívida tributária.

Assevere-se que a referida legislação foi a que instituiu a Unidade Fiscal de Referência – UFIR, sendo que o rigor penal se encontrava justificado pelo cenário econômico da época.

Isso porque a inflação se encontrava no início da década de 1990 em pleno descontrole, no início do governo Fernando Collor de Mello, atingindo média superior a oitenta por cento ao mês e de mil quatrocentos e setenta e seis por cento ao ano (FOLHA, 2016), demonstrando os movimentos políticos da época de implantação do denominado “terrorismo fiscal”, do que se denota novamente a aproximação do direito penal com instrumentos extrafiscais quase sempre direcionados às políticas financeiras do estado.

O art. 3º da Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993 (BRASIL, 1993), estabeleceu novamente a extinção da punibilidade dos crimes previstos na lei 8.137/90, mas esse dispositivo foi vetado pelo Presidente da República.

Dois anos mais tarde, todavia, o instituto despenalizador foi restabelecido com a sua reincorporação, desde que se fizesse o pagamento do crédito tributário, de modo integral, até o recebimento da denúncia, conforme redação do art. 34 da Lei nº 9.249/95:

Art. 34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

No início do século corrente, por sua vez, a Lei 9.983/2000 (BRASIL, 2000), com a alteração do artigo 168-A do Código Penal, consagrou a extinção do *ius puniendi*, no âmbito das contribuições previdenciárias, ao dispor em relação ao delito de “apropriação indébita previdenciária”, em seu parágrafo segundo, “se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, [...] na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.”

Ainda pela norma aludida, igual previsão especial para a extinção da punibilidade, se verificou na redação do art. 317 – A do Código Penal, novamente no âmbito de delitos afetos a supressão tributária no âmbito das contribuições previdenciárias:

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Já no início do governo do Presidente Luís Inácio da Silva o panorama não se alterou - em razão de as leis anteriores terem sido promulgadas pelo governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso (1994-2002) – encontrando-se presente a ideologia da extinção do *ius puniendi*, mediante o pagamento do crédito tributário, também no novo Governo.

Prova da assertiva é a edição das Leis n.º(s) 9.964 (BRASIL, 2000) e 10.684/03 (BRASIL, 2003a), a primeira que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal e, a segunda, que lhe deu continuidade (REFIS II), tendo sido este oficialmente denominado de “Parcelamento Especial”.

Nos aludidos diplomas, a ocorrência da extinção da punibilidade ao término do pagamento do crédito tributário, permaneceu contida em ambas às normas, conforme transcrições, respectivamente, feitas abaixo, atentando-se para o fato de a segunda não trazer qualquer condicionante relativo ao momento do pagamento:

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.

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

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.

Nesta época, havia entendimento pacificado que o pagamento do crédito, mesmo depois do recebimento da denúncia, operava a extinção da punibilidade, conforme se verifica dos ensinamentos de José Paulo Baltazar Júnior (BALTAZAR JUNIOR, 2012. p. 69):

(...) em caso de pagamento integral, a qualquer tempo, mesmo depois do recebimento da denúncia, o que possibilitava a extinção da punibilidade com fundamento na Lei 10.684/03 (STJ, HC 36628/DF, Carvalhido, 6ª T., u., 15.2.05; TRF4, HC 20030401046578-0/SC, Paulo Afonso, 8ª T., u., DJ 26.11.03).

A celeuma da extinção da punibilidade, que, até então, encontrava-se pacificada, renovou-se com a edição da Lei nº 11.941 de 25 de julho de 2009, (BRASIL, 2009a) que, em seu art. 69, estabeleceu a extinção daqueles créditos objeto de parcelamento:

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.

A controvérsia interpretativa residia no fato de se estabelecer se a regra do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003a), também estaria revogada pela Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009a). Em outros

termos, a celeuma residia na existência de alteração do rol das causas extintivas da punibilidade na seara dos delitos tributários, já que o art. 69 da Lei 11.941/09 (BRASIL, 2009a) teria restringido a possibilidade de extinção da punibilidade por pagamento apenas aos débitos submetidos a anterior parcelamento.

