

1. Introdução

O tema escolhido para o trabalho tem como objeto de estudo a apreensão de bens realizada como medida de coerção para o ressarcimento aos cofres públicos, o que não possui extensão na esfera penal, em razão da incomunicabilidade com a pena cominada aos crimes tributários.

A aceitação da apreensão de bens como forma de extinção do crime, torna inócua toda e qualquer pretensão punitiva do Estado para a restrição de liberdade do infrator, bastando para isso, comutá-la para uma penalidade material, afastando toda e qualquer responsabilidade perante a sociedade, o que, não impedirá a sensação de impunidade.

Inicialmente há de se ponderar no que tange a natureza da responsabilidade penal tributário, classificando, para isso, os tipos penais correlatos e seu entendimento em relação à doutrina, justamente em razão de se verificar a sustentabilidade da política criminal para essa matéria.

Posteriormente analisaremos outras medidas que poderiam ser utilizadas como forma de redução dos danos ao erário. Serão expostos alguns casos de crimes tributários e o enfoque na mídia. Será que a apreensão de bens não funcionaria como uma sanção civil, administrativa ou realmente penal?. Esse trabalho vai explicar como funciona a apreensão na seara civil, penal e administrativa.

O Brasil cobra tributos desde império e também desde daquela época que enche os cofres públicos, porém a destinação desses tributos mudou quando saímos do império para a república obrigando o governo a reorganizar suas finanças para trabalhar em prol da população. Já o direito penal que preconizava a defesa do coletivo atualmente tenta prevenir a violação de direitos transindividuais.

A Constituição Federal Brasileira em 1988 traz um capítulo sobre a ordem tributária, mas a legislação esparsa define os crimes tributários e faz deles um obstáculo ao desenvolvimento econômico. Por isso, a característica mais importante nos crimes de ordem tributária, é o dever de informação, uma vez que desse ato surge o fato gerador e a obrigação com o fisco. Logo,

iniciaremos o estudo com um ramo especial o direito penal desdobrando conceitos da área penal e tributária até chegar à extinção da punibilidade e seus efeitos e por último será realizada uma comparação entre a natureza penal e administrativa na apreensão dos bens como forma de punição tributária.

2. Crimes tributários

2.1.O direito penal econômico, objetivo e como contribui para política criminal.

O direito penal econômico é um ramo do direito penal que estuda as infrações contra as relações econômicas. Ele se estendeu na regulação da economia exclusivamente em tempos de guerra e para fazer frente às grandes crises econômicas. Martins (2011) considera que o Estado por meio do fisco requer contar com os fundos provenientes do respectivo poder de imposição como base insubstituível para alcançar altas e significativas funções públicas a seu cargo.

Alban (2016) destaca que o direito penal econômico levou em consideração uma violação ao bem jurídico supraindividual e de um sujeito ativo abstrato na criminalidade econômica oriundo da segunda metade do século XX quando o direito penal deixou de ser uma ferramenta que, no âmbito da atividade econômica, se empregava somente para situações transitórias (BARROETAVENA, 2010). Segundo Alban (2016) o objetivo é emprestar força de persuasão à atividade tributante do Estado tipificando como crimes condutas ratificadas em detrimento da eficácia das normas reguladoras da ordem tributária. O fenômeno da intervenção estatal é a chave do direito econômico que reside em uma nova maneira de encarar problemas não envolvidos pelo direito tradicional.

Edwin H. Sutherland na publicação de sua obra o delito de colarinho branco (essa obra foi o marco para o direito penal econômico) verificou que as pessoas de classe socioeconômica alta participavam de bastantes condutas delitivas e que estas diferem das condutas delitivas de classe baixa, principalmente nos procedimentos administrativos (BARROETAVENA, 2010). Através dos estudos de Sutherland constatou-se que os delitos regulados pelo direito penal modificavam o mundo exterior pela conduta corporal do agente e o resultado exterior. A característica maior do direito penal econômico é

reconhecer o que está proibido e o que se deve fazer no âmbito da economia e das finanças não somente para responder a estrutura conceitual de que deve existir uma relação de causalidade entre conduta e resultado, mas também para identificar casos de extrema complexidade como no direito ambiental.

Afirma Barroetavena (2010) que no direito penal econômico não há uma concepção comum jurídica de bem tutelado e esse ramo do direito penal econômico procura agrupar específicos tipo de direitos puníveis para seu tratamento dogmático. Martins (2011) informa ser difícil identificar os criminosos pra a repressão do crime porque a noção de ética está perturbada pelas práticas desonestas e ilegais do mundo dos negócios.

Essa investigação recebeu maior importância a partir de 1940 em torno das pessoas “White Collar” (profissionais liberais, empresários, comerciantes ou industriais de tipo médio com elementos diretivos de uma burocracia pouco desenvolvida) característica evidente da sociedade contemporânea e do capitalismo. A doutrina alemã procura conceituar como ilicitude material por justamente violar bens supraindividuais.

Sarcedo 2012 compreende que o direito penal econômico no plano primário cuida da proteção das metas traçadas pelo planejamento do Estado e, somente num plano secundário deve ser entendido como conjunto de normas jurídicas estatuídas para regular a produção, a fabricação e repartição de bens econômicos. Então, a política criminal nesse caso deve trabalhar para garantir os direitos humanos dentro da sociedade. O Estado deve adotar medidas legislativas e administrativas adequadas à efetividade desse direito. Porque o desvio de tributos prejudica de forma geral a sociedade evitando destinação destes a construção de escolas, hospitais e habitações.

2.2 Princípios relacionados à ação penal e a extinção da punibilidade nos crimes tributários.

A norma penal tributária segundo Soares (2010) está submetida ao princípio da legalidade, ou seja, a formulação de normas incriminadoras é função privativa de lei. O princípio da legalidade vincula-se a garantia de execução penal, de acordo com o qual a sanção penal será cumprida rigorosamente na forma prescrita em lei. Relata esse autor que, o direito penal não deve contentar-se com uma legalidade que garanta apenas o cumprimento da anterioridade da lei, mas impor a formação dos tipos marcados de um sentido

de rigidez definidora dos padrões de conduta reconhecido no meio social com a reprovação da ilicitude.

Outro princípio que está relacionado à extinção da punibilidade em crimes tributários é o da fragmentariedade porque limita punir as ações lesivas mais graves perpetradas contra bens jurídicos relevantes para sociedade. Logo, o princípio da insignificância não pode ser aplicado aos crimes tributários, pois atende condutas que captam valores inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil Reais). A portaria de nº 75/2012 informa que não haverá ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado fosse igual ou inferior a R\$ 20.000, 00 (vinte mil reais).

Segundo o STF (HC 126191) os valores suprimidos acima de 20.000,00 (vinte mil reais) trariam prejuízos ao erário de forma a tornar a conduta relevante diante das autoridades. Assim, será necessária uma efetiva proporcionalidade entre a gravidade da conduta que se pretende punir e a drasticidade da intervenção estatal.

Prossegue-se com uma análise ao princípio da isonomia. SOARES, 2010 preleciona que, a interpretação sobre esse princípio é equivocada, a doutrina consolida o entendimento que deve se tratar de forma igual os iguais e desigual os desiguais em razão de profissão ou função exercida, porém o que deve ser analisado é o tipo de discriminação abordada.

Ainda, remete ao pensamento de Celso Bandeira de Melo que preza por um critério de *discrimen* e a discriminação legal, ou seja, a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. A lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiares a uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado que se inserem na categoria diferenciada. Conclui-se, portanto, que o pagamento do tributo como forma de extinção da punibilidade deve ser aplicado a todos aqueles que infringem a lei.

Ao examinar a aplicação do princípio da correlação lógico-jurídica em matéria de extinção da punibilidade nos crimes tributários. Conclui Soares (2010) que sendo a norma penal dependente da lei tributária, desaparecendo o ilícito fiscal desaparece também o penal. Esse princípio estabelece um vínculo entre proposições jurídicas de modo que ao admitir o antecedente admite-se o conseqüente. Assim para que exista ilícito fiscal será necessário que exista o

descumprimento de uma obrigação tributária ou de um dever fiscal previsto na lei. Logo, sendo inexistente ou improcedente a obrigação tributária não haverá em que se falar de ilícito.

Tem-se ainda três princípios que precisam ser analisados: a exclusiva proteção do bem jurídico, o da especialidade e intervenção mínima. O princípio da exclusiva proteção do bem jurídico reside na proteção de bens jurídicos essenciais ao indivíduo e à comunidade. Soares (2010) traz uma frase de Beccaria (pg.98) que diz ser melhor prevenir os crimes que puni-los. Proibir uma quantidade de ações indiferentes não é prevenir os crimes que dela possam resultar, mas criar outros novos.

O bem jurídico trata de conceito valorativo e relativo à realidade limitando-se ao momento da época. Nos crimes tributários, os valores que a Receita Federal deveria arrecadar, são o maior bem jurídico a serem preservados. Preservar o bem jurídico é preservar a função da garantia, a função teleológica, individualizadora e sistemática na construção dos tipos penais. A proteção do bem jurídico possibilita a restrição do direito a liberdade de empresa e volta à atenção para os tipos delitivos de perigo abstrato. Os delitos abstratos são regulados por legislação especial e descrevem normas de comissão culposa o que deve ser de antemão analisado, pois os crimes tributários não envolvem a modalidade culposa e sim dolosa.

Passa-se ao princípio da especialidade para análise. Uma lei especial segundo esse princípio prevalece sobre a geral, mas para os crimes tributários a lei tributária é especial, e foi incorporada pela constituição, portanto domina no ordenamento jurídico. A Lei n ° 8137/90 e a Lei Tributária são aplicadas de forma conjunta para sanar as infrações.

O princípio da intervenção mínima não previsto na Constituição Brasileira de forma explícita afirma que a criminalização da conduta só é legítima se constituir meio necessário à proteção de determinado bem jurídico (SOARES, 2010). A lei penal só deverá intervir se for estritamente necessário, se não puder ser utilizada outros métodos pela via administrativa ou civil.

Renan do Valle Marques (2011) expõe o entendimento de Fernando Capez de que o princípio da intervenção mínima possui dois destinatários; o legislador que deve ter cautela no instante de elencar as condutas merecedoras de punição criminal, abstendo-se de incriminar qualquer

comportamento; e o hermenêuta, operador da ciência jurídica, que, necessariamente, não deve enquadrar o fato ao tipo previsto na lei, quando notar que aquela pendência pode ser satisfatoriamente resolvida com a ingerência de outros ramos do direito, menos agressivos que o Direito Penal.

A repressão às transgressões tributárias era investigada pelo direito administrativo e passaram para o direito penal a partir do momento em que as condutas ilícitas tornaram-se mais evidentes. Por isso, o princípio da intervenção mínima é considerado instrumento informador da política criminal. A intervenção é efetiva em dois subprincípios: o da fragmentariedade e subsidiariedade. Esses dois princípios foram explicitados mais acima no texto. Vejamos agora o princípio da absorção e da oportunidade utilizados em crimes tributários.

Breda (2012) traz o seguinte entendimento do STF de que o princípio da absorção (delito meio deve ser absorvido pelo delito fim. O agente infrator deve responder apenas pelo crime fim) não pode ser utilizado para todo delito tributário, pois alguns delitos autônomos não estariam acompanhados de falsidade documental. Preleciona Villares (2012) em seu artigo intitulado, o consenso Habersiano no processo penal: justiça penal consensual e o princípio da oportunidade nos crimes tributários o conceito para o princípio da oportunidade segundo a visão de Maurício Antônio Ribeiro Lopes: “faculdade que é outorgada ao titular da ação penal para dispor sob determinada condições, de seu exercício, com independência de que se tenha provado um fato punível contra um autor determinado”.

Para Villares (2012) seria possível a substituição do princípio da obrigatoriedade pelo da oportunidade. Isso significa que, havendo elementos de autoria e prova de materialidade, o Ministério Público não seria obrigado a oferecer denúncia em determinadas situações. O critério utilizado seria o da discricionariedade. A autora cre que esse princípio da oportunidade evitaria uma série de injustiças, uma vez que, o processo legislativo é levado pelo clamor público de maior punição.

Alega Villares (2012) que, a obrigatoriedade da ação penal pode coexistir com critérios de oportunidade que permitam saídas alternativas ao processo, consensuais ou não, sem que isso signifique perda de legitimidade do sistema jurídico-penal. Informa Villares que o Ministério Público deveria agir

dentro da legalidade atuando no controle discricionário a fim de que não houvesse excessos nem violação ao princípio da igualdade na condução dos casos criminais.

Esse princípio faz parte da valorização da vítima e da ênfase à resolução de conflitos de forma extrajudicial, por meio do consenso entre as partes. Por fim, esse princípio pode ser usado para os crimes de sonegação fiscal, pois a lei abre uma via de negociação entre autor e vítima (Fazenda Pública) seja por meio de parcelamento ou por meio da oportunidade de dispor da persecução penal para o caso de haver pagamento integral do tributo. Após uma breve discussão sobre os princípios tributários traremos o conceito de tributo e crédito tributário.

2.3 Tipificação das infrações tributárias

Segundo o CTN, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se pode exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". O tributo é receita derivada cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. É imposto por lei e tanto credor quanto devedor tem o dever de prestação. O tributo não possui finalidade sancionatória. Visa arrecadar e intervir em situações sociais e econômicas. Após a informação do que é tributo faz-se mister esclarecer o que é crédito tributário.

O crédito tributário é a obrigação de pagar determinado tributo uma vez que ocorreu o fato gerador, por exemplo, ao auferir renda deve-se pagar no ano seguinte a contribuição do imposto de renda. O crédito tributário decorre do lançamento desse tributo (arts. 139 a 142 do CTN).

Marcelo Alexandrino e Paulo Vicente (2007) corroboram do mesmo entendimento de que a obrigação tributária, que surge automaticamente com o fato gerador, falta certeza e liquidez. E para que haja essa certeza e liquidez é necessária à atuação do fisco. Essa atuação se traduz no lançamento. Então, a obrigação tributária tornada líquida e certa pelo ato administrativo do lançamento passa a chamar-se crédito tributário.

Paulo de Barros Carvalho (2016) define crédito tributário como sendo o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro. Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço

obrigacional. O crédito devidamente constituído é exigido do devedor. Calmon Sacha Coêlho (2008) afirma que a obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. Que a obrigação é instrumental e que o lançamento é que cria ou institui o crédito tributário. Romero Auto de Alencar (2008) conceitua crime tributário como sendo: todo aquele que viola o poder de arrecadação do Estado prejudicando a atividade meio que seria relevante para atender as necessidades essenciais dos cidadãos. A lesividade ao coletivo é fator preponderante para configuração do crime tributário.

