

RECEBIDO EM: 01/01/2020

APROVADO EM: 12/05/2020

A SELETIVIDADE NO COMBATE À CRIMINALIDADE: A RAZÃO DE SER DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS AOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

*SELECTIVITY IN FIGHTING CRIMINALITY: THE REASON
TO BE OF THE BENEFITS GRANTED TO TRIBUTARY
ORDER*

Cesar Riboli

Doutor em Educação pela UNISINOS, RS. Mestre em Direito pela URI - Campus de Santo Ângelo, RS. Especialista em Direito Tributário, em Civil e Processo Civil, em Contabilidade Gerencial e em Docência do Ensino Superior. Professor de Direito Administrativo, Direito Tributário e Prática Fiscal. Advogado.

Alessandra Riboli

Especialista em Direito Penal e Processual Penal. Advogada.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Dos crimes contra a ordem tributária; 2 A extinção da punibilidade e institutos correlatos; 2.1 A extinção da punibilidade pelo pagamento integral e pelo parcelamento do tributo; 2.2 Extinção da punibilidade, arrependimento posterior e atenuante do art. 65, III, “b”, do Código Penal; 3 A

seletividade no combate à criminalidade: razão de ser dos benefícios para os crimes tributários; 4 Considerações finais; Referências.

RESUMO: O texto aborda a temática que diz respeito a seletividade no combate à criminalidade de natureza tributária. Busca identificar a razão de ser dos benefícios concedidos aos delitos contra a ordem tributária, especialmente no que se refere a eventual seletividade no seu combate. Para realização deste, utilizou-se o método dedutivo como método de abordagem, o método monográfico como método de procedimento e a pesquisa indireta - bibliográfica como técnica de pesquisa. Inicialmente, identifica-se os delitos de natureza tributária, a legislação definidora e sua evolução no tempo. A análise da extinção da punibilidade é evidenciada diante do pagamento integral do tributo devido, do parcelamento do débito, e do arrependimento posterior. O último tópico dedicou-se evidenciar os estudos, especialmente no tocante a seletividade do direito penal brasileiro e sua razão de ser no que diz respeito aos benefícios concedidos a esta espécie de crime. Conclui-se que efetivamente os delitos contra a ordem tributária recebem um tratamento diferenciado no ordenamento jurídico brasileiro, como uma decorrência das relações de poder que retratam a história do país.

PALAVRAS-CHAVE: Crimes. Ordem Tributária. Benefícios. Extinção da Punibilidade. Seletividade Penal.

ABSTRACT: The text deals with the theme regarding selectivity in the fight against tax crime. It seeks to identify the *raison d'être* of the benefits granted to the offenses against the tax order, especially regarding the eventual selectivity in their fight. To accomplish this, the deductive method was used as approach method, the monographic method as procedure method and the indirect - bibliographic research as research technique. Initially, the tax offenses, the defining legislation and its evolution over time are identified. The analysis of the extinction of punishment is evidenced by the full payment of the tax due, the installment of the debt, and subsequent repentance. The last topic focused on highlighting the studies, especially regarding the selectivity of Brazilian criminal law and its *raison d'être* with regard to the benefits granted to this type of crime. It is concluded that the offenses against the tax order effectively receive different treatment in the Brazilian legal system, as a consequence of the power relations that portray the history of the country.

KEYWORDS: Crimes. Tax Order. Benefits. Extinction of Punishment. Penal Selectivity.

INTRODUÇÃO

O presente texto tem por finalidade analisar o tratamento penal dispensado pelo ordenamento jurídico brasileiro em relação aos crimes de natureza tributária, de modo a ser verificando eventual a existência de seletividade na aplicação do direito penal nesta esfera do direito.

A pretensão é demonstrar a compreensão de crimes de natureza tributária, identificando-os a partir da legislação brasileira. Neste aspecto, a compreensão da evolução legislativa se mostra importante, pois possibilita compreender de que forma estes crimes foram tratados pela legislação brasileira.

Neste sentido, a análise de determinados institutos relacionados a temática em estudada se mostra extremamente relevante. Estes, são o do pagamento integral do débito tributário, o do parcelamento e do arrependimento posterior, como formas de extinção da punibilidade do agente.

Verificar a existência de seletividade na aplicação do direito penal aos crimes de natureza tributária, exige uma análise do sistema punitivo dos delitos em geral adotadas no Brasil. Assim, será possível, estabelecer relações entre delitos de natureza tributária e os demais tipos de delitos previstos em Lei.

Uma análise, mesmo que sintética em relação a organização social brasileira e de poder, é indispensável para a compreensão das formas escolhidas pelo ordenamento jurídico brasileiro para as distintas formas e graduação e seleção dos delitos e de sua forma de punição.

Assim adotando-se como método de pesquisa o dedutivo, isto porque, ele se baseia em argumentos gerais para se buscar pensamentos específicos em relação as questões propostas, o estudo de diversas posições doutrinárias e jurisprudenciais se constituem em aporte capaz de conduzir a conclusões finais.

1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária são, essencialmente, aqueles previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137 de 1990, são eles que tipificam a conduta de reduzir ou suprimir tributo ou contribuições sociais e acessórios. Nos incisos destes artigos, estão descritas diversas condutas, as quais evidenciam em que situação de fato haverá o enquadradas como ilícito penal tributário.