Com a edição da Lei nº 12.382/11 (BRASIL, 2011) a questão ganhou novos ares, vez que em seu §6º determinou-se o alcance do art. 34 da Lei 9.249/95 aos processos e inquéritos em curso, desde que ainda não recebida a denúncia pelo juiz.

Art. 6º - O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

Art. 83. (...)

(...)

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

(...)

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Na espécie, o legislador estabeleceu novamente o simples pagamento para a extinção da punibilidade, reafirmando-se, no entanto, aquela antiga previsão inserta no art. 34 da Lei 9.249/95, condicionando-se o pagamento antes do recebimento da denúncia, não resolvendo, contudo, a antiga divergência se o §2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003a) estaria ou não mais vigente, principalmente pelo fato de não ter havido a sua revogação expressa até os dias atuais.

A questão somente foi resolvida no julgamento da Ação Penal de nº 516/DF (BRASIL, 2014) onde o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria, entendeu, nos termos do voto de relatoria do Senhor Ministro Luiz Fux que, a “extinção da punibilidade pelo pagamento do

débito tributário encontra respaldo na regra prevista no artigo 69 da Lei nº 11.941/2009 que não disciplina qualquer limite ou restrição em desfavor do agente”.

Note-se que a par de não resolver a questão em razão da verdadeira controvérsia posta, o Supremo Tribunal Federal foi categórico em reafirmar a extinção da pretensão punitiva estatal por intermédio do pagamento.

Colhe-se do voto do Relator a precisa interpretação do Supremo Tribunal Federal no aludido julgado:

Na disposição legal que serve de fundamento à pretensão do embargante (artigo 69 da Lei nº 11.941/2009) não há qualquer restrição quanto ao momento ideal para o devedor efetuar o pagamento. Não cabe ao intérprete, por isso, impor restrições ao exercício do direito postulado, cumprindo a esta Corte observar o disposto no artigo 61, ‘caput’, do Código de Processo Penal: ‘Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício’. Aliás, nesse sentido foi a decisão proferida pela Primeira Turma no julgamento do ‘Habeas Corpus’ nº 85.661/DF, relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 19 de dezembro de 2007, quando Sua Excelência assentou, embora se referindo a suspensão de processos criminais em virtude de parcelamento, que a legislação do Refis (Lei nº 10.684/2003) ‘aplica-se aos processos criminais pendentes, ou seja, ainda que já se tenha decisão condenatória, desde que não coberta pela preclusão na via recursal’. É pertinente a observação feita pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do ‘Habeas Corpus’ nº 81.929/RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003: ‘a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal’.

Portanto, acolho o pedido de extinção da punibilidade em virtude do pagamento do débito tributário.

Como um dos fundamentos daquela decisão, assentou-se que a lei em estudo admitiu o pagamento do tributo a qualquer tempo, colhendo-se da ata de julgamento daquela assentada (BRASIL, 2014):

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, instituiu o parcelamento especial (PAES). (...). Referido diploma legal: a) previu a suspensão da prescrição punitiva do Estado enquanto a pessoa jurídica relacionada com o agente estivesse incluída no regime de parcelamento do débito tributário; b) determinou a extinção da punibilidade assim que o sujeito efetuar o pagamento integral dos débitos tributários e seus acessórios. Como se percebe, a lei em estudo admitiu o pagamento do tributo a qualquer tempo. Não dispôs o aludido Diploma Legal acerca de qualquer limite temporal consubstanciado na expressão ‘antes do recebimento da denúncia’, de forma que o pagamento

realizado, inclusive em grau recursal, extinguiria a punibilidade do agente”.

Ainda que as discussões tenham sido focadas no âmbito do direito positivo, pela leitura do acórdão é possível afirmar o repúdio da Corte Constitucional na utilização da pretensão punitiva como meio coercitivo de cobrança.

Conforme se verifica até mesmo da exaltação por vezes mencionadas naquela decisão da assertiva lançada pelo Ministro Sepúlveda Pertence no HC 81.929/RJ de que “a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”, observa-se verdadeiros óbices de atuação do estado no âmbito penal, fragilizando o argumento da tutela penal “de lei e ordem”.