Lucas Faria de Oliveira (2015) traz a classificação das infrações tributárias:

a) Quanto à sua natureza: Considera-se a não observância do objeto da obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, CTN) e/ou dos deveres tributários instrumentais (art. 113, § 2º, CTN), sendo esta de caráter substancial ou material, resultado do adimplemento de um tributo devido; ou de caráter formal, qual seja, sem valor pecuniário, originada a infração pelo descumprimento de prestações previstas na legislação e de interesse da autoridade fiscalizadora.

b) Quanto à sua exeqüibilidade: Já nessa categoria, a infração poderá ser cometida de forma comissiva ou omissiva. Quando comissiva, o contribuinte realiza uma conduta oposta àquela prevista na lei fiscal. Dessa forma, mesmo que a norma proíba determinada conduta, o transgressor comete ato contrário a esta recomendação. No que diz respeito a omissão, esta é consequência da inércia do agente, ou seja, quando o texto legal obriga a realização de certo ato, mas por omissão, não há o cumprimento deste.

c) Quanto ao animus do agente: Considera-se a vontade do sujeito passivo, onde as infrações são classificadas como objetivas ou subjetivas. As infrações objetivas se dão quando a vontade do infrator se torna insignificante diante da atribuição da responsabilidade tributária. Desconsidera-se a participação do infrator. Podemos citar o não pagamento de um imposto no prazo previsto na lei, como exemplificação de uma infração objetiva. Em relação as infrações subjetivas, estas se dão quando considera-se a intenção na conduta do infrator, podendo a atuação do agente ser dolosa ou culposa conforme o caso concreto. Ocorre esta situação quando o contribuinte, de

forma intencional, com intuito de recolher quantia menor de imposto de renda, omite informações em sua declaração de rendimentos. Na legislação tributária brasileira, domina-se a idéia da responsabilidade objetiva, assim como demonstra a redação do art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN. Entretanto, tal regra não é absoluta, pois existe a possibilidade de exceções como nos casos de sonegação, fraude ou conluio. Agora veremos os crimes contra a ordem tributária.

São crimes tributários de acordo com a Lei nº 8137/90: suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; 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 (art.1º).

Incorre no mesmo crime aquele que faz declaração falsa ou omite declaração sobre rendas, bens ou fatos ou emprega outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; deixa 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; exige, paga ou recebe, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; deixa de aplicar, ou aplica em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; utiliza ou divulga 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 (art.2 da Lei nº 8137/90).

Os crimes praticados por funcionário público como: extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento

indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente; patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público (art.3°).

Depois de elencar os artigos e incisos da Lei nº 8137/90 faz-se necessário explicar algumas condutas. O termo suprimir ou reduzir tributos exposto no art. 1° desta lei, segundo Maicon Guedes Hugo (2007) seria reduzir ou eliminar o passivo tributário, deixando de recolher o que era devido aos cofres públicos após a realização de alguma fraude. De acordo com esse autor a consumação se dá de forma uma no exato momento do recolhimento parcial ou vencimento do tributo.

Para Hugo de Brito Machado (2008), suprimir significa retirar o tributo do mundo das realidades perceptíveis pelo fisco, e reduzir o tributo é fazer com ele se torne perceptível com expressão econômica menor do que aquela que deve ter em face do fato efetivamente ocorrido e da lei que sobre o mesmo incidiu.

Esse renomado jurista afirma que nesse tipo de delito, o bem jurídico que a lei procura proteger é a eficácia tributária e não o que a fazenda pública possa afirmar ser o seu direito de arrecadar o tributo. Desta forma, o que deve existir é uma relação jurídica e não autoritária. Desta maneira, o Estado é a vítima direta do crime tributário, porque é o titular imediato do interesse tutelado pela norma penal tributária, consistente na relação de disponibilidade do patrimônio público.

A modalidade omissão de informação ou declaração falsa faz-se presente na sonegação do imposto de renda, pois o imposto depende do lançamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Esta conduta estará configurada quando exigida por lei (HUGO, 2007). O objetivo é impedir o fisco de ter conhecimento da ocorrência de fato gerador de tributo, para desta forma impedir a apuração ou ensejar a apuração de tributo menor do que o efetivamente devido. A falsidade deve dizer respeito ao fato e a ação meio há de ser sempre enganosa e produzir erro de fato. Como traz o seguinte julgado:

“DIREITO PENAL. HABEAS CORPUS. FALSIFICAÇÃO E USO DE DOCUMENTO FALSO. SONEGAÇÃO FISCAL. CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA QUE SE EXAUREM NO DELITO FISCAL. CONSUNÇÃO. RECONHECIMENTO. ILEGALIDADE. OCORRÊNCIA. 1. É de se reconhecer a consunção do crime de falso pelo delito Fiscal quando a falsificação/uso se exaurem na infração penal Tributária. In casu, foram forjados documentos por um paciente e vendidos a outro, no ano de 2001. Tais recibos foram referidos em declaração de imposto de renda no ano de 2002, para se obter restituição. Os papéis foram apresentados à Receita Federal no ano de 2005, a fim de justificar despesas médicas. Não há falar, nas circunstâncias, em crimes autônomos, mas em atos parcelares que compõem a meta tendente à obtenção de lesão tributária. Comprovado o pagamento do tributo, é de se reconhecer o trancamento da ação penal.” (HC111843 MT, 6ª turma, relatora para acórdão Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJ 03/02/2010).

Lauria Filho (1995) no HC 03099235-SP confirma o entendimento do habeas corpus anterior de que se a finalidade do agente, ao falsificar o recibo de recolhimento das contribuições previdenciárias era tão somente o de elidir o pagamento dos tributos, os crimes-meio falsificação e estelionato, são absorvidos pelo crime-fim de sonegação fiscal, logo o conflito pelo princípio da consunção, resolve-se em favor da sonegação fiscal.

Em seguida, Hugo de Brito Machado (2008), traz a definição de fraude feita por Hector Villegas como sendo, ação enganosa que tenha produzido erro a administração tributária, para lograr a evasão, no todo ou em parte, do tributo devido. O desejo aqui é simular a existência de fatos que não existem ou ocultar a realidade de fatos existentes. Por fim, fraudar equivale dizer, aquilo que não corresponde à verdade fática, ou material.

Olivé (2014) declara que a falsidade ideológica prejudica o Dever de veracidade e propicia a fraude fiscal trazendo como consequência a base imponível de um resultado administrativo:

“La falsedad ideológica em la declaración tributaria produce como consecuencia que la base imponible real resulte total o parcialmente desconocida para la Administración. El tributo queda indeterminado y por lo tanto no se pueden llevar a cabo las acciones ejecutivas previstas por la ley”.

Falsificar ou alterar documento (inciso III do art.1º da Lei nº8137/90) quer dizer produzir um documento falso, isto é, quando a falsidade reside em

sua materialidade. Nessa modalidade a falsificação ideológica também configura crime, pois a falsidade reside na representação do fato. A falsificação ou alteração capaz de confirmar o crime de supressão ou redução de tributo é aquela concernente a documento relativo à operação tributável.

Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso (inciso VI art.1º da Lei nº 8137/90) são condutas que abrangem pessoas que confeccionam e adquire de terceiros notas fiscais falsas distribuindo a vários interessados em seu uso ou que não elaboraram a nota fiscal falsa, e sem havê-la distribuído, ainda assim forneceu dito documento a um determinado interessado em seu uso ou emite ou utiliza nota fiscal falsa em uso próprio. Por exemplo, um médico que emite um recibo de consulta inexistente para dar lastro à isenção de rendimento no imposto de renda; o contribuinte que se utiliza do documento falso/inexato contra a Fazenda.

Por último negar ou deixar de fornecer , quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço em desacordo com a lei deixa claro que todo traslado de mercadoria ou prestação de serviço deve estar resguardado por um documento registrado especificando em detalhes o produto ou serviço.

Uma vez explanada as condutas do art.1º da Lei nº8137/90 trar-se-ão as condutas típicas do art.2º da referida lei com maiores detalhes. Na conduta de omitir ou falsear informações, o contribuinte deve realizar o tipo até o vencimento da obrigação tributária. Já no ato do não recolhimento do tributo, o sujeito decide apenas não realizar a ação. Esse tipo de ação é muito comum quando da substituição tributária e como exemplo tem-se o IPI, o industrial cobra além do valor devido pela mercadoria e não repassa o que a lei estabelece ficando assim, o erário no prejuízo.

Os sujeitos do crime podem ser a pessoa física responsável pelo pagamento do tributo ou o contribuinte. O responsável quando deixa de recolher o valor de terceiros e o contribuinte quando na hipótese de autônomo, prestador de serviço, que por meio de convenção particular repassa para o seu cliente (tomador de serviço), de forma específica, os gastos com pagamento de ISS e do IRPF, e deixa de recolher em favor do Estado o valor dos impostos devidos (BITENCOURT, 2016).

O inciso que trata da corrupção no incentivo fiscal direciona o delito a dirigentes e subordinados das instituições financeiras. O termo exigir impõe o recebimento de algo indevido e pagar traz consigo a conduta da corrupção ativa (HUGO, 2007).

O artigo segundo inciso terceiro incrimina de acordo com Bitencourt (2016) o comportamento de quem entorpece ou embaraça o sistema de concessão de incentivos fiscais, exigindo vantagem econômica em prejuízo da transparência e da lisura do procedimento, e frustrando os objetivos do Estado, constitucionalmente estabelecidos, na instituição e concessão de incentivos fiscais.

O inciso quarto que aborda o incentivo fiscal traz a possibilidade de o contribuinte ter se beneficiado a partir do desvio de finalidade. Incentivar atividades que venham a desenvolver o Estado é extremamente relevante, porém o desvio incorre na modalidade abordada e aumenta o prejuízo aos cofres públicos (HUGO, 2007), como exemplo de incentivo fiscal tem-se o PROUNI.

As condutas incriminadas no inciso V são as de utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação diversa daquela que, é por lei, fornecida à Fazenda Pública, ou seja, a possibilidade de manter um caixa dois. A norma protege o moderno processo de arrecadação de tributos, de modo a evitar que o contribuinte ou o responsável tributário possa ocultar de forma fraudulenta, fatos com relevância tributária (BITENCOURT, 2016). Nesse artigo 2º inciso V criminalizam-se os atos preparatórios.

Cezar Roberto Bitencourt (2016) salienta que a divulgação desses programas somente será relevante para o direito penal se o seu propósito for o de fomentar uso de programas ilegais, ou de facilitar sua comercialização, também ilegal.

A lei de sonegação fiscal procura repelir do ordenamento jurídico à fraude. A união de dois requisitos se faz necessária para configuração de qualquer crime tributário. Esses elementos são a fraude e o tributo. A insegurança do sistema está em ser sonegador e não devedor de tributos. Por isso, processo tributário e penal andam juntos no combate aos crimes tributários (BREDA, 2012).

Para combater essas novas condutas faz-se mister conhecer os crimes tributários como exposto acima, mas também uma análise criminológica e seu processo de criminalização tributária.

3 política criminal e criminologia

A criminologia da década de trinta se caracterizou por superar as teorias patológicas da criminalidade, ou seja, faziam-se uma investigação biológica e psicológica do indivíduo com a finalidade de diferenciar os criminosos dos “sujeitos normais”. Possui o mesmo entendimento Juarez Cirino dos Santos (2011) que relata que a criminologia crítica se desenvolve por oposição à criminologia tradicional pautada pelo método positivista de causas biológicas, psicológicas e ambientais.

Informa Juarez Cirino dos Santos (2011) que a criminologia crítica desloca o objeto da criminalidade para a criminalização mostrando o crime como qualidade atribuída a comportamentos ou pessoas pelo sistema criminal de justiça, que constitui a criminalidade por processos seletivos fundados em estereótipos e preconceitos desencadeados por indicadores sociais negativos de marginalização, desemprego e moradia em favelas.

A criminologia crítica atribui o fracasso histórico do sistema penal dos objetivos ideológicos (funções aparentes) e identifica nos objetivos reais (funções ocultas) o êxito histórico do sistema punitivo, como aparelho de garantia e de reprodução do poder social.

A criminologia moderna aparece como uma ciência que estuda os comportamentos nas relações sociais de desigualdade própria das sociedades capitalistas. Seu objetivo foi construir uma teoria materialista do desvio, dos comportamentos socialmente negativos e da criminalização e com isso elaborar as linhas de uma política criminal das classes subordinadas.

A modernidade traz consigo os riscos sociais que são situações de perigo de alcance geral: uma espécie de efeito *bumerang*, já que os riscos criados pela modernização atingem também aqueles que os produzem. Assim, não há classe mais protegidas ou mais exposta ao perigo, mas tão somente aquelas que já foram e outras que ainda serão afetadas por ele (MARCUS GOMES, 2015). Em segundo lugar, os riscos da modernidade apresentam um significativo conteúdo político, pois produzem efeitos sociais e econômicos

secundários, como a fusão ou a abertura de novos mercados, a desvalorização do capital, a judicialização dos conflitos para prevenção ou reparação de danos coletivos.

Explana Alessandro Baratta (2014) que a classe econômica dominante está interessada na contenção desses desvios, pois não quer ver modificada a funcionalidade do sistema econômico social. Já os desprovidos de riqueza estão interessados em lutar pelos seus direitos excluindo essa associação de que quem vive na periferia tem que ser necessariamente criminoso.

Panoeiro (2014) através de Cláudia Maria Santos traz os estudos de Sutherland atinentes à problemática da criminologia quando anteviram a mudança de paradigmas que teria lugar no labelling approach. Sutherland perguntou em seus estudos somente os pobres cometem crimes? Ou o sistema escolhe o pobre como inimigo preferencial? Constatou-se que crimes eram fatos definidos em lei, o que tornava passível de cometimento, tanto por ricos como por pobres.

Afirma ainda Baratta (2014) que as classes subalternas são selecionadas negativamente pelos mecanismos de criminalização e que nos países de capitalismo avançado o proletariado é a maior população carcerária. Porém, a criminologia liberal, com pesquisas sobre a cifra negra, criminalidade de colarinho branco e criminalidade política demonstra o contrário. Nesses casos o comportamento se distribui por todas as classes. Esse autor tem o entendimento de que o sistema de imunidades e da criminalização seletiva incide em medida correspondente sobre o estado das relações de poder entre as classes, de modo a oferecer um benefício amplo para as práticas ilegais dos grupos dominantes em detrimento das pessoas de grupos inferiores.

Zaffaroni (2015) discorre que o inimigo do século XX não se circunscrevia aos criminosos graves, mas também incluíam os indesejáveis caracterizados desde muito antes como classes perigosas e depois batizadas como má vida e tratadas na literatura com pretensões de trabalhos de campo. Teoriza-se um direito penal para iguais e outro para os estranhos ou inimigo, destinando aos primeiros penas retributivas e aos segundos medidas administrativas que estão com um pé no penal e outro na coerção administrativa direta, pois não respondem a gravidade do fato, mas sim ao direito penal de autor, conforme sua periculosidade positivista.

A racionalização permitiu o expediente prático de impor penas limitadas aos iguais e penas ilimitadas aos diferentes ou inimigos, obtendo, assim, um êxito singular na codificação. Na América Latina as medidas de contenção para os inimigos ocupam quase todo o espaço de ação do sistema penal em seu aspecto repressivo com 3/4 dos presos em prisão ou preventiva (ZAFFARONI, 2015).

Panoeiro (2014) diz ser relevante fazer uma reflexão sobre o tipo de sociedade em que se vive e a ideologia preponderante do corpo social pra evitar uma leitura errada sobre o sistema penal. A depender da organização do corpo social, a punição tende a expressar mero exercício de poder de uma parcela da população ou o direcionamento de um tipo de trato mais rigoroso a determinada classe de pessoas.

É preciso entender as novas mudanças e de acordo com Saulo de Carvalho (2015) trabalhar a criminologia como um sistema de interpretação e valoração de provas que auxiliarão o processo penal definindo as regras de regeneração ou medidas educativas. A criminalização das infrações tributárias se faz relevante a partir do momento em que o Estado começa intervir nas atividades econômicas (BUONICORE, 2012).

Nesse tópico, Soares (2010) questiona qual, sanção seria a melhor a ser aplicada: a repressiva (ressarcimento do dano) ou punitiva (sanção dirigida à punição pessoal). O ilícito é administrativo ou penal? Pra ele a solução desse problema também envolveria questões de política criminal. Panoeiro (2014) elucida que o crime e a legislação penal deveriam ser estudados pela ótica da criminologia e política criminal para assim ultrapassar uma visão de crime como simples violação da lei, favorecendo aproximação ao ideal de justiça.

