

# Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 36 • nº 141

janeiro/março – 1999

Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal

# Crime de sonegação fiscal

Fábio Bittencourt da Rosa

## Sumário

1. A espécie do tipo. 2. O elemento subjetivo. 3. O resultado. 4. Dolo específico e tentativa. 5. Concurso aparente de leis. 6. O crime como fato gerador. 7. Questões incidentes. 8. Conclusão.

### *1. A espécie do tipo*

Se o Direito emerge da necessidade de regulação das relações sociais com vista à harmonia e ao progresso, o Direito Penal justifica-se diante da intervenção do Estado destinada a evitar o grande dano.

Baseia-se o Direito Penal moderno no conceito de culpa.

Portanto, o endereço da norma penal é, única e exclusivamente, o ser humano, capaz de imputação moral já que dotado de livre arbítrio.

Sendo assim, o Direito Penal regulamenta comportamentos do homem; sempre uma ação ou omissão de que possa decorrer um dano, ou pelo menos um perigo de dano, a alguém.

O tipo penal, então, é descrição de conduta.

Ora, a ação é representada pelo verbo na oração, em vista do que o verbo constituirá o núcleo do tipo penal.

No furto, por exemplo, o núcleo é *subtrair*.

Ocorre, porém, que determinadas condutas criminosas podem concretizar-se por diversas formas. O legislador, então, fica em dificuldade porque, não abrangida a situação fática pelo tipo, inexistirá a subsunção e, pois, impossível a punição.

Surge a necessidade de se prever mais de um núcleo para evitar-se que a ação deletéria permaneça fora do âmbito de incidência da regra penal.

O exemplo típico é o tráfico de entorpecentes. O artigo 12 da Lei nº 6.368/76 prevê 18 núcleos. Dificilmente alguma pessoa que esteja ligada fisicamente a substâncias tóxicas possa ficar de fora da eficácia da definição legal de tráfico, como se viu.

Em regra, o *tipo múltiplo*, que contém vários núcleos, distribui os mesmos no próprio artigo de lei, como o exemplo mencionado.

Pode ocorrer, entretanto, que se disciplinem *formas equiparadas*. O estelionato, exemplificativamente, é constituído por fraude destinada a obter proveito próprio ou de outrem com prejuízo alheio. Entretanto, as seis hipóteses do § 2º do artigo 121 do Código Penal brasileiro se referem a comportamentos próprios, que se presumem fraudulentos, equiparando-se ao estelionato.

Realizado o tipo de uma forma equiparada, o autor responderá pelo crime com a pena ao mesmo cominada. Não é o que acontece com as qualificadoras. Atente-se para que o artigo 2º da Lei nº 8.137/90, que examinaremos neste trabalho, descreve formas equiparadas de sonegação fiscal.

Uma terceira espécie de multiplicidade no núcleo do tipo penal pode verificar-se quando há um núcleo fundamental, que vem complementado por núcleos diversificados.

Podemos citar como exemplos os artigos 175, 260, 273 e 284 do Código Penal brasileiro. Veja-se a redação do último:

“Art. 284. Exercer o curandeirismo:

I – prescrevendo, ministrando ou aplicando, habitualmente, qualquer substância;

II – usando gestos, palavras ou qualquer outro meio;

III – fazendo diagnósticos.”

O núcleo fundamental é *exercer* e os complementares *prescrevendo*, *usando*, *fazendo*.

Esse tipo prevê a consumação de um fato delituoso por meio de múltiplas práticas.

O crime de sonegação fiscal, como previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27-12-90, caracteriza-se por um tipo penal múltiplo na última espécie examinada.

Define-se o delito pela ação de *suprimir ou reduzir tributo* por meio de uma variada gama de comportamentos: omitir informação, fraudar a fiscalização, elaborar documento falso, etc.

Logicamente, para dizer-se consumado o crime, é preciso que todos os elementos do *caput*, conjuntamente com algum daqueles definidos nos incisos dos citados artigos, estejam presentes.

## 2. O elemento subjetivo

No artigo 18, parágrafo único, do Código Penal brasileiro, vem previsto o princípio da excepcionalidade da culpa: *salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente*.

