

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 127 p.

O Professor Rodrigo Sánchez Rios é pós-graduado em Direito Penal e Criminologia pelo *Instituto di Diritto Penale, Facoltà di Giurisprudenza degli Studi di Roma 'La Sapienza'* e, além de exercer a advocacia criminal, também é professor de Direito Penal na Pontifícia Universidade Católica do Paraná. O seu amor pela ciência penal e as suas atividades profissionais, consubstanciadas na advocacia e docência universitária, foram fatores determinantes que levaram o ilustre professor a meditar sobre um tema complexo e inquietante por ele intitulado "O Crime Fiscal".

A obra é constituída de nove capítulos, onde o autor faz uma minudente análise científica de todos os aspectos polêmicos que circundam o crime contra a ordem tributária, utilizando-se, inclusive, do direito comparado, para enriquecer as suas conclusões, culminando por sugerir alterações na nossa legislação tributária.

Inicia o seu trabalho, trazendo importante observação de que os tipos penais fiscais têm sido estudados com maior freqüência pelos tributaristas e não pelos cultores do Direito Penal, o que leva a maioria da doutrina à conclusão de que "a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário" (p.23) e, conseqüentemente, os tipos penais devem ser enfocados como normas penais em branco.

Salienta que tais premissas motivaram à concreção da tese de que há necessidade do prévio esgotamento da via administrativa para o reconhecimento do ilícito penal fiscal, sendo que parte da doutrina, com o advento da Lei nº 9.430/96, passou a entender que o seu artigo 83 instituiu uma condição de procedibilidade para o Ministério Público, consubstanciada na representação formulada pela autoridade fiscal. Ressalta, contudo, que o Supremo Tribunal Federal, na ADIn nº 1.571, deixou cristalino que as instâncias penal e administrativa são independentes, excluindo, outrossim, a representação fiscal como condição de procedibilidade para o exercício da ação penal nos crimes já referidos. Lamenta a não inserção no Brasil daquilo que a doutrina portuguesa denominou de "eticização do crime fiscal" e a espanhola de "consciência fiscal", ensinando que o legislador tem contribuído para o atrasamento do estudo da dogmática penal fiscal, em face da balbúrdia legislativa sobre o tema. Preleciona que, o fato do agente obter a extinção da punibilidade, com o pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia, deixa transparecer que o interesse do legislador sedimenta-se na arrecadação e que o Direito Penal é utilizado apenas como meio intimidativo e persuasivo.

No segundo capítulo, traz a lume a questão do delito fiscal, o conflito aparente de normas e o ilícito administrativo, ponderando, inicialmente, que a simples omissão no pagamento de tributos caracteriza a infração tributária, enquanto que o ilícito penal é delineado pelo ato de defraudação praticado pelo agente. Esclarece que, entre a lei penal tributária e a lei penal comum, há uma relação de especialidade e, assim, se o agente utiliza-se de um estelionato, do falso ou da apropriação indébita para lesar o fisco, incide apenas a lei penal especial, em face da aplicação do princípio da especialidade ou do efeito consuntivo. No entanto, se através de tais condutas, o agente viola interesse de terceira pessoa, devem ser aplicadas as sanções do Código Penal, além da pena prevista na lei penal especial, não incidindo, destarte, o princípio da consunção.

Apresenta as posições doutrinárias que esposam a tese da descriminação dos ilícitos fiscais, bem como a transmutação do ilícito penal tributário em infrações administrativas. Afirma que tais posições estão destoadas da doutrina penal moderna, já que esta se utiliza da função que os tributos têm no Estado social de Direito, para fundamentar a necessidade da tipificação do crime fiscal. Ensina que, um sistema tributário justo, embasado nos princípios da igualdade e na capacidade contributiva, reclama a repressão aos delitos fiscais.

No terceiro capítulo, o ilustre professor faz uma percuciente análise do bem jurídico protegido no tipo penal fiscal e a experiência do direito comparado. Comenta que a tutela de tais bens transcende a mera proteção daqueles tradicionais (vida, patrimônio e outros), para abranger o cumprimento daquelas prestações de caráter público, das quais necessitam o cidadão para uma existência digna. Assim, devem ser punidas penalmente as condutas que impedem o Estado de cumprir tal função. Tais bens jurídicos de titularidade difusa passaram a ser tutelados, portanto, pelo Direito Penal, merecendo destaque o ambiente, a saúde, a ordem econômica, etc.

