

---

**CRIMES MATERIAIS CONTRA A  
ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº 8.137/1990, ART.  
1º): LANÇAMENTO DEFINITIVO COMO  
CONDIÇÃO PARA A SUA CONSUMAÇÃO:  
CRÍTICA AOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO  
PROFERIDA NO JULGAMENTO DO HABEAS  
CORPUS Nº 81.611-8/DF**

*por Paulo Vieira Aveline*

*Juiz Federal Substituto da 2ª Vara Federal de Canoas/RS. Mestrando em Direito pela PUC/RS.*

## **Introdução**

A Lei nº 8.137/1990 define crimes contra a ordem tributária. Nela estão dois tipos penais, nos artigos 1º<sup>1</sup> e 2º<sup>2</sup>, que descrevem condutas usualmente conhecidas como “sonegação fiscal”. O tipo

---

<sup>1</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. 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.

descrito no artigo 1º define crime de cunho material, que se consuma somente quando as condutas nele descritas produzirem como resultado a efetiva supressão ou redução de tributo; no artigo 2º, crime de natureza formal, que se consuma independentemente da produção de qualquer resultado como decorrência das condutas que esse tipo penal descreve<sup>3</sup>.

A edição de normas tributárias e penais concedendo privilégios à sonegação tem sido a regra no período posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988.

De fato, a Lei nº 8.137/1990, em seu art. 14<sup>4</sup>, já continha a previsão de extinção da punibilidade do sonegador que efetuasse o pagamento dos tributos sonegados desde que o fizesse antes do recebimento da denúncia. Por um breve lapso temporal, essa sorte de privilégio foi abolida de nosso ordenamento jurídico, por conta da revogação do art. 14 da citada lei pelo art. 98 da Lei nº 8.383/1991<sup>5</sup>. Pouco tempo depois, porém, o privilégio foi restabelecido por meio de emenda ao Projeto de Lei nº 913-B. Nesse projeto, que se transformou na Lei nº 9.249/1995, foi incluído o art. 34<sup>6</sup>, ressuscitando o privilégio penal antes extirpado da legislação bra-

---

<sup>2</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

<sup>3</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos Santos. *Direito penal: parte geral*. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2006. p. 109.

sileira. Segundo narra Feldens, consta do Diário da Câmara dos Deputados que essa emenda visaria,

“corrigir uma deformação existente na Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Essa emenda limitava-se a incorporar na legislação o que havia sido suprimido na citada lei. O Deputado Silvio Torres pediu a palavra para declarar-se favorável ao acolhimento da emenda pelo Relator, acrescentando, a propósito, que fora procurado em São Paulo por representantes das Federações do Comércio, os quais lhe relataram muitos problemas que vinham ocorrendo em função daquela lei, penalizando até mesmo quem estivesse em dia com o fisco, continuando, não obstante, a ser indiciados em processos-crime”.<sup>7</sup>

A explicação para os “problemas” referidos pelo parlamentar pode certamente ser encontrada, por exemplo, em levantamento divulgado pela Secretaria da Receita Federal em 2005. Segundo os dados do levantamento, divulgado pela imprensa, o comércio foi setor que mais sonegou. Somente com as autuações lavra-

---

<sup>4</sup> Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>5</sup> Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

<sup>6</sup> Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>7</sup> FELDENS, *Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 191.

das pela Secretaria da Receita Federal, desconsiderando-se, portanto, a cifra “dourada” desse tipo de criminalidade, a quantia devida ao Fisco alcançou a soma de R\$ 20,08 bilhões de reais apenas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005<sup>8</sup>.

Tamanho privilégio, contudo, não pareceu suficiente. Assim, foi criado o denominado REFIS, por meio da Lei nº 9.964/2000,<sup>9</sup> um programa fiscal de recuperação de créditos tributários que previa o pagamento dos tributos (inclusive produto de sonegação) a perder de vista, na medida em que não havia prazo estabelecido, sendo que o pagamento seria feito em parcelas correspondentes a até 1,5% do faturamento da empresa até que, algum dia, o débito restasse quitado. Feldens refere o caso da Academia de Tênis de Brasília, misto de centro de lazer e hotel de luxo, com diárias de até R\$ 750,00, que, depois de 15 anos beneficiando apenas o seu proprietário, considerando o valor das prestações que vinha recolhendo aos cofres públicos, levaria 1.666 anos para quitar o débito<sup>10</sup>. A par disso, a Lei também previa a suspensão da

---

<sup>8</sup> RECEITA aponta comércio como setor que mais sonegou este ano. Zero Hora, Porto Alegre, 12 abr. 2005.

<sup>9</sup> Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

<sup>10</sup> FELDENS, op. cit., p. 201.

pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o autor da sonegação estivesse incluída no REFIS, desde que a inclusão se desse antes do recebimento da denúncia. Feito o pagamento de todas as parcelas, a punibilidade do referido autor restaria extinta.

Entretanto, o privilégio parece não ter surtido os efeitos desejados, pois em curto espaço de tempo nova legislação desse jaez veio a lume. Com a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003<sup>11</sup>, foi instituída nova modalidade de parcelamento dos débitos (inclusive os oriundos de tributos sonegados), o chamado PAES. Se, por um lado a nova legislação “moralizou” o prazo de pagamento do débito, reduzindo-o para “apenas” quinze anos, de outro, suprimiu o marco processual penal até então existente, que limitava a fruição do privilégio penal ao parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia. Assim, até mesmo aqueles que já haviam sido condenados criminalmente por sonegação, desde que não houvesse transitado em julgado a decisão condenatória, puderam gozar do privilégio da suspensão da pretensão punitiva e poderão desfrutar da conseqüente extinção da punibilidade ao cabo do pagamento do débito.

A essa tradição legislativa despenalizante veio a somar-se, também em 2003, importante decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento, encerrado em 10 de dezembro desse mesmo ano, do Hábeas Corpus nº 81.611-8/DF. Entendeu a Suprema Corte que os crimes materiais descritos no art. 1º da Lei nº

---

<sup>11</sup> Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

8.137/1990 somente se consumam quando restar, pelo lançamento fiscal, definitivamente constituído o crédito tributário. Antes disso não haveria justa causa para a ação penal, impossibilitando o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público.