Tais delitos integram o chamado Direito Penal Econômico, nomenclatura esta utilizada pela doutrina. Esse ramo do direito penal busca reprimir os

chamados “crimes do colarinho branco”, que recebem essa denominação, segundo Andrade Filho (2015), em virtude de que os crimes dessa natureza são substancialmente cometidos por empresários e grandes diretores, pessoas que possuem boa instrução e, em decorrência disso, prestígio social.

De uma maneira geral, tratam-se de crimes que não apresentam elevada rejeição social, isso ocorre devido ao fato de serem cometidos sem violência e sem a utilização de armas (ANDRADE FILHO, 2015), contudo, são tão prejudiciais a sociedade quanto os outros tipos de crimes.

Os preceitos constantes na Lei nº 8.137/90, descrevem crimes de natureza fiscal, onde o objetivo é o reprimir a evasão fiscal, seja da espécie que form. Portanto, a lei trata dos atos praticados com o intuito de sonegação de tributos, ou seja, de não pagamento.

Assim, quando é atribuído tratamento criminal distinto para os crimes fiscais em relação a outros crimes, significa fomentar um problema social. Isto porque, ao se beneficiarem ilicitamente da evasão fiscal, os sonegadores, ainda acabam por ganhar uma vantagem indevida para com aqueles que corretamente efetuam o recolhimento ao Erário Público dos valores devidos (ANDRADE FILHO, 2015).

Outrossim, é importante referir que, em que pese estejam incorretamente capitulados, o Código Penal também traz dispositivos que se referem a crimes praticados contra a ordem tributária, são os delitos descritos nos artigos 168-A e 337-A, que são os de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, respectivamente. Esses delitos se encontram no título referente a crimes contra o patrimônio e como delito praticado por particular contra a administração em geral, porém, tutelam, na realidade, a ordem tributária.

Ainda, torna-se importante destacar que os crimes contra a ordem tributária atingem a sociedade de modo geral, causando lesividade social intensa, já que seus efeitos são difusos, supra individuais e coletivos. Isso ocorre, na medida em que a sociedade é a destinatária das prestações positivas do Estado, assim, eventual despenalização de condutas criminosas ou a insuficiência de proteção sobre a ordem tributária e econômica interfere exatamente com a sociedade (PINTO, 2001). Aliás o dano coletivo é maior que o dano individual por isso, merecedor de maior proteção por parte da Lei.

Dessa forma para que haja a caracterização de um crime contra a ordem tributária, nos termos em que previsto na Lei nº 8.137/1990, há que

haver a incidência de duas situações fáticas: uma conduta com o propósito de suprimir tributo ou cou contribuição sociais e acessórios e o enquadramento em uma das previsões contidas nos incisos dos artigos 1º e 2º.

2 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E INSTITUTOS CORRELATOS

A partir da identificação dos crimes contra a ordem tributária, torna-se importante enfrentar a questão que diz respeito a possibilidade ou não de extinção da punibilidade do agente que pratica o referido crime. Nesse sentido, a seguir será analisado as questões que dizem respeito a extinção de punibilidade no caso do pagamento integral do tributo devido, no caso de parcelamento do débito e no caso do arrependimento posterior.

2.1 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO

No que diz respeito a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, mostra-se relevante uma breve análise acerca das alterações legislativas aprovadas sobre o tema. A extinção da punibilidade decorrente do pagamento do tributo, foi introduzida no ordenamento jurídico a partir da Lei nº 4.357/64, a qual trata exclusivamente do crime de sonegação fiscal e delimita o marco temporal em que deveria ser efetuado o pagamento, qual seja, antes que o fisco instaure processo administrativo para a cobrança. (ANDRADE, 2015).

Por sua vez, o Decreto-lei nº 157/67, alterou a redação da legislação antes mencionada, vindo a estabelecer que a extinção da punibilidade somente aconteceria caso o tributo fosse pago logo após a decisão administrativa proferida pela autoridade fiscal em julgamento de primeira instância.

A Lei nº 8.137, de 1990, revogou tacitamente a Lei nº 4.357/64. Em seu artigo 14, estabeleceu que a punibilidade do agente seria extinta em relação aos delitos contra a ordem tributária previstos no artigo 1º a 3º da Lei, quando o agente efetuasse o pagamento da contribuição social ou do tributo antes do recebimento da denúncia. Portanto, estabeleceu uma condição objetiva para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a do momento, que deveria ser anterior o recebimento da denúncia.

Em 2003, com a entrada em vigor da Lei nº 10.684, e com o previsto no seu artigo 9º, além de prever que o parcelamento suspende a pretensão punitiva do Estado, não fez referência sobre o marco temporal para sua

incidência, razão pela qual, desde então, compreende-se que o pagamento pode ser realizado a qualquer tempo, segundo Fischer (2006).

Aliás, é nesse sentido que decidiu a quinta turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Habeas Corpus nº 362478, o que permite concluir que a extinção da punibilidade é a medida que se impõe diante do pagamento do tributo, realizado a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Assim, da análise do histórico das leis que tratam sobre o tema, constatou-se que a retirada do marco temporal para que seja extinta a punibilidade do agente decorrente do adimplemento dos valores decorreu de uma escolha do legislador, no exercício de sua função típica e conforme a política criminal. Dessa forma, não caberia ao Poder Judiciário estabelecer um limite temporal, em outros termos, “dizer o que a lei não diz”, é a conclusão do Tribunal Superior.