A par da inexistência do aprofundamento deste tema na Corte Constitucional, chama a atenção a ventilação de elementos axiológicos como suficientes à extinção da punibilidade.

Isso porque embora até o presente momento a Suprema Corte tenha creditado ao fenômeno do pagamento como forma extintiva da persecução penal, como uma decisão de política criminal - que concede a não aplicação da sanção penal mesmo havendo a ocorrência do ilícito – a reflexão da utilidade ou necessidade da pena mediante a restituição integral do dano, parece se aproximar da criminologia crítica que, em relação aos demais delitos patrimoniais, já apontava pela desnecessidade da intervenção.

A análise da extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, nos crimes tributários, pela perspectiva dos recentes avanços da Criminologia Contemporânea, parece poder auxiliar em uma melhor compreensão da lógica do sistema penal contemporâneo. A criminalização da fraude fiscal e a construção da figura jurídica da extinção punitiva, pelo pagamento, parecem refletir tanto interesses particulares materiais quanto interesses universais de ordem política e simbólica.

Ao mesmo tempo, impede a chegada do sujeito ativo do crime tributário ao cárcere, deixando margem para que sejam exploradas as

funções políticas e simbólicas do Direito Penal Econômico, reforçando, assim, a legitimidade de todo sistema criminal.

Daí que vem a questão do emprego da analogia. No raciocínio jurídico, a analogia, como um procedimento de aplicação, importa na conjugação dos métodos indutivo e dedutivo, requerendo a exigência de tratamento igual para os casos similares.

É quase pacífico o entendimento quanto ao emprego do argumento analógico em relação às normas penais não incriminadoras gerais (ex.: excludentes de ilicitude, culpabilidade, atenuantes).

A defesa da analogia na seara das normas penais é expressada por Luis Regis Prado (2011, p. 69):

Evidente assim sua admissão sempre in bonam partem para as normas penais não incriminadoras gerais. Estas não constituem direito excepcional em relação às normas penais incriminadoras, "mas expressões, por si mesmas, de princípios gerais que se aplicam à matéria de que elas se ocupam"⁹. Do mesmo sentir, Bettiol assevera que no Direito Penal "...não há nada de excepcional, por sempre constituir um complexo de normas jurídicas que regulam de modo normal uma típica manifestação de atividade antissocial, como é a atividade delituosa"¹⁰. E aduz ainda que "entre o direito não penal de um lado e o direito penal de outro não subsiste um desvio de caráter lógico que justifique e explique a excepcionalidade do último".

9 Apud PRADO, 2011: Aníbal Bruno, *Direito Penal*, Rio, Forense, 1967, 1, p. 225;

10 Apud PRADO, 2011: G. Bettiol, *Direito Penal*, São Paulo, Ed. RT, 1977, I, p. 169.

8 CONCLUSÃO

No paradigma de um Estado Democrático de Direito, a ordem tributária assume função de maior relevo do que a simples obtenção de receitas para que o Estado faça frente às despesas que lhe incumbem.

Neste modelo de organização social, concebe-se a ordem tributária como o meio pelo qual o estado pode alcançar os objetivos constitucionais dirigentes, possuindo o papel de influir positivamente na redistribuição de riquezas, na promoção da igualdade e de uma justiça distributiva.

Com tais assertivas é que se verifica uma evolução na justificação jurídico – filosófica da tributação, sendo que hodiernamente o adimplemento das obrigações tributárias é compreendido como um dever fundamental, verdadeiro instrumento de materialização e consolidação dos direitos individuais e sociais.

No entanto, ainda que tal justificação tenha sido elevada a esta compreensão, tais premissas em nada prejudicam a reflexão da ingerência do *ius puniendi* no âmbito fiscal.

Isso em razão do extremo âmbito de restrições à intervenção penal em decorrência das cláusulas democráticas, que conformam uma esfera do inegociável, cujo sacrifício não pode ser legitimado sequer sob a justificativa da manutenção do bem comum.