A ementa do acórdão está assim redigida:

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

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da auto-riedade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva no processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo”<sup>12</sup>

No presente artigo se pretende efetuar uma crítica aos fundamentos da decisão proferida, verificando se na solução dada ao

---

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 81.611-8/DF. Luiz Alberto Chemim, José Eduardo Rangel de Alckmin e outro e Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 de dezembro de 2003. In: *Diário de Justiça da União*, Brasília, 13 mai. 2003.

caso o Supremo Tribunal Federal atribuiu às normas e aos valores jurídicos aplicáveis a melhor significação dentre as várias possíveis, numa interpretação tópico-sistemática, hierarquizando-os axiologicamente, fixando-lhes o alcance e vencendo antinomias em sentido amplo<sup>13</sup>.

## Pressupostos fáticos do caso concreto

O paciente em favor do qual foi impetrado o hábeas corpus havia sido denunciado pelo Ministério Público Federal em 18/06/1997, pela suposta prática, de forma continuada (Código Penal, art. 71), de crimes contra a ordem tributária descritos no art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/1990. Segundo consta da inicial acusatória, o paciente, entre agosto de 1991 e novembro de 1993, teria suprimido tributos, devidos pela empresa por ele administrada, através da omissão de informação às autoridades fazendárias e mediante fraude à fiscalização tributária, omitindo operações em documentos e livros exigidos pela lei fiscal, auferindo receita proveniente da venda de 360 (trezentos e sessenta) apartamentos sem que fosse tal receita lançada nos respectivos registros contábeis.

Objetivando o trancamento da ação penal em razão da pendência do processo administrativo fiscal, foi impetrado em favor do paciente hábeas corpus perante o Tribunal Regional da 3ª Região, que denegou a ordem. Contra essa decisão foram interpostos Recurso Ordinário, desprovido por unanimidade pela 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, e Recurso Extraordinário, não admitido pela Corte Suprema. Contra a decisão proferida no julgamento do Recurso Ordinário foi, por fim, interposto o hábeas corpus que é o foco do presente trabalho.

---

<sup>13</sup> FREITAS, Juez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e ampl., com Tábua de diferenças e semelhanças entre princípios e regras. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 80/1.

Notícia o acórdão que, à época da impetração do hábeas corpus, em 26/12/2001, mais de dez anos depois dos primeiros fatos denunciados pelo Ministério Público Federal, ainda não havia lançamento definitivo dos tributos supostamente sonegados pelo paciente, já então reduzidos, por conta das decisões administrativas até então proferidas, a cerca de um terço do valor que havia sido originariamente lançado. Ainda estava em curso, portanto, a discussão administrativa acerca dos tributos provisoriamente lançados, sendo cabível recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja futura interposição já era anunciada na impetração, e, depois, possivelmente, ao Ministro da Fazenda.

### **Crítica aos fundamentos da decisão**

Ao final do julgamento do Hábeas Corpus nº 81.611-8/DF, decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria e nos termos do voto do relator, Ministro Sepúlveda Pertence, conceder a ordem, determinando o trancamento, por falta de justa causa, da ação penal aforada em face do paciente. Foram vencidos no julgamento a Ministra Ellen Gracie e os Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Britto.

Em seu voto, o relator, Ministro Sepúlveda Pertence, partindo da premissa de que o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 é material ou de resultado, entendeu que a necessidade de accertamento ou concretização do débito por meio do lançamento definitivo constituiria uma condição objetiva de punibilidade. Segundo ele, a punibilidade só adviria quando um elemento posterior à conduta típica, no caso a eliminação, por meio do lançamento definitivo, da incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação tributária, for acrescentado para determinar consequências penais.



O equívoco do entendimento que considera o lançamento definitivo como condição objetiva de punibilidade foi bem demonstrado no voto do Ministro Joaquim Barbosa:

“Por outro lado, com a devida vênia, não concordo inteiramente com o ministro Sepúlveda Pertence quando atribui ao lançamento definitivo a natureza jurídica de condição objetiva de punibilidade.

“É que tenho dificuldade em conciliar o conceito de condição objetiva de punibilidade com o papel do Fisco no lançamento da obrigação tributária, para efeito de caracterização dos crimes de que trata a Lei 8.137/1990.

“Para NÉLSON HUNGRIA, o direito penal cogita de condições objetivas de punibilidade quando a punição da conduta penalmente ilícita fica condicionada a certas *“circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuridicidade e da culpabilidade”*. E prossegue: *‘Dizem-se condições **objetivas** porque são alheias à culpabilidade do agente. Nada têm a ver com o crime em si mesmo, pois estão fora dele. (Não há confundir as condições em apreço com os chamados ‘pressupostos’ do crime, isto é, fatos ou situações **preexistentes**, a que a lei subordina o reconhecimento de determinado crime ou grupo de crimes.)’*”

“MARCELO FINZI, no artigo ‘Delitos cuya punibilidad depende de la realización de un suceso’, em que examina precisamente o crime de instigação ou auxílio ao suicídio, tomado pelo ministro Sepúlveda Pertence como exemplo para ilustrar sua tese, sustenta que nesses casos trata-se de *‘uma infração cuja punibilidade está condicionada à verificação de um acontecimento incerto e futuro’*.

“Ora, o crime de sonegação fiscal é de fácil compreensão. Praticada a conduta descrita no tipo penal e produzido o resultado, que é a supressão do tributo ou contribuição, está consumada a prática do ilícito penal. Em outras palavras este tipo de crime se consuma quando se verifica o resultado lesivo ao Fisco.

“Observe-se que o resultado naturalístico é descrito no próprio tipo, o que faz a doutrina classificar esses crimes como crimes de resultado (de dano ou materiais).

“Assim, não me parece razoável acrescentar aos elementos do crime algo que o legislador nele não quis incluir. A decisão da autoridade administrativa acerca da impugnação do contribuinte poderá ter duas naturezas distintas. Se ela for no sentido de indeferir a impugnação do contribuinte e confirmar a existência do débito tributário, constituirá um elemento adicional de comprovação da materialidade do crime. [grifos do autor]”

Em nota de rodapé, o Ministro Joaquim Barbosa serve-se do crime de induzimento, instigação ou auxílio ao suicídio e do crime falimentar para justificar esse entendimento:

“Tem-se, portanto, uma verdadeira condição objetiva de punibilidade.

“Explico. No caso da participação em suicídio, o evento superveniente, embora descrito pelo preceito secundário, é decorrência das ações descritas no preceito primário.