Os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 não prevêem forma culposa. Logo, são puníveis apenas quando praticados com dolo.

Poderia o crime de sonegação fiscal ser consumado com *dolo eventual*?

Sabe-se que tal espécie de dolo acontece quando o autor orienta sua vontade numa direção (resultado criminoso ou não) mas, diante da previsão da consequência dessa sua ação, anui quanto à ocorrência da mesma (resultado criminoso).

Se o indivíduo quer uma ação lícita (caçar), porém prevê a possibilidade de causar dano criminoso, e assume o risco de fazê-lo, age com dolo eventual. Do mesmo modo, se quer matar alguém, e prevê a probabilidade de matar também outra pessoa, anuindo quanto ao segundo resultado, que não deseja diretamente.

Penso que é possível a consumação do crime de sonegação fiscal com o chamado dolo indireto, pelo menos em alguns dos incisos dos dispositivos já referidos.

Examinemos algumas hipóteses dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

No inciso I do artigo 1º, se o empresário omite informação acabando por suprimir tributo, pratica o delito. Se a omissão derivou de dúvida sobre a obrigatoriedade de fazê-lo, mas houve assunção do risco de afetar o erário, punível o crime com dolo eventual.

No inciso IV do artigo 1º, parece haver expressa previsão do dolo eventual. Se o agente elabora documento que não sabe que é falso, mas *deve saber* que o é, responde pelo crime. Essa expressão é utilizada na legislação penal para evidenciar a existência de dolo indireto. Como exemplo, podem ser citados os artigos 130 e 180, § 1º, do Código Penal brasileiro.

No inciso V do artigo 1º, se o comerciante, por exemplo, deixa de emitir nota fiscal por simples desleixo, assumindo o risco das conseqüências de seu ato, e redução de tributo decorre, a imputação será por dolo indireto. Isso, evidentemente, se não tiver acontecido a exigência da autoridade prevista no parágrafo único desse artigo 1º.

No inciso IV do artigo 2º, do mesmo modo. Se, por descaso ou mesmo por incompetência administrativa, se deixar de aplicar incentivo fiscal, havendo redução de tributo, haverá o crime atribuível a título de dolo eventual.

Nas outras hipóteses dos artigos em comentário, inexistente certeza a respeito da punição com dolo indireto.

Em alguns, parece clara a impossibilidade. Por exemplo, o inciso II do artigo 1º. *Fraudar* envolve um conceito de má-fé, intenção de ludibriar, de falsear a verdade. Isso é incompatível com vontade indireta para a prática do resultado, ou seja, anuência. Ninguém deseja algo lícito e assume o risco de fraudar, porque para consegui-lo está implícito na finalidade da ação o resultado criminoso.

### 3. O resultado

Segundo Everardo da Cunha Luna,  
“a ação representa uma modificação do mundo exterior, o qual, com a

produção do resultado, sofre uma segunda e nova modificação. Opera o resultado, portanto, como fato natural, na esfera da realidade”<sup>41</sup>.

Essa modificação se realiza pela afetação do bem jurídico tutelado pela norma, seja pelo dano propriamente dito seja pelo perigo de dano que o mesmo sofre.

O resultado perigo é excepcional no crime de sonegação fiscal. A regra é a exigência de supressão ou redução do tributo com real prejuízo ao erário. A ação delituosa sonega do estado a receita tributária devida. Deixa de haver o aporte financeiro para fazer frente às despesas orçamentárias. O dano é real.

Todas as hipóteses do artigo 1º contemplam resultado de dano. As ações somente são puníveis se tiver decorrido *supressão* ou *redução* de tributo.

Assim, se foi inserido elemento inexistente em livro exigido pela lei fiscal, mas disso ainda não resultou supressão ou redução de tributo, não poderá falar-se em crime consumado. É que ainda não estarão preenchidos todos os elementos da definição legal. Terá sido realizado o núcleo do complemento, porém não do núcleo principal do tipo.

No inciso I do artigo 2º, o resultado poderá ser o perigo. Feita a declaração falsa com o fim de eximir-se do pagamento do tributo, estará subsumido o tipo, mesmo que dano inoccorra, ou seja, que não tenha o agente logrado eximir-se da tributação. No caso, o erário terá corrido perigo em sua integridade.

