

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO

RUBENS FREIRE HOFMEISTER NETO

**A ILEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL TRIBUTÁRIA NO ESPAÇO
DE JURIDICIDADE BRASILEIRO**

Porto Alegre
2014

RUBENS FREIRE HOFMEISTER NETO

**A ILEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL TRIBUTÁRIA NO ESPAÇO
DE JURIDICIDADE BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, a ser apreciado pela banca examinadora da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Feldens.

Porto Alegre
2014

RUBENS FREIRE HOFMEISTER NETO

**A ILEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL TRIBUTÁRIA NO ESPAÇO
DE JURIDICIDADE BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Aprovado em de de 2014.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luciano Feldens (Orientador)

Examinador

Examinador

Porto Alegre

RESUMO

O objeto do presente estudo consiste na análise sobre a legitimidade da intervenção criminal na ordem tributária, especialmente quando considerada à luz da causa de extinção da punibilidade relativa ao pagamento do crédito fiscal. Para tanto, o trabalho inicia com o exame das relações entre a Constituição Federal e o direito penal, momento em que se busca fixar as premissas para uma compreensão constitucional da intervenção criminal. Em seguida, analisa-se a legitimidade, em abstrato, da ordem tributária enquanto bem jurídico objeto de tutela penal, o que se faz em atenção às finalidades assumidas pela tributação no atual marco constitucional brasileiro. Por derradeiro, partindo da compreensão recentemente exposta pelo plenário do STF quanto à finalidade dos crimes contra a ordem tributária, analisa-se sua ilegitimidade em vista dos princípios da subsidiariedade e, por fim, da proporcionalidade e suas parciais.

Palavras-chave: Direito Penal. Ordem Tributária. Constituição Federal. Direitos Fundamentais. Proporcionalidade. Bem Jurídico. Subsidiariedade.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	A CONSTITUIÇÃO ENQUANTO FUNDAMENTO DE VALIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL.....	8
2.1	A TRÍPLICE RELAÇÃO AXIOLÓGICO-NORMATIVA COMPARTIDA PELAS NORMAS PENAS E CONSTITUCIONAIS	8
2.1.1	Considerações sobre a liberdade de conformação legislativa em matéria criminal	8
3	A TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA.....	11
3.1.	A TRIBUTAÇÃO ENQUANTO FONTE DE CUSTEIO DE UMA “PESADA MÁQUINA PÚBLICA”, MAS OPERADA POR UM ESTADO CONSTITUCIONALMENTE VOCACIONADO.....	11
3.2	A tributação enquanto <i>instrumento de governo</i>: o incentivo e a inibição de condutas pela extrafiscalidade de que são dotadas determinadas modalidades tributárias.....	12
3.3	A ORDEM TRIBUTÁRIA ENQUANTO OBJETO DE UMA TUTELA PENAL CONSTITUCIONALMENTE POSSÍVEL. NEM MAIS, NEM MENOS	14
3.3.1	O bem jurídico tutelado: uma breve exposição	14
3.3.2	A Ordem Tributária enquanto espaço de intervenção criminal reservado à discricionariedade legislativa	16
3.3.2.1	<i>A inexistência de vedações constitucionais à criminalização de condutas lesivas à ordem tributária</i>	<i>16</i>

3.3.2.2	<i>A inexistência de imposições constitucionais à criminalização de condutas lesivas à ordem tributária</i>	17
4	A ILEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL EM RAZÃO DA POSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, A QUALQUER TEMPO, PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO FISCAL	19
4.1	A PERSECUÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA ENQUANTO ESPAÇO DE INDIFERENÇA EM RELAÇÃO AO DESVALOR DA CONDOTA E À SUBSIDIARIEDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL: UM ESTUDO DE CASO A PARTIR DA AÇÃO PENAL Nº 516, DO STF	19
4.2	DIREITO PENAL X EXECUÇÃO FISCAL: A DESNECESSIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL TRIBUTÁRIA VISTA A PARTIR DE UM EXAME DE PROPORCIONALIDADE.....	24
4.2.1	O exame da adequação	25
4.2.2	O exame da necessidade	27
4.2.3	O exame da proporcionalidade em sentido estrito a partir de um caso concreto	29
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
	REFERÊNCIAS	33

1 INTRODUÇÃO

Uma leitura razoavelmente atenta do texto constitucional é mais do que suficiente para demonstrar que o direito penal constitui-se em instrumento imprescindível à sociedade brasileira. Assim o quis o constituinte que, no desempenho de seu mister, valeu-se, por inúmeras vezes, de expressões nitidamente relacionadas com o emprego de tal meio de controle social. Todavia, o *status* constitucional de que é dotado o direito penal não redundava na possibilidade de que a intervenção por ele proporcionada se opere de qualquer maneira, da forma como “bem pretenda” o legislador de ocasião.

Em razão do seu nítido potencial invasivo e restritivo de direitos, figura ele como a *ultima ratio* do sistema jurídico, somente entrando em cena quando os demais mecanismos de controle extrapenais revelem-se falhos ao cumprimento de uma dada (mas não uma qualquer) finalidade. Em específico, no que respeita à tributação, o relevo das funções que lhe são acometidas no âmbito do Estado Democrático e Social de Direito constituído no Brasil em 1988 permite-nos concluir, ao menos em abstrato, pela absoluta legitimidade da proteção penal a ela conferida pela Lei nº 8.137/90 – repositório oficial, mas não exclusivo, dos “crimes contra a ordem tributária” - que, em seu art. 1º, reprime com pena de reclusão de 02 a 05 anos uma série de condutas fraudulentas (em sentido lato) e que, em razão disso, lesa(ria)m o Estado *para além da mera inadimplência*.

Ocorre que os signos de legitimidade que animam a intervenção criminal enquanto produto da equação “finalidades da tributação *versus* reprovabilidade de condutas a ela lesivas” não subsistem atualmente, porquanto, como recentemente afirmou o plenário do STF, a Lei nº 10.684/03, em seu art. 9º, § 2º, ao prever a extinção da punibilidade de cidadãos acusados dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, tornou claro que – e as palavras são as da própria Corte Constitucional: “a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”. Nesse contexto, a adoção de uma tal compreensão quanto à finalidade dos crimes lesivos à ordem tributária demonstra, em absoluto, a ilegitimidade com que vem sendo empregada a intervenção criminal nesta seara, em manifesta afronta ao princípio da subsidiariedade e que, tal como posta, acaba por relegar a persecução penal a um espaço *indiferença*, no âmbito do qual o desvalor da conduta pode, a qualquer tempo, esvair-se pelo

singelo pagamento de um valor que, desde o desencadeamento do processo criminal, sabia-se o acusado devedor (Súmula Vinculante nº 24 do STF).

Mais do que isso, um exame mais ou menos detido pelas lentes do princípio da proporcionalidade e suas parciais revela que a utilização do direito penal com o propósito assumidamente arrecadatório - além de por si só ilegítimo - também assim se configura quando comparado com os demais mecanismos extrapenais postos à disposição do Estado para a recuperação do crédito fiscal que, além de se mostrarem mais eficientes, restringem em escala menor os direitos dos cidadãos.

2 A CONSTITUIÇÃO ENQUANTO FUNDAMENTO DE VALIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL

2.1 A TRÍPLICE RELAÇÃO AXIOLÓGICO-NORMATIVA COMPARTIDA PELAS NORMAS PENAS E CONSTITUCIONAIS

2.1.1 Considerações sobre a liberdade de conformação legislativa em matéria criminal

Baseado no “modelo de três níveis” proposto pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão, afirma Feldens que a constitucionalização do direito penal resultaria de uma “tríplice relação axiológico-normativa” por ambos compartilhada, no âmbito da qual a Constituição figuraria ora como *entrave* ao processo de criminalização, ora como o seu *fundamento de atuação* e, no mais das vezes, como *fonte valorativa* para a escolha das objetividades jurídicas diante das quais estaria livre o legislador para decidir quanto à conveniência, ou não, da criminalização. De tal maneira, ao (necessariamente) consultar o referencial constitucional, ver-se-ia o legislador diante de intervenções penais constitucionalmente proibidas, constitucionalmente necessárias e constitucionalmente possíveis¹:

Nessa perspectiva, a Constituição funciona como: (i) limite material do Direito Penal, erigindo barreiras ao processo criminalizador (limite normativo superior); (ii) fonte valorativa do Direito Penal, funcionando como legítimo paradigma na escolha de bens jurídicos suscetíveis de proteção jurídico-penal (fundamento axiológico); (iii) fundamento normativo do Direito Penal, apontando zonas de obrigatoria intervenção do legislador penal (limite normativo inferior).