“Já nos crimes antifalimentares, a ausência da devida escrituração dos livros mercantis, por exemplo, não tem, em princípio, qualquer vínculo (quer físico, quer normativo) com a sentença ‘declaratória’ de falência.

“Percebe-se que o evento morte (ou lesão grave) pertence à descrição legal (no preceito secundário), enquanto que a constituição da falência não está prevista a morte (ou lesão grave) nos crimes de participação em suicídio é o resultado no tipo incriminador.

“Na realidade, a despeito do que parte da doutrina mais tradicional afirma, naturalístico essencial à própria tipicidade: se não ocorrerem esses resultados, a conduta simplesmente será atípica (e não típico mas impunível).

“Diferentemente, nos crimes antifalimentares, a sentença constitutiva de falência não integra a tipicidade desses delitos, sendo uma circunstância extrínseca, mas subordinante, do nascimento do fato punível.

“Mas, ao se constituir o estado falimentar, o que era um irrelevante penal, apesar da subsunção do fato ao tipo penal, torna-se um fato com dignidade penal.

**“Em síntese, um fato, para ser considerado condição objetiva de punibilidade, exige três requisitos: (i) não ser elementar, mas circunstância acessória do tipo, (ii) não ser decorrente do curso causal e (iii) estar inserido na norma proibitiva de conduta. [grifo meu]”**

O acerto definitivo do débito efetivamente não atende aos requisitos listados pelo Ministro Barbosa. O crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, como crime material que é, exige que haja supressão ou redução de tributo. Só se pode suprimir e reduzir o que existe e tem valor certo. O “tributo”, suprimido ou reduzido como resultado das condutas fraudulentas descritas no tipo penal (decorrente do curso causal, portanto), deve ser existente e ter valor determinado. Se não há tributo ou se não se sabe o seu valor, falta à consumação do tipo penal em questão um dos elementos de sua definição legal, o “tributo” suprimido ou reduzido. Claramente, portanto, “tributo” é elemento normativo desse tipo penal, se afastando da condição objetiva de punibilidade que, como visto, é uma circunstância extrínseca ao crime.

Entretanto, a distinção, no caso vertente, não tem maior relevância, porquanto todos os ministros concordaram quanto ao fundamental: o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 é material ou de resultado e só se consuma com a efetiva supressão ou redução de tributo.

Partindo dessa premissa, concluíram também os ministros prolores dos votos vencedores, depois de longo debate acerca da obrigação e do crédito tributário e da natureza declaratória ou constitutiva do lançamento, na linha do que assentou o Ministro Sepúlveda Pertence:

“O que verdadeiramente ilide o juízo positivo de tipicidade – quando se cogita de crime de dano -, é a **eficácia preclusiva da decisão administrativa favorável ao contribuinte**: irrevisível essa, corolário iniludível da harmonia do ordenamento jurídico impede que a alguém – de quem definitivamente se declarou, na esfera competente para a constituição do crédito tributário, **não haver suprimido ou reduzido tributo** devido – se possa imputar ou condenar por crime que tem, na **supressão ou redução do mesmo tributo**, elemento essencial do tipo.

[...]

“É certo que, em conseqüência, se estará a erigir uma decisão administrativa em condicionante da instauração de um processo judicial.

[...]

“Assim, no caso, trata-se, na verdade, é de não usurpar a competência **privativa** da Administração para o ato de constituição do crédito tributário (CTN, art. 142), sujeito ele mesmo, de resto, ao controle judicial de sua validade, quando se anteponha pretensão de direito subjetivo violado do contribuinte. [grifos no original]”

Em outras palavras, sendo material o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, sua consumação só se dá com a redução ou supressão de tributo, o que somente à Administração, através do lançamento definitivo, como ato privativo seu, cabe verificar se ocorreu ou não, ressalvada a possibilidade de submeter ao crivo do Poder Judiciário a decisão desfavorável ao contribuinte.

Há nessa conclusão, a meu singelo juízo, dois equívocos de hermenêutica. O primeiro consiste em considerar a atividade administrativa condição necessária da própria existência e determinação do conteúdo do tributo. O segundo, em impedir o acesso à Jurisdição, em particular à jurisdição penal, no caso de decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Não se pode negar que a conduta da Administração, a aceitar-se a tese agasalhada pela Corte Suprema, insere-se inarredavelmente na linha de desdobramento causal do crime do

art. 1º da Lei nº 8.137/1990, sendo indispensável para a produção do resultado de que depende a própria existência da infração penal. Ora, se o próprio resultado, no caso, a supressão ou redução do tributo, depender necessariamente de conduta da Administração, sem a qual sequer virá a existir, é preciso concluir, conseqüentemente, que a Administração será também necessariamente co-autora do crime do art. 1º a Lei nº 8.137/1990. É que quem de qualquer modo concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida da sua culpabilidade (Código Penal, art. 29, caput). Na linha do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, a Administração detém o mais absoluto domínio do fato: sem a sua conduta - o lançamento definitivo - não há crime. Como costuma dizer o Ministro Sepúlveda Pertence, o absurdo da conclusão evidencia o erro da premissa, ainda que, no âmbito do dolo e mesmo da culpabilidade, na verdade não seja possível, na hipótese ventilada, responsabilizar penalmente o agente da Administração.

Ainda, como bem colocou a Ministra Ellen Gracie no voto divergente que proferiu, “A obrigação tributária de caráter geral e abstrato é a que se contém na lei. Lá estão descritas, com precisão, as hipóteses de incidência tributária. Quando ocorra o fato típico nela previsto, a obrigação tributária se concretiza e individualiza. Sabe-se, a partir daí, quem deve, quanto deve e quando se deverá fazer o recolhimento.” De fato, o tributo passa a ter existência no momento em que ocorre o fato imponible. A partir de então, qualquer contador ou até mesmo um técnico em contabilidade é capaz de dizer quem deve, quanto deve e quando o tributo terá de ser recolhido aos cofres públicos. Não fosse assim, não seria possível exigir o recolhimento de qualquer quantia antes do lançamento definitivo, ainda que o recolhimento, nesse caso, fosse considerado mera antecipação do pagamento do tributo. Isso porque não se pode exigir do contribuinte que antecipe o pagamento de algo que

não existe por conta da expectativa de que um dia esse algo vá existir. Mal comparando, quem, por exemplo, entraria em uma loja qualquer e pagaria por algo que ainda não comprou, apenas porque, quem sabe, algum dia poderá vir a comprar esse algo nessa mesma loja?

