

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

Barbara Pivotto Cabrera Mano

PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

São Paulo

2018

Barbara Pivotto Cabrera Mano

**PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade
Presbiteriana Mackenzie de São
Paulo, sob a orientação do professor
doutor João Bosco Coelho Pasin,
como requisito para a obtenção do
grau de bacharel em Direito.

São Paulo

2018

Barbara Pivotto Cabrera Mano

**PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Presbiteriana
Mackenzie de São Paulo, sob a orientação do
Professor Doutor João Bosco Coelho Pasin,
como requisito para a obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Aprovado em:
BANCA EXAMINADORA

Professor João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

A Deus que me concedeu a oportunidade de cursar 5 anos em uma Universidade tão especial quanto o Mackenzie. Pela forma que liderou o meu caminho, e me presenteou com uma vontade insaciável de conhecer mais o Direito.

Ao meu orientador, amigo e professor João Bosco, por todas as vezes que teve fé no meu trabalho, e que me incentivou a pesquisar mais sobre o assunto. Nossas discussões sobre esta matéria enriqueceram não apenas este trabalho, mas também minha visão sobre o Direito Tributário.

Aos meus pais e irmãos, por todas as palavras de carinho e incentivo. Todas as vezes que estiveram ao meu lado, transformaram este trabalho em algo único, que realizamos todos juntos. As indagações sobre o tema foram imprescindíveis para uma análise diferente sobre o assunto.

“O rei, pois, não deu ouvidos ao povo; porque esta revolta vinha do Senhor, para confirmar a palavra que o Senhor tinha falado pelo ministério de Aías, o sionita, a Jeroboão, filho de Nebate. Vendo, pois, todo o Israel que o rei não lhe dava ouvidos, tornou-lhe o povo a responder, dizendo: Que parte temos nós com Davi? Não há para nós herança no filho de Jessé. Às tuas tendas, ó Israel! Provê agora a tua casa, ó Davi. Então Israel se foi às suas tendas.

1 Rs 12:15-16

“Então ele lhes disse: Dai pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.”

Mateus 22:21

RESUMO

No presente trabalho, analisamos a atuação do Estado na aplicação da pena privativa de liberdade, bem como os princípios e leis que delimitam o poder de punir. Ato contínuo, a pesquisa se propôs a averiguar a atuação do Direito Penal sobre os bens jurídicos tutelados nos crimes contra a ordem tributária. Por fim, o ponto crucial foi a visão constitucional sobre a pena privativa de liberdade para esses tipos de crimes.

Palavras chaves: Estado; crimes contra a ordem tributária; pena privativa de liberdade; Constituição Federal

ABSTRACT

In the present study, we analyze the State's performance in the application of the custodial sentence, as well as the principles and laws that delimit the power to punish. The next topic is the research proposed to investigate the criminal law performance on the legal rights protected in crimes against the tax order. Finally, the crucial point was the constitutional view on the custodial sentence for these types of crimes.

Key words: State; crimes against the tax order; custodial sentence; Federal Constitution

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	9
2. A PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE	11
2.1 JUS PUNIENDI E JUS LIBERTATIS	11
2.2 PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO E PRINCÍPIOS CONSTITUICIONAIS	13
2.3 DEVERES PENAIIS	16
2.3.1 A Moral nos Deveres Penais	16
2.4. DEVERES TRIBUTÁRIOS	18
2.4.1 Igualdade formal e material no direito tributário	18
2.4.2 Deveres Tributários e Moral	20
3. SANÇÕES ADMINISTRATIVAS E PENAIIS	22
3.1 MULTAS	22
3.2 DENÚNCIA ESPONTÂNEA	25
3.3 RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA E PENAL	27
3.4 NON OLET	31
4. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	37
4.1 ESPÉCIES DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	39
4.2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	41
4.3 RESPONSABILIDADE MORAL	42
4.4 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	45
4.5 CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO	47
4.5.1 Nova prisão por dívida	50
5. CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	56

1. INTRODUÇÃO

O trabalho tem como objetivo analisar a pena privativa de liberdade nos crimes contra a ordem tributária, bem como averiguar sua constitucionalidade. Para isso, analisaremos os mais diversos aspectos do Direito, na medida em que iremos fazer um breve estudo sobre a constitucionalidade da pena privativa de liberdade e suas peculiaridades dispostas no Código Penal. É importante destacar que o aspecto filosófico também será alvo de nosso estudo, uma vez que os deveres morais e a própria moral serão tópicos de extrema importância para construir o conceito da pena e suas interferências na sociedade. Analisamos o Direito Penal como sendo a “*ultima ratio*”, ou seja, a última forma de punir o indivíduo, após todas as demais áreas do Direito. O trabalho também averiguou os aspectos administrativos que cercam a pena privativa de liberdade, já que as sanções administrativas fazem parte de todo o procedimento que envolve o tema objeto de exame.

Por ser um objeto muito complexo e que envolve as mais diversas áreas do Direito, o foco do trabalho está mais no aspecto material do que no formal. Isso significa que o nosso objetivo é analisar o conceito de pena privativa de liberdade no Direito Penal, suas relações com o Direito Tributário, mais especificamente com os crimes contra a ordem tributária, e seus aspectos morais e sociais. Dessa forma, não iremos fazer uma exploração detalhada sobre os procedimentos que envolvem os crimes contra a ordem tributária, mas apenas diagnosticar quais os tópicos mais relevantes acerca do assunto. Para isso, destaca-se a necessidade de iniciar a nossa pesquisa com o conceito e as questões mais significativas que envolve a pena privativa de liberdade. Ademais, no mesmo capítulo, iremos verificar os aspectos morais que envolvem essa sanção, bem como a disposição constitucional acerca do tema.

Posteriormente, averiguaremos a conexão entre o Direito Administrativo Tributário e o Direito Penal, na medida em que indagamos alguns pontos importantes sobre a denúncia espontânea e a responsabilidade administrativa e penal. Por fim, iniciaremos o estudo sobre os crimes contra a ordem tributária, seus temas mais importantes e sua relação com a pena privativa de liberdade. Nesse ponto, é indispensável abordar as mais diferentes áreas do direito (penal, constitucional, administrativo e tributário) e também os aspectos morais que

influenciaram ou não a pena privativa de liberdade nos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, a monografia está estruturada em três capítulos. No primeiro, analisamos a pena privativa de liberdade, sua relação com os valores sociais e com o Direito Tributário. Posteriormente, entrou-se mais no âmbito do Direito Tributário, na medida em que se averiguou a multa, denúncia espontânea, entre outros temas extremamente relevantes para o trabalho. No terceiro capítulo, averiguamos o tema principal do trabalho, qual seja, a pena privativa de liberdade nos crimes contra a ordem tributária. Para isso, fizemos uma análise sobre a responsabilidade tributária e moral, sobre princípios e sobre os crimes que estariam sujeitos a essa pena.

O tema estudado é extremamente extenso e abarca as diversas áreas do Direito, e por isso não fizemos uma análise exaustiva sobre todos os pontos que abarcam esse assunto. Reiteramos que escolhemos pontos essenciais para uma boa monografia, mas que por ser um tema panorâmico e que dialoga com as mais diversas matérias, decidimos manter o foco e pesquisar o necessário para uma boa compreensão sobre um assunto extremamente para o mundo moderno.

2. A PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE

2.1 *JUS PUNIENDI E JUS LIBERTATIS*

O homem, a partir do momento que inicia uma vida em sociedade, está submetido à algumas regras. Um dos grandes filósofos do século XVI, Thomas Hobbes, desenvolveu uma teoria pertinente ao tema. Insta salientar que objetivo desse trabalho não é analisar com profundidade sua teoria, mas apenas constatar aspectos relevantes. Diante disso, algumas considerações merecem destaques, como a frase “o homem é o lobo do homem” (HOBBS, 1998). Essas sete palavras podem resumir o nosso capítulo inteiro, uma vez que demonstram a corrupção da natureza humana. Seria ingênuo pensar que o homem não possui um aspecto de guerra dentro de si mesmo. Não apenas de guerra contra os outros em busca de seus interesses, mas uma guerra entre o bem e o mal dentro de si, que irão determinar suas escolhas. Muitas vezes, o mal acaba saindo vitorioso, e então ocorre um crime ou alguma atrocidade. Movido por seus interesses pessoais, o homem é capaz de qualquer coisa para satisfazer desejos, mesmo que isso implique em prejudicar o outro. Com esse cenário, entende-se que o homem deve abdicar dos interesses pessoais que poderiam prejudicar os interesses gerais. Por outro lado, o próprio conceito de interesses gerais, é perigoso, notadamente frente ao conceito de bem comum.

Na história da humanidade, diversas atrocidades foram cometidas com base no “interesse geral” em prol de um suposto “bem comum”. Hitler e os campos de concentração contra os judeus, a ditadura de Pol Pot no Camboja, Che Guevara em Cuba, e tantos outros líderes que usaram e usam esse termo para justificar atrocidades. No caso de Hitler, havia uma total falta de verdade, um ordenamento jurídico arbitrário sob o ponto de vista supralegal da justiça (RADBRUCH, 1946). É necessária uma cautela quando estudamos o assunto, pois estamos lidando com situações extremamente complicadas.

Nesse sentido, entendemos que o Estado deve buscar realizar o bem comum, conceito exemplificado no artigo 170 da Constituição Federal.¹ Quando

¹ Art. 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

esses objetivos são alcançados, o Estado estaria, de acordo com a lei, realizando o bem comum.

Diante da pequena análise acima, algumas conclusões podem ser estabelecidas. Primeiramente, é de extrema importância entender que o homem é capaz cometer atrocidades em busca de algum desejo pessoal ou de terceiro. Isso é um fato que não deve ser ignorado. Nesse sentido, cria-se o Estado para punir os agressores que cometem crimes ou qualquer outra contravenção penal. Busca-se um sistema justo de punição, na medida em que só é punido aquilo que já está previsto em lei formal (criada por um parlamento competente e legítimo, observando o princípio da legalidade) sem arbitrariedade ou abuso (princípio da proporcionalidade).

Outro aspecto que podemos refletir sobre os pontos abordados acima, é a função do Estado diante dos conflitos sociais. Como regulador das relações sociais, o Estado tem o “poder-dever” de punir os criminosos.

Não é opção do Estado punir quem ele entende que está errado, ou prejudicar aquele que, em sua análise superficial, merece sofrer algum prejuízo. A partir do momento em que o Estado tem o “poder-dever” de punir, a legalidade surge para limitar essa atuação estatal. O homem não pode dispor da sua liberdade ao ponto de se tornar escravo de indivíduos integrantes do governo.

Nasce, nesse momento, um conflito entre a liberdade individual e o “poder-dever” do Estado de punir (*jus libertatis* e *jus puniendi* respectivamente). Quando o direito a liberdade individual entra em conflito com o direito à segurança pública, a solução é o sopesamento entre os direitos. Cada caso concreto irá nos fornecer elementos para averiguar se deve permanecer a liberdade do indivíduo ou o “poder-dever” do Estado de punir.

I - soberania nacional;
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;
IV - livre concorrência;
V - defesa do consumidor;
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Um exemplo básico seria o do homem que mata outro homem. Muitas vezes entendemos que essa situação caracterizaria homicídio, e portanto seria cabível a pena privativa de liberdade, conforme expressa previsão legal (artigo 121 do Código Penal).² Por outro lado, se após a perícia e os relatos das testemunhas for constatado que ele agiu em legítima defesa, estaria configurada a legítima defesa, uma excludente de ilicitude e o agente é absolvido (artigo 23, II e 25, ambos do Código Penal)³. Por isso, é necessária uma análise do caso concreto para ver se o *jus puniendi* ou o *jus libertatis* irá prevalecer.

Um aspecto que merece destaque é o princípio da legalidade relacionado a esses dois institutos. Ressalta-se que esse princípio será analisado com mais profundidade no tópico posterior, mas é importante estabelecer alguns pontos relevantes para nosso estudo. A lei é uma forma de limitar não apenas o poder estatal, mas de regular a conduta humana. Por isso, a norma seria um regulador tanto do *jus puniendi* (na medida em que o Estado só pune o que está previsto em lei) como do *jus libertatis* (já que o homem sabe por quais condutas será punido).