Se em um dado período histórico não causava estranheza a utilização de pena cruéis ou até mesmo a pena capital em favor da manutenção da arrecadação tributária, a maximização penal justificada pelo discurso populista, faz reaparecer a concepção da pena como instrumento de mínima aflição necessária, legitimando sanções autoritárias.

No atual estágio democrático, impõe-se a reflexão da tutela penal dos bens jurídicos, sendo um dos mais importantes pilares do Estado de Direito a inidoneidade de qualquer modelo de controle social que coloca a 'defesa social' acima das garantias individuais.

Reafirmadas estas premissas, pretendeu-se na presente investigação responder acerca da higidez da pretensão punitiva no caso da extinção do crédito tributário, nos delitos tipificados pela Lei 8.137/90, denominados usualmente de crimes “contra a ordem tributária”.

Para responder esta questão, inicialmente centrou-se a resolução do problema na ótica da tipicidade formal, confrontando-se os elementos da norma penal com os efeitos decorrentes da prescrição do crédito tributário.

No momento posterior, foi proposta a resolução do problema mediante reflexão através dos vértices axiológicos do pós – positivismo, sob o enfoque da Teoria Garantista de Luis Ferrajoli.

Tanto um, conquanto no outro campo de investigação, a conclusão que se chega é pela sucumbência da pretensão punitiva no caso da ocorrência da prescrição do crédito tributário.

Sob a ótica normativa, verificou-se que, ao contrário do que ocorre no direito civil, a prescrição no âmbito tributário é causa extintiva do próprio direito material.

Nessa métrica, a ocorrência do evento prescricional faz extinguir a obrigação tributária e, por consequência, o próprio crédito tributário, fazendo desaparecer um dos elementos normativos do tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90.

Na espécie, não se trata de mero perecimento do resultado ou do proveito econômico do crime e sim de um dos elementos constitutivos da norma penal.

Corroboram a assertiva as disposições normativas da Súmula Vinculante de n.º 24 do Supremo Tribunal Federal que, ainda que de forma heterônoma, fixou a constituição definitiva do crédito tributário como elemento necessário à tipicidade, sem o qual, não se verifica a adequação deôntica da norma ao fato.

Passando-se à análise do problema sob a ótica axiológica, novamente verificou-se a impossibilidade de se sustentar a higidez da pretensão punitiva.

Inicialmente, constatou-se violação às normas processuais garantistas, em razão da afronta ao princípio da jurisdicionalidade,

conquanto que, no âmbito penal, os atos emanados pelo poder público, (seja legislativo, executivo ou judiciário), não se presumem regulares, evidenciando a necessidade de mecanismos de controle destes atos judicialmente no âmbito do processo penal.

A constituição do crédito tributário deriva do ato (ou procedimento) administrativo de lançamento, que é procedido por características interpretativas da Administração, devendo, por via de consequência, ser assegurado ao acusado a refutabilidade daquela interpretação, de fato ou de direito, confrontando-se o problema da verdade substancial com a da verdade processual.

No esforço da real compreensão desta conclusão, em sentido contrário ao argumento, ou seja, de que a extinção do crédito tributário não prejudicaria o cognitivismo, levaria a situações subversivas da ordem jurídica.

Cite-se, a título exemplificativo, a existência de uma ação anulatória do crédito tributário. Nesta hipótese e na ocorrência da prescrição do crédito, haveria a perda do objeto da referida ação, de forma que estaria sendo sonegado ao réu a valoração judicial de circunstância diretamente prejudicial à pretensão punitiva - em razão de não se admitir a possibilidade do ajuizamento (ou a continuidade) da ação anulatória de um crédito prescrito - em razão da ausência do binômio interesse/necessidade no provimento estatal a autorizar o exercício regular da ação.

No plano normativo, se a inexistência de sujeição jurídica no campo do direito tributário, não leva obrigatoriamente à inexistência de sujeição no direito penal, em razão das independências das instâncias, no plano axiológico, aceitar tal circunstância é inverter a lógica do sistema.