Ora, o lançamento definitivo, como atividade administrativa plenamente vinculada privativa da Administração – a existência ou não de vinculação plena constitui tema que desborda o objeto deste trabalho -, é tão somente condição para a cobrança do tributo. É o que se extrai de forma cristalina do art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN. O referido dispositivo legal contém a seguinte definição de tributo: “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 [...]”. Logo depois de definir o que seja tributo, o referido dispositivo legal diz que tal prestação pecuniária é “[...] **cobrada** mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” [grifo meu]. Para Roque Antonio Carrazza o tributo nasce, em abstrato, quando a lei traça cuidadosamente todos os aspectos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), e, em concreto, quando acontece, no mundo físico, o fato imponível<sup>14</sup>. Segundo Carrazza, a criação do tributo não se confunde com a sua arrecadação: “Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.”<sup>15</sup> Dessa feita, essa atividade plenamente vinculada que compete privativamente à Administração desenvolver é indispensável e serve apenas para a cobrança do tributo, para a sua arrecadação, não para que ele tenha existência e conteúdo perfeitamente determinados.

---

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 415-25.

<sup>15</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 416.

Isso decorre do regime único e especial por meio do qual à Administração é dado cobrar os tributos: a execução fiscal (Lei nº 6.830/1980). Diversamente do que ocorre com os particulares, a Administração tem o poder de unilateralmente constituir o título executivo que lhe permite cobrar um crédito através de processo de execução. Necessário, portanto, que o faça às claras, possibilitando que o contribuinte possa verificar se, ao apurar o tributo que pretende receber, a Administração o fez com a observância da Constituição e da lei. Desse modo, o lançamento definitivo constitui unicamente etapa necessária para a arrecadação do tributo e nesses estreitos limites deve ser compreendido. Jamais pode ser visto como pressuposto necessário para a propositura de ação penal relativa ao crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990.

Além disso, ao “[...] erigir uma decisão administrativa em condicionante da instauração de um processo judicial”, o Supremo Tribunal Federal simplesmente aniquilou o princípio constitucional da reserva de jurisdição, dele não permitindo que restasse sequer o seu núcleo essencial. E assim é porque a Corte Suprema deu à decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte, na qual a Administração entenda não ter havido supressão ou redução de tributo, o condão de impossibilitar a propositura da ação penal pela prática do crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990. Isso porque, no entender do tribunal, aí não haveria o crime, posto que a supressão ou redução de tributo constitui elemento normativo do referido tipo penal.

Ora, o Estado de direito (CF, art. 1º, caput), a divisão de Poderes (CF, arts. 2º e 60, § 4º, III) e o direito fundamental à tutela jurisdicional (CF, art. 5º, XXXV) são princípios estruturantes de toda a ordem constitucional brasileira. Da imbricação desses princípios estruturantes, segundo Canotilho, resultam dimensões não elimináveis do núcleo essencial da garantia institucional da via judiciária, que têm como corolário lógico um dever de proteção

através do Poder Judiciário<sup>16</sup>. De um lado, o direito do particular à defesa contra atos do Estado que violem seus direitos e à proteção do Estado contra a violação de seus direitos por outros particulares. De outro, o repúdio constitucional à justiça privada (ou à autodefesa ou à justiça “pelas próprias mãos”) e a atribuição do monopólio da realização concreta do direito a um poder imparcial e especialmente qualificado para exercer essa função<sup>17</sup>. Isso significa que ao Poder Judiciário, por meio de seus órgãos e no exercício dessa função, cabe dizer a última e decisiva palavra referente ao direito aplicável.

Note-se que, na esfera penal, a Constituição Federal atribuiu a uma outra instituição, I). O Ministério Público, assim e por definição constitucional (CF, art. 127, caput), é essencial o Ministério Público, dotado de independência e autonomia funcional e administrativa (CF, art. 127), a atribuição privativa de provocar o exercício da função jurisdicional (CF, art. 129, à função jurisdicional do Estado e, portanto, à proteção dos particulares contra a violação criminosa de seus direitos por parte de outros particulares. Quaisquer obstáculos opostos à ação do Ministério Público nessa seara implicam conseqüentemente em violação do direito fundamental à tutela jurisdicional daqueles cujos direitos fundamentais são, por outorga constitucional, protegidos por meio da atividade ministerial e do Poder Judiciário. Essa a dimensão social do direito fundamental à reserva de jurisdição.

O mais grave, porém, é que o entendimento albergado pelo Supremo Tribunal Federal permite que o exercício da função jurisdicional do Estado seja obstado também pela absoluta inação da Administração, seja porque a fiscalização foi insuficiente, seja

---

<sup>16</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 483-5.

<sup>17</sup> CANOTILHO, op. cit., p. 651-2.



por conta da corrupção de algum de seus agentes, deixando que se operasse a decadência do direito de lançar e, portanto, não mais podendo dizer se há tributo suprimido ou reduzido.

Ora, a decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte ou a ausência de qualquer manifestação da Administração não podem de modo algum impedir que o Estado exerça a jurisdição para, mediante provocação do Ministério Público, dar a última palavra acerca da existência de uma infração penal e da sua autoria, porque o princípio constitucional da reserva de jurisdição outorga ao Poder Judiciário essa tarefa. É importante salientar que a possibilidade, sempre presente, de haver decisões contraditórias entre as instâncias administrativa e jurisdicional (como ocorre em inúmeras searas - meio ambiente, trânsito, previdência social, por exemplo) é inerente ao princípio da separação de Poderes. A Constituição Federal, ao separar a Administração e a Jurisdição, trouxe consigo esse inevitável paradoxo. Não se trata de negar a existência de superposição de espaços normativos. É verdade que o Direito Penal aqui se vale de fatos já valorados pelo Direito Tributário. Trata-se, apenas, de constatar que em nossa ordem constitucional cabe ao Poder Judiciário dizer a última palavra, não à Administração.