Com efeito, e tomando por base o raciocínio em evidência, tem-se como vedada por ordem constitucional aquela intervenção criminal que “invada espaços de liberdade

¹ FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 69.

constitucionalmente garantidos, que subverta a ordem valorativa constitucional, ou que maneje o Direito Penal em territórios destituídos de relevância social²”, casos em que, ignorada a barreira constitucionalmente imposta à criminalização, incidiria o legislador em vício de inconstitucionalidade pela categoria da proibição de excesso (*Übermassverbot*), em inobservância aos direitos fundamentais em sua perspectiva de direitos de defesa.

Por outro turno, casos há em que a própria Constituição, ao invés de vedar a edição de tipos penais, funcionaria como verdadeira mola propulsora da atividade legislativa, impondo uma postura ativa ao legislador “para que edifique a norma incriminadora (ou, quando esta já existe, em uma obrigação negativa, no sentido de que se lhe é vedado retirar, pela via legislativa, a proteção já existe)³”. Nesse ponto, a normatividade constitucional atuaria mediante a expedição de comandos *explícitos* e *implícitos* dirigidos ao legislador quanto ao emprego do direito penal. Nessa perspectiva, nota-se que, por diversas vezes, o texto constitucional menciona ser a intervenção criminal *necessária* à tutela de determinados bens ou interesses, como ocorre relativamente quanto ao conteúdo normativo vertido nos incisos XLI⁴, XLII⁵, XLIII⁶, XLIV⁷, todos eles do art. 5º; no art. 7º, inciso X⁸; no art. 225, § 3º⁹; e no art. 274, § 4º¹⁰, casos em que, sem exceção, há inequívoca *limitação semântica*¹¹ a obstar a adoção de meios alternativos pelo legislador na tutela requerida pela Constituição.

² FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 65.

³ *Ibid.*, p.82.

⁴ “XLI - a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”;

⁵ “XLII - a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei”;

⁶ “XLIII - a lei considerará crimes inafiançáveis e insuscetíveis de graça ou anistia a prática da tortura, o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o terrorismo e os definidos como crimes hediondos, por eles respondendo os mandantes, os executores e os que, podendo evitá-los, se omitirem”;

⁷ “XLIV - constitui crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático”;

⁸ “Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] X - proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa”;

⁹ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. [...] § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”.

¹⁰ “Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. [...] § 4º - A lei punirá severamente o abuso, a violência e a exploração sexual da criança e do adolescente”.

¹¹ Conforme Lenio Streck: “Limites semânticos são entendidos como os sentidos decorrentes do uso pragmático da linguagem que compõem o enunciado. É uma espécie de ‘mínimo é’ que decorre do uso lingüístico. Ou seja, na esteira de Gadamer, se queres dizer algo sobre o sentido de um texto, deixe ao menos que este texto te diga algo (considerando que o dispositivo não seja inconstitucional, é claro). Assim, se uma lei estabelecer

Todavia, ainda que nos casos mencionados o constituinte tenha atentado à necessidade de blindar semanticamente a proteção do bem ou interesse a algo como uma reserva de criminalidade, isto não quer dizer, logicamente, que *somente em casos tais* é que se faria imprescindível a intervenção criminal. No ponto, Feldens nos traz exemplo que bem elucida a questão, deixando clara a existência de mandados implícitos de criminalização cuja existência decorre de *consensos* que, como tais, dispensariam a necessidade de previsão escrita, caso em que, para nós, o texto constitucional *silenciaria de forma ensurdecadora*. Conforme o autor¹²:

Veja-se: a Constituição chegou ao ponto de impor a criminalização da retenção dolosa do salário do trabalhador (art. 7º, inc. X), sem nada dizer, explicitamente, sobre a proteção penal *da vida* (do trabalhador)... O motivo de o constituinte ter explicitado a necessidade de tutela penal nesses setores assenta-se, muito provavelmente, em razões de outra ordem. Quiçá por *desconfiar*, em casos tais, do juízo de necessidade de proteção penal em geral acometido ao legislador, a Constituição adiantou-se no ponto, sendo que não necessitava fazer o mesmo, por exemplo, em relação à vida, porque a necessidade de sua proteção penal se lhe afigurava, desde logo, como uma evidência. Uma evidência fruto de um claro *consenso*. E, logicamente, um consenso de tal ordem não teria porque estar explicitado na Constituição.

Seja como for, aqui, o descompasso legislativo (quedando-se inerte quando a proteção constitucional demanda o estabelecimento da tipificação, apenando de maneira ínfima a objetividade jurídica tutelada ou, ainda, agindo no sentido de afastar a tipificação já existente) daria margem à declaração de inconstitucionalidade pela via da proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*) de uma tutela penal da qual, por imposição constitucional, não poderia o legislador dispor.

Finalmente, quando ausente no texto constitucional a imposição de uma prestação ou abstenção legislativa, funcionaria este como um privilegiado guia de consulta à atividade legiferante, apresentando ao legislador um precioso catálogo de bens e interesses postos à disposição da criminalização. Aqui, a noção de Constituição enquanto bloco normativo em que condensados os valores sociais dominantes em uma determinada comunidade dá a tônica

proibição de circulação de bicicletas em parques nos finais de semana, poderemos – ultrapassada a questão da validade constitucional da norma – discutir os limites do horário, a abrangência da acepção de parque (as praças estariam incluídas?) etc. Entretanto, há um ponto que parece indiscutível: a proibição. Ou seja, o intérprete não poderá transformar a proibição em permissão, como, por exemplo, fez o STF ao interpretar o art. 212, do CPP (sic). STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 426.

¹² FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 93.

da *correlação* (e não exatamente *correspondência*) que devem guardar as disposições constitucionais e penais.

Com efeito, a solidificação dogmática dessa relação entre a Constituição e o direito penal contribuiu, de maneira fundamental, para que se chegasse à feliz conclusão de que, fixados tais marcos compreensivos, inexistiria “qualquer blindagem que ‘proteja’ a norma penal do controle de constitucionalidade¹³”, de sorte que, às disposições jurídico-penais, *também se estenderia a atividade revisional do Poder Judiciário*, no âmbito da qual, nas palavras do Ministro Gilmar Mendes¹⁴:

O Tribunal deve sempre levar em conta que a Constituição confere ao legislador amplas margens de ação para eleger os bens jurídicos penais e avaliar as medidas adequadas e necessárias para a efetiva proteção desses bens. Porém, uma vez que se ateste que as medidas legislativas adotadas transbordam os limites impostos pela Constituição – o que poderá ser verificado com base no princípio da proporcionalidade como proibição de excesso (Übermassverbot) e como proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) –, **deverá o Tribunal exercer um rígido controle sobre a atividade legislativa, declarando a inconstitucionalidade de leis penais transgressoras de princípios constitucionais** (Grifo nosso).

Do exposto, conclui-se que a liberdade legislativa em matéria penal é limitada em pólos de extremidade constitucionalmente concebidos. Pólos que demandarão, em um vértice, uma intervenção constitucionalmente necessária e, de outro, uma intervenção constitucionalmente vedada que, caso desconsideradas, poderão (deverão) ser denunciadas mediante o exercício do controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário que, no âmbito de sua atividade revisional, “medirá” o grau de desídia legislativa a ser corrigida com o ferramental metodológico do princípio da proporcionalidade, concebido em seu aspecto de proibição de excesso e proibição de insuficiência.

3 A TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1 A TRIBUTAÇÃO ENQUANTO FONTE DE CUSTEIO DE UMA PESADA MÁQUINA PÚBLICA, MAS OPERADA POR UM ESTADO CONSTITUCIONALMENTE VOCACIONADO

¹³ STRECK, Lenio Luz. Constituição, bem jurídico e controle social: a criminalização da pobreza ou de como “la ley es como la serpiente; solo pica a los descalzos”. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, n. 31, p. 65-96, dez. 2008, p. 89.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 104.410/RS*, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, Julgado em 06 mar. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1851040>>. Acesso em: 02 out. 2014

A opção constitucional pela retração¹⁵ do Estado brasileiro à condição de agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174, CRFB¹⁶) - cuja exploração fica reservada, em regra, à livre iniciativa (art. 170, *caput* e parágrafo único¹⁷, CRFB) - demanda que o processo arrecadatório de parcela da riqueza gerada por particulares tenha como finalidade, ao menos em um primeiro momento, a formação de uma massa patrimonial que dê sustento à estrutura estatal. Ocorre que, também por imposição constitucional, este mesmo Estado que vê na arrecadação tributária a sua forma de custeio é constrangido a (i) *construir uma sociedade livre, justa e solidária*; (ii) *garantir o desenvolvimento nacional*; (iii) *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais* e (iv) *promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*.