Diante deste entendimento, é possível afirmar que, mesmo o processo se encontrando em estágio de execução penal, já estando o sujeito cumprindo a pena estabelecida em sentença, independentemente do regime prisional, ocorrendo o pagamento integral do tributo será extinta a punibilidade, devendo o condenado ser imediatamente posto em liberdade. (MARCÃO, 2018).

É importante ser feito uma referência particular no que diz respeito os delitos de apropriação indébita previdenciária e o de sonegação de contribuição previdenciária, delitos tributários que se encontram descritos no Código Penal. Estes crimes possuem disposições específicas no que diz respeito a extinção da punibilidade. É o que consta do parágrafo 2º “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”. Dispõe o artigo 166-A e o parágrafo 1º “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”. O artigo 337-A, também do Código Penal. Trata dos casos de extinção da punibilidade no caso de o sujeito declarar, espontaneamente, confessar e efetuar o pagamento dos valores devidos, porém, há que ser antes do início da ação fiscal.

No caso de apropriação indébita tributária, no § 3º, do artigo 337-A do Código Penal Brasileiro, existe a possibilidade de que o juiz deixe de aplicar a pena ou mesmo aplique apenas a penalidade de

multa, desde que o agente seja primário e possua bons antecedentes. Ainda, é necessário que o agente tenha, no intervalo compreendido entre o início da ação fiscal e antes do oferecimento da denúncia, efetuado o pagamento da contribuição devida.

2.2 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PARCELAMENTO DO TRIBUTO

A Lei nº 9.964/2000, em seu artigo 15, possibilitava que ficasse suspensa a pretensão punitiva do Estado no tocante aos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e 95 da Lei nº 8.212/91, enquanto a pessoa jurídica que possuía relação com o sujeito que cometeu os referidos crimes estivesse incluída em programa de Refis, para tanto, fazia-se necessário que a sua inclusão se desse antes do recebimento da denúncia criminal.

A partir das disposições legais sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu o entendimento no sentido de que ocorrendo o parcelamento do débito tributário após a sentença, mas antes do trânsito em julgado da condenação, a medida adequada ao caso é a suspensão do processo até o integral pagamento.

Assim, a partir do entendimento do STJ, trata-se, novamente, de uma interpretação mais benéfica ao sujeito que cometeu delito contra a ordem tributária, isto porque, possibilita que havendo o pagamento do débito de forma parcelada, mesmo após sentença condenatória, ocorre a extinção da punibilidade.

Este entendimento demonstra com clareza o caráter puramente arrecadatório da criminalização dos delitos contra a ordem tributária. Por fim, mostra-se importante ressaltar que para o Superior Tribunal de Justiça o simples pedido de parcelamento já é apto a interromper a prescrição.

2.3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, ARREPENDIMENTO POSTERIOR E ATENUANTE DO ART. 65, III, "B", DO CÓDIGO PENAL

Este tópico procura responder à questão relacionada a extinção da punibilidade, analisando o arrependimento posterior do contribuinte e o atenuante contido no artigo 65, III do Código Penal. Neste aspecto, inicialmente destaca-se que a reparação do dano, está a depender do momento em que é efetuada a sonegação fiscal e do tipo de delito em questão, ela poderá produzir no processo penal diferentes consequências.

Por oportuno, é necessário serem estabelecidas as principais diferenças entre os institutos do arrependimento posterior, o da extinção da punibilidade e o da atenuante descrita no dispositivo da Lei penal referido.

O artigo 16 do Código Penal Brasileiro trata do instituto do arrependimento posterior, estabelecendo que a pena será reduzida de um a dois terços desde que o delito cumpra alguns requisitos, quais sejam: (a) ausência de violência ou grave ameaça à pessoa; (b) reparação do dano ou restituição da coisa; (c) ato voluntário do agente; (d) que a restituição ocorra até o recebimento da denúncia ou da queixa. Portanto, estes são os requisitos.

Dessa forma, em que pese a reparação do dano acontecendo ele antes da formação da relação processual, será apta a extinguir a punibilidade do agente, se tratando de um delito cometido sem violência ou grave ameaça a pessoa e ocorrendo voluntariamente a reparação, em caso de condenação, a pena do agente deve ser reduzida. (BASTOS, 2001).

Em sentido amplo, conforme entende Gomes (2003), a reparação do dano pode ser entendida como a restituição da coisa ou mesmo eventual indenização acerca dos prejuízos. Tratando-se de um modelo clássico de justiça criminal, os interesses da vítima acabam por ficar em segundo plano, reduzindo-se, de modo geral, ao efeito civil dos crimes, qual seja, a reparação civil *ex delicto*, sem que isso afete de forma alguma a pretensão punitiva estatal.

No que diz respeito ao arrependimento, este não pressupõe sentimento de tristeza ou mesmo de pesar pelo cometimento do delito. Para Prado (2011), trata-se de vontade em restabelecer a ordem jurídica modificada em decorrência do cometimento do crime, não tendo relação com questões afetivas ou emocionais.