Soares (2010) destaca em sua obra o entendimento do professor Felipe Augusto de Miranda sobre o tributo. Diz o professor Felipe que a eficácia real das lei tributárias são importantes, mas que a aplicação prática dessas leis oferece numerosas dificuldades porque existe uma resistência do contribuinte em pagar os tributos. Por um lado, a sociedade sabe que deve seguir as leis tributárias, mas as considera injustas e por causa disso desobedece à norma ou procura meios para se furtar da obrigação.

Ainda informa esse professor que em boa parte dos países em que instituíram os tributos a sonegação fiscal é tolerada pelos costumes. A

sociedade acredita que é moralmente lícito iludir o fisco, recusando a declaração correta dos rendimentos. Panoeiro (2014) expõe que se o crime não traduz repulsa social, desaparece a legitimidade da infração e, por via de consequência, da punição.

Com base nesse entendimento Antônio Carlos Soares (2010) explana que Yves Gandra chamou as normas tributárias de normas de rejeição social por três fatores: a imposição tributária seria uma ameaça à diminuição de seu patrimônio, em seguida a pressão fiscal favorece a sonegação, pois o dinheiro não é utilizado em benefício público e por último associado a tudo que foi exposto tem-se a falta de fiscalização. Logo, esses fatores colaboram para a fraude fiscal. Nesse sentido, Soares (2010) enfatiza o que Yves Gandra trouxe em seu livro teoria da imposição tributária que o nível e descumprimento das obrigações fiscais assim como seu adimplemento refletem no grau de desenvolvimento de um povo.

Em seguida serão evidenciados os argumentos contra a criminalização. O primeiro deles é que as circunstâncias modificativas do direito penal não são relevantes para o direito tributário, o segundo argumento é que o direito penal não pode deixar de punir pessoa jurídica. Tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas devem receber algum grau de punição. Existe a necessidade de se aplicar os princípios jurídicos penais às infrações tributárias, mas também, uma urgência em encontrar políticas criminais que auxiliem a justiça penal por que a sanção tributária visa intimidar o contribuinte a não cometer mais o ilícito. Contudo a raiz do problema esta na fraude fiscal e desastrosas consequências que traz ao fisco e sociedade.

Panoeiro (2014) concorda com Bajo e Bacigalupo ao trazer a concepção de que os crimes fiscais não são percebidos pela maioria da população, dada a complexidade e o grau de desconhecimento a que estão envolvidos os delitos. Os crimes são revestidos de aparência externa de licitude da conduta o que dificulta sua visibilidade. Logo, a aparência de licitude remete à ideia de fraude, simulação, ou a capacidade do criminoso organizar a conduta delituosa de modo a permanecer numa zona cinzenta, fazendo pairar dúvida sobre a própria tipicidade, somente investigável a partir de dados circundantes.

Soares (2010) relata que as condutas usadas para controle da sonegação não são eficientes perante a criminalização da infração penal

porque não existe correlação entre a proteção de determinados bens e a eficácia do instrumento jurídico pela comunidade.

Na visão da intitulada mestre Alban (2016) a criminalização do ilícito tributário no Brasil possui uma explicação utilitarista. Ela deixa claro que o governo faz um “terrorismo fiscal” a fim de coibir os contribuintes a pagar os tributos uma vez que o Estado não tem respaldo moral para realizar os deveres sociais. Na verdade o Estado não se mostrou capaz de preservar sua ordem econômica e recorreu ao direito penal específico par tutelar bens supraindividuais. Assim , o estudo da política criminal se faz importante.

3.1 conceito de política criminal.

A expansão do Direito Penal com o Direito Penal Econômico possibilitou dois discursos opostos pelos doutrinadores: o de resistência e expansão. O de resistência preza por medidas iluministas de direitos humanos. O direito de expansão abrange os delitos penais econômicos dentro de um contexto de direito penal de risco assim como favorece a tipos penais abertos e de perigo abstrato. A doutrina que defende a expansão do direito alega que é necessário perseguir a delinquência econômica. Por isso, a política criminal deve ser adaptada a combater tais fatos (PANOEIRO, 2014).

A política criminal faz parte de um subsistema da política social geral e portanto, deve ser interpretada no contexto do complexo instrumento dos mecanismos políticos sociais (FERREIRA, 2011). Não se trata de eleger preponderância nessa ou naquela política estatal, mas encontrar um ponto nodal entre a justificativa de isenção da pena do contribuinte defraudador e o seu retorno a legalidade.

O objetivo primordial está centrado na busca de limitação do poder estatal punitivo através da radicalização dos princípios da legalidade dos delitos, da proporcionalidade e da humanidade das penas e da jurisdicionalidade dos órgãos de direção (SALO DE CARVALHO, 2015). Para Vidaurri (2003) a política criminal associada ao estudo criminológico tem os seguintes objetivos:

“Orientar al sistema penal em su conjunto a la hora de definir comportamientos que considera delictivos y las finalidades que asigna a las penas, así como cuáles son los medios que habrán de emplearse para lograr tales finalidades; auxiliar em la determinación de los fines que busca alcanzar mediante la

utilización del Derecho penal como forma de control social; establecer los principios rectores a los que este Derecho debe someterse; sistematizar los medios de que se dispone para un efectivo control de los comportamientos desviados y estudiar y analizar crítica e propositivamente las distintas fases del sistema penal con base en los criterios anteriormente enunciados”

À política criminal cabe determinar os fatos definidos como crime e estabelecer as medidas por meio das quais atuará o Estado na defesa social. Sarcedo 2012 coaduna com o pensamento de Sérgio Salomão Shecaira de que a política criminal enquanto disciplina integrante das “ciências criminais”, indica aos agentes políticos (os poderes legislativo, executivo e judiciário) as medidas e técnicas de intervenção com vistas a impedir ou diminuir cometimento futuro de novos delitos. O conhecimento criminológico deve ser transformado pela política criminal em opções e estratégias concretas assumíveis pelo legislador e pelos poderes públicos, as quais poderão ser convertidas em proposições jurídicas penais ou estratégias de controle social em outros ramos de intervenção social.

Sarcedo (2012) mostra que deve existir um controle social informal no combate aos crimes de cifra dourada, assim, denominados os crimes contra a ordem econômica. O controle social informal seria dado pela ação de instituições sociais de fora do sistema persecutório estatal, que, por sua ação, condicionam cultural e socialmente a ocorrência ou não da conduta desviante, assim como a reação social ao agente desviado. Como exemplos de controle social informal temos a vizinhança, a escola, a família, meios de comunicação etc.

Ocorre que as técnicas de controle social informal tem alcance curto, porque as pessoas que cometem esse tipo de criminalidade, muito frequentemente são filhos de famílias estruturadas, não enfrentaram grandes carências durante a infância e a juventude. Essas pessoas acabam cometendo as técnicas do delito por meio de um processo chamado associação diferencial, o qual se desenvolve no âmbito da socialização exigida por seu exercício profissional. Pelo que foi exposto o controle informal atua educando e socializando o indivíduo por toda vida numa ação condicionadora sutil diferente do controle formal. Não dependem da atuação estatal para ter eficácia, por isso se tornam mais fortes em sociedades menos complexas.

Com o surgimento dos direitos humanos pelo liberalismo político, o papel auferido ao direito penal, processo penal e política criminal foram o de construir barreiras ao poder de punir, limitando ao máximo sua intervenção, assim explica Salo de Carvalho (2011). A incorporação contemporânea da noção de risco pelas instituições maximizou as formas de intervenção político criminal, produzindo, a administrativização do direito penal e processo penal.

Lolita Aniyar de Castro (1987) conclui que a tensão entre homem e poder são encontrados, prioritariamente, no debate internacional, filosófico e jurídico, sobre os direitos humanos. Por isso, enfrentar as escolas criminológicas com a reflexão universal dos direitos humanos tem também fortes implicações frente a um conceito de democracia, e que o tema de direitos humanos é essencialmente o tema geral da democracia. Assim explana o excerto abaixo:

“Esa tensión entre hombre y poder, la encontramos hoy, prioritariamente, em le debate internacional, filosófico y jurídico, sobre los Derechos Humanos. Por eso, enfrentar las escuelas criminológicas com la reflexión universal de los Derechos Humanos, tiene también flertes implicaciones frente a um cocepto de democracia, ya que el tema de los Derechos Humanoses, esencialmente, el tema general de la democracia”.

Todavia Pedro Paulo Ferreira (2011) alerta que a construção de política criminal de tutela penal do Erário está vinculada a finalidade primeira do direito penal que é a proteção do bem jurídico por estar atrelado ao serviço de uma política fiscal. Alessandro Barata (2014) faz quatro indicações de uma política criminal voltada para “os subalternos” que é o termo utilizado por ele para expressar as classes desfavorecidas. A primeira estratégia seria inserir o desvio e a criminalidade na análise da estrutura geral de sociedade, ou seja, o que leva um indivíduo da classe menos abastada a delinquir diferentemente daquele que está na classe dominante. Nesse momento deve-se distinguir uma política criminal da penal.

A segunda estratégia seria aliviar a pressão negativa sob a classe subalterna, ou seja, trabalhar com a despenalização de forma a não gerar estigmas. A terceira seria fazer uma análise radical das funções exercidas pelo cárcere. Será que para determinados crimes é necessário manter a instituição carcerária? Esse autor constata que a sociedade deve contribuir de certa forma

para a reinserção social. E a quarta estratégia seria estudar a função da opinião pública assim como de sociólogos e psicólogos para minimizar o direito penal desigual. Ideal seria formular estratégias que envolvam os princípios da política criminal preservando assim princípios constitucionais. Passaremos ao estudo desses princípios.

3.2 princípios da política criminal.

Podemos identificar que os princípios de direito penal econômico valem como princípios da política criminal, pois ao estado cabe desenvolver políticas que preservem tais princípios. São os seguintes: o princípio da intervenção mínima que já foi discutido quando falamos dos princípios do direito penal. O princípio da fixação da norma penal econômica no Código Penal que deve regular-se dentro da norma do Código Penal e legislação especial. Pretende-se com isso que a informação seja levada a opinião pública sobre as consequências que esse tipo de crime pode acarretar a sociedade.

O próximo princípio da configuração do tipo penal em virtude do bem jurídico protegido foi estudado anteriormente quando tratamos de princípios do direito penal para a extinção da punibilidade. Retornando aos princípios temos o da inclusão de elementos normativos e cláusulas gerais na norma penal econômica. Esse princípio preza pela regulação da responsabilidade criminal a partir da definição de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais provenientes de jurisprudência e doutrinadores (JOSÉ RENATO MARTINS, 2011). As normas deste princípio são aquelas que envolvem a comunidade econômica, ou seja, exportações, fraudes e tráfico de produtos.

Princípio da simplificação da prova estabelece a aplicação do direito penal econômico sem excluir às garantias do estado de direito, quais sejam: o direito à presunção de inocência, a não inversão do ônus da prova e o princípio da culpabilidade. A simplificação consiste em excluir o elemento subjetivo do tipo penal econômico. A dificuldade da prova não justifica a inclusão da punição culposa em razão do princípio da excepcional comissão culposa usado em casos graves.

Por último, o princípio da previsão de fraudes à norma penal econômica: a pretensão desse princípio é evitar a todo custo lacunas na lei que facilite a fraude. O legislador deve excluir as possibilidades de fraude à lei preservando a segurança jurídica. Cada matéria tratada dentro dos princípios procura evitar

a impunidade e desta forma garantir direitos fundamentais sociais. Ou seja, a política criminal de um determinado país é o reflexo de seus aspectos socioculturais, permitindo aferir o grau de efetividade de direitos humanos e representatividade popular das decisões estatais amparadas no ordenamento jurídico.

Não é rara a sua verificação no plano constitucional, exposição de motivos das leis materiais e instrumentais e jurisprudência, afastando a tutela das decisões políticas; alargando ou restringindo o alcance de liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos; estabelecendo um panorama do grau punitivista e as ações que são eficazes para a diminuição da violência.

Portanto, é estabelecida por um conjugado de diversos fatores que estabelecem as diretrizes de Segurança Pública como um compromisso de redução da criminalidade e de garantias individuais, como forma resguardar a sociedade e de garantir a operacionalidade das ações e o acompanhamento da execução da dotação orçamentária destinada a este fim.

Seus princípios são previstos na Constituição aplicados à lei penal, visando à aplicabilidade de penas alternativas à pena de privação de liberdade, quando possível. A aplicação desses princípios deve sempre ter como foco o tipo penal e o grau contra a sociedade, estabelecendo um equilíbrio entre a lesão e a reprimenda, permitindo a ressocialização do condenado, mas afastando a sensação de impunidade.

A essa valoração que limita o poder de punir do Estado estão condicionados à observância dos preceitos constitucionais específicos à matéria penal, como elementos indissociáveis à aplicabilidade da legislação penal, quais sejam: o princípio da legalidade, irretroatividade da lei, individualização da pena, entre outros, visando a proteção da dignidade do indivíduo e a da sociedade com um todo.

Ao se fixar limites para punir, os princípios não afastam a efetividade das penas, nem tampouco podem ser aclamados para justificar a legalização da conduta criminal.

Ou seja, mesmo com a aplicação da política criminal, não se pode afastar a aplicabilidade da pena em prejuízo da proteção penal dos bens coletivos e da justiça material, principalmente quando o tipo penal possui a

determinação da pena em atendimento ao princípio da taxatividade que deriva e sustenta o princípio da legalidade.

Por outro lado, ao se estabelecer a necessidade de mínima intervenção estatal como elemento limitador do poder punitivo do Estado, buscando afastar o arbítrio legislativo com o estabelecimento de uma pena adequada à cada tipo penal, também não se afasta a necessidade de garantir a proteção jurídica adequada em contraponto à conduta delituosa cometida.

Mesmo com a individualização da pena e a possibilidade de uma graduação mais adequada com vistas a permitir o cumprimento da pena dentro de um padrão digno e que permita a ressocialização, atendendo aos preceitos da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 que prevê, em seu artigo 5º, que “ninguém será submetido à tortura, nem a tratamento ou castigo cruel, desumano e degradante”, muitas vezes presentes na pena privativa de liberdade, sua comutação deve atender à programas que evitem, na medida do possível, os efeitos dessocializadores próprios da prisão.

A pretensão ressocializadora pressupõe a existência de um programa social em favor do apenado, visando a sua reinserção social, sem que isso signifique a submissão do condenado às ideias e comportamentos impingidos pelo Estado que muitas vezes coagem, mas não educam por ausência de efetividade e controle da pena;

Em um Estado Democrático, a ressocialização não pode ser compreendida como um conjunto de valores coativos ao condenado, seja pela manipulação de sua personalidade, seja pelo alijamento em ampliar as possibilidades de sua participação na vida social.

Há, na prática, o descumprimento da própria Lei de Execuções Penais que expressamente prevê em seu artigo 40, observa a aplicação do princípio da humanidade ao prescrever que “impõe-se a todas as autoridades o respeito à integridade física e moral dos condenados e dos presos provisórios”, decorrente, inclusive, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica) de 1969, retificada pelo Brasil.

Todavia, a realidade do sistema prisional brasileiro ainda é degradante e depende da aplicação efetiva do princípio da humanidade para que se possa buscar a verdadeira finalidade da pena.

Mas como compatibilizar a aplicação da pena compatível com o princípio da individualização da pena e da personalidade de forma a resguardar o indivíduo e a sociedade em crimes sem grande potencial ofensivo, mas garantindo a justa reprimenda?