Destarte, mesmo que considerada apenas em seu aspecto estritamente fiscal¹⁸ (arrecadatório), compreendida enquanto sustentáculo da (de fato) “pesadíssima máquina pública”, a tributação ainda se vê legitimada pela circunstância de que este mesmo Estado é chamado, de forma veemente, a atingir as finalidades traçadas no art. 3º da Constituição Federal, constituindo-se, portanto, em ferramenta imprescindível à concretização dos objetivos eleitos pelo poder constituinte originário.

3.2 A TRIBUTAÇÃO ENQUANTO INSTRUMENTO DE GOVERNO: O INCENTIVO E A INIBIÇÃO DE CONDUTAS PELA EXTRAFISCALIDADE DE QUE SÃO DOTADAS DETERMINADAS MODALIDADES TRIBUTÁRIAS

¹⁵ Conforme disposição expressa do art. 173 da Constituição, ressalvadas hipóteses isoladas, “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

¹⁶ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

¹⁷ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

¹⁸ Conforme Paulo de Barros Carvalho, o termo “fiscalidade” é empregado “sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 233.

Todavia, além de fonte de subsistência de Estado, funciona também a tributação como inequívoca *ferramenta de governo* em razão da extrafiscalidade de que são dotadas determinadas espécies tributárias. Conforme Paulo de Barros Carvalho¹⁹:

A experiência jurídica nos mostra, porém que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais rigoroso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade

Nessa linha, percebe-se que determinadas figuras tributárias, para além de impactarem sobre a riqueza revelada pelo contribuinte quando da concretização do fato gerador, também operam efeitos no sentido de estimular/desestimular condutas que se aproximem/afastem do projeto político vigente. Assim, exemplificativamente, embora a tributação do cigarro pela modalidade tributária do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) proporcione o ingresso de recursos à manutenção do Estado, é certo que a expressiva alíquota utilizada (na casa dos 300%, que, por força do art. 153, § 3º, inciso I, da CRFB, será pautada pela seletividade em função da essencialidade do produto) detém nítido objetivo de desestimular o consumo de tal substância pelos cidadãos, finalidade que, obviamente, se mostra alheia à questão meramente arrecadatória.

Portanto, claro está que a tributação, para além do aspecto estritamente arrecadatório, também funciona como poderoso instrumento de intervenção na forma como os indivíduos orientam suas escolhas, instrumentalizando verdadeiro sistema de “recompensas” àqueles indivíduos que pautem seus comportamentos em harmonia com as finalidades estatais.

Acreditamos, também, que, considerados os marcos inferiores (“mínimo vital” ou “mínimo existencial”) e superiores (“vedação do confisco”) instrumentalizados pelo *princípio da capacidade contributiva* – norma que, embora se revele de maior evidência nos *impostos*, constitui-se em diretriz a “orientar toda a tributação²⁰” - a atividade estatal tributária também figura como instrumento visivelmente apto à promoção de uma específica finalidade constitucional: a solidariedade (art. 3º, I, CRFB). Ora, sendo certo que o legislador, ao prever figuras tributárias, deve levar em conta “fatos que demonstrem signos de riqueza, pois

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 233.

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 64.

somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade²¹”, acreditamos que, por exemplo, determinada sociedade empresária, ao perceber renda e, portanto, concretizar o fato gerador do Imposto sobre a Renda, estará demonstrado que, em razão da organização social instrumentalizada pelo Estado, está a sair-se exitosa no desempenho de suas atividades negociais.

Assim, conclui-se que a tributação no Estado brasileiro resta legitimada não só pela garantia, também de *status* constitucional, de que o procedimento arrecadatório seguirá rígidos esquemas de legalidade (art. 150, CRFB), mas, sobretudo, pela valiosa destinação constitucionalmente traçada aos valores decorrentes da arrecadação tributária e, ainda, pelo poderoso fator indutivo de comportamentos de que é dotada.

3.3 A ORDEM TRIBUTÁRIA ENQUANTO OBJETO DE UMA TUTELA PENAL CONSTITUCIONALMENTE POSSÍVEL. NEM MAIS, NEM MENOS

3.3.1 O bem jurídico²² tutelado: uma breve exposição

A ausência de consenso, no âmbito doutrinário, quanto à verdadeira objetividade jurídica protegida pelos crimes contra a ordem tributária afigura-se-nos como inevitável consequência da complexidade assumida pelo direito penal secundário²³, no âmbito do qual, muitas vezes, a ilicitude de um determinado comportamento não nós é de imediato apreendida, mas, pelo contrário, há de ser “pinçada” em uma complexa rede normativa composta por tipos penais em branco, portarias, decretos, e regulamentos. Nesse passo,

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 173.

²² Os estreitos limites do presente trabalho impedem maiores digressões e aprofundamentos em relação a tal instituto que, desde sua primeira formulação com Birbaun em 1834, passou por significativas modificações. Portanto, adota-se, aqui, a noção de bem jurídico exposta por Figueiredo Dias, que o define “como a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”. DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral*: Tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 114.

De ressaltar, também, que não será objeto de análise, novamente pela limitação do trabalho, a interessantíssima e tão importante (em tempos de intervenção criminal secundária) questão atinente à dignificação penal, ou não, de determinados bens jurídicos, que tanto contribui para a compreensão da diferenciação entre o ilícito penal e o ilícito administrativo. Para tanto, ver: D’AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

²³ Conforme Figueiredo Dias, a distinção entre o “direito penal de justiça”, “direito penal clássico”, ou “direito penal mínimo” para o “direito penal secundário” consistiria na circunstância de que, ao primeiro, seria atribuída a tarefa de resguardar a esfera de atuação *pessoal* do homem (do “homem como este homem”), ao passo que, ao segundo, seria destinada a tarefa de proteção da esfera de atuação *social* desse mesmo homem (do “homem como membro da comunidade”). DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral*: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

quanto ao tema, parece-nos possível constatar, pelo menos, duas correntes distintas de entendimento quanto ao bem jurídico protegido pelos delitos contra a ordem tributária.

A primeira delas, de *feição patrimonialista*, é aquela que reduz a tipificação de condutas atentatórias à ordem tributária a algo como um *plus* em relação à mera cobrança civil de tributos, compreensão que, segundo cremos, apreende a tributação apenas em sua dimensão “fiscal”, não abarcando as demais funções assumidas pelo fenômeno tributário no âmbito do Estado Democrático e Social de Direito.

Em outro segmento, tem-se a corrente doutrinária que entende ser o objeto da intervenção criminal tributária o resguardo da *política fiscal do Estado*, concepção que assume o fenômeno tributário em sua totalidade, tanto em sua expressão fiscal como extrafiscal. Nas palavras de Prado²⁴:

A legitimidade constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e *social* de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (v.g., tratamento de água e esgoto, criação de áreas de lazer, saúde, educação). É exatamente característica do Estado *social* promover e garantir a assistência e a solidariedade social.

A tal entendimento filia-se Savio Guimarães Rodrigues, referindo que o “processo de arrecadação tributária, entendido como instrumento de formação de receita pública e de implemento de metas socioeconômicas definidas na Constituição, representa um valor transindividual apto a ser tutelado penalmente²⁵”, e, da mesma forma, Fábio de Freitas Dias, ao expor que “o processo de arrecadação, distribuição e redistribuição de ingressos é digno de proteção penal²⁶”, compreensões essas estritamente vinculadas ao ideal de Estado Democrático e Social (prestacional, portanto) de Direito que se pretende o Brasil.

Ocorre que, não obstante toda a solidez jurídica que circunda tal compreensão da intervenção criminal no âmbito tributário – com a qual, diga-se desde já, concordamos - é a corrente *patrimonialista* que parece vingar atualmente no âmbito jurisprudencial, como

²⁴ PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 401.

²⁵ RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013. p. 163.

²⁶ DIAS, Fábio de Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: uma análise à luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D’AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícios Sporleder de (Coords.). *Direito penal secundário. escritos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p.143.

recentemente nos demonstrou o STF, ao apreciar os Embargos de Declaração na Ação Penal nº 516²⁷, assentando que:

A extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário encontra respaldo na regra prevista no artigo 69 da Lei nº 11.941/2009, que não disciplina qualquer limite ou restrição em desfavor do agente, merecendo, no ponto, recordar a locução do Ministro Sepúlveda Pertence no Habeas Corpus nº 81.929/RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003: “a nova lei tornou escancaradamente clara que **a repressão penal nos crimes contra a ordem tributário é apenas uma forma reforçada de execução fiscal** (Grifo nosso).