### 4. Dolo específico e tentativa

A expressão *dolo específico* é equívoca. Parece contrapor-se a dolo genérico, que constitui expressão pouco técnica.

Tais palavras significam, em verdade, o que se chama *elemento subjetivo do tipo*.

Luis Jiménez de Asua alertava que  
“essa distinção de *dolo genérico* e *dolo específico* é insustentável, havendo desaparecido a tese do *dolus generalis*,

que surge como conseqüência da doutrina formada em torno ao corpo do delito”<sup>2</sup>.

A Lei nº 4.729, de 14-7-1965, em seu artigo 1º prevê a tipificação do crime de sonegação fiscal. O dispositivo contempla, em cinco incisos, condutas que constituem o referido crime.

Se examinarmos esses tipos, constataremos nos quatro primeiros incisos as expressões *com a intenção de* (incisos I e II), *com o propósito de* (inciso III) e *com o objetivo de* (inciso IV).

Tais expressões indicam a existência de elemento subjetivo do tipo. Quer dizer, a declaração falsa, a inserção de elementos inexatos, a alteração de faturas ou a emissão de documentos graciosos não caracterizam crime se no dolo do tipo não estiver contida a específica intenção de eximir-se ou exonerar-se do pagamento do tributo, de fraudar a Fazenda Pública ou de obter dedução de tributos.

No inciso V do artigo em referência, não existe o denominado dolo específico.

Ocorre que a Lei nº 8.137, de 27-12-1990, em seus artigos 1º e 2º, definiu os crimes contra a ordem tributária, com revogação implícita do artigo 1º da Lei nº 4.729/65.

O artigo 1º da Lei nº 8.137/90 é um tipo múltiplo, conforme já examinamos. Em nenhum dos seus incisos descreve elemento subjetivo do tipo. Logo, exemplificativamente, omitir informação à autoridade fazendária, com decorrente redução de tributo, subsume a figura típica, sem se indagar se houve intenção especial de reduzir tributo. O comportamento se insere no dolo do tipo. E, assim, se o sonegador age com dolo eventual, ou seja, omitindo a informação sem intenção de reduzir tributo, mas tal comportamento for capaz de colocar em risco o erário, tentativa de sonegação fiscal será punível. Acaso aconteça a redução do tributo, estará consumado o delito.

Pode ocorrer que determinado gerente resolva praticar uma das condutas descritas no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 com a

intenção de vingar-se dos sócios da sociedade que administra. Descoberto o fato, se dano ainda não resultou ao erário, terá o mesmo corrido perigo, destacando-se no caso o crime tentado. Acaso, após a saída do gerente, o documento for utilizado, com a completa ignorância dos sucessores sobre o vício do ato, e a supressão do tributo se evidenciar, o gerente responderá pelo crime consumado de sonegação fiscal.

Todavia, a interpretação é diversa quanto ao artigo 2º da Lei nº 8.137/90. É que tal regra não constitui tipo múltiplo, porém forma equiparada. Cada inciso contém uma descrição completa. Assim, deixar de aplicar incentivo fiscal (inciso IV) é crime, mesmo que não resulte redução ou supressão de tributo, e ainda que o ato não tenha sido praticado com tal finalidade.

No inciso I do citado artigo 2º, existe um elemento subjetivo do tipo, porque a declaração falsa é praticada *para eximir-se* de pagamento de tributo. Não comprovada essa intenção especial, será atípica a conduta.

Entretanto, essa é a única hipótese de dolo específico prevista no referido artigo 2º.

Consoante já se observou, é possível a tentativa de sonegação fiscal.

Todos os comportamentos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 indicam a existência de crime material em que o resultado é um dano ao erário, porque se reduz ou suprime o pagamento de tributo.

Se a conduta estiver direcionada para o resultado e for apta a obter o mesmo, se dano inoportunar, pelo menos perigo terá corrido a integridade da receita tributária e, em tal hipótese, será punível a tentativa.

Entretanto, os casos dos incisos do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 merecem análise acurada.