O autor conceitua o bem jurídico, em tal caso, como unidade funcional, inspirado em Gunther Jacobs. Ensina que, muito embora se tenha colocado, tradicionalmente, o erário público como bem jurídico protegido, na realidade, o tipo penal fiscal não visa, tão somente, proteger a arrecadação estatal, já que pesquisas recentes apontam que a conduta delitativa atinge, em tal caso, a função do tributo no Estado de Direito e a Fazenda Pública, na sua conotação patrimonial. Ilustra o capítulo com o direito comparado, notadamente da Alemanha, Portugal e Espanha, visando demonstrar como tais países tutelam os bens jurídicos de interesse tributário. Enfoca que importantes penalistas e tributaristas estrangeiros defendem a proteção da norma penal à função tributária. No entanto estabelece crítica ao referido posicionamento, argumentando que a conduta delitativa não atenta contra as funções do tributo e que não se exige do agente, para a caracterização do crime fiscal, que tenha agido com dolo, no sentido de afetar as funções do tributo;

basta que se comprove que não quis ele recolher o tributo e que sua conduta causou prejuízo patrimonial à Fazenda Pública.

Ensina que, para a tipificação da conduta delitiva no âmbito fiscal, prevalece na doutrina o entendimento de que a tutela se direciona inicialmente à questão patrimonial, protegendo a função tributária, num segundo momento. Entende que tal equacionamento justifica a tipificação da conduta, já que o agente, além de causar prejuízo imediato à Fazenda Pública, atenta contra o valor constitucional consubstanciado no dever de solidariedade que todos os cidadãos têm na contribuição para a manutenção dos gastos públicos.

Enfatiza que a atual legislação penal fiscal espanhola trouxe uma importante inovação, estabelecendo um limite quantitativo da lesão patrimonial ao Erário Público para considerar a infração de natureza penal ou meramente administrativa. Assim, o crime fiscal só se caracteriza quando a lesão atingir o valor de 15.000.000 de pesetas.

No quarto capítulo, o autor dá destaque para a autodenúncia liberadora da pena adotada pelo direito alemão e também inserida na reforma penal espanhola de 1995, que consiste na conduta espontânea do contribuinte que regulariza o recolhimento do tributo sonegado, antes que a autoridade competente tome conhecimento da fraude. Professa que a doutrina alemã tem focado tal instituto no âmbito da desistência voluntária e da reparação do dano. Leciona que, se o comportamento voluntário do agente ocorrer no momento da formação do tipo, haverá desistência ou arrependimento; se ocorrer após, haverá excludente de punibilidade.

Nos demais capítulos, o preclaro professor menciona o procedimento fiscal no Direito Comparado e os aspectos polêmicos da nossa legislação tributária. Disserta que, para um fato amoldar-se a um dos tipos legais descritos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, há necessidade do agente ter suprimido ou reduzido tributo devido à Fazenda Pública, caracterizando-se tais delitos como crimes de dano ou de resultado. Adverte que o fato do legislador ter optado pela tipificação exclusiva de tais modalidades de conduta delitiva, gerou, por consequência, dúvidas por parte dos aplicadores da lei, notadamente no que tange à influência do resultado da instância administrativa na sentença prolatada pelo juízo criminal. Embora registrando que os nossos tribunais vem se manifestando, na maioria dos julgados, pela total independência das instâncias penal e administrativa, ressalta que haverá grande dificuldade para o magistrado julgar procedente a ação penal, quando a administração reconhecer, na mesma hipótese, que não há nenhuma dívida tributária. Diante de tal questão, enfoca a polêmica que o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 provocou na doutrina nacional e nos nossos tribunais, quanto à exigência ou não da representação para o desencadeamento da ação penal e, apesar de entender que o legislador, em tal caso, não objetivou inserir a representação fiscal como condição de procedibilidade da ação penal, reconhece que a administração