E, diante de tão incisiva assertiva por parte da Corte Constitucional do país, estabelecendo que os crimes contra a ordem tributária constituem-se em “forma reforçada de execução fiscal” – revela-se impossível, segundo pensamos, concluir ser outro o bem jurídico tutelado que não o mero crédito fiscal, circunstâncias que, em nosso sentir, acaba deslegitimando a intervenção criminal nesta seara, como será abordado no último capítulo do trabalho.

3.3.2 A Ordem Tributária enquanto espaço de intervenção criminal reservado à discricionariedade legislativa

3.3.2.1 A inexistência de vedações constitucionais à criminalização de condutas lesivas à ordem tributária

Tomando por base o raciocínio exposto no primeiro capítulo, tem-se como constitucionalmente proibida a intervenção criminal que “invada espaços de liberdade constitucionalmente garantidos, que subverta a ordem valorativa constitucional, ou que maneje o Direito Penal em territórios destituídos de relevância social²⁸”. Com efeito, a criminalização de condutas atentatórias à ordem tributária parece não invadir qualquer sorte de espaços de liberdade constitucionalmente garantidos, porquanto, no ponto, o reconhecimento de uma tal vedação demandaria que determinadas condutas diretamente reconhecidas e asseguradas no texto constitucional (p.ex.: direito à greve) viessem a ser embutidas em preceito jurídico criminalizador (subvertendo-as, portanto) o que, certamente, não ocorre no caso presente.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração na Ação Penal nº 516*, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ Acórdão: Min. Luiz Fux, Julgado em 05 dez. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>>. Acesso em: 27 set. 2014.

²⁸ FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 65.

No mesmo sentido, acreditamos não haver falar que a tipificação de condutas lesivas à ordem tributária inverta a ordem valorativa constitucional, ou mesmo que estenda as disposições penais a espaços de *irrelevância* social. Ora, considerando, novamente que a tributação, além de funcionar como instrumento de governo pela extrafiscalidade de determinadas espécies tributárias, constitui-se como a principal fonte de custeio de um Estado constitucionalmente programado para alcançar finalidades de extrema relevância social como aquelas postas no art. 3º da CRFB, parece não restar qualquer dúvida de que, com a edição de figuras típicas incriminadoras, não incide o legislador em excesso.

3.3.2.2 A inexistência de imposições constitucionais à criminalização de condutas lesivas à ordem tributária

Por outro turno, também não vislumbramos a existência de quaisquer imposições constitucionais, *explícitas* ou *implícitas*, à atividade legiferante para que edifique tipos penais que tenham por finalidade salvaguardar a ordem tributária. Isso porque, primeiramente, constata-se que o considerável e já analisado rol de disposições constitucionais havidas como mandados *expressos* de criminalização não abarca a ordem tributária, circunstância que se mostra suficiente para afastarmos a existência, pelo menos, de mandados explícitos de criminalização neste setor.

Na mesma linha, pensamos não incidir ao caso qualquer espécie de *consenso* constitucionalmente estabelecido quando da “contratação” do atual Estado Democrático de Direito em relação à necessidade de salvaguarda da tributação por meio da edição de tipos incriminadores, até mesmo porque, nesse aspecto, acreditamos que tais *consensos* que temos como aptos a aflorar comandos cuja observância se revela impositiva ao legislador constituído *ficam reservados apenas às objetividades jurídicas mais básicas, verdadeiramente primárias, como a vida, a dignidade e a liberdade humanas.*

Portanto, entendemos que, inobstante a importância das finalidades reservadas à tributação no Estado Democrático e Social de Direito brasileiro, tal não redundará, *ipso facto*, na necessidade de atuação do direito penal para que tais desideratos sejam atingidos. Precisamente por isso, no ponto, discordamos de Márcia Dometila Lima de Carvalho quando

afirma a imprescindibilidade de normas penais para a concretização da almejada “justiça social” contemplada constitucionalmente. Segundo a autora²⁹:

A Luta perene da humanidade, direcionada a conseguir uma configuração justa das relações sociais, não pode dispensar o Direito Penal, como arma imprescindível a tal finalidade. E, para isto, o Direito Penal tem de se transformar, tem de assumir a sua nova roupagem de Direito Penal econômico, pois, insistindo na sua roupagem clássica, tende a desmoralizar-se cada vez mais.

Segundo pensamos, seja pela gravidade de se impor uma determinada diretriz irremovível à maioria política democraticamente constituída no tocante ao emprego do direito penal, seja pelo próprio caráter de *ultima ratio* de que tradicionalmente é dotado tal ramo do Direito, a verificação de mandados de criminalização requer a existência ou de uma verdadeira blindagem linguística – a funcionar como verdadeiro limite semântico de interpretação³⁰ – ou, anda, a percepção de inequívocos *consensos* constitucionais em torno da proteção a ser dada a determinados bens ou interesses. E, em nenhum desses casos, acreditamos situar-se a tutela (penal) da ordem tributária.

Afinal de contas, “quando a Constituição determina que um dos objetivos da República é erradicar a pobreza, não significa que isso será alcançado utilizando o direito penal³¹”. Ou, em outras palavras, “não se faz justiça social a golpes de sentença; menos ainda, a golpes de sentença criminal³²”. Por isso que, afastada a hipótese de vinculação legislativa entre os pólos constitucionalmente proibidos e constitucionalmente necessários de intervenção criminal, situa-se a decisão quanto à criminalização, ou não, de condutas atentatórias à ordem tributária nas mãos exclusivas do legislador constituído que, todavia, caso opte por efetivá-la, haverá de observar não somente os marcos teóricos consagrados no âmbito jurídico-penal, mas, também, a proporcionalidade da forma como instrumentalizará essa mesma tutela, o que passará a ser analisado (e criticado) no capítulo seguinte.

²⁹ CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992. p. 99.

³⁰ Ver nota 34 do presente trabalho.

³¹ STRECK, Lenio Luz. Constituição, bem jurídico e controle social: a criminalização da pobreza ou de como “la ley es como la serpiente; solo pica a los descalzos”. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, n. 31, p. 65-96, dez. 2008, p. 96.

³² FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 19.

4 A ILEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL EM RAZÃO DA POSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, A QUALQUER TEMPO, PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO FISCAL

4.1 A PERSECUÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA ENQUANTO ESPAÇO DE INDIFERENÇA EM RELAÇÃO AO DESVALOR DA CONDUTA E À SUBSIDIARIEDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL: UM ESTUDO DE CASO A PARTIR DA AÇÃO PENAL Nº 516, DO STF.

Consequência inevitável da possibilidade de extinção da punibilidade, a qualquer tempo, pelo pagamento do crédito fiscal, consistente na indiferença em relação ao desvalor da conduta – sempre fraudulenta, em sentido lato – cuja ilicitude se pretende apurar no âmbito de um processo criminal. Nesse tom, parece não haver dúvidas de que a conduta observada pelo contribuinte que deve determinada soma ao fisco difere-se daquela do contribuinte que reduz, suprime ou se apropria indevidamente do montante devido ao Estado. Dever e sonegar tributos, de fato, são (ou deveriam ser) coisas diversas.

Nessa compreensão, outra não parece ser a razão pela qual o art. 1º, incisos I a IV (casos, notadamente, de maior recorrência) da Lei nº 8.137/90 criminalize a supressão ou redução de tributos mediante (i) a omissão de informação ou prestação de declaração *falsa* às autoridades fazendárias; (ii) a *fraude* à fiscalização tributária por meio da inserção de elementos inexatos, ou mesmo pela omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal; (iii) a *falsificação* ou a alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a determinada operação tributável; e (iv) a elaboração, a distribuição, o fornecimento, a emissão ou a utilização de documento que o agente saiba ou deva saber ser *falso* ou inexato. Da mesma maneira, embora carente de ilicitude penal a conduta do agente que deixe de recolher, no prazo legal, determinado tributo ou contribuição social, o mesmo não ocorrerá se ele, “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”, houver previamente “descontado” ou “cobrado” o valor a ser repassado ao Estado por parte de outro contribuinte, caso em que passará a *apropriar-se indevidamente* de um montante que não lhe pertencia (art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90).