No inciso I, prevê-se o perigo como resultado. Feita a declaração falsa com o fim de eximir-se do pagamento do tributo, mesmo que essa declaração ainda não tenha surtido efeito, já terá se consumado o delito. Logicamente, a falsidade deverá conter potencialidade lesiva ao erário. Se for

grosseira, incapaz de enganar, constituirá meio inidôneo e o crime será impossível, afetando a tipicidade.

Penso que é inaceitável falar-se em tentativa nos crimes de perigo, porque exatamente o que fundamenta a punibilidade do crime tentado é a periclitacão do bem jurídico tutelado, quando se inicia a fase de execução. Ora, perigo de existir perigo constitui situação estranha à regulação penal, porque seria próprio das contravenções, que não admitem tentativa.

O inciso II trata do chamado crime omissivo impróprio, lesão a dever gerado pela lei. Parece evidente que o resultado será o dano, em virtude da falta de aporte aos cofres do tesouro. Não basta omitir o recolhimento, é preciso que tenha havido desconto ou cobrança. Isto é, houve disponibilidade dos valores pelo empresário e, no tempo devido, omitiu-se o recolhimento.

É muito difícil a prova da inexistência da disponibilidade do dinheiro pelo empresário, que acaba respondendo pela conduta delituosa. A jurisprudência tem aceito que a decretação da falência contemporaneamente ao fato imputado da omissão é indicador da carência de disponibilidade. E, não havendo o que recolher, obviamente impossível punir-se a omissão, porque ela não pode existir.

A omissão de recolhimento de tributos caracteriza crime formal. Na data aprazada, deixando-se de recolher o tributo, estará consumado o crime. Acaso, no dia anterior, tenha o empresário manifestado a vontade de não recolher, mas no dia imediato esse recolhimento tenha sido feito, a conduta será extrapenal. Todavia, recolhidos os valores no dia posterior, o crime estará consumado, podendo falar-se em arrependimento que, eventualmente, poderá constituir causa de extinção de punibilidade, como se dá na atualidade no direito brasileiro.

Por certo, será impossível a tentativa no caso do inciso II em referência.

No inciso III, há três núcleos. O primeiro, caracterizado pelo verbo *exigir*, do mesmo modo que a concussão (artigo 316 do Código

Penal), supõe a existência de crime de mera conduta, que não admite tentativa, como na espécie do inciso II antes comentada.

No entanto, sob as formas de *pagar* ou *receber*, o delito admitirá a tentativa. Se o pagamento ou o recebimento foi impedido, quando a situação viabilizava sua realização, terá corrido perigo o erário, justificando-se a penação.

No inciso IV, o primeiro núcleo *deixar de aplicar* é, da mesma forma que o inciso II, um crime omissivo impróprio. Há um momento determinado para a aplicação. A omissão consumará o crime que, desse modo, é formal e não admite a forma tentada.

Porém, o outro núcleo, que é *aplicar em desacordo*, oportuniza o crime tentado.

Por fim, o inciso V admite a tentativa, já que o chamado *caixa dois* opera efeito deletério contra a Fazenda na medida em que há movimento contábil paralelo, frustrando a fiscalização. Se o ato flagrado é de confecção do programa, estamos diante de fase meramente preparatória, porque ainda não há perigo de frustração das atividades fiscalizadoras. Todavia, se o programa está sendo instalado para operar, terá sido iniciada a execução e, portanto, viável a tentativa se a cadeia causal for interrompida por circunstância alheia à vontade do agente.

## 5. Concurso aparente de leis

Os primeiros quatro incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, bem como o inciso I do seu artigo 2º, prevêm a prática de falsidades como elementos dos tipos.

Tem-se falado que seria impunível o *falsum*, porque constituiria meio para a prática da sonegação fiscal. Dessa maneira, ficaria subsumido no crime-fim.

Cogita-se da aplicação do mesmo princípio assimilado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, *quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*.

Há, sem dúvida, um engano no princípio aplicável em matéria de solução do conflito aparente de leis penais.

Na subsidiariedade ou na consunção, o conflito decorre de condutas que subsumem tipos diversos. E não é esse o caso da sonegação fiscal.