Diante disso, entende-se que para uma sociedade ser estável, o *jus puniendi* e o *jus libertatis* devem estar regulados por lei e em perfeito equilíbrio, sempre em busca do bem comum e em harmonia com os interesses coletivos ou gerais.

2.2 PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O primeiro princípio, de extrema importância para este trabalho, é o da legalidade. Está consagrado na Constituição Federal, em seu artigo 5º:

“Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

Há também previsão no Código Penal, em seu artigo 1º:

² Art. 121. Matar alguém:

Pena - reclusão, de seis a vinte anos

³ Art. 23 - Não há crime quando o agente pratica o fato:

II - em legítima defesa

Art. 25 - Entende-se em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem

“Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.”

Para Humberto Barrionuevo Fabretti e Gianpaollo Poggio Smanio, o princípio da legalidade representa uma limitação formal e material ao Estado, no mesmo momento. O aspecto formal estaria representado pela lei em sentido estrito (respeitando o processo legal) e no aspecto material seria a “vontade popular”, exercida em seus limites (SMANIO; FABRETTI, p. 144-114, 2014).

O princípio da legalidade é extremamente importante para a aplicação das penas. Já que não há pena sem previsão legal, a pena privativa de liberdade, objeto de nosso estudo, também está presente no Código Penal, mais especificadamente na Seção I (artigo 33⁴ e seguintes).

Para a aplicação da pena (artigo 33, § 2º e seguintes do Código Penal)⁵ observamos que também há uma regra a ser seguida, ou seja, há uma legalidade a ser observada, que irá garantir um cumprimento justo da pena pelo indivíduo.

Apesar de todas essas considerações, o princípio da legalidade é importante, pois dele surgem vários outros princípios, como por exemplo o da proporcionalidade.

Antes de entrarmos na análise da proporcionalidade da pena, é necessário entender o aspecto residual do direito penal. O Direito, como um todo regula as relações sociais. Entretanto, por serem relações diversas, foi necessário dividir em ramos, já que cada conduta merecia um tipo de tratamento. Um exemplo disso, é uma simples batida de carro. Enquanto essa batida pode significar uma ação de indenização no âmbito civil, se for comprovado que o motorista estava

⁴ SEÇÃO I

DAS PENAS PRIVATIVAS DE LIBERDADE

Reclusão e detenção

Art. 33 - A pena de reclusão deve ser cumprida em regime fechado, semi-aberto ou aberto. A de detenção, em regime semi-aberto, ou aberto, salvo necessidade de transferência a regime fechado.

⁵ § 2º - *As penas privativas de liberdade deverão ser executadas em forma progressiva, segundo o mérito do condenado, observados os seguintes critérios e ressalvadas as hipóteses de transferência a regime mais rigoroso: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

a) o condenado a pena superior a 8 (oito) anos deverá começar a cumpri-la em regime fechado;

b) o condenado não reincidente, cuja pena seja superior a 4 (quatro) anos e não exceda a 8 (oito), poderá, desde o princípio, cumpri-la em regime semi-aberto;

c) o condenado não reincidente, cuja pena seja igual ou inferior a 4 (quatro) anos, poderá, desde o início, cumpri-la em regime aberto.

embriagado ou se houve um homicídio, mesmo que culposos, haverá um deslocamento de competência para o Direito Penal.

No exemplo acima, observamos que o direito se divide em ramos para uma solução mais justa diante dos conflitos sociais.

Enquanto o direito civil se preocupa com indenização em uma simples batida de carro, o Direito Penal foca na punição do indivíduo que cometeu um acidente, ocasionando um homicídio. Ademais, insta salientar que a mesma conduta pode ter punição nas mais diversas áreas do direito. Quando um funcionário público comete um crime, pode ser punido tanto no direito penal, como no direito civil e sofrer um processo administrativo disciplinar (direito administrativo). Mas mesmo que essa única conduta reflita em vários ramos do direito, se for comprovado, no âmbito penal, que o agente não cometeu a conduta (negativa de autoria), isso prejudicará as demais ações no âmbito civil e/ou administrativo. Isso não ocorre se for falta de provas, fato que não implica em absolvição nas demais esferas.

Após a consideração acima, sobre as relações entre os diversos ramos do Direito, constatamos o caráter residual do Direito Penal. Por ser uma parte do direito que está diretamente ligada à liberdade individual do indivíduo, deve ser usada como última forma de punição - *ultima ratio*. Não é função do Direito Penal punir condutas insignificantes, ou ações que não possuem uma capacidade de lesionar um bem jurídico.

O Estado deve utilizar de todas as outras formas mais eficazes e de menor custo social antes de escolher o Direito Penal (SMANIO; FABRETTI, p. 165, 2014).

Nesse sentido, há uma relação direta entre a proporcionalidade e o caráter residual do Direito Penal. Não é coerente punir uma conduta que tem um mínimo potencial lesivo com a maior das punições, qual seja, a pena privativa de liberdade. Não é proporcional punir uma conduta que só incidiu na esfera civil (como a batida de carro) com mecanismos que irão limitar a liberdade individual.

Conforme estudamos anteriormente, o Estado pode ser visto e entendido como um mal necessário para a regulação das relações sociais. Por isso, deve punir as condutas ilegais. Essa punição deve, além de prevista em lei, deve ser proporcional. Cada conduta possui uma sanção específica e se a ação humana for insignificante ao ponto de não causar uma lesão relevante, não deve ser punida com o direito penal. Insta salientar que se houver uma ação punida com uma pena

desproporcional, não estaremos apenas violando a proporcionalidade, mas o devido processo legal e o Estado Democrático de Direito.

Diante dessa situação, buscando respeitar a proporcionalidade, iremos averiguar se a pena privativa de liberdade é coerente com a prática de crimes contra a ordem tributária. Um dos objetivos desse trabalho é verificar se há proporcionalidade entre a conduta do agente que sonega impostos por exemplo e é punido com a pena privativa de liberdade.

Alguns autores como Hugo de Brito Machado, entendem que a melhor forma de punir os agentes que praticam os crimes contra a ordem tributária seria por meio do respeito ao contribuinte. O respeito consistiria na redução da carga tributária, um atendimento mais eficaz e atencioso, e principalmente uma interpretação coerente com a sua realidade, na medida em que seus direitos são concedidos e não ignorados (MACHADO, p.21, 2008).

Diante disso, a análise dos princípios é importante não apenas para entendermos o Direito como um todo, mas para averiguar a proporcionalidade da conduta e da pena aplicada.

2.3 DEVERES PENAIIS

2.3.1 A Moral nos Deveres Penais

O Direito acompanha as evoluções ou retrocessos sociais. Cada sociedade, em um determinado período histórico, possui um ordenamento jurídico, que está em movimento constante. Na época da Alemanha nazista, o Direito se tornou um mecanismo de violação dos direitos humanos, na medida em que era legalmente autorizado a matar judeus, por exemplo. No Brasil, em 1934, a legislação autorizou o voto da mulher. Tanto o retrocesso que gerou a morte de milhões de judeus, como o avanço que permitiu o voto das mulheres, são manifestações da mutabilidade do direito.

Nesse cenário, a história é algo que influencia o direito, em todos os seus aspectos. Na medida em que a sociedade se desenvolve ou há um retrocesso, o direito também evolui ou prejudica indivíduos. Com essa mudança na sociedade, os valores também mudam. Um exemplo disso foi a extinção do crime de adultério do Código Penal, sendo que para a sociedade esse crime não era relevante ao ponto

de possuir uma pena privativa de liberdade. Logo, preliminarmente, concluímos que o contexto histórico não apenas modifica o direito, mas também os valores a ele inerentes. Há, nesse sentido, uma mudança de mentalidade.

Os valores, que são transformados, extintos e redescobertos em diferentes momentos da humanidade, influenciam o direito. O crime de aborto é um exemplo da manifestação dos valores no âmbito jurídico. O valor da vida é superior à liberdade individual da mulher, e por isso há o crime previsto no artigo 124 do⁶ Código Penal. Na colisão de direitos fundamentais, há o sopesamento dos valores, e um deles prevalece. Apesar de não ser o tema em estudo, entendemos que o valor da vida se sobrepõe ao valor de liberdade individual da mulher, e por isso deveria existir o crime de aborto.

Após influenciar na criação de normas, os valores devem ser colocados em hierarquia. Isso significa que aqueles que são de maior importância, serão tratados com o maior cuidado, e como consequência terão uma pena maior. Uma pessoa que não devolveu um livro na biblioteca, não deve ser punida com uma pena privativa de liberdade, mas sim com uma multa. O indivíduo que cometeu um homicídio, não deve sofrer uma ação civil, mas sim uma pena privativa de liberdade. Essas situações demonstram a relação entre a hierarquia dos valores e sua proporcionalidade com as penas. Quando o valor possui grande importância para a sociedade, sua pena será a maior de todas, e isso estará de acordo com a proporcionalidade. No mesmo sentido, aquele indivíduo que esqueceu de entregar o livro na biblioteca, receberá uma sanção que esteja em paridade com isso, qual seja, uma multa.

Os crimes contra a ordem tributária, que serão analisados com mais atenção posteriormente, recebem pena privativa de liberdade. Logo, estariam equiparados aos crimes que recebem essa pena, ou seja, homicídio, latrocínio, roubo, estupro, entre outros. Em uma verificação superficial, essas condutas não parecem ser semelhantes e os valores envolvidos são diferentes. Enquanto no homicídio se protege a vida, na sonegação se protege o direito do Estado de cobrar tributos devidos. Apesar de ser um tema tormentoso e essa ser apenas uma constatação preliminar, pode-se observar a incoerência entre o valor protegido em

⁶ Art. 124 - Provocar aborto em si mesma ou consentir que outrem lho provoque:
Pena - detenção, de um a três anos.

uma norma penal, qual seja a vida, e o valor protegido pela norma tributária, qual seja o direito de tributar.

2.4 DEVERES TRIBUTÁRIOS

O Código Tributário Nacional possui dois tipos de obrigações: a acessória e a principal. Para Hugo de Brito Machado, a obrigação tributária envolve o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), podendo abranger o fazer ou não fazer, conforme a legislação determina no caso concreto.¹

Os deveres tributários estão estabelecidos tanto no Código Tributário, como na Lei nº 8.137/90 (dispõem sobre os crimes contra a ordem tributária). Os crimes previstos nessa lei, apesar de serem deveres tributários, caso não sejam cumpridos, terão sanção na esfera penal. É importante ressaltar que o Direito deve ser visto como algo único, e apesar de existir uma esfera penal e outra tributária, elas se correlacionam quando se trata dos deveres tributários.

Toda e qualquer obrigação no Direito, nasce com um fato. Conforme verificamos anteriormente, as leis mudam de acordo com a sociedade. Nesse sentido, quando ocorre um fato novo, não tutelado pelo ordenamento jurídico, é necessária uma tutela de tal situação. Nesse momento, surge uma obrigação, seja de fazer ou não fazer, que irá acarretar uma sanção caso seja descumprida. Diante dessa situação, e da relação entre o direito tributário e o direito penal, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

“Fato lícito para a obrigação tributária e fato ilícito para a penalidade pecuniária” (CARVALHO, p. 288-289, 2000).

Após estabelecer essa relação, iremos averiguar um princípio extremamente importante para o direito: o princípio da igualdade (MACHADO, p.140, 2008).

2.4.1 Igualdade formal e material no direito tributário

A igualdade formal é aquela garantida por lei. Um exemplo disso seria o caput artigo 5º da Constituição Federal, que garante a todos vários direitos. Por

outro lado, há também a igualdade material, presente no caso concreto, que no âmbito tributário foi consagrado pelo artigo 150, II da Constituição Federal.⁷

Para exemplificar mais a diferença entre as duas igualdades, temos o seguinte exemplo: Duas empresas, no mesmo ramo de negócios, devem pagar tributos. Apesar de estarem no mesmo ramo, estão em situações financeiras diferentes. Com o passar do tempo, os impostos começam a subir e ambas as empresas começam a sonegar. A empresa A, que é mais rica que a empresa B, sonega para ficar mais rica, enquanto a empresa B sonega para pagar os funcionários, uma vez que está em crise financeira e não consegue pagar todos os empregados. Temos nesse caso, a mesma situação, qual seja, a sonegação do imposto por duas empresas diferentes. Entretanto, o motivo da sonegação é diferente, já que a empresa “A” sonega para ficar mais rica e a empresa “B” sonega para sobreviver.