Ainda, acerca do instituto do arrependimento eficaz, Hungria (1979) afirma que o fundamento se encontra exclusivamente na conveniência política. Diante de dois males, a consumação do crime e a impunidade do agente, optou-se pelo último, esperando que o primeiro seja evitado quando houver o arrependimento.

Outrossim, é preciso, ainda, distinguir dois aspectos. Sendo restituída a coisa ou efetuada a reparação do dano após o recebimento da denúncia, não se trata mais de arrependimento posterior, mas sim, da circunstância atenuante, a qual está descrita no art. 65, III, alínea b, do Código Penal.

Acerca da atenuante em questão, importante mencionar a disposição legal, a qual refere que sempre atenua a pena o fato de ter o agente procurado, logo após o crime, por sua espontânea vontade e com eficiência, minorar ou evitar as consequências, ou ainda, reparar o dano antes do julgamento.

Para aplicação da atenuante mencionada, não há necessidade de sobrestamento da produção do resultado, segundo Prado (2011), basta que o sujeito tenha buscado, de forma espontânea e eficiente, logo depois de cometer o delito, evitar ou até mesmo diminuir as consequências.

Em relação a extinção da punibilidade, segundo Bitencourt (2015), o artigo 107, do Código Penal, elenca tais hipóteses, trazendo um rol exemplificativo, pois é possível encontrar outras causas em diversos dispositivos do Código Penal, cita como exemplo o perdão judicial contido no artigo 121, § 5º.

Assim sendo, após a análise dos institutos do arrependimento posterior e da reparação do dano, conforme estabelecido pelo Direito Penal, é possível ser enfrentado a questão relacionada a verificação da existência de seletividade no combate à criminalidade em termos de Direito Tributário.

3 A SELETIVIDADE NO COMBATE A CRIMINALIDADE: RAZÃO DE SER DOS BENEFÍCIOS PARA OS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A extinção da punibilidade pelo pagamento em crimes contra a ordem tributária gera inúmeros questionamentos, sendo objeto de divergência entre os doutrinadores da temática. Alguns consideram que tal circunstância favoreceria as pessoas que possuem melhores condições financeiras, já que se livrariam da cominação de uma sanção penal com o simples pagamento do tributo. Dessa forma, o direito penal estaria desprovido de utilitarismo. (MACHADO, 2010).

Por outro lado, há quem defenda que criminalizar condutas que atentem contra a ordem tributária tem como objetivo apenas obrigar o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo. Nesse caso, conforme Machado (2010), o ilícito tributário estaria desprovido de conteúdo ético, já que a cominação de sanção penal teria como objetivo o pagamento do tributo.

Da interpretação da legislação relacionada aos crimes tributários, para Schmidt (2003), é possível concluir que o interesse do Estado se encontra muito mais em recuperar o tributo que foi sonegado, do que adotar medidas que venham prevenir futuras sonegações.

Para Nucci (2008), tratando-se de crimes contra a ordem tributária, o que há, na essência, é o objetivo de receber o valor do tributo, e não a punição do sujeito, mantendo-se, assim, a arrecadação em um padrão satisfatório.

Nesse sentido, ao se comparar o tratamento despendido para crimes contra a ordem tributária em relação ao dado aos crimes contra o patrimônio, por exemplo, a conclusão inevitável é a de que no Brasil “a lei penal é uma para os economicamente favorecidos e outra para os estratos mais pobres da população”. (AZEVEDO; COSTA, 2012, p. 30).

Supondo que um sujeito tenha praticado um crime de furto, por exemplo, e venha a se arrepender, segundo os requisitos previstos no artigo 16 do Código Penal, ele receberá uma redução da pena. No entanto, em situação semelhante, se o crime cometido for algum tributário e um dos descritos na Lei nº 8.137/90, a consequência será diversa e ainda mais benéfica, qual seja, a extinção da punibilidade, conforme afirma Marques (2011).

Constata-se a existência de um paradoxo no tocante ao motivo pelo qual crimes contra o patrimônio e crimes contra a ordem tributária recebem um tratamento distinto diante de situações semelhantes. Enquanto um busca proteger o patrimônio público (crimes contra a ordem tributária), o outro, privado, em delitos como furto, apropriação indébita e descaminho. A diferença é que os crimes contra a ordem tributária, causam prejuízos que ultrapassam a esfera do particular, pois, atingem toda a sociedade.

No furto, há subtração de coisa alheia móvel que pertence a um indivíduo particular, enquanto na sonegação fiscal há subtração de coisa alheia móvel, notadamente, dinheiro, este pertencente ao Fisco (sociedade). Nestes casos, o elemento volitivo em ambas as condutas diz respeito a subtração, seja ela de uma pessoa individualmente considerada ou de várias (sociedade). A toda evidência o interesse público relacionado a sonegação fiscal é muito maior do que em um simples delito de furto, praticado contra um particular, nesse sentido:

Na sonegação fiscal o interesse público em jogo é muito maior do que em um simples furto. Enquanto neste está envolvido o patrimônio particular, naquele outro caso tem-se um dano ao Erário que, em última análise, é patrimônio de todos. Não faz o menor sentido contemplar o ladrão que investe contra o patrimônio de uma única pessoa com uma mera causa especial de redução de pena, ao passo em que ao sonegador que investe contra o patrimônio público se assegura a extinção da punibilidade. (BASTOS, 2002, p. 539-540).