Vejamos que a Constituição Federal consagra o princípio da individualização da pena no seu artigo 5º, inciso XLVI, prevendo que “a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos”. O princípio da individualização da pena é aquele que ajusta a pena prevista em lei ao caso concreto, aplicando sempre que possível, o que dispõe o artigo 59 do Código Penal para fixação da pena, levando em consideração a figura do condenado e o comportamento da vítima.

A pena privativa de liberdade deve ser aplicada em casos subsidiários, optando-se por outras formas de penas alternativas à prisão, para beneficiar o condenado, como também toda a sociedade.

A política criminal por depender da evolução da sociedade, permitirá que um dia não sejam mais necessárias a manutenção de sistemas prisionais que embruteçam, alienam, afastam o indivíduo da ressocialização e ferem sua dignidade, permitindo que a todos os tipos penais, sejam aplicadas penas restritivas de direitos, dosadas pelo juiz na escolha a sanção mais adequada, levando em consideração a personalidade do agente e demais elementos legais sem afastar a finalidade preventiva.

Atualmente, a comutação da pena ocorre com a observância de requisitos objetivos, sendo a quantidade de pena aplicada; natureza do crime cometido e se ocorreu de forma violenta ou grave ameaça, bem como requisitos subjetivos, verificando a reincidência e a intenção do agente infrator.

Observando outras espécies de penas restritivas, temos a prestação pecuniária com o pagamento em dinheiro à vítima, a seus dependentes ou à entidade pública ou privada com destinação social; a perda de bens e valores pertencentes ao condenado, em favor do Fundo Penitenciário Nacional, considerando-se – como teto- o prejuízo causado pela infração penal ou o proveito obtido pelo agente ou por terceiro (aquele que for mais elevado).

Tais penas não ferem os preceitos constitucionais em vigor, mesmo que tange à propriedade, tendo em vista que a lei que a regulamenta está adequada ao normativo em vigor. Contudo, tais espécies de penas possuem restrita aplicabilidade em razão dos requisitos já apresentados.

Mesmo com a adoção de medidas para reforma da lei penal, especificadamente no artigo 59, inciso IV, a possibilidade de substituição da pena privativa de liberdade por penas alternativas e na Lei de Execuções Penais (Lei n.º 7.210/84) seguida pela Lei n.º 9.714/98, que ampliou o campo de aplicação das penas restritivas de direitos, mudando, desta forma, alguns artigos do Código Penal, as penas alternativas ou restritivas de direitos mantidas como penas substitutivas, pois primeiro é prolatada a condenação à pena privativa de liberdade e, posteriormente, o juiz aplica uma medida alternativa, substituindo a pena de prisão.

Ou seja, não se pode tão somente banalizar o instituto com a mera substituição da pena pervertendo ou abolindo as penas em vigor, sem que se apresentem as justificativas necessárias, mas do estabelecimento de um conjunto que compõe etapas para que se formem as bases racionais do sistema, evitando que o processo de alternância se transforme no subjetivismo do Estado ou na validação da impunidade.

É indiscutível a necessidade de desburocratização da justiça criminal, ao passo que deve permitir a pronta resposta estatal ao delito, a imediata reparação dos danos à vítima, o fim das prescrições que promovem a impunidade, a ressocialização do autor dos fatos e sua não-reincidência, mas não se pode simplesmente comutar as penas alternativas à pena privativa de liberdade para infratores que, diante as circunstâncias de seus delitos, lesão a sociedade de forma, muitas vezes, imensurável, minimizando a reprimenda.

Pedro Paulo Ferreira alega que a extinção da pena ao mesmo sujeito tantas quantas vezes reiterar a conduta reparadora ante a uma nova fraude fiscal, mostra a isenção da pena despida dos fins intimidatórios, com isto resta desvalorizado perante a sociedade a norma incriminadora. Isso frustra o significado ressocializador por implicar em uma falha na discussão coletiva na sonegação das obrigações fiscais e ao mesmo tempo impele o defraudador a habitualidade por que privilegia a indiferença ao cumprimento regular da contribuição. O próximo tópico a ser estudado será a extinção da punibilidade.

4. Extinção da punibilidade nos crimes tributários

4.1 conceito de extinção da punibilidade tributária

A extinção do crédito tributário segundo Ives Gandra da Silva Martins (2011) é o próprio adimplemento obrigacional ou satisfação do direito creditório, modalidade conhecida como pagamento, ou por outras formas pelos quais este se traduz, como a conversão do depósito ou consignação do pagamento. Isso porque, uma das características principais da obrigação tributária é que ela consiste em uma obrigação de dar, restando óbvio que o modo mais ordinário e natural de sua extinção é o pagamento.

O código tributário elenca as possibilidades, mas não define o que seria à extinção do crédito tributário. Paulo de Barros Carvalho (2016) enfoca que desaparecendo o crédito tributário decompõe-se a obrigação tributária, que não pode substituir na ausência desse nexos relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação.

Vamos tratar neste momento da forma de extinção que interessa ao nosso tema que é o pagamento como extinção da punibilidade. Para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2007) o pagamento é a mais natural forma de extinção de obrigações e configura a entrega ao credor, pelo devedor ou terceiro interessado, do montante, em dinheiro (ou cheque ou títulos da dívida agrária), correspondente ao valor total ou parcial do crédito a fim de extingui-lo e extinguir a obrigação correspondente (no pagamento parcial não se extinguirá a totalidade do crédito e da obrigação). Não se considera pagamento a entrega de bens ou a realização de trabalho.

Carvalho (2016) define o pagamento como aquele que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo. Lembra Coêlho (2008) que a obrigação tributária pelo teor do artigo terceiro do CTN é pecuniária utilizando a expressão moeda ou em valor que nela se possa exprimir.

Ferrari (1996) entende que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo não é mero incentivo à impunidade, mas sim uma medida de política criminal, que visa prestigiar o bem jurídico tutelado dos crimes definidos na lei de Ordem Tributária. No caso da sonegação fiscal o bem jurídico tutelado é a capacidade de arrecadação do Estado. Se o pagamento ocorre antes do recebimento da denúncia o bem tutelado foi protegido e não ofendido. Esse

autor defende que o estado só deve interferir coercitivamente com o Direito Penal se o mesmo não receber o tributo.

Velloso (2007) sustenta que a extinção da punibilidade faz-se necessária por força do art.138 do CTN que regula a denúncia espontânea. O contribuinte constatando, antes de qualquer ato de fiscalização, a ocorrência de infração a legislação tributária posta tem o direito de se autodenunciar, recolhendo com correção monetária e juros de mora, o devido tributo. Ele afirma que se não existisse a extinção da punibilidade nos crimes tributários, o contribuinte não mais se autodenunciaria administrativamente, pois em tese, ao tempo da auto denuncia tributária, também estaria se autodenunciando criminalmente, podendo sofrer o peso de uma persecução penal. Velloso não corrobora com a extinção da punibilidade pelo pagamento, pois a função do direito penal não é a de cobrador de impostos.

Mas no direito alemão ocorre a supressão da punibilidade quando o autor do delito faz a autodenúncia por não ter cumprido com a obrigação tributária. Os critérios essencialmente fiscais da autodenúncia, além de proporcionarem uma verificação de novos ingressos, anteriormente desconhecidos pela prática da conduta ilícita, vêm acompanhados de outras funções, como a de estimular o retorno do contribuinte à honestidade fiscal (RÍOS, 2003).

Na prática, a expectativa de que por meio da autodenúncia se alcance uma maior fonte impositiva, parte de uma suposição. Ex:“o oferecimento da não aplicação da pena estimularia o defraudador à retificação e ao pagamento total do valor sonegado. Pela extensão da suposição, este posicionamento doutrinário está longe de ter uma sólida resposta tanto no aspecto prático como no teórico”. A regularização fiscal vulneraria o princípio da igualdade, desmotivando a atuação dos contribuintes que cumprem adequadamente suas obrigações fiscais (RÍOS, 2003).

Já para Soares (2010) 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. Antes da preservação da ordem jurídica, da punição do delinquente e da restauração da paz social, a extinção visa, predominantemente, coagir o contribuinte a satisfazer as necessidades

públicas mediante o pagamento do tributo. Destarte, a sanção penal no campo tributário funciona como indisfarçável instrumento de pressão e cobrança do crédito público.

Após uma breve recordação do que é o pagamento tributário vamos trazer as teorias que tratam do direito penal tributário para esclarecer o porquê o tema da extinção da punibilidade é tão discutido. Essa discussão leva ao debate da natureza do delito tributário.

Relata Buonicore, 2012 que nos ensinamentos de dois autores Alécio Brandão e Susana Aires, existem quatro correntes teóricas para o Direito Penal Tributário: teoria administrativa entende que o ilícito fiscal preenche todas as características próprias do ilícito administrativo. Assim, o Direito Penal Tributário cuida de infrações administrativas, pois as condutas ofenderiam normas instrumentais e não ofensa à bem jurídico fundamental.

A teoria tributarista tipifica os delitos fiscais e por isso, seria derivação do Poder Tributário do Estado. Já a teoria dualista propõe um meio termo porque entende que os delitos fiscais ora são de natureza criminal (infrações que violam interesses essenciais da vida em sociedade) e ora de natureza administrativa (infrações situadas no âmbito administrativo) e por último a teoria penalista para estes a legislação penal especial tipifica as condutas que ofendem a ordem tributária e essas normas se submetem às garantias e princípios do Código Penal (BUONICORE, 2012).

A distinção da natureza jurídica nos crimes tributários vai depender do tipo de análise do crime. Se for um delito que trouxe prejuízo ao erário então a natureza jurídica é tributária porque o objetivo maior é condenar aquele que utilizou em benefício próprio o dinheiro público. Se objetivo for condenar a pessoa que de certa forma agiu com dolo então a natureza é penal. Neste caso deve-se punir aquele que prejudicou a sociedade. Por isso, muitos doutrinadores não classificam o tipo de natureza do crime tributário. Buonicore (2012) diz haver um injusto culpável tornando o direito de punir do Estado um direito concreto. Daí surge à categoria da punibilidade.

Roxin (2002) entende que a ação do autor do crime deve ser avaliada por dois requisitos: conduta errônea e comportamento que mereça pena, pois a punição não pode vir de uma culpabilidade inexistente. Logo, os crimes tributários na fase final punitiva tem a vontade do legislador penal em

evidência, ou seja, não reagir com pena a qualquer tipo de comportamento culpável.

Portanto, as causas de extinção da punibilidade ocorrem quando for conveniente renunciar à pena. Assim como a falta de pressupostos e outros obstáculos à pena, as causas extintivas da pena são frequentemente excluídas da estrutura do conceito de delito, por possuírem como característica, a autonomia e a independência frente a culpabilidade (BUONICORE 2012).

O primeiro diploma legal surgiu com a Lei nº 4357/64 que regulava a apropriação indébita e afirmava que a punibilidade seria extinta quando o tributo fosse quitado antes do início do procedimento fiscal (OLIVEIRA, 2011). O segundo diploma foi a Lei nº 4729/65 que definiu o crime de sonegação (art.2º extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria) comenta Vilardi, 2007.

Machado (2012) explica que esse artigo da Lei nº 4729/65 atribuía ao pagamento do tributo o efeito de extinguir a punibilidade, porque em se tratando de denúncia espontânea da infração não se podia cogitar de penalidades administrativas. O pagamento que se cogitava era do tributo.

Na Itália antes de 1982, a definição do tipo penal era centrada na evasão do imposto, isto é, sobre o evento de dano ao erário, exigindo para sua identificação o acerto da relação tributária. Com a reforma, foram redefinidos os tipos penais de sorte a que não mais fossem necessários tais acertos, podendo assim ser o julgamento confiado ao juízo penal, ainda que desprovido este de específica competência em matéria tributária (MACHADO, 2011). Portanto a matéria administrativa foi desvinculada da penal.

Vilardi (2007) comenta que o DL 157/67 facilitou os pagamentos de débitos fiscais e a extinção da punibilidade ocorria “quando houvesse o recolhimento do tributo e seus acessórios sempre que esse ocorresse logo após o julgamento da autoridade de primeira instância”. Lei nº 6910/80 restringiu a aplicação do disposto no art.2º da Lei nº 4729/65 (OLIVEIRA, 2011). A partir desse momento STF e doutrinadores começaram a discutir a importância da extinção da punibilidade com a revogação do art.14 da Lei nº8137/90 até que

em 1995 a Lei nº9249 tornou a falar da extinção pelo pagamento do tributo. Isso denota o quão relevante é o tema.

Atenta-se que não há limite estabelecido para o pagamento, não importa se será feito antes ou depois do início do processo penal. Pagando o débito, o agente faz jus à extinção. No HC nº 85452 o STF aplicou as regras de parcelamento e quitação da dívida à outra seara do direito como, por exemplo, a previdenciária. A discussão doutrinária critica o pagamento após recebimento da denúncia uma vez que não era possível saber o exato valor do tributo mediante pendência administrativa. Só com término do processo administrativo é que se torna possível o processo penal (VILARDI, 2007).

Em 2003 o STF definiu que o processo penal só ocorre depois do administrativo evitando que as duas vias corram em paralelo e definindo de uma vez o valor do tributo. Hoje o pagamento do tributo, a qualquer tempo extingue a punibilidade estatal, sendo que o sujeito ativo do delito fiscal tem a possibilidade de afastar, assim, a persecução penal e uma eventual execução criminal (Vilardi,2007).

4.2 bem jurídico penal- tributário

O bem jurídico penal tributário é determinado pelos novos riscos e valores próprios da sociedade contemporânea como já informado no princípio da proteção do bem jurídico. Esse bem é aquele de interesse supraindividual, que merecem ser protegidos por meio de criminalização de condutas (SARCEDO, 2012). Então o bem jurídico penal tributário acompanha o sistema econômico. O bem jurídico envolve a conduta de empresários e o desvio de subvenções.

Sarcedo (2012) cita o entendimento de Manoel Pimentel: o bem jurídico do direito penal econômico engloba a segurança e regularidade dos meios de realização da política econômica estatal, o patrimônio público, comércio em geral, troca de moedas, a fé pública e administração pública. Pode-se afirmar que proteger a realização da política econômica do Estado é o objeto jurídico dos crimes contra a ordem tributária.

Olivé (2014) relaciona os delitos fiscais e contábeis com o bem jurídico da seguinte forma:

“En relación a los delitos fiscales y contables, el bien jurídico quedaria amparado por el marco próprio que brinda la

constitución, que dispone em su art.31.1 que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica mediante um sistema tributário justo inspirado em los principios de igualdad y progresividad que em ningún caso tendrá alcance confiscatário”.

O bem jurídico está amparado na constituição (espanhola) em seu art.31.1 dispõe que todos contribuem ao sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que em nenhum caso terá alcance confiscatário. Olivé (2014) reúne três sujeitos responsáveis para o bom andamento do sistema tributário:

“El Estado, las Comunidades Autónomas y las administraciones Locales, son entes que tienen entre sus funciones más relevantes la recaudación. Y para ello, por imperativo constitucional y comunitário, deben exigir la colaboración de los ciudadanos, lo que no solo se refleja em sus aportaciones económicas , sino también em la gestión de los tributos. Em este contexto se perfila el bien jurídico, como um interés que excede los contenidos meramente individuales. Se tutela um bien supraindividual o coletivo, que recibe protección penal por tratarse de intereses sociales generales, que pertenecen al conjunto de individuos que integran la comunidad”.

Sarcedo (2012) expõe algumas correntes de pensamento sobre o bem jurídico. A defendida por Sérgio Morcia diz que não se deve construir um sistema jurídico penal pautado na referência de “bens-proteção”, onde o bem jurídico estaria ligado a finalidade do Estado e a proteção de interesses supraindividuais. Entende que tais interesses podem ser protegidos quando houver interesses subjacentes individuais e palpáveis que possam ser identificados. Outros autores defendem a construção de bem jurídico com base no valor de ideal, de maneira que sua lesividade dar-se-ia não por meio de uma realidade fática, mas com valor espiritualizado.