No exemplo acima, averiguamos que no caso concreto, há o mesmo crime: sonegação de imposto devido. De acordo com a igualdade formal, ambos responderiam pelo mesmo crime, com penas similares. Por outro lado, isso não parece justo sob o aspecto material. Não é justo com a empresa “B” responder pelo mesmo crime que cometeu a empresa “A”, uma vez que os motivos são diferentes. Há, inclusive, uma tese no direito penal econômico sobre esse tema: poderia alegar que a empresa “B” agiu com uma excludente de culpabilidade, qual seja, inexigibilidade de conduta diversa (MACHADO, et al 2017).

As leis são criadas para manter a igualdade entre os indivíduos, mas cada caso concreto merece ser analisado separadamente, na medida em que as peculiaridades de cada um farão com que a solução seja diferente.

A igualdade formal, estabelecida em lei, não pode punir de forma igual, indivíduos que estão em situações diferentes. Caso isso acontecesse, haveria uma total injustiça para a empresa “B”, uma vez que ela sonegou para manter suas atividades em funcionamento. Se fossemos calcular a quantidade de emprego que a empresa “B” fornece, o dinheiro que ela paga aos seus funcionários (que ajudam na

⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

economia da sociedade, na medida que com o seu salário compram produtos), mais os produtos que ela disponibiliza para a sociedade, isso ultrapassaria o valor do imposto que ela deixou de pagar. Por isso, tal ponderação é necessária, uma vez que a sociedade iria se prejudicar mais com o fechamento da empresa pagando os impostos, do que com ela sonegando. Diante disso, só haveria realmente uma igualdade material nesse caso, se as empresas fossem punidas de formas diferentes, para assim equilibrar a situação.

Por outro lado, isso não significa que toda empresa em situação de crise não deva ser punida, ou terá uma pena extremamente menor do que a empresa que sonegou apenas para aumentar os lucros. Primeiramente, reitera-se que não foi escrito em nenhum momento que a empresa B deveria ficar sem punição. Pelo contrário, ela deveria ser punida, mas de forma menor do que a empresa A. Além disso, nem sempre a punição deverá ser menor, uma vez que cada caso concreto possui suas peculiaridades, devendo o julgador fazer essa análise. Nesse sentido, se cada caso for observada a igualdade material da situação, o Direito terá cumprido o seu papel perante à sociedade.

1.4.2 Deveres Tributários e Moral

No início desse capítulo observamos a força dos valores no Direito Penal e o exemplo citado foi o do crime de aborto. Nesse tópico, iremos averiguar se a moral interfere no Direito Tributário.

Alguns autores, como Mario Perez Luque afirmam que existe uma responsabilidade moral do contribuinte, a qual convive com o dever jurídico:

“La responsabilidade moral, finalmente, deriva del deber moral-coexistente com el deber jurídico- como antes dijimos, y no es exigible por la sociedad, sino por Dios em el juicio a que seremos sometidos, tanto individual como universalmente, para dar cuenta de nuestros actos” (LUQUE, 1980).

A lei é criada após a ocorrência de um fato, desde que esse produza efeitos no mundo jurídico. Um fato jurídico, portanto, dá origem a uma norma. O

próprio processo de criação da nova norma, possui um aspecto valorativo: há uma análise se tal situação merece a tutela do Direito, e se a resposta for positiva, começa a sofrer uma regulação. Na medida em que a sociedade se altera, os valores se alteram, e o ordenamento jurídico se altera. A única coisa que não podemos deixar de ratificar é a importância da interferência dos valores na criação das normas.

Quanto à aplicação das normas, devemos observar que os valores interferem na situação fática, mas não devem influenciar o julgador. Caso o juiz possua uma opinião sobre o caso, ele deve cumprir a lei ao ponto de garantir a melhor solução possível para o conflito, deixando de lado sua opinião pessoal

Por outro lado, caso ele observe que há uma discrepância e o próprio ordenamento soluciona a situação de forma diferente (como o exemplo da empresa no tópico anterior), o juiz deve, com extrema cautela e nunca de forma reiterada, buscar a melhor resolução do litígio. Isso não vale apenas para o Direito Tributário, mas sim para o Direito como um todo.

Nesse sentido, Cesare Beccaria afirma:

“Quando as leis são exatas e claras, o dever do juiz fica limitado à constatação do fato. Se são necessários destreza e habilidade na investigação das provas de um delito, se são requeridas clareza e exatidão no modo de apresentar-se o resultado, para julgar de acordo com esse mesmo resultado, é suficiente o simples bom senso: guia menos enganador do que todo o saber do juiz acostumado a procurar apenas os culpados por toda parte e levar tudo ao sistema que adotou segundo os seus estudos” (BECCARIA, 2012).

Com isso, preliminarmente concluímos que o juiz deve buscar sempre a Justiça, como algo definido em lei. Não deve e nem pode agir conforme o seu entendimento se isso contraria o nosso ordenamento jurídico. Caso entenda que tal lei fere o devido processo legal ou é contrária à Constituição Federal, deve entrar com a medida adequada (como por exemplo uma Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI), mas de forma alguma pode decidir conforme sua concepção social, contrariando a legislação vigente.***

3. SANÇÕES ADMINISTRATIVAS E PENAIS

3.1 MULTA

A Lei nº 8.137/90 será estudada com mais profundidade no capítulo posterior. Entretanto, algumas considerações devem ser feitas para falarmos sobre a pena pecuniária, que está prevista nos artigos 1 a 3 do referido diploma legal. Nesse sentido, importante ressaltar se a multa tem caráter administrativo ou penal. Para Cinthia Palhares, o caráter é penal, o qual não se confunde com o caráter administrativo de outra multa que também pode ser imputada ao agente, sem incidir no “*ne bis in idem*” (PALHARES, p.158, 2004).

O bis in idem significa que ninguém poderá ser punido duas vezes pelo mesmo fato. Nesse sentido, poderia haver o seguinte questionamento pelo leitor: “Se não há possibilidade de ser punido duas vezes pelo mesmo fato como é possível que o mesmo agente responda, pelo mesmo ato, tanto no âmbito administrativo, como no âmbito penal?”. Para responder essa pergunta, Hugo de Brito Machado estabelece diferenças essenciais:

“Seja como for, a questão da possibilidade de cumulação de sanções administrativas e sanções penais é a que se oferece como ponto de maior dificuldade, para cuja superação nos parece deve prevalecer a busca de realização da finalidade de cada sanção, sendo admissível, portanto, a cumulação de sanções com finalidades diversas” (MACHADO, p.140, 2008).

Nesse sentido, entendemos que por possuírem finalidades diversas, seria possível a cumulação de uma sanção penal e uma sanção administrativa, uma vez que a primeira teria o caráter punitivo, e a segunda seria uma sanção administrativa. Por isso, a própria ideia de autonomia das instâncias já seria suficiente para aceitar essa cumulação de sanções.

Após a análise da possibilidade de cumulação da sanção penal com a sanção administrativa, passaremos a análise do não confisco.

Cumpra ressaltar que a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV⁸ proíbe a cobrança de tributo com efeito de confisco. Isso significa que o tributo com efeito de punição, ou confiscar bens do indivíduo será ilícito. Apenas para diferenciar, Hugo de Brito Machado diferencia o efeito de confisco no direito tributário e no direito penal:

É vedado o tributo confiscatório. Não o confisco como penalidade. E isto se explica porque o tributo deve ser pago por todos que exercem atividades lícitas, geralmente desejáveis porque úteis à sociedade. Ninguém pode escapar à cobrança de tributo, que é um instrumento inerente e indissociável da ordem econômica de liberdade (MACHADO, p.313, 2008).

Por isso, a própria pena de multa não pode ultrapassar o valor do tributo. Nesse sentido, o Agravo regimental no Agravo de Instrumento 727.872 do Rio Grande do Sul, explica a vedação do confisco no tributo e sua relatividade:

O princípio do não confisco é norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar. Impede o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos. Por força da vedação ao confisco, o gravame que se reveste do poder de esvaziar a revelação de riqueza sobre a qual incide será tido como inconstitucional. Desde meados dos anos cinquenta, já se concebia que o poder de tributar deve ser compatível com o direito de propriedade, conforme se depreende da conclusão lançada no RE 18.331, Rel. Min. Orozimbo Nonato. 3. Em que pese sua importância, o princípio do não confisco ainda não teve suas linhas demarcatórias objetivamente definidas, de modo que o seu conteúdo vem sendo circunstancialmente construído ao longo do tempo. Permanece sem definição quantitativa a medida que pode ser considerada exacerbada ao ponto de comprometer o patrimônio e a renda, de modo a ultrapassar os limites da capacidade contributiva do contribuinte (BRASIL, 2015).

Para uma análise mais prática, iremos verificar o que o Supremo Tribunal Federal decidiu em um caso sobre uma multa com efeito de confisco:

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO–CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.

Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno,

relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP –

Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.⁹ (BRASIL, 2014)

Caso a multa ultrapasse o valor do tributo, ela será confiscatória, e, portanto, inconstitucional. O próprio acórdão transcrito acima afirma que caso o valor da multa exceda ao valor do tributo ela estará em desarmonia ao decidido pelo Tribunal, e, portanto, será inválida. Insta salientar que, o confisco penal (diferente do tributário que é ilícito) pode ocorrer quando o agente que cometeu o crime tributário não pagou o crédito tributário. Caso o autor do crime já tenha pago os tributos devidos, terá extinta a sua punibilidade e não poderá sofrer o confisco penal (MACHADO, 2008).

Por fim, concluímos que o valor máximo da multa punitiva é de 100%, ou seja, será o valor máximo do tributo. Caso ocorra algum excesso, haverá uma invalidade, e, portanto, tal multa será inconstitucional.

A regra de não confisco comporta exceções, para casos em que a própria Constituição Federal admite o confisco. Entretanto, tal tema será analisado conjuntamente com o non olet, e por isso não iremos averiguar tal assunto neste tópico.

Há também a multa de mora, que é diferente da multa punitiva. A multa de mora, além de possuir um patamar máximo diferente da punitiva, também possui uma essência diferente.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Pune tanto o descumprimento da obrigação tributária principal ou, noutra terminologia, o dever tributário quanto o descumprimento das obrigações secundárias (deveres

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 Rio Grande Dd Sul, 2015

instrumentais de fazer e não fazer). No primeiro caso a multa é moratória (pune a mora relativamente à obrigação de dar dinheiro ao Estado, a título de tributo). No segundo caso é formal e castiga o inadimplemento dos deveres instrumentais (fazer ou não fazer) (COELHO, p.75, 1998).

Conforme já citado anteriormente, o patamar da multa moratória é diferente do patamar máximo da multa punitiva. No caso da multa de mora, o teto será de 20%, e caso ultrapasse isso, será considerada inconstitucional, por possuir efeito de confisco. Sobre o tema, segue acórdão do Supremo Tribunal Federal:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. ¹⁰ (BRASI, 2015)

Caso a multa ultrapasse o valor de 20%, ela terá efeito confiscatório e será inconstitucional. Insta salientar o conceito de multa de mora,

Com isso, preliminarmente concluímos que o princípio da vedação do confisco influencia tanto a multa punitiva, como a multa moratória, e em ambos os casos devem observar os patamares máximos de 100% e 20% respectivamente, sob pena de ser uma multa inconstitucional.

3.2 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A Seção IV do Código Tributário Nacional trata da Responsabilidade por Infrações. A denúncia espontânea, que está presente no artigo 138 deste diploma legal, isenta de responsabilidade aquele que a adere. O contribuinte, visando isentar-se de responsabilidade pelos atos infracionários praticados, confessa para a Administração, tudo o que praticou.