Questiona-se acerca da existência de justificativa plausível entre o tratamento diferenciado ou até mesmo mais benevolente dado para situações que são idênticas. Para tanto, Bastos (2002) sugere um simples questionamento, seria razoável que um sujeito que cometeu um furto de galinhas seja contemplado com uma redução de pena decorrente do arrependimento posterior, ao passo que um sujeito desvie milhões de reais dos cofres públicos através de sonegação fiscal seja premiado com o benefício da extinção da punibilidade, se efetuar o pagamento do tributo? Realmente o tratamento é distinto.

No plano da prática jurídica (doutrina e jurisprudência dominantes), não há (ainda) uma resposta para a questão acima. Consequentemente, continua-se a tratar com benevolência os delitos que causam prejuízos à coletividade como a (sonegação de impostos, os delitos contra o meio ambiente, etc.) e com extremo rigor os delitos cometidos pelas camadas pobres da sociedade, como o furto, o estelionato, etc., conforme refere Streck (2015).

Nota-se que a relação de sobreintegração/subintegração torna-se bem delineada e distinta: caso o sujeito tenha sonegado contribuições previdenciárias, por exemplo, se arrependa, e antes de iniciada a ação fiscal, promova o pagamento, a consequência é a da extinção da punibilidade. Por outro lado, na situação menos grave o sujeito é punido, por sua vez, no mais grave, sua a punibilidade é extinta. (MARQUES, 2011).

Desse forma, em que pese evidente desproporcionalidade no tocante a escolha de critérios para aplicação de medidas extintivas e até mesmo ofensa aos mínimos parâmetros de equidade, no momento em que Cortes cogitaram acerca da possibilidade de aplicação analógica dessa hipótese de extinção de punibilidade para os casos de autores de delitos patrimoniais não violentos, tais como o furto, em caso de indenização ou mesmo restituição à vítima, tal possibilidade soou, de certa forma, escandalosa nos meios jurídicos. (CARVALHO, 2010).

É evidente a distinção quanto a influência do poder econômico no âmbito do direito penal. Streck (2015) refere que a reparação do dano, feita antes ou depois do recebimento da denúncia, “para o andar de cima”, vale. No entanto, tratando-se de delito de furto, a devolução não gerará lucros, no máximo, a aplicação do artigo 16 do Código Penal.

Para alguns doutrinadores, como ROCHA e SANTIAGO (2012), normas legais que extinguem ou suspendam a punibilidade em delitos contra a

ordem tributária se mostrariam materialmente condenáveis, na medida em que acarretam a redução dos riscos ao sonegador, tranquilizando-o, pois passam a possuir mais uma ferramenta caso sejam identificadas suas práticas ilícitas.

Entende-se que não haveria fundamento jurídico apto a justificar a diferença de tratamento entre o sonegador e o furtador, diferença está que é dada pelo próprio legislador. Na visão de Bastos (2012), a única explicação é a de que sempre será considerado inimigo o ladrão de galinhas, enquanto o sonegador pode sentar-se em nossa mesa. Trata-se de uma odiosa discriminação econômica, a qual pune aqueles menos favorecidos e dá impunidade aos abastados.

O tratamento penal no Brasil conserva raízes históricas, todas elas relacionadas as diferenças sociais e ao poder. Neste aspecto a concepção histórica, conforme refere Siqueira (2010, p. 225) ao relatar as pessoas sem poder econômico e social como sendo “os indesejados, assim entendidos aqueles que seria preferível não ter exemplares em determinados espaço e tempo, porque atuam como empecilho, seja porque se opõem radicalmente ao sistema, seja porque não têm meios materiais de acompanhar o desenvolvimento do sistema”.

Na visão do autor (p. 225), por isso seria mais fácil punir aqueles denominados excluídos, que seriam “aqueles sujeitos que, pela sua própria situação desvantajosa no seio de uma sociedade, não recebem os benefícios do crescimento e o progresso econômico desta”. E continua afirmando que os excluídos são aqueles “marginalizados, no sentido de postos à margem de alguma coisa, no caso, da sociedade por algum motivo, como, por exemplo, sua pertença a uma classe econômica inferior, a uma etnia diferente, a uma religião minoritária, entre outros exemplos”, em virtude disso mais fácil aplicar sanções.

Para Grego (2005), por outro lado, o processo de seleção começa a ocorrer logo na edição da lei, oportunidade em que os valores de grupos sociais dominantes prevalecem sobre os da classe dominada, está presente a relação social e de poder nitidamente identificada.

Dessa forma, a eleição do que seja crime e sua punibilidade, decorre de um ato de poder, segundo Pimenta (2016) sobretudo, a definição do que é considerado crime e acerca de qual penalidade será imputada. Nesse sentido, mesmo que abstratamente considerados, a incidência dos crimes é distinta de acordo com cada segmento social, sendo, portanto, esta a primeira fronteira da seletividade penal.

Logo, se está diante de uma relação de poder, de uma posição neste poder, uma posição superior, capaz de determinar o que é ou não um delito reprovável.