Tanto é assim que o próprio Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto, referiu ser possível ao Poder Judiciário exercer o controle jurisdicional da validade do ato de constituição do crédito tributário “[...] quando se lhe anteponha pretensão de direito subjetivo violado do contribuinte”. Parece evidente que **o contribuinte não está obrigado a se conformar com a decisão, definitiva ou não**, frise-se, **tomada pela Administração**. Pode, acaso dela discordar, recorrer ao Poder Judiciário para que este, no exercício da jurisdição, diga a última palavra, ou seja, se o contribuinte deve ou não deve, e, se deve, quanto deve. Nessa linha, pode o juiz cível, em uma ação proposta pelo contribuinte mesmo que

ainda não tenha havido decisão definitiva da Administração, manifestar-se acerca da existência ou não do tributo e determinar o seu conteúdo. Se a ação for julgada improcedente, o Poder Judiciário dirá que existe tributo e que seu valor é aquele definido pela Administração. Entretanto, se a ação for julgada procedente, dirá que não há tributo ou que outro é o seu valor. Julgada procedente em parte a ação, dirá o Poder Judiciário que o tributo existe, mas que seu valor é outro, diverso daquele apurado pela Administração. A decisão judicial não substitui o lançamento. Em nenhum desses casos estará o Poder Judiciário usurpando a atribuição privativa da Administração de fazer o lançamento. No entanto, terá se manifestado a respeito da existência do tributo e de seu conteúdo. Do mesmo modo, em uma ação penal na qual se defenda o réu alegando não ter havido supressão ou redução de tributo. O juiz criminal, ao julgar procedente a denúncia, estará confirmando ter havido supressão ou redução de tributo; ao julgá-la improcedente, estará dizendo que não houve tributo suprimido ou reduzido pelo réu.

Nas hipóteses mencionadas, não há quem não admita o exame da existência do tributo ou de seu conteúdo por parte do Poder Judiciário. Pergunta-se, então, por que não pode aquele mesmo juiz criminal fazer tal exame em uma ação penal sem que haja prévia manifestação da Administração por meio do lançamento definitivo? Por que um juiz criminal é “menos” juiz do que um juiz cível, a quem é permitido se pronunciar mesmo que não haja uma decisão definitiva da Administração?

Quando a Constituição Federal quis que primeiro fossem esgotadas as vias administrativas antes de ser possível provocar o exercício da jurisdição ela expressamente o disse, no seu art. 217, § 1º: “O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, regulada em lei.” Ora, toda interpretação deve

estar voltada para garantir a maior tutela jurisdicional possível, não para impedir o legítimo acesso a sua prestação, eis que o princípio da reserva de jurisdição constitui princípio fundamental e intangível de nosso sistema<sup>18</sup>.

Ademais, a imutabilidade do lançamento definitivo só é oponível à própria Administração, por força da disposição expressa do art. 156, IX, do Código Tributário Nacional<sup>19</sup>. Mesmo assim há quem se insurja contra tal entendimento, antes, com base no mesmo dispositivo legal, que ressalva o ajuizamento de ação anulatória, depois, com base no princípio constitucional da reserva de jurisdição. No caso, porém, não é sequer preciso entrar nessa polêmica. Basta perguntar onde está, na Constituição Federal ou mesmo na lei, a autorização para tal limitação, que dá ao juiz criminal uma estatura jurisdicional inferior a do juiz cível e, o que é mais grave, inferior a de um agente da Administração que, simplesmente não exerce a jurisdição. Por mais que se procure, a resposta não será encontrada, ao menos não à luz de uma interpretação sistemática como a que aqui se busca fazer. Os princípios devem preponderar sobre as regras.

Na verdade, uma leitura atenta do acórdão permite dele extrair as razões efetivamente determinantes da decisão que acabou sendo prolatada. Mais de um dos ministros prolores dos votos vencedores as referiu. E para melhor compreendê-las é preciso lembrar que, no caso concreto submetido a julgamento, as sucessivas impugnações administrativas feitas pelo paciente, então ainda não esgotadas, já haviam reduzido o valor do tributo à cerca de um terço daquele originalmente lançado. E, ainda, que, à época do início do julgamento, o suposto autor do crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 somente poderia alcançar a extinção da punibilidade com o paga-

---

<sup>18</sup> FREITAS, op. cit., p. 196-7.

<sup>19</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; [...].

mento do tributo se o fizesse antes do recebimento da denúncia oferecida pelo Ministério Público (Lei nº 9.249/1995, art. 34).<sup>20</sup>

Certo trecho do voto do Ministro Nelson Jobim é esclarecedor:

**“O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE)** – Srs. Ministros, durante a leitura do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, foram feitas várias referências ao voto que proferi no HC Nº 77.002 e S.Ex<sup>a</sup> chamou-as de reflexão de ordem sistemática. Gostaria, com a permissão de V.Ex<sup>as</sup>, de reproduzir essa reflexão, que diz respeito não tanto à ontologia da questão - analisada com grande percuciência pelo Ministro Sepúlveda Pertence -, mas à operacionalidade do sistema, como um todo.

“Naquele voto, fiz uma resenha, um retrospecto legislativo de como foi tratada a questão da sonegação fiscal ou atos dessa natureza na legislação brasileira. Inicia-se em julho de 1964 e nota-se, perfeitamente, **durante toda a evolução de uma série infundável de legislação, que a vinculação desses ilícitos de natureza fiscal sempre estiveram vinculados à política econômica do Governo, ou seja, transforma-se em instrumento de arrecadação.** Então, em determinados momentos, facilita-se a obstrução da ação penal através do recolhimento do valor antes do acolhimento da denúncia ou antes da denúncia, depois ou antes da sentença, variando conforme as necessidades, o que mostra, claramente - isso não podemos fugir -, que esses ilícitos são tratados como instrumentos arrecadatórios; são meios pelos quais se otimizam, ou não. Dependendo da necessidade, num momento histórico da receita nacional, das contas públicas nacionais e problemas de direito financeiro e fiscal, temos um agravamento dessa exigência. Quando não há essa necessidade, temos uma redução da exigibilidade desse tipo de ilícito.

[...]

---

<sup>20</sup> Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 [...], quando o agente promover o pagamento do tributo [...], inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

“É evidente que **toda a análise da conduta do contribuinte e das pessoas perante a norma jurídica não é a partir de conceitos dogmáticos. É uma conduta em que mede os custos marginais de benefício e de custos.** Ou seja, o preço que paga é que avalia a situação. Aqui, é claro, nessa situação, estaríamos convalidando a possibilidade de o Fisco exigir – digamos - um valor absurdo, impedindo o contribuinte de discutir a sua redução de valor. Ele está exigindo um milhão de reais. Poderá discutir e reduzir isso para dez mil, mas ficará dez mil como débito. Mas ele não pode recorrer dez mil, porque não reconhece. E não pode impedir. Terá que recolher mil. Então, estaríamos convalidando a possibilidade de o Fisco exigir um milhão, dois milhões ou três milhões, independentemente de qualquer possibilidade do contribuinte de discutir que deve menos, ou seja, inviabiliza a discussão do montante devido.