Logo, sabendo que a denúncia espontânea é um ato de vontade do contribuinte, devemos passar para a investigação do parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional.¹¹

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 Rio Grande Dd Sul, 2015

¹¹ *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*

Ademais, insta salientar que a denúncia espontânea vale tanto para a infração formal, quanto para a substancial. Para explicar melhor essa situação, utilizaremos um trecho de Sacha Calmon Navarro:

“Isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa” (COELHO, p.105, 1998).”

Dito isso, passaremos a análise do momento em que a denúncia espontânea deve ser feita, já que se ela for realizada em um momento posterior, não surtirá qualquer efeito.

É primordial estabelecer o momento em que a denúncia espontânea deve ser feita. O momento estabelecido pelo parágrafo único do artigo 138 mostra que o legislador pensou em todas as possibilidades para o instituto ser eficaz, e não poder ser usado pelo contribuinte quando este sentir que irá sofrer uma penalidade.

A confissão do contribuinte, sobre os atos praticados que irão resultar em um pagamento com isenção de multa, deve ser feita antes da instauração de qualquer procedimento administrativo relacionado à investigação da infração objeto da denúncia. Apenas para salientar, a investigação deve ser relacionada ao ato ilegal praticado e caso a infração seja estranha à apuração do fisco, será válida a denúncia.

Por outro lado, destaca-se que não faria qualquer sentido ter uma denúncia de algo que está sendo investigado, uma vez que o próprio fisco poderia chegar a tal resultado depois da investigação.

O ponto crucial desse instituto é captar atos infracionários que passaram despercebidos pelo fisco, e que caso o agente contribua para pagar o que é devido, terá a recompensa de pagar um valor menor do que era devido.

Nesse sentido, é de suma importância que tal confissão seja feita antes de qualquer investigação realizada pelo fisco, pois tal confissão posterior iria prejudicar o real objetivo da denúncia: o conhecimento de atos ilegais que não eram manifestos ou investigados.

Voltando a análise do artigo 138, observamos que a lei obriga o agente a realizar o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, junto com a denúncia,

se for o caso. Isso significa que, em alguns casos a confissão do agente não precisa estar acompanhada de pagamento do tributo com juros de mora. Essa situação pode ser exemplificada quando há o Imposto de Renda retido na fonte, onde a denúncia apenas ocasionará em uma menor restituição de valores, mas nenhum pagamento deverá ser realizado após a confissão.

Sobre a expressão da lei “*se for o caso*”, Ives Gandra da Silva Martins afirma que deve ser considerada dentro do campo do princípio da legalidade, ou seja, apenas se a lei expressamente determinar (MARTINS, 2011).

Ainda sobre o tema, há uma decisão interessante do Tribunal de Justiça de São Paulo. Conforme verificamos, a denúncia espontânea exclui as penalidades, e a lei não fala quais penalidades serão excluídas. Nesse sentido, o Tribunal de Justiça entendeu que a multa moratória era excluída pela denúncia espontânea:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS – Denúncia espontânea caracterizada – Exclusão da multa de mora – Cabimento – Art. 138, do CTN, que não faz distinção quanto a natureza da multa para fins de excludente da responsabilidade – Precedentes – Embargos julgados procedentes na 1ª instância – Sentença Mantida – Recurso improvido (BRASIL, 2018).

Por fim, o último ponto sobre a denúncia espontânea é que esta não se confunde com a consulta do artigo 161, §2º do Código Tributário Nacional. Para Ives Gandra, a consulta:

“Visa solucionar dúvida e aquela representando a constatação de uma situação de fato e de direito que se leva ao conhecimento da autoridade, pela forma prescrita em lei” (MARTINS, p.335, 2011).

Com isso, concluímos que tal instituto é uma das formas de isentar o contribuinte de responsabilidade pelo ato ilícito praticado, uma vez que para o fisco mais vale receber um valor menor, do que não receber nada.

3.3 RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA E PENAL

Todo ato que interfere no mundo jurídico e produz efeitos neste, é regulado pelo direito. Se o agente praticar um ato proibido por lei, irá gerar sua

responsabilidade e após o devido processo legal, ele receberá aquilo que foi determinado pela lei.

Entretanto, assim como o Direito é dividido em ramos (apenas para fins didáticos, uma vez que o mundo jurídico por si só é indivisível), a responsabilidade possui diversas áreas. Nesse sentido, para fins de estudo e uma melhor compreensão do nosso trabalho, estaremos explorando a responsabilidade administrativa e penal.

Verificamos anteriormente que um mesmo ato pode gerar conseqüências tanto no âmbito penal como no âmbito administrativo. Isso ocorre porque o ato gerou efeitos nas duas áreas do Direito. Logo, é razoável que o agente responda separadamente em cada um dos ramos, observando o princípio da independência das esferas.

Uma das diferenças entre a responsabilidade civil e a penal, é o caráter objetivo. Enquanto na civil há vários casos em que há possibilidade de responsabilidade civil objetiva (como no caso do artigo 927, parágrafo único do Código Civil)¹², no âmbito penal o princípio da culpabilidade impede que a regra seja a responsabilidade objetiva. Pelo contrário, no âmbito penal a regra é a responsabilidade subjetiva, mediante a comprovação de dolo ou culpa. A exceção seria abarcada pelo artigo 3º, parágrafo único da Lei 9.605/98.¹³

Sobre o assunto, encontramos a jurisprudência abaixo:

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIMES CONTRA O MEIO AMBIENTE. POLUIÇÃO. RISCO À FAUNA AQUÁTICA. SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. Possibilidade constitucional expressa da pessoa jurídica se submeter à responsabilidade penal. Inteligência do artigo 225, § 3º, da Constituição Federal, e do artigo 3º da Lei 9.605/98. SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. CONDENAÇÃO MANTIDA. Se revela

¹² Art. 927. *Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.*

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

¹³ Art. 3º *As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o disposto nesta Lei, nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da sua entidade.*

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas jurídicas não exclui a das pessoas físicas, autoras, co-autoras ou partícipes do mesmo fato.

imperativa a condenação quando a prova técnica indica, com suficiência, a poluição do curso d'água, com risco potencial à fauna aquática, o que basta para configuração do crime de que trata o artigo 54 da Lei 9.605/98. **Crime de poluição que independe de resultado naturalístico, considerando que a infração possuía natureza dúplici (de perigo e de dano) expressamente indicada em seu texto.** Precedentes. DESCLASSIFICAÇÃO PARA A FIGURA CULPOSA. **O crime de poluição de que trata o artigo 54 da Lei Ambiental não exige elemento subjetivo específico,** sendo inaplicável a figura de seu § 1º quando a prova demonstra que o acusado, de modo ciente e voluntário, lançava líquidos e dejetos orgânicos oriundos de sua atividade no curso d'água havido no terreno de sua empresa. DOSIMETRIA PENAL. Variáveis judiciais que indicam a adoção da penalidade no piso normativo. Pena de multa aplicada à empresa que resta mantida, atendidos os princípios da proporcionalidade e da suficiência. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR MEDIDAS RESTRITIVAS DE DIREITO. A imposição de prestação de serviços à comunidade, na atual redação do Código Penal, apenas exige o cumprimento de 01 hora de tarefa por dia de condenação, não sendo possível a manutenção da restrição contida na sentença, que determinou a jornada semanal de 07 horas de tarefas. Ponto específico da sentença afastado. APELO PARCIALMENTE PROVIDO ¹⁴ (BRASIL,2018).

Por isso, dispensável a análise do dolo e da culpa para os crimes ambientais. Além da Lei 9.605/98, temos o artigo 225, §3º da Constituição Federal, que declara a exceção da responsabilidade penal subjetiva.¹⁵

Nos demais crimes, a responsabilidade penal da pessoa jurídica continua dependendo do elemento subjetivo.

Nesse sentido, concluímos que como regra a responsabilidade penal só estará configurada após constatar o dolo ou culpa, enquanto para a civil, a simples relação entre a causa e o resultado, já ensejaria uma responsabilidade.

Para Hugo de Brito Machado, a diferenciação entre as duas responsabilidades é de grande importância:

¹⁴ Apelação Crime Nº 70075125484, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sandro Luz Portal, Julgado em 30/08/2018). (TJ-RS - ACR: 70075125484 RS, Relator: Sandro Luz Portal, Data de Julgamento: 30/08/2018, Quarta Câmara Criminal, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 17/09/2018

¹⁵ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

“Elas nos permitem explicar porque a pessoa jurídica tem responsabilidade tributária mas não responsabilidade penal e, ainda, porque nem sempre um diretor ou sócio da pessoa jurídica tem responsabilidade por um crime contra a ordem tributária praticado no âmbito da empresa que dirige ou da qual participa, embora tenha responsabilidade tributária decorrente dos mesmos fatos” (MACHADO, p.76, 2008).

Dito isso, passaremos a verificar o princípio da culpabilidade influenciando a responsabilidade penal. Nas palavras de Humberto Barrionuevo Fabretti e Gianpaolo Poggio Smanio:

“O fundamento dessa exigência reside na própria função do Direito Penal, que é a proteção de bens jurídicos através da ameaça de punição, no sentido de dissuadir o pretense infrator. Castigar a causação objetiva de resultados imprevisíveis e inevitáveis seria inútil, desnecessário e ineficaz” (SMANIO, p.175, 2014).

Diante disso, concluímos que para a configuração da responsabilidade penal, é necessário comprovar o aspecto objetivo. Nesse sentido, para o agente ser responsabilizado por qualquer crime contra a ordem tributária, deverá ser demonstrada a culpa ou o dolo.

Para entender melhor o tema, iremos diferenciar o dolo da culpa. Nas palavras de Julio Fabbrini Mirabete e Renato N. Fabbrini:

“Dolo é a consciência e vontade de realização da conduta típica. Compreende o conhecimento do fato e a vontade de realizar a ação, abrangendo não só os resultados visados pelo agente, como também os meios utilizados e as conseqüências secundárias da conduta” (MIRABETE, FABBRINI, p.9, 2006).

Já o crime culposos, os autores definem como:

“Conduta voluntária (ação ou omissão) que produz resultado antijurídico, não querido, mas previsível (culpa inconsciente), e excepcionalmente previsto (culpa consciente), que podia, com a devida atenção, ser evitado” (MIRABETE; FABBRINI, p.10, 2006.)

Insta salientar que para a conduta culposa ser punida, seu resultado deve ser previsível. Para isso, vejamos o seguinte exemplo: Maria desejou várias vezes

que sua vizinha. Joana, morresse. Entretanto, não tomou nenhuma medida para que isso acontecesse. Um dia, enquanto ultrapassava o carro de Joana, dentro do limite de velocidade, acabou assustando a vizinha que morreu de infarte. Apesar de desejar a morte de Joana, Maria estava cumprindo todas as precauções possíveis, e não pode ser punida por um resultado imprevisível. Com isso, toda conduta só será punida se o resultado já estiver previsto por lei. Caso contrário, não poderá o agente ser punido se sua ação não ensejaria em um resultado previsível pelo homem comum. Por fim, o ponto que merece destaque é o da previsibilidade da conduta, que poderá ensejar a responsabilização do agente.

Com o princípio da culpabilidade, retiramos que é indispensável que o agente tenha agido com dolo ou culpa para ser responsabilizado. Do dolo e da culpa, retiramos que é necessário um ato de vontade para que o autor possa praticar uma infração. Diante desse raciocínio, é importante observar as formas que isentam de responsabilidade penal.

Preliminarmente, caso a vontade do agente seja modificada, é evidente que ele não poderá ser responsabilizado. Isso significa que se o agente for coagido, não poderá responder pelo ato infracional. A coação irresistível e a obediência hierárquica são modos de exclusão de responsabilidade, conforme expressa previsão no artigo 22 do Código Penal.¹⁶

Isso significa que o dolo e a culpa são tão importantes para a responsabilidade penal que, a partir do momento em que não houve uma vontade específica de praticar tal conduta, o agente não será responsabilizado. Isso inclui também a não responsabilização do agente que praticou conduta coagido por outro indivíduo, conforme verificamos anteriormente.