Nesse sentido, e sabido que a culpabilidade, enquanto elemento estruturante da teoria do delito, assenta-se em juízo de censurabilidade – *reprovabilidade*³³, - da conduta típica e antijurídica (injusta), como poderá o Poder Judiciário, ao cabo da persecução penal, selar a culpa do acusado por um agir cuja ilicitude, durante todo o *iter* processual, poderia permanentemente sucumbir diante do simples pagamento do crédito fiscal?

Veja-se, como exemplo e metonímia da reflexão aqui proposta, a situação havida no âmbito da já citada Ação Penal nº 516, julgada pelo plenário do STF. No caso, o Procurador-Geral da República havia denunciado determinado Parlamentar Federal e sua filha como incurso nas sanções dos arts. 168-A e 337-A, ambos do Código Penal (apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária) porquanto, na condição de sócios de determinada sociedade empresária, deixaram de repassar ao INSS, no período de janeiro de 1995 a agosto de 2002, valores arrecadados pela empresa a título de “contribuições incidentes sobre a remuneração de empregados, relacionados em folha de pagamento mensal e rescisões de contrato de trabalho”, valores que, devidamente consolidados, totalizavam o montante de R\$ 259.574,72.

Instruído o feito, a Corte, à unanimidade, condenou o Parlamentar nos termos da denúncia, tendo, por maioria, fixado-lhe a pena em 07 anos de reclusão, acompanhada do pagamento de 60 dias-multa calculados à metade do salário mínimo vigente à época dos fatos, apenamento esse que restou dosado de forma majoritária na medida em que o relator, Ministro Carlos Ayres Britto – no que foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio e Carmen Lúcia -, foi além, fixando-o no patamar de 09 anos e 02 meses de reclusão, cumulados ao pagamento de 429 dias-multa, calculados à metade do salário mínimo vigente à data do fato. Tal divergência na dosimetria da pena, ressalte-se, restou a cargo, tão-somente, da dúvida em relação à fração adequada para a aplicação do instituto continuidade delitiva, porquanto, no tocante à qualificação, como negativa, da circunstância judicial da culpabilidade (art. 59 do CP), os Ministros foram unânimes. No ponto, consignou o Relator:

Culpabilidade, entenda-se, não mais como elemento integrante da estrutura analítica do delito (fato típico, ilícito e culpável), porém como um necessário ponto de partida para a fixação da pena-base, justa e adequada ao caso concreto. **E a realidade é que as peças que instruem este processo revelam a extrema censurabilidade das condutas protagonizadas pelo acusado**, na medida em que o momento inicial das

³³ “Um injusto, isto é, uma conduta típica e antijurídica, é *culpável* quando é reprovável ao autor a realização desta conduta”. ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*. v. 1. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 517.

continuidades delitivas praticamente coincide com a constituição e o início das atividades da sociedade comercial – ocorrido em maio de 1993. Além do mais, **a condição de agente público do acusado, de quem se espera conduta exemplar no meio social, não foi suficiente para impedi-lo de incidir nas práticas delituosas. Como não se prestou a inibi-lo de apresentar a esta mais alta Corte de Justiça alteração contratual societária com falso registro na junta comercial, no intuito de se esquivar da responsabilidade pelos fatos que lhe foram imputados** (Grifo nosso).

Ocorre que, não obstante o significativo desvalor da conduta sinalizado pelos Ministros, *quatro dias após* a sessão de julgamento em que proferida a condenação, datada de 27 de setembro de 2010, o condenado efetuou o pagamento integral do crédito fiscal e, noticiando-o em sede de embargos declaratórios com efeitos infringentes, requereu à Corte a extinção de sua punibilidade, o que, por maioria, veio a ser deferido, ao argumento de que “a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”. Com isso, pergunta-se: como pode o Poder Judiciário proferir decisão condenatória assentando, de forma expressa, a extrema reprovabilidade da conduta de um acusado e, em razão dela, *submetê-lo a expressivos sete anos de reclusão (e, no caso, poderiam ter sido nove, em regime fechado!)*, e, em sequência, simplesmente extinguir sua punibilidade por ter ele adimplido com um valor que, desde o limiar da persecução penal – por força da Súmula Vinculante nº 24 -, sabia-se devedor? Há alguma dúvida de que o condenado, efetivamente, foi compelido a comprar sua liberdade, livrando-se de sete anos de reclusão?

Ora, parece-nos realmente inadmissível que sete anos de supressão da liberdade de um cidadão possam ser barganhados de maneira tão indiferente no bojo de um processo criminal. Veja-se que o apenamento a que (quase) fora submetido o acusado se mostra compatível (na verdade, superior) àquele *geralmente* imposto a condenados por delitos como *roubo* (art. 157, *caput*, CP, com pena de 04 a 10 anos de reclusão) e *tráfico de drogas* (art. 33, *caput*, da Lei nº 11.343/06, com pena de 05 a 15 anos de reclusão), mostrando-se, ainda, *superior às penas máximas* previstas para crimes como *lesão corporal grave* (art. 129, § 1º, do CP, com pena de 01 a 05 anos de reclusão), *cárcere privado qualificado* (art. 148, § 1º, CP, com pena de 02 a 05 anos de reclusão) e *tráfico interno de pessoa para fim de exploração sexual* (art. 231-A, *caput*, do CP, com pena de 02 a 06 anos de reclusão).

Em razão disso, e tendo em mente que a tipificação de condutas compreende a “ponderação de valores na qual o direito fundamental à liberdade é restringido em benefício

da conservação de outros valores de fundamental relevo em sociedade³⁴”, nos vemos compelidos a discordar, em absoluto, da exposição feita pelo Ministro Dias Toffoli, no julgamento em análise, no sentido de que:

Se é dado ao legislador até mesmo revogar a norma penal, ou conceder anistia a determinadas violações sancionadas no ordenamento jurídico, qual seria a vedação de ordem material a impedir, nos crimes contra a ordem tributária, que se privilegiasse, por opção política do legislador, o reforço ao erário em detrimento da imposição de uma pena ao contribuinte renitente?

(...)

Daí a opção política do legislador, desde longa data, por privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário – evidentemente que junto àqueles que, embora possuindo recursos financeiros para tanto, se furtem ao recolhimento dos impostos e contribuições devidos.

Em vez da efetiva execução de penas privativas de liberdade contra o sonegador, com todos os custos sociais daí decorrentes, privilegiou-se a política arrecadatória, com a possibilidade de extinção da punibilidade do agente, desde que satisfeita integralmente a obrigação (entendida como incluindo os acréscimos pecuniários decorrentes da mora, os quais, precisamente, o legislador fixou de modo mais rigoroso e severo).

Como se percebe, a compreensão do direito penal exposta pelo Ministro, embora respeitável, vai completamente de encontro à exposição feita no primeiro capítulo do presente trabalho, em que se procurou buscar, na ordem jurídica vigente, o fundamento de validade da intervenção criminal, localizando-o na Constituição Federal. Assim, discordando de Sua Excelência, compreendemos que, embora tal seja a regra, não se mostra possível ao legislador, *em qualquer hipótese*, “revogar a norma penal, ou conceder anistia a determinadas violações sancionadas no ordenamento jurídico”, porquanto há de ser observada a *tríplice relação axiológico-normativa* necessariamente compartilhada pelas disposições constitucionais e penais, relação essa que revela, de um lado, a existência de intervenções criminais constitucionalmente necessárias e, de outro, constitucionalmente vedadas, em relação às quais a atividade legislativa, ao invés de discricionária, afigura-se, pelo contrário, vinculada.

E, conforme entendemos, o “fundamento material” para impedir que - como ressaltado pelo Ministro - nos crimes contra a ordem tributária, se privilegie, “por opção política do legislador, o reforço ao erário em detrimento da imposição de uma pena ao contribuinte renitente” reside, justamente, no *caráter subsidiário de que é necessariamente revisto o Direito Penal*: ele, ao contrário de “servir de reforço ao erário” ou mesmo de “longa manus da execução fiscal” (ambas as expressões foram utilizadas no julgamento em questão),

³⁴ D’AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 70.

deve constituir-se na *ultima ratio* do sistema normativo, incidindo, apenas, quando se mostrem falhos os demais mecanismos de controle extrapenais.

Nas palavras de Figueiredo Dias³⁵:

Uma vez que o direito penal utiliza, com o arsenal das suas sanções específicas, os meios mais onerosos para os direitos e as liberdades das pessoas, ele só pode intervir nos casos em que todos os outros meios da política social, em particular da política jurídica não-penal, se revelem insuficientes ou inadequados. Quanto assim não aconteça, aquela intervenção pode e deve ser acusada de contrariedade ao princípio da proporcionalidade, som a precisa forma de violação dos princípios da subsidiariedade e da proibição de excesso.