A prescrição é instituto cujo conteúdo moral e funcional é o de sancionar o sujeito ativo da obrigação, que, em razão do decurso do tempo, não demonstrou seu interesse em materializar sua pretensão. Tal instituto - assim como o direito penal - tem a sua existência justificada na tutela da paz social, de forma a não se conformar com a eternização de vínculos jurídicos.

Nesse sentido, se o titular da obrigação (Estado) ao deixar esvaecer a sua pretensão material, em razão de sua inércia, dando causa à prescrição, não se demonstra razoável ele reclamar esta mesma pretensão no âmbito penal.

Se a tutela do bem jurídico fazia-se necessária ou essencial, tudo isso a justificar a intervenção penal, tal comportamento é plenamente contraditório à inércia apresentada na seara patrimonial, configurando-se nesta hipótese uma inversão plena dos âmbitos jurídicos: aquele que deveria atuar apenas em último lugar intervém quando já não há qualquer valor para os demais ramos do direito - ante que a obrigação se encontra extinta.

Aliás, a partir desta mesma premissa, firma-se a conclusão de violação ao princípio da necessidade ou ofensividade, vez que, extinto o crédito tributário, não se vislumbra ofensa direta ao bem jurídico tutelado.

Corroborando a conclusão o fato de o próprio ordenamento positivo prescrever a extinção do *ius puniendi* para outra forma de extinção do crédito tributário – como o próprio pagamento.

Quanto a esta forma de extinção da pretensão punitiva, exige-se duas reflexões: uma de ordem pragmática e a outra de ordem deontológica; a primeira, auxiliando na identificação da subversão da lógica e a outra da subversão da justiça.

Na primeira, prescrito o crédito tributário, em tese, o agente delituoso possui a possibilidade de pagá-lo para que lhe seja reconhecido o direito à extinção da punibilidade. Neste caso, se o acusado efetuar o pagamento de uma dívida prescrita, terá o direito a benesse penal e, automaticamente, o direito à repetição no âmbito tributário, em razão do pagamento de uma obrigação inexistente (extinta).

Quanto a reflexão por critérios de justiça, verifica-se que ambas as hipóteses possuem o efeito jurídico de extinguir o crédito tributário, o que reclamaria a interpretação analógica da forma extintiva, por critérios de equidade, eis que independente da causa da extinção do crédito tributário, reclamar-se-ia este mesmo efeito no âmbito penal.

Como pano de fundo deste trabalho, verificou-se nas últimas décadas uma intensa mutação nos fenômenos sociais que, de uma só vez, atingiram o âmbito econômico, social, político e cultural, permanecendo, contudo, as críticas da utilização do direito penal com justificação apenas repressiva, que se demonstra, em realidade, uma perversão do clássico direito penal.

Se a detecção de que a sistemática de “lei e ordem” ou o aumento quantitativo de tipos e sanções não são suficientes para resolver o problema da criminalidade nos crimes comuns, não há como aceitar a utilização deste mesmo discurso de recrudescimento ou de maximização para outros delitos, ainda que direcionados a outra classe.

Não se discute que a seletividade é um problema a ser enfrentado na atualidade e que o Direito Penal, supostamente igualitário, é seletivo e discriminatório, não se podendo negar estes fatos que são empiricamente revelados.

No entanto, dados da mesma natureza constataam a maximização do direito penal nos denominados delitos do colarinho branco, o que se verifica não só pelo aumento de condenações, mas pelo próprio discurso empregado pela mídia e por operadores jurídicos na atualidade.

A seletividade, ainda que em vetor oposto, quando se volta a outras classes, bem como a maximização do direito penal, mesmo que aparentemente impregnada por uma nova ideologia de proteção dos direitos supra individuais, apenas acentua o problema da criminalidade, recaindo nos mesmos erros do populismo clássico.

Se a seletividade clássica foi consequência do discurso populista, voltando-se contra os excluídos e estereotipados que, historicamente, foram tratados como inimigos, nesta nova face, integrante de um discurso populista, agora acompanhado do qualitativo “disruptivo”, persegue-se outras pessoas, porém, da mesma forma, tratando-os como desiguais e como inimigos do corpo social.