3.4 NON OLET

O fato gerador, quando ocorre, gera uma obrigação ao contribuinte de pagar determinado tributo. Entretanto, um ponto a ser destacado é sobre a licitude do fato que deu origem ao tributo. Alguns questionamentos são levantados a medida que estudamos a licitude?

¹⁶ Art. 22. Se o fato é cometido sob coação irresistível ou em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico, só é punível o autor da coação ou da ordem.

A resposta para essa pergunta estará presente no princípio da pecúnia *non olet*, conforme disposto no artigo 118¹⁷ do Código Tributário Nacional. O Estado tem o poder de tributar os resultados econômicos de atividades ilícitas ou irregulares, uma vez que elas são abstraídas do fato gerador. Isso significa que a Administração Pública não está preocupada com a origem da atividade, mas sim com o pagamento do tributo que está relacionado ao resultado daquela ação. Mais importante é a arrecadação do dinheiro produzido pela atividade ilícita, do que a origem ilegal de tal atividade.

Sobre o assunto, para exemplificar melhor a situação, encontramos a seguinte jurisprudência:

CONTRATO NULO. ADMISSÃO SEM CONCURSO PÚBLICO. CONTRAPRESTAÇÃO PELOS SERVIÇOS REALIZADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DO "NON OLET". INCIDÊNCIA. **Incide contribuição previdenciária no caso de contratação de trabalhador por ente público, sem concurso, se estão configurados os requisitos da hipótese de incidência prevista na legislação específica. É que, embora tal contrato seja nulo, contrário à lei, o princípio do non olet, oriundo do DIREITO tributário, assevera que a definição do fato gerador da obrigação abstrai-se da legalidade dos atos dos contribuintes, responsáveis ou terceiros.** Inteligência dos ARTs. 118 do CTN c/c 195, I, da Constituição Federal de 1988. EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPETÊNCIA. Conforme ART. 114, VIII, CF/88 c/c 876, parágrafo único, CLT, é competência da Justiça do Trabalho a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias decorrentes das decisões proferidas pelos seus juízes e tribunais. Desse modo, tem-se que, sendo o caso de norma processual, que define o âmbito da competência trabalhista, deve ser aplicada aos processos ainda pendentes¹⁸. (BRASIL, 2008)

¹⁷ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹⁸ BRASIL. TRT-16 462200601416006 MA 00462-2006-014-16-00-6, Relator: JAMES MAGNO ARAÚJO FARIAS, Data de Julgamento: 23/09/2008, Data de Publicação: 20/10/2008

Neste sentido, concluímos preliminarmente que o *non olet* autoriza a cobrança de tributos derivados de resultados econômicos das atividades ilícitas. Um ponto a ser analisado conjuntamente com esse princípio, seria o artigo 3º do Código tributário Nacional, que ratifica o conceito de que tributo não é sanção de ato ilícito¹⁹.

Quando o Estado pune indiscriminadamente tais resultados, passa a ideia de que está punindo aquele que detém ou realiza algo imoral. Insta salientar que a própria Administração Pública estaria se apropriando de algo fruto de uma atividade ilegal, e isso não transforma o bem ilícito em algo legal.

O Estado, com a sua fome insaciável de arrecadar o máximo possível, ultrapassaria as barreiras da moralidade e da ética para cobrar tributos. Esse é o ponto essencial do capítulo: Quais os limites que o Estado deve ter para cobrar os tributos?

Se a Administração Pública ultrapassa a moralidade, e de acordo com o *non olet*, tributa as atividades ilícitas, seria ela diferente do agente que cometeu a atividade ilícita?

Para responder todos esses questionamentos, é necessária uma pequena análise sobre o princípio que norteia o Direito Público e conseqüentemente a Administração Pública em geral: o princípio da moralidade.

Esse princípio norteador está consagrado em diversos artigos do nosso ordenamento jurídico, como por exemplo no artigo 5º, LXXIII, da Constituição Federal.²⁰ Insta salientar que todo o ato da Administração Pública deve observar a moralidade, sob pena de afrontar a própria Magna Carta. Nesse sentido, João Bosco Coelho Pasin afirma:

A moralidade de um ato institucional – praticado por um agente público do Executivo, Legislativo ou judiciário e, até mesmo, pelo particular, que se sujeita ao cumprimento de obrigações impostas pelo Poder Público – deve representar não só a sua probidade – derivada das boas práticas da administração pública, conforme impõe o dever geral da boa fé -, mas,

¹⁹ 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.

²⁰ “LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, **à moralidade administrativa**, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”

igualmente, a sua licitude (MARTINS; NASCIMENTO; RAMOS, 2014).

Assim como há hipóteses legais de confisco que retiram terras que possuem produções ilegais, conforme exemplificado no artigo 243 da Constituição Federal²¹, a tributação de atos ilícitos deveria ser proibida. Não pode o Estado definir que a arrecadação é maior que a moral, uma vez que esta limita seus poderes.

Outro ponto a ser averiguado é o princípio da Isonomia, também consagrado no nosso ordenamento jurídico. Já foi ressaltado neste trabalho que o Direito é algo único. Não podemos interpretar cada ramo como se fosse algo único e incomunicável com as demais áreas. O Direito Civil se comunica com o Direito Penal, da mesma maneira que o Direito Administrativo se comunica com o Direito Ambiental. Neste sentido, não podemos interpretar nenhum princípio isoladamente. Não há, no nosso ordenamento jurídico, uma regra de que o princípio "X" sempre prevalecerá sobre o princípio "Y". Um exemplo disso, é o direito a vida. Se, em alguns casos, ele é superior a liberdade da mulher, e por isso temos o crime de aborto²², em outros casos, ele é inferior ao direito de se defender, uma vez que o agente pode cometer um "homicídio" caso esteja lutando por sua vida.²³

Dito isso, a decisão do STJ parece ir de encontro ao que esclarecemos acima:

PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADES ILÍCITAS. "NON OLET". Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, é possível a **tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN - "que não constitui sanção por ato ilícito"), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita** HC 7.444/RS"> HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). **A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de**

²¹ Art. 243. *As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º*

²² Art. 124 - *Provocar aborto em si mesma ou consentir que outrem lho provoque*

²³ Art. 23 - *Não há crime quando o agente pratica o fato:*
II - em legítima defesa

isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética HC 77.530/RS"> HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos REsp 182.563/RJ"> REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998). Habeas corpus denegado. (BRASIL, 2007)
(STJ - HC: 83292 SP 2007/0114885-0, Relator: Ministro FELIX FISCHER, Data de Julgamento: 28/11/2007, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/02/2008 p. 48)

Nas palavras de João Bosco Coelho Pasin:

Após a Constituição Federal de 1988, o Princípio da Isonomia, em matéria tributária, não pode mais ser interpretado isoladamente e, ainda, excluindo a aplicação do Princípio da Moralidade. Isto concorre para uma constitucionalidade mediana [NÍVEL – II – (A)]. O tratamento diferenciado aos desiguais, na medida de suas desigualdades, deve sempre ser observado. No âmbito tributário, o “lucro criminoso” não pode ser tratado como o “lucro do cidadão de bem”, porque aquele teve condições bem mais vantajosas em seus atos e negócios ilícitos e imorais, simplesmente, por não observar os mandamentos maiores da ordem econômica brasileira que constam do artigo 170 da Constituição Federal (MARTINS; NASCIMENTO; RAMOS, 2014).

Enfim, o ponto mais importante desse capítulo era demonstrar que a Administração Pública não deve agir com moralidade apenas quando lhe convém. Se vivemos em um Estado Democrático de Direito, há limites que norteiam o poder-dever do Estado, e entre eles se encontra a moralidade. Não é coerente tributar resultados econômicos de uma atividade ilícita, vez que a função do Estado é combater as atividades ilegais, e não tributar seus frutos. No mesmo sentido, não podemos deixar de ressaltar que a própria tributação deve observar a moralidade, e por isso não pode um país tributar tudo o que se move. A busca insaciável para arrecadar fundos só irá acarretar em um Estado que não se sustenta, e sempre busca “sugar” o máximo de seus contribuintes.

Por fim, sobre a isonomia, devemos sempre lembrar que cada pessoa deve ser tratada na medida de sua desigualdade. Um exemplo que já foi citado neste trabalho, é o da empresa que recolhe os seus tributos devidamente, e daquela que paga de forma irregular. Não devem as duas empresas serem tratadas igualmente, uma vez que as condições em que se encontram, não são as mesmas.

Enquanto aquela que paga de forma legal os seus tributos, vem passando por dificuldades financeiras para se sustentar, aquela que ludibriou o fisco, está em uma melhor situação no mercado competitivo. Para uma verdadeira Justiça, devem ser tratadas de forma diferenciada, cada uma respeitando as suas peculiaridades e seus pagamentos para com o Fisco. O mesmo raciocínio pode ser aplicado para aquele que pratica atividades ilícitas e paga tributo, e para aquele que age legalmente e paga o que é devido ao Estado. Ambos não estão na mesma situação, e por isso não deveriam ser tratados da mesma forma. Para aquele que age ilegalmente, a Administração deve buscar a sua erradicação, e para aquele que age legalmente, deve buscar a melhor forma de arrecadar o valor devido, sem que isso se torne algo tão penoso ao ponto de impedir que pratique sua atividade comercial.

4. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Conforme verificamos no início desta pesquisa, o homem retira uma parte de sua liberdade para viver em sociedade. O Direito Penal, medida extrema e que deve ser utilizada somente em casos pontuais, existe para coibir lesões ou ameaças de lesões aos bens jurídicos. Tudo isso já foi analisado anteriormente, mas deve ser reiterado para uma melhor compreensão do tópico que iremos abordar.

Cada tipo penal previsto no Código Penal, protege um determinado bem jurídico. O artigo 121 deste diploma legal, protege a vida. Para Julio Fabbrini Mirabete e Renato N. Fabbrini, este artigo é extremamente importante:

“Tutela-se com o dispositivo o mais importante bem jurídico, a vida humana, cuja proteção é um imperativo jurídico de ordem constitucional (art. 5º, *caput*, CF)” (MIRABETE, p.28, 2006).

Por isso, é indispensável que averigüemos o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária. Preliminarmente, reitera-se que os crimes econômicos, assim como os demais crimes, foram criados com base nos valores da sociedade. Para Aristides Junqueira Alvarenga, a Lei nº 8.137/90 tutela alguns desses valores jurídicos:

A ordem tributária é, portanto, o valor essencial à Administração Pública e, como parte desta, deve ser juridicamente tutelada, incluída aqui, a tutela penal. Por isso, é ela valor jurídico penalmente tutelado pela Lei nº8.137 de 27/12/90, cujos dois primeiros artigos definem as condutas tipificadoras de crimes praticados por particulares contra a ordem tributária (MARTINS, p.52, 1998).

Além da ordem tributária tutelada pela Lei nº 8.137/90, os crimes contra a ordem tributária existem para coibir certas violações ou ameaças de lesões ao bem jurídico.

Os bens jurídicos tutelados nos crimes contra a ordem tributária, para Cinthia Rodrigues Menescal Palhares, consistem em:

Nesse contexto, o bem jurídico tutelado nestes crimes, como nos demais crimes econômicos, são interesses jurídicos supraindividuais, ou difusos, imprescindíveis para o funcionamento do próprio sistema, pelo que se deve privilegiar a

utilização de tipos de perigo abstrato, que adquirem um caráter preventivo, antecipando-se à concretização do dano (PALHARES, p.146, 2004).

Apesar de ser um tema que abordaremos posteriormente, cumpre ressaltar que uma das características mais importantes do bem jurídico é a sua relevância para a sociedade. Caso seja um bem jurídico irrelevante, adotaremos o princípio da insignificância, conforme jurisprudência abaixo:

PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DÉBITO FISCAL INFERIOR A VINTE MIL REAIS. AUSÊNCIA DE LESIVIDADE A BEM JURÍDICO RELEVANTE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ATIPICIDADE FÁTICA.