Renan do Valle (2011) relata que esses bens jurídicos espiritualizados são o meio ambiente, as relações de consumo, a ordem econômica e a tributação. São bens que promovem situações de risco que antes não eram abraçadas pela dogmática penal. Alguns autores interrogam se esses bens têm ou não dignidade penal já que são difíceis de determinar uma vez que abrangem direitos difusos. Quanto mais vagos são os bens jurídicos mais difícil será o enquadramento dentro do direito penal.

Olivé (2014) elenca algumas teses para definir em cada momento histórico o bem jurídico. A tese patrimonialista gira em torno da defesa de interesses patrimoniais supraindividuais:

“Las tesis patrimonialistas giran en torno a la defensa de intereses patrimoniales supraindividuales. No existe um punto de victa único, pues algunos autores ponen um acento em el Erário Público o patrimônio del Estado, mientras que otros se decantan por la recaudación tributaria o por la efectividad del derecho de crédito tributário”.

Imediatamente ele trata da segunda a tese funcional sobre o bem jurídico:

“... la tutela de la función tributaria o de recaudación de ingresos públicos, una serie de valores incorporados em la realización de la política tributaria, que se concreta em la posición en la que se coloca la Administración para defender el interés público relativo a ala efectiva actuación de las normas tributarias. Desde esta perspectiva existe uma aproximación a planteamientos dinámicos que dentro del Derecho tributário ponen el acento em aspectos referidos al procedimiento”.

Terceira vem unir as duas anteriores. Chama-se planejamientos ecléticos:

“En relidad, la mayor parte de los autores que se han ocupado del estidio del bien jurídico em le delito de defraudación tributaria han ido migrando hacia posiciones ecléticas, por lo que no existe más que uma dicotomia aparente. Los que enunciaban posiciones funcionales las han matizado com componentes patrimoniales...”

Coaduna do mesmo entendimento Bitencourt (2016): as posturas patrimonialistas defendem de um modo geral como objeto jurídico nos crimes tributários o patrimônio da fazenda pública, ou seja, arrecadação tributária. Por outro lado as posturas funcionais rejeitam a concepção patrimonialista, e sustentam que o objeto jurídico protegido nos delitos fiscais está diretamente vinculado às funções que devem cumprir o tributo no âmbito de uma determinada sociedade. Como relacionar a conduta do sonegador fiscal com a afetação de obras e serviços públicos? Como atribuir responsabilidade fiscal? Essa realidade deve ser demonstrada na instrução penal a fim de atribuir um responsável e aplicar pena.

Bitencourt (2016) dá ênfase que as funções desempenhadas pelos tributos representam o fundamento da incriminação daquelas condutas que prejudicam significativamente o patrimônio da Fazenda Pública. Por isso é

necessário assegurar tanto o cumprimento das expectativas de ingresso quanto à boa gestão dos gastos.

Alencar (2008) faz uma distinção entre o modelo garantista e o modelo de segurança cidadã quando da identificação do bem jurídico. No modelo garantista não se consegue identificar a lesão a um interesse individual, especificamente considerado. Enquanto o modelo de segurança cidadã impõe ao Direito Penal a garantia da norma jurídica, ou seja, a tutela de interesse individual ou supraindividual sem exigência de conteúdo. O garantismo faz uma crítica alegando que a criminalização das infrações tributárias está relacionada com a não identificação do bem jurídico tributário como um interesse afeto de alguma forma à esfera da individualidade do cidadão, cujo dano possa trazer constrangimentos direitos à dignidade da pessoa humana. Essa visão garantista está desatualizada com o desenvolvimento social atual.

No século XX com o desenvolvimento econômico percebeu-se a necessidade de atentar para delitos fiscais, pois embora não trouxessem prejuízos a indivíduos específicos esses delitos traziam perdas grandiosas à coletividade. Alencar (2008) alerta que no direito espanhol o bem jurídico tutelado só tem valor se demonstrar um mínimo de lesividade a algum sujeito específico. Ele discorda desses doutrinadores afirmando que existe proteção penal para os crimes de perigo abstrato ainda que não tenham constatação de resultado lesivo.

Rocha (2012) faz o seguinte questionamento como conciliar as bases do Estado social- a proteção das necessidades e a promoção do bem-estar social - com a evasão criminosa albergada em privilégios? . Rocha (2012) afirma que a lesividade das condutas criminosas descritas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8137/90, 168-A, 334, 337-A do Código Penal e a abusividade recorrente dessa criminalidade inviabiliza a proteção dos bens jurídicos essenciais aos objetivos fixados na Constituição Federal, merecendo tais crimes tratamento mais severo por possuírem hierarquia superior à criminalidade clássica. Como já sabemos o bem jurídico tutelado acompanha a evolução e necessidade da sociedade. Então passaremos a tratar de pena e seus objetivos.

4.2 Conceito de pena, objetivos e sanções.

A pena é um fato social, historicamente de validade universal, do qual nenhum povo pode prescindir sem o risco de sua própria dissolução. A

preservação da pena em todos os estágios da História dos povos, através dos mais diversos mecanismos, comprova a imperiosa exigência desse instrumento de defesa social e nisso reside a razão de sua legitimidade (SOARES, 2010).

As penas surgiram como fatores de controle de delitos em sociedades organizadas. São meios de punição aplicados de diversas formas e que em alguns casos acompanham a gravidade do fato típico. No século XVIII punia-se mantendo o indivíduo preso mais para limpar as ruas da cidade do que realmente punir. No século XX, o conceito de pena mudou e passou a ser uma sanção aplicada a uma falta ou infração cometida. Analisava-se o crime cometido e aplicava-se a pena que poderia ser de privação de liberdade, restritivas de direitos e multa (TARSIS OLIVEIRA, 2011).

Soares traz o entendimento de Jescheck quando afirma que a pena olha para o passado (para o fato realizado) e pretende compensar a infração jurídica com a consciente causação do mal que aquela comporta, e também para o futuro, na medida em que atenta para o perigo da prática de novos delitos pelo mesmo agente e outras pessoas, e quer atuar sobre ele e a coletividade com o objetivo preventivo, de tal modo que a intervenção na esfera jurídica do réu não constitui uma finalidade, mas antes um mal necessário.

A pena se baseia em três pressupostos iminentes. São eles a legitimidade do Estado para impor ao condenado à aplicação da pena; a existência de uma culpabilidade que pode ser medida pela gravidade e a retribuição quando a sentença possa ser reconhecida como justa pelo autor e pela coletividade.

Existem algumas teorias sobre a pena. A raiz das teorias absolutas era ideia de vingança. A pena era um ato de retribuição pelo mal praticado. As teorias relativas passaram a enxergar a prevenção do delito como fundamento de reprimenda penal. As teorias relativas tomam como base a coletividade e trabalham com a prevenção geral negativa (onde a intimidação da pena desestimularia os indivíduos a prática de crimes) e prevenção geral positiva que adere a corrente funcionalista de Jakobs.

A teoria da prevenção positiva procura promover a obediência pela inclusão, na mente coletiva na vigência e aplicação das normas, de tal forma que a opinião pública readquira a confiança no direito penal (TARSIS OLIVEIRA, 2011). Tarsis Oliveira esclarece que naquela época existia também a expansão da teoria da prevenção especial com arcabouço nos estudos de

Von Liszt tentava afastar o indivíduo a cometer novos delitos, tentava tranquilizar a sociedade e intimidar os indivíduos com tendências para o crime. Após essas duas teorias ainda tem uma terceira chamada de mista.

A teoria mista tende correlacionar à natureza retributiva e a preventiva da sanção penal. Nessa teoria deve-se atender a proporcionalidade, justiça e culpabilidade do réu preservando garantias constitucionais. O Código Penal adotou a teoria mista. O grande problema atual é que todo o conteúdo sobre a ordem tributária não se encontra inserido nesse código. E como pode ser identificado o objeto na conduta criminal tributária? O objeto se encontra em uma lei esparsa que tem uma dificuldade em reconhecer o criminoso, pois seria ele o contribuinte ou também grandes empresas?

No contexto pos-moderno surge à teoria do discurso de Habermas. Vilares (2012) discorre sobre a teoria do discurso de Habermas que tem como cerne a razão comunicativa. Essa teoria rege a razão instrumental num contexto de valorização das relações intersubjetivas, de maneira a impedir a transferência da instrumentalidade da economia para o mundo da vida, pois o autor reconhece falhas na modernidade. No âmbito dessa teoria a verdade deixa de ser vista como a correspondência da mente com as coisas e passa ser vista como fruto de uma experiência intersubjetiva e dialógica, com troca de experiências comunicativas tendo em vista o alcance do consenso, fugindo da abstração.

Vilares (2012) compatibiliza a teoria e prática de Habermas e parte do pressuposto que o acordo entre partes não pode ser extorquido por meio de manipulações. Deve-se interpretar o comportamento daquele membro da sociedade e extrair suas intenções através dos sinais e símbolos comunicativos o que levaria a concepção de um tipo de pena (TARSIS OLIVEIRA, 2011).

E nos crimes tributários como poderiam ser analisadas as penas? Deve ser aplicada uma pena administrativa, penal ou civil? Masi (2014) esclarece que o combate à criminalidade econômica ocorre pela punição de uma omissão: uma lesão aos deveres de fiscalização, organização, informação e vigilância frequentemente porque não são cumpridas de maneira suficiente. Com isso, se a omissão se converte em categoria primária da responsabilidade penal, colocam-se questões absolutamente novas sobre o conteúdo do conceito de ação e sobre a relação entre o fazer e o omitir. A criminalidade econômica tem

o poder de ultrapassar fronteiras, desestabilizar mercados, corromper funcionários públicos e governantes.

Nos crimes contra a ordem tributária o artigo primeiro traz como pena reclusão de dois a cinco anos e multa; o artigo segundo aplica a pena de detenção de seis meses a dois anos e multa e o terceiro reclusão de uma a quatro anos. Será que só esses valores para privação da liberdade são suficientes? No meu ponto de vista ao ficar comprovado o dolo, o réu deveria ficar preso ao menos dois anos e ainda assim devolver tudo o que suprimiu, reduziu ou deixou de fazer quando a sua obrigação era pagar tributo, declarar ou deixa de realizar qualquer conduta por dever como contribuinte, pois assim sentiria o que outros condenados sentem quando furtam bens insignificantes e ainda são condenados com pena privativa de liberdade.

Lauria Filho (1995) com escopo no entendimento de João Marcelo ressalta que o delinquente econômico, no mais das vezes, não é o indivíduo marginalizado socialmente, ou seja, não tem como base a satisfação das necessidades primárias. Trata-se de um tipo diferenciado de delinquente, para o qual devem ser instituídas, também, sanções penais diferenciadas, sem que isso se confunda com privilégio, pois os crimes contra a ordem econômica merecem reprovação máxima, não pelos danos que possam causar aos indivíduos, mas em função dos danos que causam à coletividade.

A doutrina ainda discute se o Ministério Público deveria intervir com uma denúncia; e correndo o processo seria dada uma sentença ou se a pena seria aplicada pela administração. Vimos em outro momento, que muitos doutrinadores assim como, a jurisprudência optam primeiro pela via administrativa pra depois aplicar a penal. Matus Acuña (2008) diz, ser função parcial do Ministério Público, identificar o bem jurídico para materializar a proteção assim como se encarregar da investigação criminal e sustentar a ação penal. Isso é o que está exposto nesse excerto:

“[...] determinar los bienes jurídicos que deben protegerse estableciendo em la ley qué hechos se considerarán constitutivos de delito, labor entregada al legislador; y por otra, determinar “la forma de materializar dicha protección”, función entregada parcialmente al Ministerio Público, em tanto órgano autónomo encargado de la investigación criminal y el sostenimiento de la acción penal [...]

O autor chileno Matus acredita ser possível aplicar as penas penais antes da administrativa. Saindo da análise penal vamos verificar o que diz Pinto (2012) sobre indenização civil no crime da fraude fiscal:

“quando o lesado deduz no processo penal o seu pedido de indenização, não invoca como causa de pedir o fato punível, mas o fato de que, segundo a lei civil, determina o direito de indenização (citado no artigo 483 Código Civil de Lisboa), embora materialmente, possa ser o mesmo que está na base da responsabilidade criminal”.

O objetivo da reparação civil é restituir o dano causado. No que concerne à responsabilidade penal, o que está em causa é a aplicação de medida de segurança ou pena, em ordem a proteção dos bens jurídicos previstos pelas normas e futura reintegração do indivíduo a sociedade. Para o direito português as responsabilidades civil e criminal têm a mesma antijuricidade, um fato distinto e simultaneamente punível e violador de um dever que, provoca dano e origina o direito de indenização para reparação não existindo responsabilidade subsidiária.

No Brasil a reparação por dívida é proibida pela Constituição, mas sobre o meu ponto de vista essa medida poderia ser revista pelo legislador a fim de que somente no momento da violação da lei fiscal esse contribuinte possa reparar o erário com a venda de seus bens ou destinar o dinheiro da venda dos bens para instituições de caridade, pagamento de professores das escolas públicas e hospitais.

E quanto a pena administrativa? A pena administrativa muito utilizada nas instâncias superiores deveria ser usada apenas como constatação do delito transferindo os encargos para via penal ou civil. Talvez, se o sistema brasileiro atua-se com esses dois ramos do direito deixando o administrativo de lado o processo poderia ser mais célere. Logo, quais seriam outros tipos de medidas adotadas para redução da pena ou controle dessa criminalidade. É sobre isso que vamos discutir agora.

4.4 Quais medidas poderiam ser adotadas para redução das penas

As medidas de política criminal poderiam ser usadas para reduzir penas e erguer um sistema punitivo falido. Juarez Cirino dos Santos opta por uma série de condutas que de certa forma fariam o sistema penal mais justo, por exemplo: a) definir o bem jurídico a ser tutelado; b) evitar a discriminação e a

seletividade evitando à classificação de classes; c) promover um programa de descriminalização que afeta o direito penal simbólico dentre eles os crimes ecológicos e tributários; d) utilizar substitutivos penais de penas ou de extinção da punibilidade na direção da despenalização para evitar os efeitos negativos do cárcere enfatizando os seguintes efeitos jurídicos: perdão judicial, conciliação, transação penal, suspensão condicional da pena; e) desconsideração das causas de interrupção da prescrição retroativa por razões de economia processual extensão legal por interpretação analógica *in bonam partem*.

González de la Vega (2000) autor mexicano propõem outras diretrizes como submeter a consideração de uma assembleia do distrito federal novos códigos e procedimentos penais no combate a delinquência, promover organizações e estruturas administrativas das áreas da seguridade pública, disseminar e operar um sistema eficaz e oportuno de informação criminal que contenha fichas e dados dos delinquentes como demonstra o trecho a baixo:

“Someter a consideración de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, nuevos Códigos penal y de procedimientos penales, que logren darle modernidade y eficacia a la lucha contra la delincuencia ... promover organizaciones y estructuras administrativas de las áreas de seguridade pública, procuración de justicia... diseñar y operar um sistema eficaz y oportuno de información criminal, que contenga las fichas de todos los delincuentes...”

O sistema prisional na Inglaterra foi alterado para evitar o encarceramento desnecessário e os gastos públicos com construções de novas prisões (RAIMUNDO OLIVEIRA, 2001). A solução trazida pelo sistema inglês foi o Criminal Justice Act que introduziu a moderníssima modalidade de sentença comunitária, fundada no princípio de mostrar a importância de a sociedade compartilhar o compromisso de reintegração social do infrator. De acordo com os pressupostos da sentença comunitária, o juiz define a ordem de *probation* (liberdade condicional), isto é, a liberdade com supervisão, justamente com representantes voluntários das comunidades cadastradas no Tribunal.