[...]

“Ora, Srs. Ministros, **neste caso, ou asseguramos, com eficácia, a possibilidade do contribuinte discutir com o Fisco o montante do valor ou a inexistência, inclusive, do débito fiscal, ou exigimos e permitimos ao Fisco fazer qualquer tipo de exigência. Por quê? Porque, denunciado que seja, pelo Ministério Público, teríamos, claramente, a impossibilidade de discutir esse valor.** E mais: seria na ação penal o local em que o contribuinte irá discutir o valor ou a existência da dívida por motivo de defesa? Teria a esfera penal a capacidade penal de dizer: Não, não houve. Ele se defende e diz: Não pratiquei nenhum ilícito porque as condutas omitidas não levaram ao resultado de criar. E o juiz penal é que iria decidir a incidência de normas tributárias, a interpretação de regras tributárias, o problema da existência ou não?

[...]

“**Toda vez que se discutiu, no Congresso Nacional, a questão desse tipo ilícito, estava algo na base dessa discussão, que é algo real e que temos que levar em conta. E esta realidade é qual? A possibilidade, ou não, de você aumentar ou reduzir, pela lei, a capacidade extorsiva que possa se dar a um fiscal na ação de fiscalização efetiva.** Isso precisamos dizer. Se não contarmos com esse dado da realidade, não saberemos julgar os casos conforme a necessidade que se impõe à uma corte constitucional da natureza da nossa.

[...].  
[grifos no original e meus]”

A esses argumentos é relevante acrescentar aqueles expendidos pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto condutor:

**“À incriminação e à efetiva repressão penal dos crimes contra a ordem tributária, na lei vigente, não se podem atribuir inspirações éticas, na medida mesma em que se admite a extinção de sua punibilidade pela satisfação do tributo devido: a construção da sanção penal tem, assim, no contexto, o significado moralmente neutro de técnica auxiliar da arrecadação.**

“Vá lá que se admita esse verdadeiro abuso da incriminação penal. O que, no entanto – como já longamente se demonstrou, em particular, no voto do Ministro Jobim – princípios e garantias constitucionais eminentes decididamente não permitem é que, pela antecipada instauração da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia de questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório a que se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

[grifei]”

Nos votos antes transcritos, a meu singelo juízo, não se fez, ao contrário daquilo que neles mesmos se apregoa estar sendo feito, uma interpretação sistemática do direito. De forma indutiva, pretendeu-se extrair de uma regra legal que permite a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, a conclusão de que todo o direito penal que se ocupa dos crimes de sonegação fiscal serviria apenas como instrumento de arrecadação. Tal conclusão é um equívoco inescusável do ponto de vista hermenêutico.

A arrecadação não é um fim em si mesma. Ao contrário, ela é apenas o instrumento que tem um Estado Fiscal, como o brasi-

leiro, para financiar a realização dos objetivos estabelecidos na Constituição Federal que, a partir do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana gravado já no seu art. 1º, III, inscreveu como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no art. 3º, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Essas mesmas finalidades norteiam a ordem econômica e a ordem social brasileiras. O art. 170 da Carta preconiza cumprir à ordem econômica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A seu turno, o art. 193 da Carta afirma como objetivo da ordem social “o bem-estar e a justiça sociais”. Estão postas, aí, as bases do Estado Social, um Estado voltado para a proteção das necessidades e a promoção do bem-estar social.

A realização desses fins, como também já referido, em um Estado Fiscal encontram suporte na tributação, principal meio de financiamento desse modelo estatal. Não se pode negar, portanto, a extrema relevância constitucional desses bens jurídicos. Em sua abalizada lição, Feldens reconhece o que denomina de “dignificação penal de bens jurídicos transindividuais de feição constitucional” a merecer a proteção do Direito Penal:

“A concretização desses novos direitos ou interesses de índole marcadamente transindividual (coletivos ou difusos), não se logra conquistar tão-somente em face de seu simples reconhecimento político-normativo, afinal, conforme assinala Bobbio, uma coisa é falar dos direitos do homem, sempre novos e cada vez mais extensos, e justificá-los com argumentos convincentes; outra coisa é garantir-lhes uma proteção efetiva. Torna-se imperioso efetivá-los, exigindo a sua concreção, muitas das vezes, uma *intervenção ativa do Estado*. [...] deposita-se nessa disciplina jurídica [o Direito Penal] a missão de coibir aquelas condutas que revelem hipótese de dano a bens ou interesses que, mostrando-se vitais à sociedade como tal, receberam, muitos deles, in-

corporação constitucional. Estruturas político-normativas como “ordem econômica”, “ordem tributária”, “regularidade do sistema financeiro”, por exemplo, enfeixam uma relação de significados na qual se contém, para além do interesse público *strictu sensu*, o interesse mediatizado de todos os sujeitos sociais hoje dependentes do seu hígido funcionamento. [...] a considerar essas novas formas de ataque que, tendo como alvo imediato bens jurídicos transindividuais (os exemplos acima são eloqüentes nesse sentido), não deixam, por essa simples razão, de repercutir no patrimônio jurídico de cada cidadão individualmente considerado. [grifos no original]<sup>21</sup>

À primeira vista, pode seduzir a compreensão reducionista que vê no direito penal tributário apenas um instrumento de arrecadação à serviço da implementação daqueles bens constitucionalmente relevantes. De fato, a possibilidade de pagar o que se deve para extinguir a punibilidade acaba por gerar, num primeiro momento, um aumento na arrecadação e, por conseqüência, no volume de recursos à disposição da Administração para a promoção dos objetivos de um Estado Social. Num exame mais cuidadoso, porém, o prejuízo à realização dos fins sociais cuja consecução é exigida pela Constituição Federal é manifesto. Como bem lembrou o Procurador Regional da República Carlos Augusto da Silva Cazarré, se essa faculdade implica em um aumento imediato de arrecadação, acaba logo em seguida por exercer exatamente contrário e em medida muito maior, por empalidecer o dever fundamental de pagar tributos, desprovido de qualquer conseqüência eficaz a sua inobservância.<sup>22</sup>

Para Alexandre Kern:

“[...] esse ‘roteiro ‘sonegação-fiscalização-pagamento-extinção da punibilidade’ não sofre qualquer limitação no tempo ou na

<sup>21</sup> FELDENS, op. cit., p. 54-5.