1. Apelação da Defesa contra sentença que condenou o réu como incurso no artigo [1º, III](#), da Lei [8.137/90](#) à pena de dois anos de reclusão, em regime aberto, e dez dias-multa. **Reconhecida a ausência de lesividade a bem jurídico relevante, aplica-se à espécie o princípio da insignificância.** 3. Embora a denúncia mencione que "ao perceber o rumo da fiscalização, a qual pretendia verificar todas as 2ªs vias das notas fiscais... os representantes da empresa recusaram-se a apresentar as notas... foi apresentado boletim de ocorrência alegando extravios das notas... impedindo, desta forma o levantamento do total devido", não imputa ao réu o crime de falta de atendimento de exigência de autoridade, tipificado no [parágrafo único](#) do artigo [1º](#) da Lei [8.137/1990](#), mas apenas e tão somente o crime de falsificação de nota fiscal, com a finalidade de redução ou supressão de tributo, tipificado no inciso III do referido dispositivo legal. Assim, é de se considerar o crédito tributário apurado com base na conduta de "calçamento" de notas fiscais, no valor total de R\$ 8.938,30 conforme apurado pela fiscalização. 4. A Lei [10.522/2002](#), em seu artigo [20](#), com a redação dada pela Lei nº [11.033/2004](#), afastou a execução de débitos fiscais de valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, demonstrando a falta de interesse fiscal da Administração Pública relativo a tributos que não ultrapassem este limite monetário. A Portaria MF nº 75, de 22/03/2012, majorou o valor anteriormente fixado para R\$ 20.000,00. 5. **A incidência do princípio da insignificância leva à atipicidade fática.** Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 6. Apelação provida (BRASIL, 2013)

Com a análise sobre o bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária, passaremos a analisar os crimes em espécie tipificados na Lei nº 8.137/90.

4.1 ESPÉCIES DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A Lei nº 8.137/90 estabelece as espécies de crimes contra a ordem tributária. Alguns são crimes formais e outros são materiais. Nesse sentido, para Julio Fabbrini Mirabete e Renato N. Fabbrini:

Em sua maioria, os crimes exigem um resultado externo, naturalístico, algo que caracterize uma modificação no mundo exterior. São os chamados crimes materiais que, para a sua consumação, exigem esse resultado (a morte no homicídio, a subtração no furto, etc.). Há casos, entretanto, em que é dispensável a ocorrência dessa modificação exterior ao agente, embora ela possa correr como conseqüência da conduta do agente. São os crimes formais, em que a consumação se dá com a prática da conduta, contentando-se o legislador com a possibilidade eventual do resultado (MIRABETE; FABBRINI, 2006, p.13-14).

O objetivo desse trabalho não é analisar cada um dos crimes da Lei nº 8.137/90, mas iremos destacar os mais importantes. Entre eles, está o crime do artigo 1º, que após algumas discussões, foi pacificado que seria crime material. Há entretanto uma alteração para crime formal, caso seja ocorra um descumprimento de obrigação acessória. Essa mudança de crime formal para material, dependendo se for o crime do artigo 1º ou o descumprimento da obrigação acessória, foi esclarecido no livro de Cinthia Rodrigues Menescal Palhares:

Na hipótese das condutas previstas pelo artigo 1º da Lei nº 8.137/90, após intensas discussões, está pacificada em nossa doutrina a feição de crime material ou de resultado, no qual exige-se a falta ou redução no pagamento do tributo, resultado vislumbrado pelo agente. Na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, estaremos diante de crime formal, pois o tipo aperfeiçoa-se apenas com a conduta do contribuinte em desacordo com o dever estabelecido pela lei tributária (PALHARES, 2004, p. 150).

Por fim, tal posição já foi ratificada pelo Superior Tribunal de Justiça em recente jurisprudência:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DELITO TRIBUTÁRIO. **ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90.**

CRIME FORMAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO. QUESTÕES SUSCITADAS NA IMPETRAÇÃO A SEREM ESCLARECIDAS. CAUSAS DE SUSPENSÃO E INTERRUPTÃO. RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE.1. O entendimento deste Superior Tribunal de Justiça em relação **aos crimes inculpidos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137 /90 é de que são considerados crimes materiais**, ou seja, é necessária a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo.2. Ao contrário, no que diz respeito aos **crimes tipificados no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é remansosa a jurisprudência deste Sodalício em afirmar que são formais, ou seja, independe de um resultado naturalístico para sua consumação**, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano. 3. No entanto, não há como proceder ao reconhecimento da prescrição quando pendente de esclarecimentos questões importantes sobre a natureza da obrigação tributária e a verificação de eventuais marcos suspensivos ou interruptivos previstos na legislação, como, por exemplo, a existência de refinanciamento da dívida. 4. Recurso provido em parte para reconhecer que o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 é de natureza formal, e não material, como afirmado no acórdão recorrido, devendo o Tribunal a quo avançar nos temas propostos pela impetração, notadamente acerca da possibilidade de se verificar eventuais marcos suspensivos ou interruptivos da prescrição penal (BRASIL, 2017).

Sobre o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº8.137/90²⁴, algumas críticas foram tecidas devido ao seu grau de indeterminação. Com isso, o artigo estaria incompleto, e violaria o princípio da legalidade. Para Heloísa Estellita:

As expressões “complexidade da matéria” e “dificuldade quanto ao atendimento da exigência”, que qualificam o prazo, não podem ser objetivamente compreendidas pelo destinatário da norma e somente terão seu conteúdo definido pelo magistrado quando do provimento final da ação (MACHADO 2008).

²⁴ *Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

Conforme verificamos anteriormente, em casos como esse o juiz não pode simplesmente aplicar a lei, visto que essa é omissa. Por outro lado, não pode decidir conforme a sua própria concepção pessoal. Deve observar o ordenamento jurídico e a jurisprudência a respeito, para tomar a melhor decisão sobre o caso e não afetar a segurança jurídica. Por fim, um elemento comum que merece destaque entre os crimes contra a ordem tributária, é que todos possuem o elemento subjetivo dolo. Não há possibilidade de cometer um crime dessa natureza de forma culposa, de acordo com Celso Ribeiro Bastos e Francisco de Assis Alves:

Todos os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 tem o dolo como elemento essencial. Tais ilícitos só existem sob a forma dolosa. A conduta dos crimes tributários, portanto, configura-se quando o agente deseja produzir o resultado que se sabe penalmente punível (dolo direto ou específico), ou quando assume o risco de que tal resultado, contrário à lei, venha a se produzir (dolo eventual (MARTINS, 1998, .86).

Destarte, todos os crimes acima exemplificados, só podem ser praticados por particulares. Passaremos a analisar a responsabilidade tributária e posteriormente a responsabilidade moral.

4.2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de averiguarmos o conceito de Responsabilidade Tributária, cumpre destacar o conceito de Hugo de Brito Machado sobre obrigação tributária:

Na terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, a expressão *obrigação tributária* designa a relação jurídica que nasce com a ocorrência do fato previsto em lei como hipótese de incidência tributaria, atribuindo ao sujeito passivo o dever de pagar o tributo e ao sujeito ativo o poder-dever, ou direito potestativo de fazer o lançamento tributário, vale dizer, de construir o *crédito tributário*, expressão que designa a mesma relação jurídica tributaria depois de sua liquidação pela autoridade administrativa (MACHADO, 2008, p.146).

Esse conceito é importante pois a responsabilidade tributária está relacionada com a obrigação tributária. Para Durval Aires Filho, a responsabilidade tributária decorre do não cumprimento de um dever jurídico, ou seja, de uma obrigação tributária não cumprida (MACHADO, 2008). Dito isso, o mesmo autor faz uma valorosa diferenciação entre a responsabilidade penal e a responsabilidade tributária:

A responsabilidade por ilícito administrativo decorre da má aplicação da norma, ou desvio no seu cumprimento, seja por equívocos, erros ou enganos nas interpretações ou aplicação, enquanto na responsabilidade por ilícito penal é muito mais grave, porque não se trata de um equívoco, mas de uma fraude ou manobra para não cumprir uma obrigação tributária (MACHADO, 2008).

Dito isso, iremos analisar um conceito extremamente importante para o nosso trabalho: a responsabilidade moral.

4.3 RESPONSABILIDADE MORAL

No início do primeiro capítulo verificamos que os valores que influenciam o nosso ordenamento jurídico são mutáveis. Destarte, com a evolução social, os valores modificaram e as leis acompanharam essa transformação.

Toda norma do nosso ordenamento jurídico foi criada após a constatação de um fato, que posteriormente pode ser considerado um crime. A própria concepção de proteção de bem jurídico, leva em conta valores morais. Um exemplo disso é o crime de aborto, já exemplificado e analisado anteriormente.

Não podemos deixar de analisar nosso ordenamento jurídico, sem averiguar os valores que o influenciaram tanto na sua criação, como na sua aplicação. Quanto à aplicação, reitera-se que o juiz não deve utilizar de conceitos abstratos ou valores de sua própria concepção para julgar um caso. Esse é um ponto de extrema importância para o nosso trabalho: a capacidade do juiz de julgar sem colocar suas próprias concepções na decisão. Apesar de

já tecidos alguns comentários sobre o assunto, agora o foco é diferente: sobre o valor já incrustado na norma.

Anteriormente, ressaltamos que o juiz não pode basear sua decisão em suas próprias ideologias ou valores. Neste momento, estamos analisando que há interferência de certos valores na criação de normas do nosso ordenamento jurídico. Parece uma contradição, mas na verdade não é. O ponto que queremos ressaltar neste tópico é que os valores incrustados na norma devem ser observados pelo juiz, uma vez que eles não são apenas frutos de sua própria concepção pessoal, mas sim fruto de um processo legislativo que os inseriu no nosso ordenamento jurídico.

Os valores que a sociedade define como relevantes, são extremamente diferentes dos valores pessoais de cada juiz. Muitas vezes eles podem se coincidir, mas em outros casos, podem ser contraditórios. Vejamos um exemplo, que já foi citado no trabalho, mas que pode ser analisado sobre um aspecto diferente.

O crime de aborto, do artigo 123 do Código Penal²⁵, protege o bem jurídico da vida do bebê, em detrimento da liberdade individual da mulher. O juiz não pode, por considerar a liberdade da mulher superior à vida do bebê, deixar que ela pratique aborto, se o caso não for permitido pelo nosso ordenamento jurídico.

O mesmo vale para a adoção do artigo 20 da Lei 10.522/2002²⁶, sobre a atipicidade material da conduta nos crimes de descaminho inferiores a R\$10.000,00. O Supremo Tribunal Federal, após algumas considerações sobre o caso, modificou o entendimento e aumentou o valor para R\$20.000,00, conforme entendimento da Portaria nº130 do Ministério da Fazenda²⁷.

O juiz poderia entender que tal valor é absurdo, e levando em conta suas próprias concepções sobre o tema, não reconhecer a atipicidade material

²⁵ Art. 124 - Provocar aborto em si mesma ou consentir que outrem lho provoque:
Pena - detenção, de um a três anos

²⁶ **Art. 20.** Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

²⁷ Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito.

da conduta. Neste caso, estaríamos diante de um conflito entre os valores pessoais do juiz, e os valores protegidos pelo nosso ordenamento jurídico. Enquanto os argumentos do juiz podem se basear em algo de sua própria consciência, os valores defendidos pela Portaria nº130 do Ministério da Fazenda, passaram por um processo legislativo e, ao menos em tese, representariam os valores defendidos pela sociedade. Obviamente que há exceções quanto aos valores defendidos no nosso ordenamento jurídico e os valores da maioria, mas devemos levar em conta que os valores protegidos pelo Direito, passaram pelo devido processo legal e estão aptos para gerenciar nossa sociedade. Novamente, reitera-se, que há exceções quanto defendidos pela maioria da população e os valores do nosso ordenamento jurídico, mas esse não é o tema do trabalho. O ponto crucial é: se um valor foi protegido pelo nosso ordenamento jurídico, observando não apenas o devido processo legal, mas todos os princípios que regem o Direito, devemos cumpri-lo. Independentemente de ter uma opinião contrária, e não concordar com os R\$ 20.000,00, o juiz deve observar o órgão superior que decidiu desta forma. Por fim, outra vez insistimos que há exceções, e que cada caso deve ser analisado levando em conta as suas peculiaridades, mas observar cada um dos litígios e averiguar cada uma das exceções não é o objetivo deste trabalho, e por isso não iremos nos manifestar sobre como cada juiz deve julgar quando estiver diante de uma lei injusta, ou uma lei que não observa os princípios e valores defendidos pela nossa sociedade.