Os representantes em conjunto com os oficiais da *probation* vão atuar no sentido de fazer os condenados a prestar contas de suas tarefas ao Centro de *Probation*, como realizar serviços em benefício da sociedade, horário para sair

e se recolher ao lar, não frequentar determinados ambientes e evitar o envolvimento com outra infração.

Os oficiais são pessoas formadas em serviço social que recebem treinamento para lidar com as pessoas que estão cumprindo esse tipo de pena. Esse serviço de *probation* é administrado financeiramente pelo governo federal inglês e a participação da comunidade favorece a redução de custos. Os ingleses usam a alternativa do *bilding over*, que consiste em determinar ao acusado o depósito de uma quantia em dinheiro em forma de fiança, a qual o acusado perderá sua liberdade caso não se comporte corretamente durante o tempo fixado pelo juiz. O objetivo dessas penas alternativas é reduzir o número de pessoas presas.

Em Portugal o tribunal preferiu não usar penas privativas de liberdade nos crimes menos graves. Essa pena não privativa deve mostrar ser suficiente para promover a recuperação social do delinquente e satisfazer as exigências de reprovação e prevenção do crime. A pena de prisão é utilizada para crimes mais graves e tem o limite máximo de 25 anos (OLIVEIRA, 2001).

Em 2001 nos Estados Unidos 11 milhões de pessoas se envolviam com algum tipo de crime. As prisões recebiam 90 mil novos presos. Por ser crescente esse número o governo americano procurou trabalhar com outras alternativas de pena que não a prisão. O objetivo de manter preso alguém passa por uma série de considerações para manifestar a necessidade de uma sentença criminal: refletir a seriedade do crime praticado, promover o respeito à lei, promover a punição justa para o crime, produzir um fator de dissuasão adequado à conduta criminal, proteger o público contra futuras violações e fornecer ao sentenciado serviços ou tratamentos necessários e apropriados. O que difere de Estado para Estado é a forma pela qual se estabelecem as regras da sentença penal, conforme identificação da responsabilidade, em função do crime considerado.

As penas alternativas utilizadas como pagamento são: *probation, parole, correção comunitária, serviço comunitário, multa, confisco de propriedade e restituição ou compensação à vítima*. Em alguns Estados, para ser admitido em *probation, parole e correção comunitária* o condenado tem que pagar ao Governo uma garantia diária, a fim de cobrir parte das despesas de

assistência, leito e alimentação. Quem sabe essa não pode ser uma alternativa para os crimes tributários no Brasil?

Na Argentina na década de 80 ostentava 110 pessoas presas a cada cem mil habitantes e em 2011 esses números subiram para 162 a cada cem mil habitantes. Os doutrinadores continuam refletindo e tentando buscar alternativas mais humanitárias para o combate às prisões saindo de um sistema inquisitório para o acusatório promovendo o garantismo (Hernán, 2011).

Se o infrator no campo dos crimes contra a ordem tributária não oferece alta periculosidade em relação à integridade física dos membros da comunidade, e dispondo ele, quase sempre, de apreciável qualificação profissional, deve reconhecer-se que, em vez do emprego de penas privativas de liberdade, as penas pecuniárias e as prestações de serviço à comunidade encontrariam lugar num mecanismo punitivo bem construído (MONTEIRO, 2000). Analisaremos no próximo tópico qual a natureza da apreensão dos bens para posteriormente abordamos efeitos da extinção da punibilidade.

5 Efeitos da extinção da punibilidade pela apreensão de bens

5.1 A consumação de crimes tributários e o efeito na mídia (exposição dos casos na mídia)

O momento da determinação da consumação de um crime está diretamente ligado com a realização dos elementos essenciais do tipo, que, de acordo com a técnica utilizada pelo legislador penal, pode, ou não, requerer o advento de um determinado resultado, separado no tempo no espaço da ação do autor.

O art. 1º da Lei nº 8137/90 é constitutiva de um crime de resultado enquanto nas figuras do art.2º são constitutivas de crime de mera conduta. O que está tipificado no art.1º depende também da conduta da administração. Somente haverá supressão ou redução de tributo após o período de constituição do crédito tributário, e na medida em que o agente logre, em detrimento do erário público, pagar menos do que era realmente devido, ou evitar completamente o pagamento de tributo pela falta de constituição do crédito tributário (BITENCOURT, 2016).

A questão é identificar se o crime foi tentado ou consumado e interpretar os problemas existentes com os elementos normativos e com as delimitações das figuras penais entre si. A necessidade do prévio encerramento do processo

administrativo-fiscal justifica-se tanto par a fixação do quantum devido ao fisco, abrindo a possibilidade de que o contribuinte pague ou solicite o parcelamento antes do recebimento da denúncia, como para a definição de existência efetiva do crédito tributário reclamado.

A primeira hipótese permite a regularização da situação fiscal, valendo-se da causa de suspensão da pretensão punitiva ou causa de extinção da punibilidade e a segunda hipótese a própria existência da obrigação e do crédito tributário, o que repercute na materialidade do fato tipificado como crime (BITENCOURT, 2016).

Crissiuma (2016) reforça que o convencimento do juiz deve estar atrelado a provas concretas nos autos que apontem para a certeza da autoria e materialidade e que isso deve ocorrer em todos os tipos penais e os crimes de sonegação fiscal previsto nos artigos 1º e 2º da Lei n º8137/90 que não merecem tratamento diferenciado. O que se verifica é que a prova de materialidade desses delitos, por vezes oriunda de procedimento administrativo fiscal, pode não estar amparada em elementos inequívocos da supressão ou redução de tributos.

Muitas vezes a materialidade do crime de sonegação fiscal é configurada pelos elementos obtidos no curso do procedimento administrativo e que se esse procedimento for fundado por arbitramento de lucro não se obtém a certeza da prova de materialidade evitando uma sentença penal condenatória (CRISSIUMA, 2016).

O legislador não quis repressão penal se o infrator, antes do recebimento da denúncia, promove o pagamento da dívida tributária. Tal pagamento comporta duas modalidades: à vista ou a prazo. A intenção do Estado foi aplicar menos repressão e arrecadar mais receita (MONTEIRO,2000). O requisito para extinção da punibilidade é que o agente extinga a dívida antes do recebimento da denúncia, portanto praticado esse ato não há necessidade de sanção penal.

SILVA (2002) concorda que a efetiva exigibilidade do tributo espelhada no auto de infração ainda encontra-se sob o crivo da administração tributária, face à pendência de recurso interposto pelo contribuinte, é possível que, em determinada situação específica, qual seja, quando houver a impugnação do nascimento do fato gerador da obrigação tributária, o resultado da decisão

administrativa afete o tipo de injusto, vinculando, por conseguinte, o teor da sentença penal no sentido da não-caracterização do ilícito penal tributário. Nesse caso o conteúdo da decisão administrativa se torna elemento integrante do tipo penal tributário uma vez que está ausente a supressão ou redução do tributo.

Cumpra obtemperar que a unidade do ilícito somente ocorrerá se e quando, no curso do processo criminal não for possível à produção de outras provas comprobatórias do aperfeiçoamento do ilícito penal tributário. Isso significa dizer que é lícita a prolação de sentença condenatória ainda que tenha havido na instância administrativa a desconstituição ou cancelamento da autuação fiscal. Essa decisão não invade a seara administrativa no tocante a competência administrativa, mas sim que, foi confirmando a autoria e materialidade delitiva desconstituindo a ação no cível (SILVA, 2002).

No art.2º a declaração falsa e a omissão de informação são crimes-meios para a sonegação, podendo ser considerados, ainda, início do ato executório para a sua consumação. Ocorre que o legislador tipificou também esses crimes-meio, que, então, não mais serão considerados na supressão ou redução dos tributos. A tipificação correta dependerá do resultado no mundo físico ocasionado pela conduta do agente (LEMES, 2003). A consumação desse crime se dá no momento na declaração falsa ou omissão da informação (crime formal) assim também, é o entendimento do Tribunal Regional da 4ª Região:

“o traço distintivo entre os tipos penais previstos no artigo 1º, I, e artigo 2º, I, ambos da Lei nº 8137/90 reside na existência, ou não, respectivamente, de supressão de tributos. O primeiro crime, portanto, é material, dependendo para consumação do resultado naturalístico, ao passo que o segundo é crime formal, de consumação antecipada”.

Infere-se que a consumação do crime de supressão ou redução de tributos ocorre no lançamento, quando a liquidez do crédito tributário dele for dependente, ou no momento do recolhimento do tributo, quando este decorrer de determinação legal e não depender do lançamento (LEMES, 2003).

Os delitos do art.1º da Lei nº 8137/90 a rigor deveriam restar consumados quando o agente efetivamente causou o dano, quando deveria adimplir e não adimpliu, dentro do prazo legal, a obrigação tributária e não apenas no

momento em que é confirmada sua relação passiva com o fisco, ao final do processo administrativo (BEM; TAKAYASSU, 2010). Porém, a consumação só se dá com o trânsito em julgado administrativo. Assim, não há naquele primeiro momento de não pagamento, a desobediência de uma regra imposta, que só será vinculante com o fim do processo fiscal.

Amorim, 2007 faz um questionamento sobre a obrigatoriedade de fornecimentos de documentos e informações relacionadas às fiscalizações tributárias. Será que esse não seria um meio do contribuinte se auto-incriminar? Isso ocorre porque a norma tributária impõe o dever de informação durante a fiscalização, porém a Constituição garante o direito do indivíduo não apresentar provas contra si mesmo. O artigo 5º LXIII da CF dispõe que o preso tem o direito de permanecer calado. O poder público deve basear-se na presunção de inocência.

Logo, o STF, no exercício da guarda e defesa da Constituição Federal, tem estendido a aplicação do direito ao silêncio àquelas pessoas que, na qualidade de testemunhas, se vejam impelidas a responder indagações que possam resultar em auto-incriminação, tornando-as futuras investigadas em procedimentos criminais. Nesse sentido, algumas liminares em HC's preventivos foram concedidas para impedir a prisão de pessoas ouvidas como testemunhas em Comissões Parlamentares de Inquérito (AMORIM, 2007).

A autora depreende que os artigos 195 e 113 § 2º, do CTN determinam que o fornecimento de informação pelo contribuinte a autoridade fiscal seria obrigação acessória que pode vir a torna-se obrigação principal relacionada penalidade pecuniária. Passaremos agora a trazer a visão da mídia sobre esses delitos apresentando algumas reportagens, mas antes faz necessário expor quem é a mídia e qual seu papel.

Os meios de comunicação desenvolveram uma maneira peculiar de fazer jornalismo no campo penal e criminológico que poderia ser chamada de populista (LUIZ FLÁVIO GOMES, 2013). Trata-se de uma acumulação de experiência jornalística extremamente seletiva, que conta com implicações multifacetadas nos campos, político, social, moral, econômico etc. A mídia compreende diversos meios difusores e produtores de mensagens informativas e a imprensa equivale a um conjunto de meios escritos.

O populismo penal midiático apresenta duas vertentes: a conservadora clássica e a disruptiva. A conservadora propugna pela preservação da ordem social dividindo a sociedade em pessoas “descentes” e criminosas e de outro a criminalização de agentes estereotipados. A disruptiva persegue os criminosos de colarinho branco, poderosos e burgueses envolvidos com corrupção, lavagem de dinheiro etc (GOMES, 2013). As duas vertentes procuram uma solução mágica para a criminalidade acreditando que uma punição mais severa ou a edição de leis penais mais duras solucionariam o problema da corrupção, da moral, da delinquência.

Os meios de comunicação são indispensáveis para o Estado democrático de direito, mas o populismo midiático e fanático se equivoca quando, para reivindicar mais eficiência na persecução penal, sugere o fim do Estado democrático de direito assim como o corte de direitos e garantias fundamentais e internacionais. A mídia segundo Débora Almeida (2013) no livro populismo penal midiático: caso mensalão, mídia disruptiva e direito penal crítico distorce a realidade por não considerar fatos brutos, visto que é estruturada pelo ser humano mediante um processo comunicativo, ou seja, valores e costumes difundidos por intermédio da linguagem.

Gomes e Gazoto (2016) trazem o entendimento de Pedrinho Gauresch de que o meio de transmissão das representações individuais para as representações coletivas ou sociais é a comunicação simbólica, realizada principalmente quando do emprego da linguagem; e se a mídia detém o poder de comunicação social, valendo-se da linguagem, a ela incumbirá importante papel na formação da opinião pública, quando então se formará um processo de interação recíproca entre ela e sociedade.

Baratta (2014) acredita ser importante a opinião pública no controle criminal, pois é portadora da ideologia dominante, que legitima o sistema penal, perpetuando uma imagem fictícia dominada pelo mito da igualdade. É, além disso, a nível de opinião pública que se desenvolvem aqueles processos de projeção de culpa e do mal e que se realizam as funções simbólicas da pena, analisadas pelos teorias psicanalistas da sociedade punitiva. Ele enfatiza que o efeito da *mass-media* contribui para a indução de alarme social que, em certos momentos de crise do sistema de poder, são diretamente manipulados pelas forças políticas interessadas, no curso das campanhas de “lei e ordem”.

Concomitantemente ao controle exercido pelo sistema penal sobre os grupos subalternos, os *mass media* controlam as opiniões e crenças de nossa sociedade, apresentando-se como ferramenta indispensável para a manutenção do status quo social e econômico, legitimando, neste caso, a violência punitiva estatal e a criação de medidas excepcionais que rompem com a normalidade (BOLDT, 2013). Se de fato entendermos que a informação é a nova moeda de poder, nada mais lógico que a busca incessante por seu controle, impressionante instrumento de dominação nessa nova formação social.

Sem acesso às informações que lhe forneça uma visão dos diversos aspectos do mundo em que vive, a população acaba tendo uma percepção deformada da realidade. A ideologia inerente ao discurso dominante passa então a ser utilizada com a função de encobrimento da realidade, fazendo com que as pessoas acreditem estar sendo informadas sobre os mais diversos temas, quando, na verdade, estão sendo manipulados a partir da ocultação daquilo que é mais importante e da apresentação de somente uma das versões possíveis acerca dos fatos. É interessante notar que o discurso dominante se insere no mais diversos setores da sociedade, impedindo a flexibilidade entre o pensar e o agir (BOLDT,2013).

Assim, por meio da naturalização maneira pela qual os valores da classe dominante são estendidos à classe dominada se propaga por meio de discurso midiático hegemônico. Desta forma, o discurso midiático dominante institui e reforça o punitivismo e a exclusão, contribuindo para construir um imaginário social que, acredita ser a repressão penal a solução para os mais diversos conflitos sociais.

Coaduna do mesmo entendimento de Boldt, André Luís Callegari (2010) que diz que as demandas populares somente se transformaram em medidas concretas se os agentes institucionais diretamente vinculados à criação do direito lhe outorguem um acesso privilegiado. E uma das vias privilegiadas para que essas demandas tenham êxito é a aceleração do tempo legiferante e a irrelevância, quando não a eliminação, no processo de elaboração das leis, do debate parlamentar e governamental mediado por especialistas. Esse processo contribui para o profundo empobrecimento do debate político-criminal, visto que, os partidos políticos competem entre si no combate à delinquência.