A partir desta concepção, não se pode afirmar que homicídio ou furto, por exemplo, são considerados delitos por sua própria natureza. Eles são delitos em razão do fato de que, em determinado momento histórico do país, quem tinha o poder considerava necessário punir esta conduta. Tal fato pode ser comprovado ao se observar que há diversos valores que são desaprovados pela sociedade por ultrapassarem o limite tolerável, porém, nunca se tornaram crimes, mantendo-se apenas como conduta desviada e legalmente reprimida.

Outrossim, quando já vigente a Lei, ocorre ainda, uma nova seleção, questionando acerca de quem é o sujeito que deve ser punido. A princípio, esse questionamento deveria ser respondido de uma maneira simples: para todos os que descumprirem a Lei. Porém, não é exatamente isso que acontece. “O Direito Penal tem cheiro, cor, raça; enfim, há um grupo de escolhidos, sobre os quais haverá a manifestação da força do Estado”. (GREGO, 2005, p. 158).

Nesta mesma linha de entendimento, Foucault (2005, p. 39), refere que o sistema penal pode ser visto como uma espécie de engrenagem do sistema político, a qual “naturaliza o poder de punir e legaliza as técnicas de disciplina. Ele (o sistema penal) não importa por si só, mas pela sua composição como peça essencial nos mecanismos do poder, da construção da sociedade disciplinar”.

Dessa forma, evidencia-se que o sistema penal atua de forma desigual, a criminalização primária, conforme Pimenta (2016, p. 49) “oferecer tratamento mais rigoroso para as práticas que, em abstrato, seriam mais prováveis entre a população mais pobre em geral e entre os negros em específico. Assim, “quando a legislação prevê maior rigor penal às condutas que, na prática, são atribuídas a determinados grupos sociais, desde logo se estabelece um importante fator de orientação do sistema punitivo”. São contra estas camadas sociais que atua o sistema penal.

Andrade (2003, p. 267) reconhece que o sistema penal foi concebido para determinada camada social, afirmando que “há um processo de seleção de pessoas às quais se qualifica como delinquentes e não, como se pretende, um mero processo de seleção de condutas qualificadas como tais”. Ressalta que “o sistema penal se dirige quase sempre contra certas pessoas, mais que contra certas ações legalmente definidas como crime”.

Trata-se de uma concepção de reconhecimento da intervenção seletiva do direito penal brasileiro como sendo forma de controle sobre o “refugo social” que é decorrente do atual modelo de consumo capitalista, sendo a desigualdade social seu gérmen. (AZEVEDO e COSTA, 2012).

No Brasil, as taxas de impunidade são altas quando dizem respeito a delitos com graves violações de direitos humanos, é o caso de homicídios cometidos pela polícia, por grupos de extermínio e de patrulha privada, bem como casos envolvendo trabalhadores rurais e sindicais. Da mesma forma, são elevadas as taxas de impunidade quando se referem aos delitos cometidos pelas classes médias e alta, normalmente crimes de colarinho branco, indicadores da existência da seletividade no tratamento penal.

Os tipos mais comuns de criminosos na visão do público, conforme acentua Bauman (1999), vêm quase sem exceção da “base” da sociedade. Os guetos urbanos e as zonas proibidas são considerados áreas produtoras de crime e criminosos. E, ao contrário, as fontes de criminalidades (daquela criminalidade que realmente conta, vista como ameaça à segurança pessoal) parecem ser inequivocamente locais ou localizadas. É o que se verifica também no Brasil.

Na realidade, o que ocorre é que os delitos cometidos por pessoas pobres possuem “maior visibilidade social, maior reação moral e maior interesse público do que os crimes dos ricos”. (MISSE, 2011. p. 35). O cárcere representa, em suma, a ponta do iceberg que é o sistema penal burguês, o momento culminante de um processo de “seleção que começa ainda antes da intervenção do sistema penal, com a discriminação social e escolar, com a intenção dos institutos de controle do desvio de menores, da assistência social, etc”. (BARATTA, 2002, p. 167).

Em relação aos crimes de natureza tributária, conforme Derizi (2010), a incriminação não ocorre em razão do simples não pagamento do tributo decorrente da desonestidade, mas sim, pelo embuste, ludíbrio da Fazenda Pública, a qual dificulta e até mesmo impossibilita o conhecimento do débito do criminoso contribuinte. Na realidade, os crimes tributários são mecanismos de pressão, utilizados pela Fazenda Pública, para arrecadar dos contribuintes, tal situação se amoldando as conveniências políticas econômicas. (PITOMBO, 2005).

Pior é perceber que a grande parte da população considera ser aceitável e porque não dizer correta a conduta de não efetuar o pagamento de tributos, tal situação se justificaria em virtude de ser a única reação ao alcance da população em face de um Estado que, cada vez mais, eleva a carga tributária. (DIAS, 2005).

Dessa forma, a visão implantada na sociedade é no sentido de que o sujeito que comete um crime fiscal não possuiria o sentimento de culpa em virtude de sua conduta, tão pouco a sociedade demonstraria recriminação

para com o delito, considerando ser ele tão somente vítima de um sistema injusto de tributação que vige no país, segundo o autor.