Ainda que sob estas novas premissas, a conclusão e consequência é a mesma, emprega-se um discurso não científico em que a supressão dos direitos e garantias estariam justificadas na desumanização do

criminoso, incorrendo nas mesmas falhas identificadas pela criminologia no último século.

Em meio a tal discurso, outras soluções não são apresentadas para o problema, ficando o discurso centrado na alardeada impunidade, renegando discussões que efetivamente poderiam diminuir o impacto social de uma economia dita subterrânea, cuja existência somente prejudica a consecução dos objetivos constitucionais dirigentes.

Dados apresentados neste trabalho constata o aumento da repressão criminal nos denominados crimes tributários, o que sempre é visto com bons olhos, mas ainda “insuficiente”, encampando ainda mais o tom da necessidade de aumento da repressão.

A maximização do direito penal para a resolução da criminalidade é secular e falaciosa não havendo qualquer correspondência entre o aumento repressivo e a solução da criminalidade, que demanda investigações e reflexões outras que o aumento do aparato repressivo.

Não se desconhece a antipatia destas conclusões em razão dos malefícios e impacto que os delitos tributários provocam na sociedade, principalmente na realidade brasileira, onde as desigualdades sociais são alarmantes.

No entanto, o problema da criminalidade tributária necessita ser enfrentado com a desestigmatização dos agentes criminosos que as regras de experiência fixam para os delitos desta natureza.

Aliás, até mesmo porque o clássico estereótipo de colarinho branco já necessita de revisão, pois a amplitude de condutas abarcadas atualmente pelas normas penais tributárias, acrescido do panpenalismo praticado pelas agências de controle nesta seara, demonstram a possibilidade de enquadramento destas condutas em uma amplitude bem mais extensiva do que a este novo homem delinquentes formatado pelo discurso social.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Francisco. Direito Civil — Introdução. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 1969.
- AZEVEDO, Álvaro Vilaça. Teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes federais. 8ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- BARATTA, Alessandro. Criminología crítica y crítica del derecho penal. Introducción a la sociología jurídico-penal. 1ªed. Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no brasil). Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2015.
- BATISTA, Nilo. Mídia e sistema penal no Capitalismo Tardio. Disponível em:< <http://www.bocc.ubi.pt/pag/batista-nilo-midia-sistema-penal.pdf>> Acesso em 09 de abril de 2015. p. 03-04.
- BATISTA, Nilo. Introdução crítica ao direito penal brasileiro. Rio de Janeiro: Revan, 1990.
- BATISTA, Nilo. Introdução crítica do sistema penal brasileiro. 11ªed. Rio de Janeiro: Revan, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Noeses, 2010.
- BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi. Dos delitos e das penas. 2a ed. Ver. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- BERNARDES, Flávio Couto. O aspecto procedimental como elemento da norma tributária e seus reflexos na formação do título executivo. 2006.

462f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal: parte geral, 1. 17ªed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BORGES, José Souto Maior. Tratado de direito tributário. 4º vol. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. Tradução por Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sadatti. 3ª ed. Revista. Bauru: Edipro, 2001.

BRASIL. *Lei n.º 9.964, de 10 de abril de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016.

BRASIL. Código Civil. Lei 10.406 de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 jan. 2016.

BRASIL. Código Penal. Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 12 jan. 2016.

BRASIL. Colônia. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/governo/2010/01/colonia>>. Acesso em: 12 jan. 2016.

BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2015.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 14 jan. 2016.

BRASIL. Código Penal do Império do Brasil - Lei de 16 de Dezembro de 1830. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM-16-12-1830.htm>. Acesso em: 12 jan. 2016.

BRASIL. Decreto n.º 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D0001.htm>. Acesso em: 29 jan. 2016.

BRASIL. Decreto n.º 847, de 11 de outubro de 1890. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D847.htm>. Acesso em: 1 fev. 2015.

BRASIL. Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10157.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016.

BRASIL. Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4544.htm>. Acesso em: 29 Jan. 2016b.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm>. Acesso em: 29 Jan. 2016.

BRASIL. Lei 12.382 de 25 de fevereiro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016.

BRASIL. Lei 4.357/64 de 16 de julho de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acesso em: 14 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 5 fev. 2016.