Além de indicar a adoção de uma estratégia de esvaziamento das construções discursivas alternativas, os especialistas promovem a dependência cada vez maior do espectador em relação ao discurso técnico que reduz o risco e proporciona segurança. Ao abordar questões relativas ao crime, a mídia não apenas impõe a sua percepção sobre o fenômeno social, mas deixa de analisar algumas questões relevantes concernentes a fatos que, dramatizados, tornam-se verdadeiros espetáculos (BOLDT,2013).

A indústria penal aproveita-se da consciência manipulada do homem contemporâneo, exclui as ideias prejudiciais, reforça a seletividade do sistema penal e preserva o *status quo*. A escolha penal jamais foi tão representativa do exercício arbitrário do poder político e, contrariamente, tão débil no atingimento de efeitos preventivos dos crimes (MARCUS GOMES, 2015). O direito penal se remodela na sociedade do risco em virtude dos novos perigos criados pelo desenvolvimento econômico e tecnológico, e pela crescente necessidade de segurança.

O discurso midiático sobre o crime, invariavelmente teatral e dramatizado, promove o espetáculo das incertezas, como se os tempos hoje vividos não encontrassem paralelo histórico em termos de volume de criminalidade, uma perturbação falsa e enganadora, que contribuí para instigar a cólera pública e impregnar instituições democráticas, como os parlamentos e a justiça, com a verve da emotividade.

Veremos algumas reportagens:

1ª reportagem: Sonegação de impostos no Brasil supera orçamentos de Educação e Saúde

Anualmente, empresas e milionários deixam de recolher cerca de 10% do PIB nacional em impostos e tributos e aumentam a carga sobre a renda da classe média e dos mais pobres.

A sonegação de impostos no Brasil superou R\$ 415 bilhões em 2013. O valor corresponde aproximadamente a 10% de toda a riqueza gerada no país durante o período e é maior que os orçamentos federais de 2014 para as pastas de educação, desenvolvimento social e saúde, somados. Neste ano, o total de impostos e tributos não recolhidos já se aproxima dos R\$ 68 bilhões. Os dados são do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz), que organiza o painel Sonegômetro.

O serviço calcula, a partir de estudos daquela entidade, o total de impostos e tributos que deveriam, mas não são pagos, por obra das chamadas pessoas jurídicas, isto é, empresas em geral, de todos os ramos e tamanhos. Para comparação, o programa social do governo federal Bolsa Família tem R\$ 24 bilhões ao ano para atender 14 milhões de famílias. Portanto, o que foi sonegado no ano passado equivale a 17 anos do programa.

2ª reportagem:

Sonegação de impostos chega a R\$ 420 bilhões no Brasil em 2015

A sonegação de impostos no Brasil já atingiu a cifra de R\$ 420 bilhões até agora em 2015. A estimativa é do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz), que instala nesta quinta-feira, 22, um painel em São Paulo que mostra esses números. Com o valor sonegado somente neste ano, o governo poderia arrecadar mais de 13 vezes o que pretende com a CPMF. A equipe econômica estima que a volta do imposto irá gerar uma receita extra de R\$ 32 bilhões aos cofres públicos. Também seria possível pagar várias vezes o custo das "pedaladas fiscais" de 2014, estimadas em R\$ 40 bilhões pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

3ª reportagem: Sonegação de impostos no Brasil chega a R\$ 315 bilhões em 2017

Enquanto o Governo repassa a conta da crise política e econômica para os consumidores, além de cortar mais de R\$ 5 bilhões em gastos, a sonegação de impostos no País já atingiu a mastodôntica marca de R\$ 315 bilhões nos últimos sete meses, indicam dados levantados pela Coluna junto a órgãos oficiais e entidades de classe que acompanham os números.

São R\$ 18 mil reais sonegados por segundo e mais de R\$ 1 milhão por minuto. Com esse montante que não entra nos cofres da União, seria possível, por exemplo, construir milhares de postos de saúde equipados.

Os bancos públicos e privados permanecem no topo da lista de instituições devedoras da União. São R\$ 124 bilhões que, se pagos, aliviariam o rombo nas contas públicas.

Os sonegadores estão sob a mira da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, assim como outros órgãos, está sucateada, com sistemas informatizados inoperantes e falta de pessoal. Porém, com esforço dos servidores, nos últimos quatro anos, o trabalho dos procuradores da Fazenda Nacional resultou na

recuperação de R\$ 76 bilhões e evitou a perda de R\$ 500 bilhões aos cofres públicos.

No caso mensalão Luiz Flávio Gomes (2013) comenta que a mídia citou a palavra mensalão 583 vezes, até 30/10/12. A mídia fez pressão na abertura do julgamento e desdobrava o evento diariamente trazendo novas informações sempre com apelo a punição. Em relação aos efeitos sociais dos primeiros episódios do julgamento, pode-se dizer, a partir do material empírico colacionado, que este parece ter atenuado o clima de desconfiança da sociedade para com o poder judiciário, bem como a insatisfação popular ante a impunidade de colarinho branco.

As reportagens trazem momentos de denúncia que produziram grandes impactos. Tratados como escândalos político-financeiros alcançaram notoriedade nos meios de comunicação por revelarem fatos em que os limites públicos eram tênues. O escândalo supõe a existência de um bem que foi lesado, de um valor maculado, de um sentimento de justiça injuriado. Miranda (2008) segundo o entendimento de Fernando Costa afirma que a ênfase contribui para escamotear o fato de que a exclusão ou inclusão de um conflito do campo de intervenção penal tece uma trama complexa de relações, de colaboração ou de confronto, entre diferentes sistemas normativos.

Barroetaveña, 2010 explana que no ano de 2005 durante o primeiro governo de George Bush a reforma tributária favoreceu os norte-americanos mais ricos. Vejamos:

“Durante su primer mandado, el presidente George W Bush llevó a cabo espectaculares rebajas fiscales que resultaron todavía más importantes al materializarse durante una campaña militar muy costosa. Em 2005, el Congreso, por orden suya, ya había aprobado una rebaja de los impuestos de 1,8 billones de dólares durante diez años, reducción que había favorecido a los norteamericanos más ricos...”

Isso significa que o poder está nas mãos dos mais ricos e que uma reforma tributária justa não pode ser realizada sem a opinião pública. O ideal seria a criação de uma reforma que favorecesse diversas classes ao ponto de reduzir a criminalidade.

Propugna Miranda (2008) que a divulgação dos “casos” tem sido usada para tentar demonstrar que o sistema de justiça criminal estaria agindo imparcialmente. Todavia, a problematização dos casos pode servir para a

reflexão a respeito da crise de legitimidade das normas-jurídico penais no Estado brasileiro: o tratamento desigual dado pelo ordenamento jurídico aos delitos usualmente cometidos pelas classes populares e os delitos característicos das classes dominantes, predominantemente contra o patrimônio coletivo. Trata-se de indagar se estaríamos diante da criminalização da sonegação fiscal e das fraudes financeiras.

Essa reforma estaria ligada a uma nova política em relação às ilegalidades uma vez que em dado momento, a ilegalidade pode ter o papel de manutenção e conservação de uma distribuição desigual de riqueza e poder.

Sobre isso elucida Barroetaveña (2010):

“Alguns datos interesantes: la distribución de la riqueza y de la renta em Estados Unidos es sobrecogedora. Em 2001, el 1% de la población poseía más de um tercio de la riqueza. El 10% superior de la población era del 70% de ella, mientras que el 50% inferior sólo poseía el 2,8%. En 2004, según un informe del Instituto de Estudios Políticos, um alto ejecutivo de uma gran compañía ganó, de media 431 veces lo que ganó um trabajador de esa misma empresa”.

Enfim a mídia acaba gerando um problema para os juristas que devem criar uma legislação penal de emergência, afinal tal paradigma normativo provém muito mais da imagem ou percepção (distorcida) que se tem da criminalidade e do sistema penal, do que, da realidade (BOLDT,2013). Luiz Flávio Gomes (2016) importa uma metodologia de análise das representações sociais com escopo no doutrinador Moscovici para posteriormente concluir como foi criada a legislação penal brasileira de emergência. Primeiro deve-se obter material de amostra de conversações normalmente usadas na sociedade, após considerar representações sociais como meio de recriar a realidade, depois considerar que o caráter das representações sociais é revelado especialmente em tempos de crise e insurreições e por último considerar que as pessoas que elaboram tais representações sejam vistas como “professores” amadores.

O comportamento daqueles que deveriam ser discretos e comedidos acaba sendo aproveitado na teatralização do delito ao cargo e gosto da mídia. Esta não trata o crime como uma tragédia que ele é e, como, tal digna de compreensão, comedimento, recato e respeito. Uma tragédia diga-se, que poderia atingir qualquer um de nós, na condição de condenados ou vítimas (ANTÔNIO CARLOS MARIZ DE OLIVEIRA, 2010).

A legislação é produzida com base em: apelos exagerados comum a exposição de motivos; a produção dos projetos são também de apelo emocional; os parlamentares deixam expresso que sua preocupações decorrem de leituras de jornais e influência da mídia em geral (como exposição de crimes contra a corrupção, sonegação e infrações de trânsito); as representações ao rigor penal são encontradas tanto no congresso quanto nos partidos políticos e por fim muitos projetos penalizantes são de autoria de parlamentares ligados a repressão criminal.

Apesar de falacioso, o discurso emergencial proveniente do campo da mídia e as normas elaboradas sob sua influência impõem um alto preço a ser pago, sobretudo com a quebra dos direitos fundamentais que sustentam o Estado democrático de direito (BOLDT, 2013). Veremos agora os efeitos administrativos da apreensão desses bens para o sistema jurídico.

5.2 A apreensão, uso e destinação são meios efetivos para minimizar os danos ao erário (efeito administrativo).

A apreensão de bens pela policia federal, nos casos de sonegação fiscal e crimes contra ordem tributária, tem sido cada vez mais evidente. O objetivo do sequestro de bens é evitar o vilipêndio do patrimônio. O sequestro protege ulterior tutela do direito que se caracteriza pela entrega de bem determinado ao interessado. O objeto no sequestro é um bem de propriedade ou posse discutível (MARINONI, 2014). Enfim o sequestro tem como grade diferencial, o fato de incidir sobre bem específico, de modo a protegê-lo contra destruição, dano, alienação ou desaparecimento. Nos crimes tributários, o bem apreendido fica sob a guarda de um depositário enquanto corre o processo. A apreensão pode ter natureza jurídica cautelar, antecipatória, satisfativa etc., conforme pretensão que se quer resguardar. Veja a manchete de algumas reportagens:

1ª reportagem 26/04/2016 : Polícia Federal prende 9 suspeitos de sonegação fiscal em MG e 1 na BA.

Receita Federal estima que sonegação fiscal chega a R\$ 20 milhões. Mercadorias eram registradas como mais baratas para driblar Receita.

A Polícia Federal (PF) prendeu, nesta terça-feira (26), nove pessoas em Minas Gerais e uma na Bahia suspeitas de participar de um esquema que sonegava impostos na importação de mercadorias de Miami, nos Estados Unidos.

A "Operação Expresso Canadá" feita PF, em conjunto com a Receita Federal e com o Ministério Público Federal, foi realizada ainda nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, mais o Distrito Federal. O trabalho teve como objetivo desarticular o grupo especializado na importação de mercadorias, por meio de falsa declaração e sem o pagamento de imposto devido, o que gerou uma sonegação na ordem de R\$ 20 milhões.

2ª reportagem 28/09/12: Camaro é apreendido em operação contra sonegação fiscal em Salvador

Operação Faro Fino cumpriu cinco mandados de prisão e 8 de apreensão. Dívida ativa do grupo chega a quase R\$ 20 milhões, informa Sefaz.

Um carro esportivo do modelo camaro, avaliado em cerca de R\$ 200 mil, foi apreendido na manhã desta sexta-feira (28), em Salvador, durante a Operação Faro Fino, deflagrada em combate à sonegação fiscal por empresas do ramo de comércio atacadista e varejista de produtos alimentícios.

Grupo era investigado há mais de 4 anos. Cinco mandados de prisão e oito de busca e apreensão foram cumpridos em bairros de classe média alta da capital baiana, como Aphaville, Pituba e Candeal, além do Bonfim e de Brotas.

3ª reportagem 15/08/2017: Operação da PF contra sonegação bloqueia bens para ressarcir Receita em R\$ 3 bilhões. Imóveis, carros e até aviões estão na lista de bens da Operação Rosa dos Ventos. Valor vai para cofres públicos, de acordo com a PF de Campinas.

Os bens bloqueados e apreendidos serão usados para ressarcir os prejuízos causados à Receita Federal. Denominada "Rosa dos Ventos", a operação acontece também em outras cidades de São Paulo e em municípios de Goiás, Minas Gerais e no Distrito Federal. O delegado-chefe da Polícia Federal de Campinas, Paulo Víbrio Júnior, afirmou que os investigados cometeram crimes como sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, evasão de divisas, falsificação de títulos públicos e criação de empresas em nomes de "laranjas".

Utilizo nesse momento do trabalho o crime de lavagem de dinheiro trazendo algumas alternativas que poderiam ser aplicadas nos crimes de ordem tributária. No crime de lavagem de dinheiro para combater algumas organizações criminosas Sanctis (2016) fornece algumas informações sobre a apreensão de bens, pois na legislação específica essa tática é utilizada para o combate de tais delitos. Ele evidencia que a apreensão de bens é aplicada após a soma da decisão judicial e

elementos comprovadores de que existia conta no exterior ou o valor encontrado ser fruto de corrupção (ativa ou passiva). O GAFI por meio da recomendação nº 38 solicita o apoio da cooperação internacional. Os bens bloqueados são repartidos com base na convenção da ONU de Viena com a finalidade de ressarcir o erário.

Na Colômbia, o sistema de lavagem de dinheiro apresenta uma série de medidas repressivas tais como proibição de vender bens, buscas especiais, embargo e sequestro de bens (CALLEGARI, 2008). Veja o que diz esse autor:

“El artículo 92 CPP dispone la posibilidad de decretar medidas cautelares sobre bienes del imputado o del acusado para proteger el derecho a la indemnización de los perjuicios causados con el delito. Las medidas cautelares las decretará el Juez de control de garantías a petición del fiscal o de las Víctimas directas, a partir de la audiencia de formulación de la imputación o con posterioridad a ella [...] el artículo 97 señala que el imputado dentro del proceso penal no podrá enajenar bienes sujetos a registro durante los seis meses siguientes a la formulación de la imputación, a no ser que antes se garantise la indemnización de perjuicios o haya pronunciamento de fondo sobre su inocencia [...] Según el artículo 226 CPP, se contempla para el allanamiento y registro de bienes inmuebles, naves, aeronaves o vehículos automotores que, conforme con el derecho internacional y los tratados en vigor gozan de inmunidad diplomática consular, el fiscal solicitará vènia al respectivo agente diplomático o consular, mediante oficio en el que se requerirá su contestación dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes y será remitido por conducto del Ministerio del Relaciones Exteriores”.

O maior obstáculo que o Estado apresenta está na forma como esses bens são guardados. Além do local adequado deve-se ter uma verba para manutenção dos bens de terceiros o que muitas vezes torna-se inviável ao poder público. Logo, para o crime de lavagem de dinheiro os juízes após condenação dão outra destinação a esses bens como, por exemplo, leilão beneficente onde o dinheiro é revertido para obras filantrópicas. Ou em acordos de delação premiada o dinheiro devolvido voluntariamente voltaria aos cofres públicos ou seria destinado a ações sociais. Se os bens apreendidos forem obras de arte são destinados a museus ou entidades culturais.

Nos crimes de ordem tributária, a apreensão de bens poderia ser efetiva para livrar o contribuinte de sofrer uma condenação administrativa e logo após uma penal, ou seja, os bens apreendidos poderiam ser vendidos para pagar os tributos devidos ao fisco, uma vez que já vimos que no ordenamento brasileiro a condenação penal vem depois da administrativa. Essa possibilidade soluciona a instância administrativa

evitando a constituição do lançamento, mas não impede o infrator de cometer novamente o mesmo delito. Então seria essa apreensão de bens efetiva?