A visão seletiva da criminalização é evidente:

O processo de criminalização, nos componentes de produção e de aplicação de normas penais, protege seletivamente os interesses das classes dominantes, pré-seleciona os indivíduos estigmatizáveis distribuídos pelas classes e categorias sociais subalternas e, portanto, administra a punição pela posição de classe do autor, a variável independente que determina a imunidade das elites de poder econômico e político e a repressão das massas miserabilizadas e sem poder das periferias urbanas, especialmente as camadas marginalizadas do mercado de trabalho, complementada pelas variáveis intervenientes da posição precária no mercado de trabalho e da subsocialização. (SANTOS, 2008, p. 126)

Vê-se que na historiografia dos sistemas punitivos, a seletividade penal racial é uma constante, para Carvalho (2010), no Brasil, a população negra e jovem, aquela de origem na periferia de centros urbanos, tem sido eleita como vítima preferencial de assassinatos, muitos deles, são encobertos pelo encarceramento em grande escala. O sistema capitalista onde o controle social acontece como decorrência da relação de poder, o sistema penal detém o propósito de defender determinadas camadas sociais em detrimento a outras. O modelo dominante, privilegia determinadas proteções como forma aparente concebida para dar legalidade a um domínio da verdade.

Conforme Marques (2011), os direitos humanos propagam que devem ser reconhecidos e assegurados os direitos de todas as pessoas, e não somente de quem possui força para promover um lobby no Congresso Nacional. Eles vão além, o legislador deve possuir a sensibilidade para instituir penas mais severas justamente para aqueles delitos que atentem contra os bens jurídicos mais caros a população, (sociedade) buscando justamente evitar a criação de paradoxos no ordenamento jurídico do país, como os relacionados aos crimes tributários.

A concepção da forma punitiva e de política criminal voltada para as populações conforme relatado, por si só, não implica em reconhecer que não existam outras causas e formas de criminalidade no Brasil. Quer dizer que, é evidente uma realidade que no sistema carcerário brasileiro é perfeitamente perceptível e identificado de quem são os presos.

A desigualdade no processo de criminalização é manifesta, é a partir de uma definição social de crimes bem como da cominação de penas que

se mostra presente no sistema brasileiros a seletiva baseada em classes e grupos sociais.

A lei deve ser um instrumento que regula a vida social e estar a serviço dela, de forma equitativa entre todas as pessoas, não devendo se constituir, segundo Mello (2017) de fonte de perseguições e privilégios. É o conteúdo do princípio da isonomia de conteúdo político-ideológico trazido pela Constituição brasileira.

Entretanto, apesar de todas as constatações que foram evidenciadas, da existência de uma doutrina brasileira e internacional importante que compreende e faz uma leitura do sistema criminal que pune e elege delitos conforme uma concepção da estrutura social da sociedade e que beneficia as camadas sociais privilegiadas em relação ao poder e ao capital, a mudança de concepção parece não ter avançado, notadamente em relação aos crimes de natureza tributária, estes sempre receberam e recebem um tratamento diferenciado do legislado, que é referendado pela jurisprudência, implicando em uma forma seletiva de punibilidade e de criminalização nacionalizada.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O texto parte de um propósito definido, identificar a existência de seletividade no combate à criminalidade de natureza tributária em relação a outros tipos de delitos no Brasil. Pretende identificar a razão de ser dos benefícios legais concedidos aos delitos praticados contra a ordem tributária.

Para tanto, inicialmente foi identificado que a Lei nº 8.137/1990, revogou as disposições legais anteriores e passou por adequações no decorrer dos tempos, constituindo-se no diploma legal que trata dos crimes de natureza tributária. O Código Penal, também trata de crimes relacionados a espécie, contudo, não especificamente em relação aos tipos penais de sonegação fiscal, estes, são tratados especificamente pela Lei referida, que é a referência legislativa para os crimes tributários no país.

A extinção da punibilidade aplicável aos crimes de natureza tributária, recebera atenção especial. Por estarem diretamente relacionados, os institutos do pagamento integral do débito tributário, o parcelamento e o arrependimento posterior foram analisados e confrontados com o tratamento criminal aplicados a crimes de natureza privada.

Ainda, efetuou-se uma verificação acerca das consequências da restituição do dano no sistema penal, a partir da qual foi possível obter a constatação de

que a extinção da punibilidade é um benefício encontrado somente no tocante os delitos ora estudados, uma vez que em crimes patrimoniais e privados, a consequência seria tão somente a redução da pena através do instituto do arrependimento posterior ou mesmo a aplicação da circunstância atenuante descrita no artigo 65, III, b, do Código Penal.

Por fim, buscou-se demonstrar a existência da seletividade do direito penal, especialmente quanto aos crimes contra a ordem tributária. Verificou-se que a criminalização desse tipo de delito possui caráter arrecadatório, ou seja, o Estado criminaliza a conduta muito mais objetivando ser ressarcido do valor do tributo do que propriamente a reprovabilidade da conduta.

Ainda, tendo o direito penal um caráter preventivo, no qual se objetiva que crimes não venham a ocorrer, o incentivo dado aos crimes contra a ordem tributária acaba por, na realidade, estimular a sua ocorrência.