No crime objeto deste estudo, a falsidade constitui elemento do tipo. Exatamente por isso caracteriza-se como um crime complexo.

Sabe-se que o crime complexo se identifica pela reunião de duas ou mais condutas típicas, formando crime especial, ou de uma conduta típica acrescida de outros elementos.

O roubo é furto com violência. O rapto é seqüestro com fim libidinoso. Crimes complexos por natureza.

Ora, ditas descrições típicas são especiais, como se disse.

Então, o princípio a ser aplicado é o da especialidade.

Acaso a falsidade reduza tributo (incisos I a IV do artigo 1º) ou tenha por propósito eximir-se de seu pagamento (inciso I do artigo 2º), constituirá mero elemento do crime complexo. E, nesse caso, a norma especial derroga a geral.

Isso, logicamente, se analisarmos a falsidade sob o ponto de vista da potencialidade lesiva quanto ao fisco. Porque poderia ocorrer hipótese de concurso formal ou material. Por exemplo, se o gerente utilizar o documento falso para reduzir tributo e, com o mesmo ato, puder realizar seu desejo de fraudar a sociedade com vantagem patrimonial. Nessa hipótese, haverá o concurso formal impróprio entre sonegação fiscal e estelionato.

## 6. O crime como fato gerador

Questão interessante é saber se o ato criminoso pode constituir-se em fato imponível e, pois, caracterizar sonegação fiscal.

O mercenário que recebe a paga para a prática do crime, e deixa de passar recibo, comete o crime de sonegação fiscal? E o indivíduo que planta maconha e cadastra falsamente a plantação para efeito de imposto territorial rural, também incide nas penas do referido delito?

O fato criminoso não pode realizar a hipótese de incidência, mas o produto do crime, como sinal de riqueza, seguramente, será tributado.

O problema pode ter relevância no que diz respeito à competência para julgamento de determinado crime. Exemplificando: se a sonegação fosse de imposto da competência federal e a ação final não atraísse o exercício da jurisdição da Justiça Federal, como solucionar o problema?

Como se afirmou, não é possível exigir-se respeito à lei fiscal por parte do criminoso ao praticar a ação delituosa. Não incide IPI sobre o refino de cocaína, nem ICMS por sua venda, ou ITR pelo seu plantio. Tributável é a renda obtida com a ação delituosa, porque a relevância se dá ao fato econômico.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional menciona que tributo é a prestação pecuniária *que não constitua sanção de ato ilícito*.

O que se deve entender, na hipótese, é que o tributo não é a consequência direta do ato ilícito, mas da repercussão econômica que ele produz.

Se um indivíduo mata alguém, tal fato não gera obrigação tributária, porque a mesma não pode derivar de sanção de ato ilícito. Todavia, se recebe dinheiro para matar, o fato econômico ligado ao crime tem repercussão no âmbito tributário, já que aplicável o artigo 118 do mesmo CTN, segundo o qual não importa para a caracterização do fato imponível a *validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes*.

Incorreto, portanto, é afirmar-se que *nunca* o crime pode constituir fato gerador de tributo.

Imagine-se a hipótese de um comerciante que, falsamente, contrata com alguém a entrega de mercadorias embaladas e, na realidade, nas mesmas, acondiciona cocaína, para disfarçar o tráfico. Se referido comerciante pagou o ICMS sobre as operações e, depois de descoberta a trama e transitada em julgado a sentença condenatória pelo tráfico de entorpecentes, vem a juízo pedir

repetição do indébito do imposto sob o argumento de que o crime não constitui fato gerador de tributo. *Quid juris?* A ação será improcedente porque o pagamento terá sido devido, eis que o objeto da tributação não é o tráfico mas a repercussão econômica que ele gerou em cada operação de circulação da mercadoria.

### 7. Questões incidentes

A lei tipificadora, como já se viu, em seu primeiro artigo, trata de incriminar a redução de *tributo* ou de *contribuição social*.

Como se vê, o legislador foi coerente com a especificação das espécies tributárias feita pela Constituição Federal, em seu artigo 145.

A discussão em torno da natureza destas pouco interessa. A lei foi rigorosa em acompanhar o sistema constitucional.