BRASIL. Lei n.º 8.137/90 de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 14 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 13.008 de 26 de Junho de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 9.983, de 14 de julho de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016a.

BRASIL. Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016a.

BRASIL. Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 13 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm#art98>. Acesso em: 14 jan. 2016.

BRASIL. Lei n.º 8.696, de 26 de agosto de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8696.htm>. Acesso em: 26 jan. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 81611-8/DF. Relator: Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 16 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 1 fev. 2016b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal 516/DF. Relator para acórdão: Luiz Fux. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 31 de Julho de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>>. Acesso em: 1 fev. 2016b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante de n.º 24. Diário Oficial da União. Brasília, de 11.12.09. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 31 jan. 2016b.

CARRARA, Fransisco. Programa de Derecho Criminal. Parte General. Tomo I. São José: Tipografia Nacional, 1889.

CARVALHO, Amilton Bueno De; CARVALHO. Salo de. Aplicação da Pena e Garantismo. 2ª ed. Porto Alegre: Lumen Juris, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Salo de. O papel dos atores do sistema penal na era do punitivismo (o exemplo privilegiado da aplicação da pena). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CASTRO, Lola Aniyar de. Criminologia da Reação Social, trad. e acréscimos de Ester Kosovski. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSSIO, Carlos. La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. 2ª Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Álvaro Mayrink da. Criminologia. Rio de Janeiro: Rio, 1976.

COSTA JÚNIOR, Paulo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 106.

COVELLO, Sérgio Carlos. A Obrigação Natural — Elementos para uma Possível Teoria. São Paulo: LEUD, 1996.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Traduzida por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FLORES, Marcelo Marcante. Tribuna Virtual Ibccrim. p. 83, jun. 2013. Disponível em: <http://www.tribunavirtualibccrim.org.br/pdf/05_02_marcelo_marcante.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2015.

FOLHA. Almanaque da Folha. Disponível em: <<http://almanaque.folha.uol.com.br/dinheiro90.htm>>. Acesso em: 16 jan. 2016.

FRANCO, Renato. Órfãos e expostos no império luso-brasileiro. Disponível em: <<http://www.historiacolonial.arquivonacional.gov.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?infoid=2314&sid=169>>. Acesso em: 2 jan. 2016.

G1 (2016). Redução da maioria penal é aprovada por 87%, diz Datafolha - notícias em Política. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2015/06/reducao-da-maioridade-penal-e-aprovada-por-87-diz-datafolha.html>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

GAGLIANO. Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume 1 : parte geral / 14. ed. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOMES, Christiano Leonardo Gonzaga. Os crimes de colarinho branco e as teorias da pena. Disponível em: <https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/251/oss_crimes_colarinho_branco_Gomes.pdf?sequence=1>. Acesso em: 12 dez. 2015.

GOMES, Luiz Flávio. ALMEIDA, Débora de Souza. Populismo penal midiático : caso mensalão, mídia disruptiva e direito penal crítico. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUEIROS SOUZA, Artur de Brito et. al. Inovações no direito penal econômico : contribuições criminológicas, político criminais e

dogmáticas. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

GUTIÉRREZ, Mariano H. Populismo punitivo y justicia expresiva. Buenos Aires: Fabián J. Di Plácido Editor, 2011.

HUGON, Paul. História das Doutrinas Econômicas. 14.ed. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

IBOPE. Pesquisa CNI – IBOPE: retratos da sociedade brasileira: segurança pública – (outubro 2011) – Brasília: CNI, 2011. Disponível em: <http://www4.ibope.com.br/download/111019_cni_seguranca.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2016.

JUARY SILVA. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito; tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 7ª edição ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

LEAL, Antônio Luiz da Câmara. Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil. Livraria acadêmica, Saraiva, 1939.

LITTRÉ, Emile. Dictionnaire de la langue française - Tome 2. Disponível em: <<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k5406698m/f892.item.r=garantisme.zoom>>. Acesso em 12 de dez 2015.

LUIZI, Luiz. Os princípios constitucionais penais. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 1991.