Assim, a toda evidência a extinção da punibilidade através do pagamento, mesmo após o trânsito em julgado da ação penal, deve ser considerado como um benefício nos delitos contra a ordem tributária, uma vez que não é admissível tal benesse em outros tipos de crimes puramente patrimoniais, tal como o furto.

A razão de ser desse benefício não se sustenta, na medida em que torna o direito penal seletivo, deixando de punir pessoas pelo simples fato de que possuem condições financeiras melhores. Trata-se, assim, de uma política criminal que acaba por encarcerar a população pobre, de baixa escolaridade e que já é marginalizada da sociedade em detrimento dos segmentos privilegiados.

Por fim, se o direito penal tem como pressuposto ser um mecanismo de controle social, como todo e qualquer meio de controle, deveria tratar de forma isonômica as lesões causadas a sociedade como um todo, independentemente da classe social mais atingida. Neste sentido, uma concepção contemporânea e humanizada de crime, como é o caso de sonegar tributos, significa que, de forma indireta, retira-se a vida de pessoas excluídas que poderiam, com os recursos dos tributos, serem incluídas na sociedade através de políticas públicas viabilizadas pelo produto de impostos sonegados pela classe detentora do poder.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social*. 7. ed. 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522499748>>.

ANDRADE, Vera Regina Pereira de. *A ilusão de segurança jurídica: do controle da violência à violência do controle penal*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

AZEVEDO, Juarez Morais de; COSTA, Domingos Barroso da. Sobre a constitucionalização do trato conferido aos delitos contra o patrimônio, cometidos sem violência ou grave ameaça. *Revista Bonijuris*, Curitiba: Bonijuris, ago. 2012, v. 24, n. 8, p. 33.

BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal. Coleção Pensamento Criminológico*. Instituto Carioca de Criminologia, 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2002.

BAUMAN, Zygmunt, 1925. *Globalização: as consequências humanas*. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999.

BASTOS, Marcelo Lessa. “Arrependimento posterior” e extinção da punibilidade. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, Campos, v. 2-3, n. 2-3, 2001-2002, p. 539-540.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Código Penal Comentado*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>.

_____. *Decreto-Lei No 2.848, de 7 de Dezembro de 1940*. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>.

_____. *Decreto-Lei Nº 3.689, de 3 de outubro de 1941*. Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>.

_____. *Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

CARVALHO, Salo de. *O Papel dos Atores do Sistema Penal na Era do Punitivismo (O Exemplo Privilegiado da Aplicação da Pena)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. In: FRANCO, Alberto Silva;

NUCCI, Guilherme de Souza (Org.). *Direito Penal: Leis Penais Especiais II*, v. 8, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DIAS, Jefferson Aparecido. *Crime de Apropriação Indébita Previdenciária*. Curitiba: Juruá, 2005.

FISCHER, Douglas. *Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

FOUCAULT, Michel. *Em defesa da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

GOMES, Luiz Flávio. *Efeitos penais e processuais penais do pagamento, do parcelamento e do REFIS nos crimes tributários e previdenciários*. Disponível em: <http://ww3.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008122527725p>.

GRECO, Rogério. *Direito penal do equilíbrio: uma visão minimalista do direito penal*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2005.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. V. I. T. II. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990*. [Minha Biblioteca].

MARQUES, Fabiano Lepre. *O direito à extinção da punibilidade pelo arrependimento posterior nos crimes contra o patrimônio à luz do direito enquanto integridade de Ronald Dworkin*. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, Vitória, n. 9, p. 211-228, jan./jun. 2011. Disponível em: <<file:///C:/Users/cribo/Downloads/123-581-1-PB.pdf>>.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MISSE, Michel. *Crime e Violência no Brasil Contemporâneo - Estudos de Sociologia do Crime da Violência Urbana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011

NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis penais e Processuais Penais comentadas*. Ed. RT. 2008.

- PIMENTA, Victor Martins. *Fundamentos para a política penal alternativa*. ARACÊ – Direitos Humanos em Revista | Ano 4 | Número 5 | Fevereiro 2017.
- PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a (des) ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001.
- PITOMBO, Antônio Sérgio Altieri de Moraes. O que não nos ensinaram sobre crime tributário. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, v. 12, n. 147, p. 4-5, fev. 2005.
- PRADO, Luiz Regis. *Comentários ao código penal*. 6. ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- RAMOS, Orlando Mauriz. *O princípio da igualdade e a extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: O Arrependimento Posterior como Escusa Absolutória*. Programa de Pós-Graduação Strictu Sensu em Direito - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2018.
- ROCHA, Maria Fádua Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?. *Scientia Iuris*, Londrina: Universidade Estadual de Londrina, dezembro de 2012, v. 16, n. 2.
- SANTOS, Juarez Cirino dos. *A criminologia radical*. 3. ed. Curitiba: Lumen Juris, 2008.
- SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003.
- SILVA, M. L. de O. *Entre proteção e punição: o controle sociopenal dos adolescentes*. São Paulo: UNIFESP, 2011.
- SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro. Direito penal do inimigo, ou um direito penal pelas metades. *Revista Ciências Penais*, São Paulo, v. 12, 2010.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- _____. Senso incomum: vestiu-se de cliente, furtou chocolate e pegou a pena de quadrilha ou bando. *Revista Consultor Jurídico*, 3 jul. 2014. Disponível em: Acesso em 16 out. 2015.