E o *empréstimo compulsório* poderia acarretar o crime? Obviamente não, exatamente pelo motivo antes exposto. O artigo 148 da Magna Carta prevê a criação de empréstimos compulsórios, mas não lhe atribui expressamente a natureza de tributo.

Desse modo, atípica a conduta que viabiliza a supressão ou redução do pagamento de empréstimo compulsório, porque inaplicável a Lei nº 8.137/90.

Atente-se para que, no artigo segundo, a lei também se refere apenas a tributo e contribuição social.

Outra questão é saber se o parágrafo único do artigo primeiro constitui condição de procedibilidade ou prejudicial.

A primeira tem natureza processual. A instauração da lide penal depende de um esclarecimento ou de manifestação de vontade, como nas ações penais públicas condicionadas. Já a prejudicial afeta um dos elementos do tipo e, pois, diz respeito à própria existência do mesmo. Como admitir-se um crime contra o estado de filiação se ainda não se sabe que o acusado é pai da vítima?

O crime do inciso V do artigo primeiro é omissão na emissão de nota fiscal ou outro documento, ou seu fornecimento em desacordo com a lei.

Penso que o citado parágrafo único caracteriza uma prejudicial. O que pretendeu o legislador foi evitar que se desse andamento a processos penais com base em acusações falsas. Logo, impõe-se que, antes de iniciar o processo, oportunize-se ao acusado provar que não existiu o comportamento típico.

Isso quer dizer que, eventualmente não tomada a providência, se o réu comparece ao processo e confessa a omissão, nulidade alguma haverá.

Outro problema é o relativo ao *diferimento* da satisfação da obrigação tributária. Pode-se entender que houve *redução* de tributo?

Entendo que sim, porque os acessórios como juros não serão pagos.

Ademais, o tributo visa a garantir o custeio do estado. Se não for pago na data certa, o prejuízo à receita será presumido.

Outra questão de conteúdo prático pode ser examinada.

Suponhamos que o contribuinte impugna um lançamento, cujo conteúdo poderia ensejar a aplicação da Lei nº 8.137/90. Ao final do processo fiscal, conclui a autoridade que não houve supressão nem redução de tributo.

Poderia o juiz receber denúncia pelo mesmo fato, considerado pelo Ministério Público como típico?

Em princípio, parece que a denúncia haveria de ser rejeitada.

Há uma presunção de legitimidade no ato administrativo. Assim, sob o ponto de vista fiscal, haveria ausência do *fumus boni juris* para a instauração da ação penal com o recebimento da denúncia.

Obviamente, tal não ocorreria se a decisão derivasse de erro crasso do julgador administrativo, ou restasse provado que fora tomada em virtude de ato de corrupção.

Nessas hipóteses, fundamentada a denúncia, haveria de ser recebida.

Ressalte-se que a peça inicial da acusação teria que atacar o julgamento administrativo para quebrar a presunção de legitimidade.



## 8. Conclusão

A fragilização do estado moderno pelo avanço das idéias neoliberais, que se difundem através dos meios de comunicação, tem causado modificações profundas nas estruturas da comunidade.

Uma delas, certamente, diz respeito à crescente descrença na instituição do estado, que é visto como adversário ao invés de aliado. O estado está ausente na educação e saúde, no subsídio, na boa prestação de serviço, etc. Por outro lado, desenvolve uma voracidade tributária, avançando no bolso dos contribuintes para compensar seus balanços deficitários mercê de políticas corruptas ou protecionistas. A Seguridade Social também motiva uma tributação exagerada sem uma resposta à altura na prestação de serviços de saúde, ou na manutenção de um sistema previdenciário justo, que previna o infortúnio dos trabalhadores.

É isso que se difunde por meio da imprensa. É o quadro que se pinta aos olhos do povo, causando uma modificação cultural no que diz respeito com o sistema institucional.

Se isso é verdadeiro ou não, o tema desborda da motivação deste trabalho.

O importante, todavia, é que o fenômeno inaugura uma nova postura na relação tributária. Por que pagar tributo para um estado que gasta mal, que não cumpre suas finalidades? Por que contribuir para a Seguridade Social se os hospitais não atendem a contento e os benefícios previdenciários são insuficientes para uma vida digna?