Portanto, levando a sério (em sentido Dworkiniano) a afirmação do professor lusitano, soa-nos verdadeiramente assombrosas as conclusões a que chega parte da doutrina especializada na matéria, como a exposta por Soares³⁶, em concordância com a que chegou a Suprema Corte no caso em análise, nos seguintes termos:

A criminalização do não recolhimento do tributo significa para o fisco um *plus*, na medida em que agrava a situação do contribuinte gerando uma **segunda responsabilidade** como consequência do mero descumprimento da obrigação fiscal. É sob esta perspectiva que se deve buscar o sentido da penalidade criminal cominada ao contribuinte remisso.

Antes da preservação da ordem jurídica, da punição do delinqüente e da restauração da paz social, ela visa, predominantemente, coagir o contribuinte a satisfazer as necessidades públicas mediante o pagamento do tributo.

Destarte, como se disse anteriormente, a sanção penal no campo tributário funciona como indisfarçável instrumento de pressão e cobrança do crédito público.

(...)

Na legislação brasileira, passando em resenha até hoje as leis que regularam a matéria, a *mens legis* predominante e fundamental é **receber a prestação pecuniária determinada em lei** (tributo), sendo as penalidades pecuniárias e a sanção penal aplicáveis, **meio adicional para o recebimento do crédito público** (Grifos originais).

Segundo pensamos, há que ser empregada verdadeira ginástica conceitual para enquadrar expressões como “instrumento de pressão e cobrança do crédito público”, “reforço ao erário”, “longa manus da execução fiscal”, “meio adicional para o recebimento do crédito público”, dentre outras, naquilo que tradicionalmente se compreende como uma intervenção *de ultima ratio* e que pressupõe, como visto, “que todos os outros meios da política social, em particular da política jurídica não-penal, se revelem insuficientes ou inadequados³⁷”.

³⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral: Tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 128.

³⁶ SOARES, Antonio Carlos Martins. *A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 74.

³⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral: Tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 128.

Nesse tom, embora tenhamos exaltado, no presente trabalho, a legitimidade *em abstrato* da criminalização de condutas atentatórias à ordem tributária em face da inequívoca importância da tributação no âmbito da configuração jurídico-política assumida pelo Brasil em 1988, na forma de Estado Democrático e Social de Direito, o certo é que, *em concreto*, a forma como exercida a criminalização, leva-nos, inevitavelmente, a afirmar o contrário. Isso porque tal afirmação partiu do pressuposto (para nós, óbvio) de que, já dispondo o Estado de um mecanismo executório próprio para a satisfação de seu interesse patrimonial decorrente de atos ilícitos civis e administrativos, naturalmente se buscaria, com a edição de tipos incriminadores, *finalidades não alcançáveis a partir dos meios extrapenais já existentes*, tal como a *reprovação de condutas que lesassem a ordem tributária para além da mera inadimplência*, atingindo a fiscalização tributária com o emprego de expedientes ardilosos, fraudulentos e artificiosos, o que, claramente, não ocorre atualmente, em que toda a reprovabilidade da conduta acaba *esvaindo-se, esfumando-se*, pelo simples pagamento crédito fiscal.

Portanto, não obstante acreditemos que, por si só, o direito penal não se mostre legítimo a servir à finalidade meramente arrecadatória a que atualmente se presta, tentaremos ir um pouco mais além, examinando, agora, a intervenção criminal tributária sob a égide do princípio da proporcionalidade e de suas parciais no intuito de demonstrar que, *ainda assim* - ou seja, mesmo considerando que tal propósito fosse dotado da mínima legitimidade - seria manifestamente desproporcional o seu emprego para a recuperação do crédito fiscal em face da suficiência dos outros meios de que dispõe o Estado para tanto, notadamente o aparato executório previsto na Lei nº 6.830/80 - a Lei de Execução Fiscal.

4.2 DIREITO PENAL X EXECUÇÃO FISCAL: A DESNECESSIDADE DA INTERVENÇÃO CRIMINAL TRIBUTÁRIA VISTA A PARTIR DE UM EXAME DE PROPORCIONALIDADE

Humberto Ávila compreende a proporcionalidade como espécie normativa de segundo grau, qualificando-a como postulado normativo aplicativo cuja função reside na instituição de balizas para a aplicação de outras normas, as de primeiro grau (princípios ou regras). Conforme o autor³⁸:

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 143.

aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau. Nesse sentido, sempre que se está diante de um postulado normativo, há uma diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas. Por trás dos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas.

Nesse sentido, por cuidar-se, como já referido no presente trabalho, de conceito frequentemente utilizado pelo Poder Judiciário quando da efetivação de sua atividade revisional – que, pela gravidade que representa em um regime democrático, deve ser sempre desenvolvida de forma cautelosa, em observância à presunção de constitucionalidade dos atos estatais – sua fisiologia vem estruturada em três níveis distintos que devem ser rigorosamente observados para que, ao final, se possa chegar à conclusão sobre a proporcionalidade, ou não, da medida examinada. Mais do que isso, conforme o referido autor, o postulado da proporcionalidade não se confunde com uma qualquer noção de “proporção”, porquanto sua aplicação demanda a existência de uma medida concretamente adotada, de um lado, e a finalidade por ela visada, de outro, para que, sobre a relação de causa e efeito entre ambas instaurada, possa incidir o diagnóstico trifásico da *adequação*, da *necessidade* e da *proporcionalidade em sentido estrito*. Veja-se³⁹:

O postulado da proporcionalidade não se confunde com a ideia de proporção em suas mais variadas manifestações. Ele se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se posse proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Fixadas tais premissas, e tendo como norte que, para o STF, os crimes contra a ordem tributária não passam de uma *longa manus* da execução fiscal, explicita-se que a “relação entre meio e fim” a ser considerada para fazer incidir o exame da proporcionalidade será composta, de um lado, pela a criminalização de condutas atentatórias à ordem tributária (meio adotado) e, de outro a recuperação do crédito fiscal (finalidade almejada com tal criminalização).

4.2.1 O exame da adequação

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 183.

Quanto à parcial da adequação, há que se referir que, quando em cheque a atuação do Estado voltada para uma generalidade de casos (como parecer ser o caso da edição de lei penal incriminadora) “a medida será adequada se, abstrata e geralmente, servir de instrumento para a promoção do fim⁴⁰” por ela pretendido. Assim, sob esse aspecto, temos que o direito penal, até mesmo em razão do seu inerente potencial invasivo e intimidatório, não pode ser (ao menos de forma evidente) considerado um meio inadequado – no sentido de não apto à - recuperação de ativos tributários.

Aliás, no ponto, interessante colacionarmos trecho da manifestação da Presidência da República na já citada Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 (na qual a Procuradoria-Geral da República busca a declaração de inconstitucionalidade das normas que prevêem a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário e a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento deste). Os seguintes trechos, sublinhe-se, são provenientes da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (órgão a compor a estrutura do Executivo Federal), lavrados nos seguintes termos:

42. As normas que estimulam o parcelamento e o pagamento dos débitos fiscais, portanto, **ao resultarem em uma maior arrecadação**, são imprescindíveis para que o Estado cumpra esse mínimo existencial.

43. **Os dispositivos que ora são objeto do controle concentrado de constitucionalidade valorizam o bem protegido pelos crimes contra a ordem tributária, que é a arrecadação de recursos por parte do Estado.**

(...)

51. O objetivo do Estado, ao dispor sobre a suspensão da pretensão punitiva e de sua extinção, é o de **funcionar de maneira eficaz, primando pelo desenvolvimento nacional** em detrimento à sanha punitiva”

(...)

71. As **regras de parcelamento têm-se mostrado totalmente adequadas ao binômio necessidade adequação, caracterizador da proporcionalidade. Do contrário, não se verificariam tantos programas de parcelamento sugeridos e apoiados pelo próprio Poder Executivo, maior interessado na arrecadação** (Grifo nosso).

Portanto, embora acreditando ser o mesmo que utilizarmos de uma metralhadora com o propósito de se matar um inseto, pensamos que a intervenção criminal tributária supera o exame da adequação, até mesmo porque assim, como visto, o afirma a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, órgão que tem entre suas atribuições, de acordo com o art. 12, I, da Lei Complementar nº 73/93, “apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 190.

natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial”. Que prevaleça, pois, o argumento da autoridade.