MARCHI, Carlos. Fera de Macabu: a história e o romance de um condenado à morte. Rio de Janeiro: Record, 1999.

MEIRA, Silvio. Direito Tributário Romano. São Paulo: RT, 1978.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 9ªed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDONÇA, Manoel Ignacio Carvalho de. Doutrina e Prática das Obrigações, Tomo I, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1938.

MONTEIRO, Washigton de Barros. Curso de direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1979.

MONTESQUIEU, Pedro Vieira Mota. O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes. Brasília: Universidade de Brasília, 2004.

NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de direito penal: parte geral: parte especial. 6 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

NUNES, Paulo Henrique Faria. O pensamento político de Thomas Hobbes. Porto Alegre: Simplissimo Livros, 2010.

REALE, Miguel. Exposição de Motivos e texto sancionado do Código Civil. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70319/743415.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 5 Jan. 2016.

NABAIS, José Cabalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedida, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário, Resenha Tributária, 1973.

PENTEADO FILHO, Nestor Sampaio. Manual esquemático de Criminologia. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mario Da Silva. Instituições de Direito Civil Vol 2 - Teoria Geral das Obrigações. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PORTUGAL. Regimento Real de 1548. Disponível em: <http://lemad.fflch.usp.br/sites/lemad.fflch.usp.br/files/1.3._Regimento_que_levou_Tom__de_Souza_0.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2015.

PORTUGAL. Ordenações Afonsinas. Disponível em: <<http://www.ci.uc.pt/ihti/proj/afonsinas/pagini.htm>>. Acesso em: 29 jan. 2016.

PORTUGAL. Quinto Livro das Ordenações: Código Philippino recopiladas por mandado d'El-Rey D. Philippe I. Rio de Janeiro : Typ. do Instituto Philomathico, 1870.

PRADO, Luiz Regis. Direito penal econômico. 4ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SANCHEZ, Jesús Maria Silva. Aproximación al derecho penal contemporáneo. 2ª ed. Buenos Aires: B de F, 2010.

SANCHÍS, Luis Prieto. Constitucionalismo y garantismo. Madrid: Trotta, 2005.

SIDOU, J.M.Othon. Os tributos no curso da história. Disponível em: <[http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18 J. M. OTHON SIDOU - Os Tributos no curso da Hist%C3%B3ria.pdf](http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf)>. Acesso em: 2 fev. 2016.

SILVA, Paulo Roberto. O direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Rubens Gomes de Souza. Compendio de legislação tributária. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lenio Luiz. MORAIS, José Luis Bolzan de. Ciência política e teoria do estado. 7ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TAVARES, Juarez. Teoria do Delito: variações e tendências. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2016.

WIKIPEDIA. Obrigações Feudais. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Obrigações_feudais](https://pt.wikipedia.org/wiki/Obriga%C3%A7%C3%B5es_feudais)>. Acesso em: 1 out. 2015.

WEBER, Max. História agrária romana. Tradição Eduardo Brandao. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

WOLKMER, Antônio Carlos. História do Direito no Brasil. 3ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. A palavra dos mortos. São Paulo: Saraiva, 2012.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. La pena como venganza razonable. Lectio doctoralis en Udine. Portal Iberoamericano de las Ciencias Penales. Publicaciones del Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional – Universidad de Castilla La Mancha. Disponível em: <http://www.cienciaspenales.net/descargas/idp_docs/doctrinas/zaffaroni>

%20-%20la%20pena%20como%20venganza%20razonable.pdf>. Acesso em: 9 fev. 2015.

ZAPATERO, Luis Arroyo. Derecho penal económico y Constitución. Revista Penal, Praxis, Salamanca, ano 1, n. 1, 1998. Disponível em:<http://www.cienciaspenales.net/portal/page/portal/IDP/REVISTA_PENAL_DOCS/Numero_1/Indice1-17.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2015.

WESTIN, Ricardo. Há 140 anos, a última pena de morte do Brasil — Senado Federal - Portal de Notícias. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/04/04/ha-140-anos-a-ultima-pena-de-morte-do-brasil>>. Acesso em: 1 maio 2016.