No Brasil forma-se, cada vez mais, a convicção de que o tributo, além de um gravame, é um mal, como se fosse uma sanção, que se paga sem contraprestação de qualquer benefício. E, diante disso, as práticas de elisão são festejadas, e as de evasão já não sensibilizam negativamente a consciência do cidadão.

Obviamente, a situação afeta em muito a criação, a aplicação e a execução de um sistema tributário justo.

Quem não pagaria tributo com satisfação se pudesse identificar a resposta de sua

contribuição num serviço público efetivo? Quem deixaria de incriminar com indignação o sujeito que, com sua ação fraudulenta, quebrasse a harmonia de uma administração competente?

Todos esses elementos são considerados no momento da decisão política, na criação da norma tributária, no instante em que o contribuinte tem de se sujeitar à imposição, ou naquele em que o julgador deve aplicar a lei dirimindo a lide fiscal ou penal.

A criminalização deve corresponder a um sentimento da população. Nesse sentido a lição de Sebastian Soler, citado por Alberto Rodrigues de Souza, em seu artigo *A Militância Filosófica e Jurídica de Sebastian Soler* (Rev. de Dir. Penal da Fac. Cândido Mendes, vol. 4, p. 81):

“A lei que deve estripar toda sua eficácia no poder de sanção está perdida, porque o objeto perseguido, ao sancioná-la, não é o de castigar sua violação, mas o de provocar seu cumprimento, o qual só se alcança através de uma vontade de acatamento, em si mesma incoercível; quem obedece a lei fá-lo tão voluntariamente como quem a desacata e menospreza.”

Tema ligado ao antecedente diz respeito à crescente criminalização em matéria de crimes tributários.

A ausência do estado se consubstancia pela omissão no serviço público, às vezes em atividades essenciais, quer pela inexistência de servidores, quer pelo pagamento de remunerações incompatíveis com a importância dos cargos, atraindo mão-de-obra menos qualificada.

Daí resulta uma deficiência, por exemplo, nos serviços de fiscalização.

Então, como não se consegue fiscalizar os contribuintes, institui-se um tipo penal que ameaça a atividade do contribuinte que foge à tributação. Quer dizer, o crime não deriva de uma norma necessária, realizando um valor que merece ser alçado à condição de tipo criminal. Mas, por utilidade do estado incompetente, serve para coagir os contribuintes faltosos.

O exemplo típico dessa regulação inadequada é o crime de omissão de recolhimento de tributos, ou de contribuições previdenciárias, que ofende o princípio da subsidiariedade em matéria penal.

No comportamento do contribuinte que, na data aprazada, deixa de recolher ao erário os tributos recolhidos de alguém, não existe fraude contra o fisco. Basta o fiscal comparecer à empresa e constatará o fato. Logo, não é necessária a intervenção do direito penal, que deve ser a *ultima ratio*. O direito penal está sendo usado como função reguladora, quando não o é por natureza. A norma deriva de uma realidade, não a engendra (*ubi societas, ibi jus*). Só nos sistemas ditatoriais, em que a vontade do soberano se impõe, é que o direito é utilizado para desviar os caminhos das opções culturais de um povo.

Em matéria fiscal, a criminalidade do comportamento há de estar ligada à decisão

fraudulenta do contribuinte para lograr a vigilância da fiscalização. Porque, nessa hipótese, poderá o estado ter o melhor sistema fiscal que, ainda assim, sofrerá o dano. A *illusão* do fisco haverá de inspirar o legislador penal nessa área.

Creio que esse é o critério limitador da legitimidade na criação de regras criminalizantes em matéria tributária.

Atente-se para que o desaparecimento do estado tutelar, com o enxugamento da administração, não pode ser substituído pelo direito penal tutelar; já que esta não é sua função.

#### Notas

<sup>1</sup> LUNA, Everardo da Cunha. *Estrutura jurídica do crime*. Ed. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 1968.

<sup>2</sup> ASUA, Luiz Jiménez de. *Tratado de Derecho Penal*. Tomo I. Ed. Losada S/A. Buenos Aires, 1964.