Destarte, apenas para concluirmos sobre o tema, interessante demonstrar como os deveres morais influenciam na própria criação dos deveres jurídicos, e como ambos estão relacionados com a responsabilidade moral. Nas palavras de Mario Pérez Luque:

Mas para que haya responsabilidad moral es necesario que exista imputabilidad moral, y viceversa: La imputabilidad moral – no física- implica responsabilidad. Por ello suelen utilizarse indistintamente ambos términos, aunque su significado sea diferente y su efecto sucesivo (LUQUE, 2017, p.13).

Neste sentido, concluímos que a responsabilidade moral não existe de forma dissociada da responsabilidade tributária ou penal. Cada ramo do

Direito protege valores ou bens jurídicos, mas todos eles estão interligados quando buscam proteger a vida em sociedade. Não podemos deixar de entender que o Direito é algo único, indivisível quando se trata da proteção da vida humana, em seus mais diversos aspectos. A divisão em ramos é apenas para uma melhor fiscalização, sanção e até mesmo uma melhor análise por parte dos estudiosos que decidem averiguar como tal ramo está se saindo na proteção da vida em comunidade.

4.4 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO EXERCÍCIO DE TRIBUTAR

No tópico anterior, observamos que além da responsabilidade tributária, temos a responsabilidade moral. Quem irá fiscalizar se uma determinada conduta foi ou não praticada, e se há possibilidade de uma responsabilização é a Administração Pública. Por outro lado, até mesmo o ente tributante sofre regulações do nosso ordenamento jurídico.

Preliminarmente, insta reiterar que o Estado não deve cobrar tributos tão altos ao ponto de não deixar um indivíduo praticar determinada atividade, ou até mesmo que pague devidamente seus tributos, mas não tenha condições para sobreviver com dignidade.

Nesse diapasão, foram criados princípios para limitar a atuação estatal na vida em sociedade. Seriam formas de manter um Estado Democrático de Direito, ou seja, limites constitucionais à ação de fiscalizar.

Hugo de Brito Machado faz uma correlação entre o princípio da capacidade econômica e os direitos individuais:

Nos termos da Constituição Federal é facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade aos objetivos de dar aos impostos caráter pessoal e prestigiar o princípio da capacidade econômica, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (MACHADO, 2008, p.222).

O princípio acima exemplificado da capacidade econômica, presente no artigo 145,§1º da Constituição Federal²⁸, é uma das limitações ao poder de fiscalizar da Administração. Hugo de Brito Machado corrobora a afirmação acima com o seguinte trecho em seu livro:

Como se vê, esse dispositivo da Constituição estabelece dois limites. Um para o agente administrativo, ao dizer que sua conduta há de ser *nos termos da lei*. E o outro para o agente administrativo e para o próprio legislador, ao dizer que a atividade destinada a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades dos contribuintes há de desenvolver-se *respeitados os direitos individuais*. Em outras palavras, o respeito à lei é devido pelos agentes administrativos, em qualquer caso. E o respeito aos direitos individuais é devido tanto pelos agentes administrativos, na interpretação e aplicação das leis tributárias, como pelo próprio legislador (MACHADO, 2008, p. 224-225).

Outro princípio que possui intensa limitação ao exercício de tributar, é o da legalidade. O próprio artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal²⁹, já determina que a autoridade competente só poderá cobrar algo ou exigir determinada conduta se estiver prevista em Lei. Não pode o Estado exigir determinado tributo se este não passou pelo processo legislativo e está sem regulação no nosso ordenamento jurídico. Ressaltamos que há casos excepcionais como o empréstimo compulsório ou até mesmo a contribuição de melhoria, que possuiriam um processo legislativo mais curto, mas esse não é o objeto de estudo do nosso trabalho. Diante de tal situação, a legalidade limita um exercício indiscriminado da autoridade fazendária de cobrar tributos.

Outra limitação é a Súmula Vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal³⁰. A autoridade administrativa não pode entrar com a ação penal por prática de um crime contra a ordem tributária, sem antes ter uma decisão no processo administrativo. Seria incoerente deixar entrar com uma ação penal,

²⁸ § 1º *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

²⁹ XXXIX - *não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*

³⁰ Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

antes de finalizar o processo administrativo, uma vez que a negativa de autoria deste, por exemplo, faria coisa julgada no processo penal.

Não é o foco deste trabalho analisar todas as limitações do exercício de tributar, visto que tal assunto é muito amplo e estaríamos saindo do nosso objetivo. Apenas analisamos, de forma precisa, alguns princípios que serão importantes para averiguarmos os crimes contra a ordem tributária.

4.5 CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

A pena privativa de liberdade é uma das maiores interferências do Estado na vida do indivíduo. Enquanto em uma reparação civil, o indivíduo que recebeu um valor a mais pode devolver, o agente que foi preso injustamente jamais poderá ter o tempo que perdeu na prisão, devolvido a ele. Não há como mensurar o tamanho do estrago que o Estado faz se prende alguém de forma injusta.

Com essa concepção, Cinthia Palhares analisa a questão de forma prática, uma vez que todo processo penal capaz de levar o indivíduo à pena privativa de liberdade, deve passar por uma análise mais cautelosa, uma vez que estamos lidando com direito que só não é ultrapassado pela vida (PALHARES, 2004, p.158).

Se a pena privativa de liberdade no Direito Penal já sofre grandes discussões, no Direito Tributário, essas discussões ocupam os espaços dos livros de grandes autores como Hugo de Brito Machado. Para ele, não há qualquer aspecto moral na criminalização do ilícito tributário, e sim apenas o efeito de intimidação:

Insistimos, pois, afirmando que entre nós a criminalização do ilícito tributário só tem um efeito prático positivo, que é a intimidação. Um Estado que não cumpre seus deveres para com a sociedade, não garante sequer a educação e a segurança, não tem respaldo moral para criminalizar o ilícito tributário (MACHADO, 2008, p. 206).

O aspecto moral, citado no trecho acima, que não estaria presente na criminalização do ilícito tributário, seria própria falta de atenção do fisco,

para com os direitos dos contribuintes. Esse ponto de análise do autor é de extrema relevância para o nosso trabalho.

A própria ideia de que a pena privativa de liberdade tem efeito intimidativo contínuo sobre o contribuinte, não merece prosperar. Sobre o assunto:

Realmente, a intimidação de início surte significativo efeito positivo. Depois, aos poucos os infratores se vão acostumando à ideia de serem réus, e conhecendo as armas que podem utilizar nas disputas com o Estado repressor, de sorte que aquele efeito intimidativo vai ficando amortecido (MARTINS, 1998)

Antes de analisarmos a falta da moralidade conforme Hugo de Brito, há uma reflexão a ser feita. Não há uma arbitrariedade para definir o que é crime contra a ordem tributária e o que é uma infração administrativa. No tópico anterior, verificamos alguns princípios como o da legalidade, que é extremamente importante para explicar esta transformação. Vejamos o que Cinthia Palhares diz a respeito:

A transformação de uma infração administrativa em delito ou deste naquela depende da vontade do legislador. Todavia urge ressaltar que sua liberdade estará restrita pelas limitações ditadas pelos princípios e dogmas inerentes ao Estado de Direito, entre eles o da subsidiariedade ou da intervenção mínima, acolhidos, entre os demais princípios do Direito Penal, no texto da Constituição da República de 1988 (artigo 5º, XIII, XL, XLV a L, LIII a LVIII, LXI a LXVIII) (PALHARES, 2004, p.165).

Se o fisco não se atenta para os direitos dos contribuintes, o nosso Judiciário está fadado ao fracasso. Milhares de processos são impetrados contra a Administração Pública por não observar os direitos dos indivíduos ou até mesmo por não cumprir seus deveres. O mau exemplo dos governantes e a ausência ou má qualidade dos serviços públicos, e todos os aspectos acima relatados foram analisados pelo autor sob um aspecto interessante: não há como o Estado exigir algo se ele mesmo não consegue cumprir. Nesse sentido:

O Estado não garante aos cidadãos contribuintes o direito de usufruir a riqueza que lhes sobra depois de pagar os impostos, obrigando-os a enorme dispêndio com segurança privada sem o que fica muito difícil sobreviver,

especialmente nas grandes cidades (MACHADO, 2008, p.203).

Logo, além de pagar os tributos devidos e não usufruir dos serviços, ainda é “compelido” a gastar mais uma quantia para garantir sua segurança pessoal. O ciclo se fecha a medida em que o contribuinte se revolta, e muitas vezes opta por não pagar o tributo devido, já que não irá usufruir do serviço e os governantes irão desviar o dinheiro que era para a saúde pública, por exemplo. Com isso, a nossa sociedade cada vez mais fica deficiente não apenas no pagamento de tributos e eficiência de serviço público, mas fica doente moralmente. Os contribuintes passam a justificar seus atos ilegais com base na própria omissão do Estado, ou até mesmo, no descumprimento de deveres por parte de alguns fiscais da Administração Pública.

Nesse sentido, para complementar o retorno do pagamento dos impostos, analisamos um “Estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida”:

Entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade.³¹

Ressaltamos que o problema não só existe, como possui dados assustadores, vide trecho acima. Apesar de ser um dos países com maior carga tributária, o retorno não existe. Logo, a situação é desesperadora e merece total atenção por parte do Estado.

A própria questão do tratamento tributário injusto, ou seja, a carga tributária esmagadora que impõe aos contribuintes também é algo destacado no livro de Hugo de Brito Machado (2008, p.205). Sobre o tema, encontramos alguns dados da OECD, sobre a carga tributária no Brasil:

Além de uma acentuada diminuição em 1991 (5 Pontos percentuais), as receitas tributárias em proporção ao produto interno bruto (PIB) aumentaram consideravelmente

³¹ PAULO, Ibpt - São; OLENIKE, Prof. João Eloi; AMARAL, Dr. Gilberto Luiz do. **CÁLCULO DO IRBES -Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade.** Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

durante as últimas duas décadas no Brasil, atingindo níveis superiores aos observados em muitos países da OCDE. Em 2010, a proporção dos tributos em relação ao PIB foi maior do que em 17 países da OCDE, incluindo Austrália, Canadá, Japão, Nova Zelândia, Espanha, historicamente o Brasil tem sido o país da América Latina. O aumento da proporção de tributos em relação ao PIB é uma tendência comum na região da LAC, em contraste com os percentuais relativamente estáveis observados nos países da OCDE, apesar de existirem grandes variações nacionais em ambas as áreas (OCDE, 2018).

Mais ainda, quando se trata de veículos automotores, a nossa tributação também excede os parâmetros internacionais:

O estudo sobre a carga tributária do veículo brasileiro mostra que 28% do preço de um automóvel flex com motorização entre 1000cc e 2000cc são de impostos. Esse número é maior, por exemplo, do que os 18% de um veículo similar na Itália, 7% nos Estados Unidos e 9,9% no Japão.³²

Por isso, fica o questionamento, que é o objetivo desse trabalho: Será que a criminalização do ilícito tributário é suficiente para acabar com todo o caos que já foi instaurado? A pena privativa nos crimes contra a ordem tributária é necessária e adequada para resolver o problema do não pagamento de impostos por parte dos sonegadores?

Procuramos responder esses questionamentos nas próximas páginas, e realmente averiguar se a pena privativa de liberdade é suficiente para resolver o problema em que nossa sociedade se encontra atualmente.