Em outro momento afirmei que o contribuinte deveria ser punido com pelo menos dois anos de pena além de ter seus bens bloqueados e o dinheiro devolvido, mas para aqueles que acreditam ser a pena privativa de liberdade um meio radical, uma opção seria o contribuinte como medida de pena, desenvolver trabalhos com crianças e jovens portadores de necessidades especiais sendo o mesmo supervisionado por alguém da justiça num momento posterior à devolução do dinheiro. Mesmo não sendo necessário perder todos os bens, pois a constituição defende o mínimo para a sobrevivência, de certa forma, ele venderia uma parte dos bens (sob fiscalização da justiça) e pagaria sua dívida de duas maneiras: a prestação de serviço e pena pecuniária, se livrando de penas maiores.

Luiz Flávio Gomes (2016) traz o entendimento de Niklas Luhmann no que diz respeito a um tipo de sistema que não desenvolveu uma sociologia da punição ou qualquer tese específica a respeito, mas é lembrado como mentor do funcionalismo penal. Luhmann afirma que o direito resolve um problema temporal que se apresenta na comunicação social, justamente quando a comunicação em processo não si basta em si mesma e tem que se orientar e se expressar em “expectativas de sentido”, que sempre implicam “tempo”.

O sistema de direito, opera na forma de comunicação, protegendo os limites que a sociedade traça, devendo, portanto, remarcar aquilo que há de ser manejado no sistema como comunicação específica jurídica. A adoção da teoria de sistemas no direito envolveria o abandono de estruturas jurídicas (regras, normas e textos) como meio para se definir o que é e o que não é direito: em vez de pensar em “estruturas”, deveríamos pensar em operações. Por isso, a função da norma não é a de orientar as motivações, mas sim, estabilizar-se frente os fatos. A norma não assegura um comportamento conforme a norma; sem embargo protege quem tem essa expectativa.

Tarsis Oliveira (2011) observa que a teoria da ação comunicativa tem um caráter revolucionário quando transportada ao plano da pena por que proporciona a igualitária manifestação de pretensões de verdade pelos sujeitos, que atuam em direção a um consenso orientador das ações racionais de todos os atores, a verdade sobre a pena deixa de estar presa à autoridade do sujeito para revelar-se, ao contrário, como produto da interação comunicativa entre os participantes. Em outras palavras, na

perspectiva da ação comunicativa, a verdade sobre a pena deixa de estar baseada na autoridade do sujeito que a proclama, para revelar-se no consenso entre os seus destinatários, na dinâmica do processo comunicativo entre eles.

Para Sanctis (2016) o valor de correção é essencial, mas não pode partir de sentimentos econômicos, por exemplo, da globalização, cuja crise coloca em cheque até mesmo seus próprios preceitos. Em outras palavras, ao contrário do que vinha acontecendo, não podemos mais deixar que nossas vidas sejam governadas pelos preceitos de um mundo econômico, ou mesmo meramente formal, o qual determina o que comemos, o que assistimos, o que vestimos, o que fazemos, glorificando a si mesmo. A visão econômica ou formal deita suas raízes em negligência, inércia, futilidade, comodismo e irresponsabilidade. Esse autor preza pela responsabilidade social.

Tarsis Oliveira (2011) afirma que a pena vai variar de acordo com a “verdade” dos fatos que transita num discurso não estático; demonstra-se variável conforme a historicidade das relações sociais entre os sujeitos comunicativos. O que muitos doutrinadores defendem hoje é que a pena deve ter um caráter humanitário. A pena deve ser aplicada de forma proporcional reduzindo uma visão maniqueísta da realidade. Em seguida passaremos a uma comparação entre natureza penal e administrativa.

5.3 Comparativo entre a natureza penal e administrativa na apreensão de bens

Observa-se a diferença entre a apreensão administrativa de bens (de forma coercitiva) como forma de cumprimento da obrigação tributária decorrente da ausência do recolhimento ocasionado pela sonegação fiscal e natureza da perda de bens e valores pertencentes ao condenado, em favor do Fundo Penitenciário Nacional, considerando-se – como teto- o prejuízo causado pela infração penal ou o proveito obtido pelo agente ou por terceiro.

Enquanto a primeira, retira os bens ilicitamente adquiridos com os valores que deveriam servir para o pagamento do tributo devido, a outra tem a natureza de sanção em face do crime cometido. Hugo de Brito Machado (2011) no seu artigo intitulado a propositura da ação penal no crime de supressão ou redução do tributo e a súmula vinculante 24 elucida

que há autores que se opõem à exigência de prévio exaurimento da via administrativa para que o Ministério Público possa promover a ação penal por crime de supressão ou redução de tributo, ao argumento de que as instâncias administrativa e penal são independentes e assim não seria razoável tal exigência que termina por colocar a instância administrativa em condição superior à judiciária. A natureza jurídica penal segundo o direito espanhol nos crimes tributários seria absolutória por se tratar de ato voluntário o pagamento do tributo devido, excluindo assim a punibilidade (RÍOS, 2003).

A súmula vinculante 24 não tem um papel efetivo no combate à apresentação de denúncia criminal antes do encerramento do processo administrativo, pois segundo o art.142 não existe lançamento provisório do tributo. O crédito reputa-se constituído com lançamento do tributo. O procedimento administrativo se esgota com a notificação do lançamento do tributo (MACHADO, 2011). A perda de bens realizada na esfera administrativa ou processual tributária é regulamentada pela lei tributária e são aplicadas após o devido processo legal, que tramita de forma independente à esfera penal, destinada a restituir o montante do tributo que foi suprimido e que deveria estar nos cofres públicos, caso não houvesse a infração.

Diante da natureza tributária, possui entes tributantes distintos, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, os quais são os destinatários dos tributos a depender de sua competência constitucional ativa. São aplicadas para que os entes tributantes possam executar as ações públicas que dependem destes valores, que compõem o principal elemento financiador dos seus orçamentos.

Posteriormente a investigação da polícia, o Ministério Público recebe os fatos investigados e tem a possibilidade de oferecer denúncia ou arquivar o inquérito. Daí a importância de se fazer uma análise minuciosa das provas dentro do inquérito, pois a denúncia em crimes tributários como já foi visto virá após a apuração administrativa do delito. Na hipótese de oferecimento da denúncia o poder judiciário se faz presente na primeira ou segunda instância classificando as condutas criminosas e aplicando penas (MELLIM, 2010).

Nesse momento, as penas restritivas são regulamentadas pela lei penal, e são aplicadas diante de uma condenação, observando requisitos objetivos e subjetivos, substituindo a pena de prisão, com a perda de bens que já compõem o patrimônio do apenado. São necessárias para evitar a validação da impunidade pelo Estado, como resposta ao delito. Possuem a destinação do Fundo Penitenciário Nacional, servindo de fonte orçamentária com aplicação restrita ao escopo prisional.

Breda (2012) defende que a privação da liberdade pelo não adimplemento da obrigação tributária é de todo desnecessária porque para o Estado o fim maior é arrecadar e a legislação disciplinadora dos crimes fiscais sempre previu a extinção da pena pelo pagamento do tributo como causa para o afastamento da reprimenda corporal. A partir de 2011 com as modificações da Lei nº 12382 acredita-se que ação penal-tributária é inadequada, pois o meio previsto para satisfação do crédito tributário é incompatível com o fim pretendido; desnecessária, já que o meio eleito para restringir o fim apresenta mais desvantagens do que vantagem e desproporcional, porque é excessiva e arbitrária e a Constituição não permite prisão por dívida ainda que de dívida tributária.

Panoeiro (2014) esclarece que tanto a Itália quanto a Espanha possuem um sistema de fiscalização diferente do brasileiro para o combate dos delitos fiscais. Também existe uma instância administrativa e outra penal e aplicando a sanção penal fica afastada a sanção administrativa. Eles prezam pelo princípio do non bis in idem. Assim informa o Tribunal Supremo da Espanha :

“[...] em el ordenamiento jurídico español, el sistema de punición del delito fiscal está atribuido directamente a la jurisdicción penal y la actuación de esta no esta condicionada a ninguna classe de prejudicialidad administrativa o tributaria. Este sistema significa, además, que es el tribunal penal que debe realizar la actuación de liquidación tributaria que resulta necesaria para el cálculo de la cifra que determina el delito[...] (STS feb.2007).

Em razão de suas naturezas e destinatários, não se comunicam, não significando, com isso, que caracterizem o bis in idem. No direito espanhol, parece clara a compreensão de que os tributos interessam a coletividade e velar por sua arrecadação é tarefa inafastável do Estado Social. Nesse sentido,

a preservação do interesse penal, em que pese o desaparecimento da cobrança por parte da Administração, desestimula a corrupção administrativa, esvaziada em seu conteúdo, pela possibilidade da persecução penal. É a instância administrativa que fica condicionada pela instância penal (PANOEIRO, 2014).

O HC 81611/DF estabeleceu a tese da vinculação de instâncias. Contudo, no HC 77002/RJ voltou a tocar no assunto de que a denúncia só deve ser oferecida após o encerramento da instância administrativa. Barbosa (1975) faz menção ao HC 2657 (2ª turma tribunal federal de recursos, Ministro Relator Godoy Ilha) que “não pode haver processo penal por crime de sonegação fiscal sem que haja previamente, processo fiscal que o fundamente”. No mesmo entendimento o HC 2652 decidido pelo mesmo tribunal “Para o início da ação penal, mister se faz que o crédito tributário que se quer sonegado, esteja perfeitamente caracterizado, através de lançamento completo, procedimento fiscal em andamento, não justifica a instauração de processo-crime”.

Lemos (2009) dá ênfase ao informativo do STF nº 560 que trata da via administrativa “o acórdão embargado dera parcial provimento ao recurso ordinário para trancar o inquérito policial relativamente ao crime de sonegação fiscal, aplicando o entendimento firmado pela corte no sentido de que o prévio exaurimento da via administrativa é condição objetiva de punibilidade, não havendo em que se falar, antes dele, em consumação do crime material contra a ordem tributária, haja vista que, somente após a decisão final do procedimento administrativo fiscal é que será considerado lançado, definitivamente, o referido crédito”.

Na conclusão do julgamento da ADI1571 que também tratava sobre essa questão houve a perda do objeto pela absolvição do paciente, mas o voto do Ministro Jobim delineou o que seria a futura jurisprudência do STF: 1) O crime do art.1º da Lei nº 8137/90 é material, pois prevê um resultado no tipo; 2) A possibilidade de verificação de controvérsia entre fisco e contribuinte poderia conduzir a (in) existência de crédito tributário, ou a um valor maior ou menor do débito; 3) Existência de norma constitucional relativa ao devido processo legal administrativo (CF, art.5º, LV), que garante a ampla defesa e o contraditório; 4) Existência de normas infraconstitucionais sobre a representação fiscal (art.83

da Lei 9430/96) e sobre o pagamento extintivo da punibilidade (art.34 da Lei 9249/95), assim relata Panoeiro, 2014. Em resumo deve prevalecer a lei de maior hierarquia.

No Brasil não existe norma que determine a sujeição da instância criminal à tributária, donde a decisão final do processo administrativo não impede a persecução penal. A ação penal pode ter curso, mas o juiz pode se valer da decisão administrativa para fundamentar a condenação ou absolvição. Uma decisão administrativa que desconstitui materialmente o crédito tributário não só repercute na esfera penal como também impede a própria condenação pelo crime de sonegação. Um fato materialmente lícito perante a lei tributária não pode ser tratado como ilícito pela lei penal, sob pena do próprio sistema jurídico-constitucional mostrar-se incoerente. Não se trata, na verdade, de hierarquia entre a Administração e o Judiciário, pois um não se sobrepõe ao outro. É o que se extrai da leitura do art.2º da CF (BITENCOURT, 2016).

Os operadores do direito movimentam-se também pelas lacunas normativas, preenchendo-as a partir de valores e “interesses”, buscando o que entendem pelo “verdadeiro sentido” das leis, por meio de regras e princípios da ciência jurídica, de forma a justificar, no exercício de um verdadeiro saber penal, a seleção daqueles sobre quem, individualmente, recairá ou não o peso do sistema penal, com maior ou menor rigor (MELLIM, 2010). Pelo exposto chegamos a seguinte conclusão.

6. Conclusão:

O direito penal econômico apareceu com o intuito de colaborar com as novas diretrizes do direito penal. Uma vez constatado a necessidade de preservação de novos bens jurídicos, ou seja, migramos da era da proteção de bens jurídicos como a vida e o patrimônio para defender bens transindividuais como meio ambiente, relações de consumo e tributos. A modernidade desenvolveu a sociedade de risco com o crescimento econômico que evidenciou um desequilíbrio entre as classes.

O desequilíbrio entre as classes promoveu uma parceria entre os estudos criminológicos e a política criminal. Deixamos de analisar o comportamento criminal pela formação bio-psicológica do sujeito (aquele que vinha de um lugar com menos oportunidades para estudar e trabalhar) para

combater a mente de pessoas dotadas de superior conhecimento que burlaram o sistema e que com isso trouxeram prejuízos não só ao erário, mas a coletividade. Com o surgimento dos novos sujeitos criminais e as diferentes modalidades de crime a política criminal passou a ser repensada e reformulada não mais para criar soluções imediatas para o pequeno infrator ou homicida ou estuprador, mas para conter e punir o crime de colarinho branco (sonegação de impostos, lavagem de dinheiro, corrupção a nível nacional e internacional).

A política criminal do cárcere não faz mais efeito a esses tipos de meliantes até porque a mídia passou a dar um enfoque maior aos crimes contra a ordem tributária e financeira propiciando de certa forma a marca da impunidade para os excepcionalmente providos de uma condição financeira melhor. A mídia hoje seja impressa ou nas redes sociais é o maior propulsor de notícias de última hora que possui o poder de convencimento sobre mais de cinquenta por cento da população, pois se torna fácil manipular quando se tem uma população desprovida de educação.

A mídia incentiva tanto adoção de medidas de punição que muitos indivíduos acreditam que só aumentando as penas os crimes iram ser reduzidos, mas o que ocorre é o oposto. O encarceramento aumenta a criminalidade e transforma o preso em um expert do crime. Assim, o direito penal não pode ser usado somente como meio sancionador de condutas. É necessário o embricamento entre as disciplinas sociológicas, filosóficas e criminológicas para mudar a realidade.

Porém, o foco principal desse trabalho é analisar se a apreensão dos bens serviria como medida efetiva para a extinção da punibilidade nos crimes tributários. Chegamos à conclusão que essa medida seria efetiva se existisse perante a lei dois fatores de colaboração: o primeiro estaria na fase administrativa. Quando ao verificar a falta de contribuição do tributo e o dolo, os bens de imediato fossem apreendidos. O segundo fator estaria na permissão da legislação em permitir a venda dos bens como pagamento de dívida. O que não ocorre por que a figura do depositário infiel saiu do ordenamento jurídico.

Logo, o que pode ser feito de imediato é a formulação de medidas alternativas que devolvam o *quantum* sonegado com a finalidade de destinar uma parte desse dinheiro aos cofres públicos e a outra parte a instituições filantrópicas, museus, reformas de escolas e hospitais e até quem sabe no

pagamento de salários de professores ou profissionais da área de saúde. Acredito que dessa forma o sistema seria mais justo, pois garantiria os deveres sociais, a isonomia, a proporcionalidade, a legalidade e puniria o devedor tributário sem a imposição de uma pena extremamente gravosa.