4.2.2 O exame da necessidade

Todavia, segundo cremos, nem mesmo a maior das ginásticas conceituais e argumentativas se revela suficiente a demonstrar que a intervenção criminal tributária seja o meio *necessário* à obtenção do crédito fiscal. Ora, tendo em mente que a constatação da necessidade da medida demanda a verificação da existência, ou não, de meios outros que, promovendo em igual medida a finalidade pretendida, afetem em menor proporção os direitos implicados, dúvidas não restam de que a intervenção criminal é manifestamente desnecessária para que o Estado embolse os valores devidos pelos contribuintes renitentes.

Nesse ponto, importante esclarecer que o Fisco detém competência absoluta para constituir o seu próprio crédito, o fazendo por meio de procedimento administrativo vinculado e obrigatório, denominado lançamento fiscal, previsto no art. 142 do CTN⁴¹ e, como sabido, por força da Súmula Vinculante nº 24 do STF⁴², a pretensão acusatória relativa a crimes contra a ordem tributária somente poderá ser aceita em juízo – tecnicamente: a denúncia somente poderá ser recebida, sob pena de carência de “justa causa” – após o lançamento definitivo do tributo.

Assim, tem-se a seguinte situação: constituído definitivamente o crédito fiscal, o Estado poderá: (a) atuar mediante a Procuradoria da Fazenda para inscrevê-lo em dívida ativa e, munido da respectiva certidão atestando a liquidez, certeza e exigibilidade do título, promover-lhe a execução judicial no prazo de cinco anos, por meio de um aparato executivo

⁴¹ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

⁴² “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Embora o texto da súmula aluda aos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, tal orientação é estendida aos demais delitos *materiais* lesivos à ordem tributária, do que são exemplo a sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, do CP) e a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, do CP): “Segundo entendimento adotado por esta Corte Superior de Justiça, os crimes de sonegação de contribuição previdenciária e apropriação indébita previdenciária, por se tratarem de delitos de caráter material, somente se configuram após a constituição definitiva, no âmbito administrativo, das exações que são objeto das condutas (Precedentes)”. Precedente: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 40.411/RJ*, 5ª Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 23 set. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1351398&num_registro=201302850408&data=20140930&formato=PDF>. Acesso em: 02 out. 2014.

próprio – Lei nº 6.830/80, a Lei de Execuções Fiscais; ou (b) fazer-se atuar por meio do Ministério Público, deduzindo em juízo a pretensão penal acusatória, acusando o cidadão/contribuinte da prática de uma determinada infração penal cuja ilicitude pouco importa na expectativa de que este, amedrontado, cumpra com sua obrigação de restituir o valor dos tributos.

Assim, considerando que o primeiro aspecto a compor o exame da parcial da necessidade reside na verificação da *identidade de adequação* dos meios eleitos para alcançar a finalidade proposta, já aqui, pensamos, vê-se derrotada da intervenção criminal em face do mecanismo executório proporcionado pela Lei nº 6.830/80. Perceba-se que, (a) optando por reaver o crédito pela via da execução fiscal, esta poderá ser ajuizada em face (a.1) tanto do devedor, como do fiador, do espólio, da massa falida, do responsável ou dos sucessores a qualquer título⁴³ que; (a.2) citado, deverá, no prazo de *cinco dias*, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução⁴⁴, sendo que; (a.3) não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis⁴⁵; e, (a.4) caso acredite o executado não ser devida a quantia, somente poderá embargar a execução com a prévia garantia do juízo⁴⁶.

Por outro lado, (b) optando por exercer a pretensão acusatória (praticamente natimorta), deverá o Ministério Público ofertar a denúncia que, caso recebida, (b.1) será passível de ataque pela via do *habeas corpus* com a finalidade de trancamento da ação penal; (b.2) determinará a citação do acusado para que, em *dez dias*, responda à acusação, porém; (b.3) mesmo que o acusado dê de ombros à acusação, não será presumido culpado (ou seria devedor?) pela impossibilidade de produção dos efeitos da revelia e, ainda; (b.4) passará a ser defendido pela Defensoria Pública, que terá *prazo em dobro* para todos os atos processuais (art. 43, I, da Lei Complementar nº 80/94) e; (b.5), após toda a instrução processual, poderá efetuar o pagamento a qualquer momento. Mais do que isso, a depender da circunscrição jurisdicional em que desenvolvida a persecução penal, caso *opte* o contribuinte por não pagar o valor devido e *concordar com que o Estado concretize a pretensão punitiva*, ficará o fisco, verdadeiramente, *a ver navios*, porquanto, caso a condenação se dê na base territorial do

⁴³ Art. 4º, incisos I a IV, da Lei nº 6.830/80.

⁴⁴ Art. 8º, *caput*, da Lei nº 6.830/80.

⁴⁵ Art. 10, *caput*, da Lei nº 6.830/80.

⁴⁶ Art. 16, I, da Lei nº 6.830/80.

TRF4, inviável será a fixação, *sequer*, de um valor indenizatório mínimo a ser reparado, na forma do art. 387, IV, do CPP, porquanto, segundo entendimento consolidado em tal órgão jurisdicional, “A Fazenda Pública, na qualidade de vítima do crime contra a ordem tributária, tem possibilidade de recuperar os valores sonegados mediante a inscrição em dívida ativa a execução fiscal⁴⁷”.

Assim, como se nota, a circunstância consistente em ter o contribuinte/executado que *garantir o juízo com o valor devido* para poder discutir, via embargos, os termos da execução a que está sendo submetido, já demonstra, segundo cremos, que a Lei de Execuções Fiscais constitui-se me meio que melehro ser adéqua à satisfação da pretensão patrimonial do Estado quanto à arrecadação de tributos.

Em sequência, quanto ao segundo aspecto do exame da necessidade - consistente na restrição, em menor grau, de direitos implicados pela adoção de uma ou outra medida para a promoção da finalidade eleita - parece não haver a menor dúvida de que a intervenção criminal é, em absoluto, mais gravosa ao indivíduo do que a mera cobrança cível, objeto da execução fiscal. E assim o afirmamos, sublinhe-se, não só em razão das angústias e sofrimentos inerentes ao enfrentamento de um processo criminal – acompanhado da estigmatização decorrente da ocupação de categorias jurídicas passivas como *investigado, acusado e condenado* – que, por si só, representa uma penalidade e uma mancha na vida do indivíduo, mas, sobretudo, em razão de que, além da imposição de uma penal criminal e da consequente suspensão dos direitos políticos (art. 15, III, CRFB) verificados ao final da tramitação do processo, em razão da forma como apenados a maioria dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90, art. 168-A e 337-A do CP, todos com penas de 02 a 05 anos de reclusão) ficará o acusado sujeito ao aprisionamento preventivo (arts. 312, *caput* e 313, I, ambos do CPP), o que, como sabido, equivale a uma condenação a regime inicialmente fechado que dificilmente ser-lhe-ia aplicada.

Por isso que, segundo pensamos, é o direito penal um instrumento desnecessário à obtenção do crédito fiscal, na medida em que o Estado, dispondo do mecanismo executório

⁴⁷BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Criminal nº 5021147-39.2010.404.7100*, 7ª Turma, Rel. Des. Marcelo Denardi, julgado em 17 set. 2013. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5956382&termosPesquisados=a%20fazenda%20publica,%20na%20qualidade%20de%20v%C3%ADtima%20do%20crime%20contra%20a%20ordem%20tributaria,%20tem%20possibilidade%20recuperar%20os%20valores%20sonegados%20mediante%20inscricao%20em%20divida%20ativa%20execucao%20fiscal>. Acesso em: 08 jun. 2014.

previsto na Lei nº 6.830/80 poderá obtê-lo de *maneira mais adequada* (eficiente) e, ainda, ao fazê-lo, *restringirá em proporção absolutamente menor* os direitos do cidadão.