<sup>22</sup> CAZZARÉ, Carlos Augusto da Silva apud FELDENS, op. cit., p. 194.



freqüência de sua repetição, representando antes forte estímulo à delinqüência tributária, pela redução da margem de risco do sonegador frente à magnitude dos ganhos patrimoniais em jogo.”<sup>23</sup>

Como muito bem frisou o Ministro Nelson Jobim em seu voto (embora tenha daí extraído conclusão diversa), “É evidente que toda a análise da conduta do contribuinte e das pessoas perante a norma jurídica não é a partir de conceitos dogmáticos. É uma conduta em que mede os custos marginais de benefício e de custos.” Contudo, com a interpretação levada a efeito pelo Supremo Tribunal Federal, os benefícios dados a quem sonega superam em muito os custos suportados por aqueles que optam por pagar os tributos devidos. Assim, o cumprimento do dever legal de pagar tributos no tempo e modo devidos acaba desprovido de qualquer força cogente. Ciente dos privilégios fiscais e penais que reiteradamente a legislação e a jurisprudência concedem e diante das exorbitantes taxas de juros cobradas pelas instituições financeiras, prefere o sonegador financiar-se, com juros e prazos infinitamente superiores, com os tributos que sonega e que deveriam financiar os elevados fins previstos na Constituição Federal.

Como conseqüência disso, os encargos do financiamento dos programas sociais estatais acabam sendo suportados com maior intensidade pelos indivíduos que pagam corretamente os tributos, em especial as classes mais desfavorecidas, que arcam com uma plêiade enorme de tributos indiretos que oneram produtos de primeiríssima necessidade. As demandas sociais sempre crescentes passam a exigir uma arrecadação cada vez maior e que, por conta da sonegação, acaba incidindo sobre uma base cada vez menor, implicando na elevação desmedida da carga tributária, tudo na mais absoluta falta de sintonia com as mais elevadas aspirações da sociedade brasileira.

---

<sup>23</sup> KERN, Alexandre. *O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 70.

A par disso, a afirmação de que mera regra de extinção da punibilidade é capaz de retirar quaisquer inspirações éticas das normas penais que tratam da incriminação e da repressão penal dos crimes contra a ordem tributária, e, que “[...] a construção da sanção penal tem, assim, no contexto, o significado moralmente neutro de técnica auxiliar da arrecadação”, representa um retrocesso gigantesco ao positivismo jurídico do século XIX e o desprezo de todas as conquistas do constitucionalismo moderno. Desborda num reducionismo positivista por tornar a reduzir a justiça a uma conformidade formal da lei, independentemente de qualquer juízo de valor.

Ora, não há regra que não derive de um princípio. No momento histórico atual, de consagração do Estado Social e de vertiginosa constitucionalização do direito, essa concepção positivista de validade das normas jurídicas como produto legislativo já se mostrou insuficiente. Para Luigi Ferrajoli:

“La especificidad del moderno estado constitucional de derecho reside precisamente en el hecho de que las condiciones de validez establecidas por sus leyes fundamentales incorporan no sólo requisitos de regularidad formal, sino también condiciones de justicia sustancial. Estos rasgos sustanciales de la validez, inexplicablemente ignorados por la mayor parte de las definiciones iuspositivistas de derecho válido, ya sean normativistas o realistas, tienen una relevancia bastante mayor que la de los meramente formales.<sup>24</sup>”

No âmbito penal, soa ainda mais grave tal afirmação, na medida em que a Constituição Federal, em seu art. 5º, XLI, estabelece que “A lei punirá qualquer discriminação atentatória dos

---

<sup>24</sup> FERRAJOLI apud SBARDELLOTTO, Fábio Roque. *Direito Penal no Estado Democrático de Direito: perspectivas (re)legitimadoras*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 199.

direitos e liberdades fundamentais.” Ainda que se possa compreender esse enunciado sob uma perspectiva programática, nem por isso se pode destituí-lo de toda e qualquer eficácia. Tal enunciado tem de ser observado, de forma vinculante, por todos os órgãos, funções e atividades estatais, inclusive a judicial. Toda a atividade estatal deve estar direcionada para a consecução dos objetivos propostos pela Constituição, de tal sorte que o referido enunciado deve constituir pressuposto de coerência normativa no discurso jurídico e de conformidade de toda e qualquer norma jurídica infraconstitucional. À luz desse entendimento, não há como admitir a existência de normas penais voltadas à tutela de bens jurídicos de elevada estatura constitucional: (a) dotadas de absoluta vacuidade axiológica; e (b) relegadas à insignificante função de instrumentos auxiliares de arrecadação. Uma interpretação tópicosistemática determina apreciações axiológicas, a fim de preservar a unidade do sistema e evitar a sua desintegração.

Para Anabela Miranda Rodrigues:

“É hoje um dado adquirido a *eticização do direito penal fiscal*, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado. Com efeito, alterou-se significativamente o quadro em que a fuga ilegítima ao Fisco configurava um mero delito de luvas brancas ou um *Kavaliersdelikte* que, mais do que censura social, despertava sentimentos de admiração e respeito. *É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe.* É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar *ao cidadão* não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*. E a satisfação de *prestações* necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado *ao mesmo nível* que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale por dizer, ao nível *penal*. Bens

jurídicos dignos *desta proteção* são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias. Este fundamento ético do imposto, legitimando a expansão do direito penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação, *está contido claramente na Constituição* (arts. 103º e 104º), que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, a “diminuição das desigualdades”, a “igualdade aos cidadãos” e a “justiça social”. [...] O que agora se afirma é que o sistema sancionatório próprio do direito penal *condiciona* a própria dignidade penal das infracções fiscais. Fundamento da intervenção punitiva penal é, também aqui, no domínio penal fiscal, a conservação ou o reforço da norma violada pelo crime como modelo de orientação do comportamento das pessoas na interacção social. Tanto basta para que, no plano legal, *não se justifique* que se utilize apenas a pena de multa como pena principal. Só uma degradação das infracções penais fiscais em confronto com as infracções penais gerais pode explicar a *não inclusão* no elenco das penas principais da pena de prisão. À *dignidade penal* indiscutível dos comportamentos de fuga ilegítima ao Fisco deve corresponder à *dignidade das penas* a aplicar. É testemunho do grau de eticização do direito penal fiscal a categoria das penas que o servem. [...] De resto, as normas em questão – as *novas* normas penais – e a sua respectiva punição terão, neste caso, uma função particular, específica, de tornar visível para os seus destinatários (o conhecimento das vantagens que a observância da norma conleva e, ao mesmo tempo, os *reais quocientes de vitimização* produzidos pelos comportamentos proibidos. Isto é, terão como função específica despertar as consciências para as vantagens advindas do cumprimento dos deveres fiscais; numa palavra: para a formação da *consciência ética fiscal*.<sup>25</sup>[grifos no original]”

---

<sup>25</sup> RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. In: *Temas de direito penal económico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 181-3.