tributária e o juízo cível revestem-se de melhores aparatos técnicos para deslindarem a questão da qualificação e quantificação do fato gerador do tributo. Sugere a adoção de um critério intermediário entre as instâncias administrativa e penal, onde o Ministério Público, com sua independência, poderia a qualquer momento desencadear a ação penal, com a possibilidade, em determinados casos, após a instauração do procedimento criminal, de suspender-se a ação, até a ultimação do julgamento da matéria tributária na esfera administrativa ou mesmo no juízo cível, desde que não flua o prazo prescricional. Repele, com veemência, a adoção da tese do prévio esgotamento da via administrativa, por fomentar a impunidade e causar uma visão deturpada do sistema penal. Preleciona que os agentes de tais crimes compõem a classe da criminalidade elitizada e a resposta do sistema penal aos seus crimes se concretiza tardiamente e, muitas vezes, não chega a ocorrer. Argumenta que há urgente necessidade do sistema penal voltar-se contra tal categoria de crimes, já que o controle penal deve abranger todas as classes sociais, sob pena do sistema penal ficar desacreditado perante a sociedade.

Quanto à formulação dos tipos penais fiscais, critica o legislador pela sofrível redação das normas penais incriminadoras inseridas nos artigos 1º e 2º da lei já referida, levando a doutrina a entendimentos discrepantes quanto ao reconhecimento de crimes de dano e de perigo nos dois artigos, respectivamente. Adverte que tal fato é motivado pela total carência de uma efetiva consciência fiscal entre nós e também pela omissão da doutrina nacional, que não enfrentou, ainda, com a devida cientificidade, a questão das funções do bem jurídico no crime fiscal. Reconhece, contudo, a dificuldade do legislador na tutela do bem jurídico difuso, coletivo ou supra-individual, como é a ordem tributária, o meio ambiente e outros interesses desta natureza, que apresentam um problema dogmático de maior complexidade do que os bens jurídicos tradicionais. Professa, outrossim, que infelizmente persiste entre nós a cultura permissiva da sonegação fiscal, cuja conduta não é assimilada como lesiva ao interesse público. Há necessidade, portanto, de se despertar nos cidadãos, a consciência de que tal criminalidade elitizada acarreta uma acentuada danosidade social, merecedora, por conseguinte, de maior reprovabilidade. Lamenta, também, a confusa e inconstante política adotada pelo legislador, no tocante à extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos ou contribuições sociais, que apenas visa a mera arrecadação. Distante do modelo adotado pelo legislador alemão da autodenúncia liberadora da pena, a nossa legislação contenta-se com o pagamento do tributo ou contribuição social sonegada até o oferecimento da denúncia.

Enfrenta, também, o ilustre autor, a questão polêmica do parcelamento do débito tributário e os seus efeitos quanto à extinção da punibilidade, ensinando que a doutrina tem posições divergentes sobre a matéria, repelindo uma corrente o parcelamento como causa extintiva de punibilidade, pugnando a outra (adotada pelo autor) pela suspensão do processo até a ultimação das parcelas, com a

suspensão do prazo prescricional, aplicando-se o disposto no artigo 116, I do Código Penal. Para que a questão seja pacificada sugere modificação no critério da extinção da punibilidade, com a adoção da “autodenúncia liberadora da pena” ou da “retificação voluntária pós delitiva”, implementadas na Alemanha e Espanha. Apresenta, outrossim, importante sugestão no sentido de que seja estabelecido na nossa legislação um limite quantitativo do prejuízo patrimonial, para diferenciar o crime da mera infração administrativa, aplicando-se, no caso, o princípio da insignificância.

Analisa, por último, a figura instituída no parágrafo único do artigo 16 da Lei nº 8.137/90, que estabelece a redução de 1/3 a 2/3 da pena quando o agente colaborar com a autoridade policial ou judicial, revelando toda a trama delituosa. Ensina que objetivou o legislador estruturar a Justiça Criminal com o mecanismo probante da delação premiada, para que esta possa agir eficazmente contra a criminalidade organizada.

Evidentemente, trata-se de uma obra de inegável valor científico que enriqueceu sobremaneira a ciência penal e, certamente, as sugestões apresentadas pelo preclaro mestre Rodrigo serão utilizadas pelo nosso legislador na futura revisão da legislação penal tributária brasileira.

Mário Coimbra

Mestrando em Direito Penal pela Universidade Estadual de Maringá