4.2.3 O exame da proporcionalidade em sentido estrito a partir de um caso concreto

Não desconhecendo que o resultado negativo quanto à balizadora da necessidade já seria suficiente a atestar a ilegitimidade da medida, dispensando o diagnóstico de sua proporcionalidade em sentido estrito⁴⁸, prosseguiremos na análise com a finalidade única e exclusiva de demonstrar, através da breve análise de um caso concreto, a completa ilegitimidade da intervenção criminal tributária, nos moldes em que desenvolvida. Assim, sendo certo que, nesta última fase, o exame exigirá “a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais⁴⁹”, e considerando que grande parte das considerações feitas no tópico antecedente já se mostrariam bastantes à afirmação negativa à presente parcial, optamos por elucidá-la por meio da situação jurídica vertida na Medida Cautelar em Habeas Corpus de nº 119.245/DF⁵⁰, de relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Na ocasião, tratava-se *habeas corpus* impetrado em favor de paciente condenado *definitivamente* à pena de 04 anos, 05 meses e 10 dias de reclusão, por incurso nas penas do art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, acrescido da agravante prevista no art. 12, I, do mesmo Diploma Legal, segregado em regime *fechado* no Centro de Detenção Provisória do Distrito Federal, no âmbito do qual os impetrantes postulavam a concessão de prisão domiciliar em razão de seu “debilitado estado de saúde”, pedido este a que foi acrescido, em posterior petição autônoma, o requerimento de extinção da punibilidade do paciente “tendo em vista o pagamento integral do débito tributário constituído que originou a sua condenação na ação penal em questão”. Analisando os requerimentos formulados, o Ministro deferiu a liminar requerida para suspender a execução da pena imposta ao paciente, concluindo que:

⁴⁸ Conforme Feldens: “Para que se tenha como legítima, a medida restritiva deve passar pelo exame das três parciais ora apresentadas, sendo que a constatação acerca de sua inidoneidade já dispensa os passos seguintes, assim como um juízo de desnecessidade da medida também dispensa que se prossiga no exame da proporcionalidade em sentido estrito”. FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 150.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 195.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar no Habeas Corpus nº 119.245/DF*, Rel. Min. Dias Toffoli, Julgado em 06 set. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+119245%2E%29&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/m6tam5q>>. Acesso em: 08 jun. 2014.

Portanto, o pagamento de débito - ora demonstrado - empreendido pelo paciente, mesmo que em momento posterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta pela justiça catarinense, é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio”, razão pela deferiu o pedido de liminar “para suspender cautelarmente, até o julgamento definitivo da impetração, a execução da pena corporal imposta ao paciente.

De ressaltar, entretanto, que após a decisão proferida pelo Ministro, os impetrantes, em seguida, formularam pedido de desistência, noticiando a perda e objeto do *writ*, uma vez que já havia sido “declarada extinta a punibilidade do paciente pelo Juízo da Vara de Execuções Penais”. Nesse contexto, segundo cremos, o caso em referência bem ilustra a desproporcionalidade da intervenção criminal *e os absurdos* a que, através dela, se pode chegar, tal como se chegou no caso em referência, no âmbito do qual um cidadão, *ao pagar o débito que mantinha para com o fisco, livrou-se do cumprimento da pena privativa de liberdade que cumpria, ainda que equivocadamente*⁵¹, em regime fechado. Com isso, *guindado o paciente do cárcere à liberdade pelo simples pagamento do crédito tributário*, nem mesmo a mais eufemista das proposições conseguiria afirmar que, no caso em análise, o cidadão esteve aprisionado por outro motivo que não a dívida que mantinha com o Estado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto ao longo do primeiro capítulo, a Constituição Federal compartilha uma *tríplice relação axiológico-normativa* com o direito penal. Relação essa que é conformada, em seus extremos, por zonas limítrofes nas quais o legislador não dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência de criminalizar, ou não, certas condutas. Tal juízo lhe é antecipado pelo próprio texto constitucional.

Nesses termos, tem-se que a Constituição Federal ora funcionará como entrave ao processo de tipificação de condutas, de maneira a impedir que a intervenção criminal subverta a ordem valorativa imposta no texto constitucional, espraia-se para espaços de juridicidade despidos de relevância social e, ainda, atinja direitos garantidos constitucionalmente. Por outro lado, a Constituição Federal, em casos outros, funcionará como o fundamento da criminalização de condutas, o que ocorrerá pela expedição de mandados explícitos ou explícitos de criminalização. Nos primeiros, o próprio dispositivo constitucional *blindará*

⁵¹ Ao que se percebe, o paciente estava segregado em regime prisional fechado em razão da já conhecida falta de vagas no regime semiaberto.

semanticamente a tutela do bem jurídico às raias do direito penal, ao passo que, nos segundos, a necessidade de criminalização avultará da percepção de *consensos* a que chegou o constituinte quanto à necessidade de tutelar criminalmente certos bens ou interesses de importância fundamental como a vida e a liberdade humanas. E, no mais das vezes, a Constituição Federal funcionará como *fonte valorativa* à escolha dos bens jurídicos em relação aos quais o legislador estará livre para deliberar quanto à conveniência, ou não, da proteção penal, hipótese em que a tutela penal promovida deverá guardar *correlação* e não, propriamente, *correspondência*, com as disposições constitucionais.

No que diz respeito à ordem tributária, entendemos que, embora as funções assumidas pela tributação no âmbito do Estado Democrático e Social de Direito brasileiro sejam realmente importantes – servindo como principal meio para dar concretude aos objetivos fundamentais da República (art. 3º, CRFB), assim também funcionando como instrumento de intervenção nas ordens social e econômica pela extrafiscalidade de determinadas modalidades tributárias e, ainda, por sintetizar um ideal de solidariedade social –, acreditamos a decisão sobre a criminalização, ou não, de condutas a ela atentatórias, encontra-se, exclusivamente, nas mãos do legislador constituído. Ocorre que, não obstante a *abstrata* dignidade penal da ordem tributária, a forma como instrumentalizada a sua tutela, *em concreto*, acaba por retirar-lhe a legitimidade, em razão da possibilidade de que o acusado, a qualquer tempo, tenha declarada extinta sua punibilidade pelo simples pagamento do tributo devido, acrescido dos demais acessórios, circunstância que faz imergir a persecução penal em um odioso espaço de indiferença quanto à ilicitude da conduta, cuja reprovabilidade deveria preponderar em comparação ao mero interesse patrimonial na arrecadação do valor suprimido.

Nesse contexto, explicitando o STF que “a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é apenas uma forma reforçada de execução fiscal” (ED na AP 516, STF), temos que a intervenção criminal nesta seara, em termos que tais, afigura-se ilegítima, porquanto, a partir dela, o direito fundamental à liberdade resta passível de restrição em razão de uma simples finalidade arrecadatória que, segundo pensamos, vai completamente de encontro ao caráter subsidiário do direito penal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Penal nº 516*, Rel. Min. Ayres Britto, Julgado em 27 set. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627635>>. Acesso em: 27 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração na Ação Penal nº 516*, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ Acórdão: Min. Luiz Fux, Julgado em 05 dez. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>>. Acesso em: 27 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar no Habeas Corpus nº 119.245/DF*, Rel. Min. Dias Toffoli, Julgado em 06 set. 2013. Disponível em: <<http://http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+119245%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/m6tam5q>>. Acesso em: 08 jun. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 104.410/RS*, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, Julgado em 06 mar. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1851040>> Acesso em: 02 out. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 81.929*, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Julgado em 16 dez. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>>. Acesso em: 08 jun. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 40.411/RJ*, 5ª Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 23 set. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1351398&num_registro=201302850408&data=20140930&formato=PDF>. Acesso em: 02 out. 2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Criminal nº 5021147-39.2010.404.7100*, 7ª Turma, Rel. Des. Marcelo Denardi, julgado em 17 set. 2013. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5956382&termosPesquisados=a%20fazenda%20publica,%20na%20qualidade%20de%20vitima%20do%20crime%20contra%20a%20ordem%20tributaria,%20tem%20possibilidade%20recuperar%20os%20valores%20sonegados%20mediante%20inscricao%20em%20divida%20ativa%20execucao%20fiscal>. Acesso em: 08 jun. 2014.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Salo de. *Antimanual de criminologia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. Fabio Roberto. Liberdade e segurança em direito penal. o problema da expansão da intervenção penal. In: POZZEBON, Fabrício Dreyer de Ávila; ÁVILA, Gustavo Noronha de. (Orgs.). *Crime e interdisciplinaridade: estudos em homenagem à Ruth M. Chittó Gauer*. Porto Alegre: Edipucrs, 2012, p. 273-283.

DIAS, Fábio de Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: uma análise à luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícios Sporleder de (Coords.). *Direito penal secundário. escritos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 113-143.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral: Tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FELDENS, Luciano. *Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. *A constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

MALAN, Diogo. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. In: FRANCO, Alberto Silva; NUCCI, Guilherme de Souza (Orgs.). *Doutrinas essenciais: direito penal: v. 3: leis penais especiais II: ambiental, econômico e tributário, financeiro, empresarial, informático, consumidor e lavagem de capitais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 227-269.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SOARES, Antonio Carlos Martins. *A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. Constituição, bem jurídico e controle social: a criminalização da pobreza ou de como “la ley es como la serpiente; solo pica a los descalzos”. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, n. 31, p. 65-96, dez. 2008.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*. v. 1. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.