4.5.1 A Nova Prisão por Dívida

Após analisarmos a enorme carga tributária que assola o nosso país, iremos analisar os mecanismos utilizados pelo Estado para arrecadar os

³² ANFAVEA. **S egundo semestre indica retomada do crescimento da indústria automobilística:** Entidade apresenta estudos de carga tributária de automóveis e geração de tributos da cadeia automotiva brasileira. Disponível em: <http://www.anfavea.com.br/docs/07%2007%2014_PressRelease_Resultados_Junho2014.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

tributos. Para Sacha Coelho, o mecanismo utilizado depende do direito protegido, ou seja:

O ilícito pode implicar, como consequência, a imposição de penalidade pecuniária. Pode, igualmente, provocar a perda de algum direito, oclusão da vida ou restrição à liberdade. Tudo dependerá da vontade do legislador ao criar a norma (ou melhor, ao citar a lei que contém a norma). Então, há que fazer referência ao direito posto, tal qual é, toda vez que se queira estudar o tema da sanção tributária *in concreto* (COELHO, 1998, p.20).

Diante de tal situação, conforme analisado anteriormente, a pior penalidade que o contribuinte poderia sofrer seria aquela de privação da sua liberdade. Esse é o mecanismo mais forte que o fisco tem, para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Essa pena está prevista nos crimes dos artigos 1º e 2º da Lei nº8.137/90. A função dessa pena é similar a função da pena civil por dívida. Vejamos:

No caso da prisão penal, o intuito é retribuir o injusto causado e ressocializar. No caso da prisão civil, seu objetivo é compelir o devedor a pagar o que deve. Logo, a função da pena privativa de liberdade não tem apenas uma função ressocializadora, e se parece mais com a função da prisão civil, qual seja, a de obrigar o devedor a pagar o valor devido. Para o fisco, é essencial que o contribuinte pague. Se ele fizer isso antes da denúncia por exemplo, poderá até ter extinta a sua punibilidade, conforme previsão no artigo 9º, § 2º da Lei nº 10.684/03³³. Sobre esse assunto também temos o HABEAS CORPUS Nº 362.478 - SP (2016/0182386-0) (BRASIL, 2017).

Além disso, é necessário discorrer sobre a possibilidade de prisão por dívida estabelecida na Constituição Federal. Insta salientar que não entraremos na discussão sobre a prisão civil do depositário infiel, uma vez a regra constitucional (artigo 5º, LXVII, Constituição Federal³⁴) tornou-se ineficaz diante da interpretação realizada pelo STF, sobre a aplicação favorável de tratado internacional relativo à matéria (Pacto de San José da Costa Rica, no

³³ § 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.*

³⁴ LXVII - *não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;*

artigo 7º), que resultou na edição da Súmula Vinculante 25 do Supremo Tribunal Federal: “É ilícita a prisão civil do depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito”

A Magna Carta só autoriza a hipótese de prisão civil do devedor de alimentos, isto porque, a hipótese de prisão do depositário infiel, goza de previsão expressa e segue vigente, mas é ineficaz por força da Súmula Vinculante 25 do Supremo Tribunal Federal. Não pode a lei infraconstitucional criar outra situação. Nos parece que tal situação não seria de uma prisão penal, já que a função dela se parece mais com a prisão civil.

Ao criar uma possibilidade de prender o contribuinte que comete os crimes do artigo 1º ou 2º da Lei nº8.137/90, o legislador não só utilizou do maior meio de coerção para arrecadar tributos. Ele não apenas intimidou o contribuinte a não cometer tais crimes, como criou uma inconsistência no nosso ordenamento jurídico.

Devemos levar em conta o princípio da intervenção mínima do Estado na vida do indivíduo. Conforme analisamos anteriormente, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio*, e neste caso, pelo menos inicialmente, a ideia que nos passa é que o legislador deu um instrumento muito perigoso nas mãos do fisco.

A vontade de arrecadar do Estado não deve ser maior do que o direito fundamental à liberdade individual. Tal situação ensejaria um Estado ditatorial, que suga dos contribuintes o máximo que consegue, e não observa o processo legislativo nem a hierarquia das leis. Da mesma forma, Sacha Coelho afirma:

A norma de Direito Tributário que no Brasil preveja ou venha a prever a pena de prisão por descumprimento de obrigação tributária é nula *ex radice* por ser inconstitucional. Juridicamente será um “não-ser” (COELHO, 1998, p.23).

O Direito Penal não pode ser um meio de cobrança de tributos. Entendemos que é necessário coagir o indivíduo para que ele pague o valor devido, mas tal mecanismo nos parece exagerado. Ademais, caso o indivíduo não pague, e conseqüentemente seja preso, qual a contribuição que ele nos

dá? Será apenas mais um gasto para o Estado, que além de não receber o valor devido, ainda terá os gastos de sua prisão.

O Estado deve receber os tributos, mas se realmente deseja que a pena privativa de liberdade seja um mecanismo utilizado pelo fisco para receber o tributo, deve fazer isso obedecendo nosso sistema jurídico. Quando se cria uma hipótese em lei infraconstitucional, devemos sempre observar a Constituição Federal. Mais ainda, apesar de não ser objeto do nosso trabalho a prisão do depositário infiel, pois tal tema já foi amplamente discutido e consolidou-se que é possível, o Pacto de San José da Costa Rica impede tal prisão³⁵. Com isso, até a prisão do depositário infiel, que já está prevista na Constituição Federal, ainda possui alguns críticos, imagine o que uma prisão por lei infraconstitucional não pode fazer com a segurança jurídica de uma sociedade.

³⁵ 7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

5. CONCLUSÃO

Constatamos a importância do princípio da legalidade para o Direito e a necessidade de uma intervenção mínima do Estado na vida do indivíduo. Por ser uma área que é extremamente penosa para o indivíduo, a qual não há uma compensação por eventual “falha do sistema”, o Direito Penal só deve ser utilizado caso as demais áreas não sejam suficientes (*ultima ratio*). Se o Estado não observa essa subsidiariedade, vivemos comandados por um ente estatal sedento por arrecadar tributos e dirigir nossas vidas.

O *non olet* foi um ponto primordial do nosso trabalho. Com ele, entendemos que quando o Estado tributa o resultado econômico de uma atividade imoral, ele não está passando um bom exemplo. A sede de arrecadar tributos não deve ser maior que a moralidade, que norteia todo o nosso ordenamento jurídico.

Ademais, observamos algumas limitações ao exercício de tributar, como a Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, que impede a autoridade fazendária de entrar com uma ação no Judiciário até que se decida no âmbito administrativo. Por fim, constatamos o verdadeiro problema da nossa sociedade atual: a ineficiência do serviço público, a alta carga tributária e um Estado desesperado para arrecadar tributos. Averiguamos que a criminalização do ilícito tributário e a pena privativa de liberdade como maior mecanismo de intimidação dos contribuintes.

A situação do Brasil, em especial no aspecto tributário está insustentável. A falta de retorno dos tributos pagos pelos contribuintes, faz com que o não pagamento seja justificado por eles. A falta de exemplo do Estado em garantir os direitos dos indivíduos e cumprir os deveres perante a sociedade, traz uma situação cada vez mais caótica. A pena privativa de liberdade não é a solução para todos esses problemas. Uma maior carga tributária não vai melhorar os serviços públicos.

A solução seria uma reforma total nos nossos aparatos jurídico, legislativo e executivo. É de extrema relevância que o Estado esteja mais preocupado em garantir direitos e cumprir deveres do que arrecadar tributos. A Administração Pública deve providenciar um serviço público eficiente para assim, se necessário, aumentar a carga tributária. Por último, após todas essas

modificações, o Estado entender que a pena privativa de liberdade não é o mecanismo necessário para intimidar o contribuinte, uma vez que a própria ideia de intimidação contínua não se sustenta. Ressalta-se que deve existir uma sanção penal para o ilícito tributário mas, antes de tudo, deveríamos tentar todas as outras sanções, sejam elas a administrativa, a civil, a tributária, entre outras. Caso nenhuma delas seja suficiente, ou melhor, seja eficiente, passaremos a averiguar a possibilidade e não obrigatoriedade de uma sanção penal.

Quando passarmos a analisar se a sanção penal é a melhor para o caso, devemos observar a hierarquia das leis para a criação de novas hipóteses de interferência do Direito Penal nos ilícitos tributários. O que não podemos esquecer, por último, é de sempre lembrar que o nosso sistema é algo que deve ter harmonia. Um equilíbrio entre os direitos e deveres dos contribuintes, sem sanções desequilibradas ou desproporcionais, mas que garantam uma arrecadação suficiente para uma vida em sociedade. Uma vida digna e principalmente justa.

REFERÊNCIAS

ANFAVEA. **Segundo semestre indica retomada do crescimento da indústria automobilística**: Entidade apresenta estudos de carga tributária de automóveis e geração de tributos da cadeia automotiva brasileira. Disponível em: <http://www.anfavea.com.br/docs/07%2007%2014_PressRelease_Resultados_Junho2014.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e Das Penas**. 7ªed. São Paulo: Editora Martin Claret, p.25, 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão nº HABEAS CORPUS Nº 362.478 - SP (2016/0182386-0), 5ª Turma. Relator: MINISTRO JORGE MUSSI. Brasília, 14 set. 2017

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC nº 83292 SP 2007/0114885-0, Relator: Ministro Felix Fischer, T5 - Quinta Turma. São Paulo, 28 nov. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso de Habeas Corpus -rhc nº 83103 RS 2017/0080630-3. Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA. Brasília, 09 jun. 2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 727.872, Rio Grande do Sul. 2015.

BRASIL. TRF-3. Acórdão nº ACR 460 SP 0000460-78.2002.4.03.6181, Relator Juiz Convocado Márcio Mesquita. São Paulo, data de julgamento: 19/11/2013.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Acórdão nº 80001946520138260014 - Relator: Leme de Campos. São Paulo, 06 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal: RE 8333106 GO, Relator: Min. Marco Aurélio, Data de Julgamento: 25/11/2014, 1ª Turma, Data de Publicação: DJe-244 Publicado dia 12/12/2014

BRASIL. TRT-16. Acórdão nº 462200601416006. Maranhão, 23 set. 2008.

BRASIL. Apelação Crime Nº 70075125484, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sandro Luz Portal, Julgado em 30/08/2018). (TJ-RS - ACR: 70075125484 RS, Relator: Sandro Luz Portal, Data de Julgamento: 30/08/2018, Quarta Câmara Criminal, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 17/09/2018

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 13ª Ed. Saraiva. São Paulo: 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Editora Forense,1998, p.75., P.105, P20

HOBBS, Thomas. **DO CIDADÃO**. São Paulo, Martins Fontes, 2ªed, 1998.

LUQUE, Mario Perez. **Deberes Tributários y Moral**. Madrid:Editorial de Derecho Financiero, 1980.

MACHADO, Angela C. Cangiano. DEZEM, Guilherme Madeira. Junqueira, Gustavo Octaviano Diniz. VANZOLINI, Patricia. **Prática Penal**. 13ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito, **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ªed.São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes Contra Ordem tributária**.3ª ed. São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**.6ª ed.São Paulo: editora Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; RAMOS, Dircêo Torrecillas. **Estudos sobre o Direito Constitucional Contemporâneo**. Ilhéus, BA: Editus, 2014.

MIRABETE, Julio Fabbrini; FABBRINI, Renato. **Manual de Direito Penal**. 25ª ed. São Paulo: Atlas,2006.

OCDE, Iniciativa Fiscal Lac da. **Estatísticas sobre Receita na América Latina: Estatísticas sobre Receita na América Latina**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2004.

PAULO, Ibpt - São; OLENIKE, Prof. João Eloi; AMARAL, Dr. Gilberto Luiz do. **CÁLCULO DO IRBES -Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade**. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

RADBRUCH, Gustav. **ARBITRARIEDAD LEGAL Y DERECHO SUPRALEGAL**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1946.

SMANIO, Gianpaolo Poggio; FABRETTI, Humberto Barrionuevo. **Introdução ao Direito Penal: Criminologia, Princípios e Cidadania**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
REITORIA
**TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Eu,

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº , Período , Turma ,

tendo realizado o TCC com o título:

sob a orientação do(a) professor(a):

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, de de .

Assinatura do discente

Campus Higienópolis: Rua da Consolação, 896 ● Consolação ● São Paulo - SP ● CEP 01302-907

Tel. (11) 2114-8170 Fax (11) 3214 - 3102 ● www.mackenzie.br e-mail: reitoria@mackenzie.com.br