Parece também ter sido determinante no julgamento uma percepção em certa medida hobesiana a respeito do Estado brasileiro, que desaguou em uma exacerbada preocupação com “[...] a capacidade extorsiva que possa se dar a um fiscal na ação de fiscalização efetiva”. Tal percepção não se justifica historicamente. O Estado Democrático de Direito brasileiro, embora ainda esteja em franco processo de desenvolvimento e maturação, já deixou a anos-luz para trás qualquer ranço de totalitarismo que pudesse justificar tal preocupação, como justificou ao próprio positivismo jurídico em seus primórdios, como uma importante evolução à época, como instrumento de limitação e controle do poder. Ademais, toda interpretação deve estar estruturada sobre uma fundamentação racional, objetiva e impessoal das premissas eleitas pelo intérprete, sem “[...] qualquer decisionismo irracional, movido sob o influxo deletério das paixões, não raro associadas a motivações inferiores.”<sup>26</sup>

Por fim, na instauração da ação penal antes do lançamento definitivo não há também qualquer violação ao devido processo legal. Como antes já referi, não há qualquer impedimento a que o contribuinte questione, na esfera administrativa e na esfera judicial (cível e criminal), o lançamento feito pela Administração, antes, durante ou depois de tornar-se definitivo. Pode o contribuinte se valer de todos os meios postos a sua disposição pelo ordenamento jurídico para impugnar o lançamento em todas as esferas.

A mera existência de marco temporal preclusivo (no caso, o recebimento da denúncia – não mais existente, diga-se, a partir da Lei nº 10.684/2003, art. 9º) para o exercício da faculdade de extinguir a punibilidade pela satisfação do tributo não pode obrigar o Estado a aguardar que o interessado em exercê-la o faça, para que não seja submetido às agruras de um processo penal. Não fosse assim, para que o Ministério Público pudesse propor a ação penal

---

<sup>26</sup> FREITAS, op. cit., p. 200.

se teria que aguardar que o autor de qualquer infração penal decidisse definitivamente não se suicidar (no Japão, alguns preferem se suicidar a ter de enfrentar um processo penal), pois o Código Penal prevê, como causa extintiva da punibilidade, a morte do agente (CP, art. 107, I); ou que o Congresso Nacional rejeitasse definitivamente qualquer projeto de lei de anistia (CP, art. 107, II) a um dado criminoso; ou, o que é pior, que se tivesse de aguardar o desfecho do namoro e do noivado do autor do estupro com a sua vítima (CP, art. 107, VII - causa essa de extinção da punibilidade felizmente extirpada de nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 11.106/2005). A mera existência de causa de extinção da punibilidade, no caso, a que possibilita o pagamento do tributo (de questionável constitucionalidade, aliás, ainda a ser apreciada pelo Supremo Tribunal Federal – ADI nº 3002), não é capaz, portanto, ao contrário do apregoado no julgamento do HC nº 81.611, de transformar o processo penal em sub-rogatório das políticas públicas de estabilização do crescimento populacional, do juízo de conveniência ou de necessidade dos legisladores de legislar, das demais formas de relacionamento entre as pessoas ou da execução fiscal.

## Conclusão

Na feliz expressão empregada por Stephen Holmes e Cass Sunstein, os direitos têm custos e não se limitam à mera proteção dos particulares contra a interferência da administração pública. Não fosse assim, a maior virtude de um governo seria a paralisia e a falta de ação. Os direitos são também direitos positivos, que exigem dos governos ações afirmativas.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. p. 44-8.

A fruição, a proteção e a ampliação das liberdades constitucionalmente asseguradas, portanto, não é graciosa. Os direitos não são dádiva divina nem frutos da natureza e, dessa feita, não podem ser efetivamente protegidos por um estado falido e desprovido de recursos para tanto. Como alerta Nabais, “A menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem recursos financeiros.”<sup>28</sup>

É sob essa perspectiva que devem ser interpretados os princípios e regras aplicáveis ao caso examinado. Toda e qualquer interpretação deve superar tendências a simplificações reducionistas. Antes de tudo, é preciso ter uma visão de conjunto, conhecer o Direito em sua riqueza valorativa (o todo é maior do que as partes e deve ser, também, melhor, como diz Juarez Freitas), de modo a ultrapassar os passivismos e os emotivismos e permitir a vinculação do intérprete menos ao texto legislado fugaz e episódico e mais aos princípios fundamentais do ordenamento jurídico. Em verdade, são os princípios que desempenham o papel de vitalizadores estruturais do sistema, pois regras sozinhas não conseguem edificá-lo. Por isso, a quebra dos princípios pode conduzir ao perecimento do sistema.<sup>29</sup> É o risco que traz consigo a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando pretende estruturar todo o direito penal tributário a partir de uma simples regra de extinção da punibilidade, acabando por promover a desintegração do sistema e por aniquilar e desproteger direitos fundamentais de inegável eminência constitucional.

---

<sup>28</sup> NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista da Advocacia-Geral da União. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002/JoseCasaltaAfaceocultadireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002/JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf)> Acesso em: 20 abr. 2006.

<sup>29</sup> FREITAS, op. cit., p. 216.

---

## Bibliografia

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- FELDENS, *Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e ampl., com Tábua de diferenças e semelhanças entre princípios e regras. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.
- KERN, Alexandre. *O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista da Advocacia-Geral da União. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002/JoseCasalta/Afaceocultadireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002/JoseCasalta/Afaceocultadireitos_01.pdf)> Acesso em: 20 abr. 2006.
- RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. In: *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- SANTOS, Juarez Cirino dos Santos. *Direito penal: parte geral*. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2006.
- SBARDELOTTO, Fábio Roque. *Direito Penal no Estado Democrático de Direito: perspectivas (re)legitimadoras*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.