

1. PRINCIPAIS TEORIAS QUE DIZEM RESPEITO ÀS SANÇÕES DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

Agamenon Suesdek da Rocha¹

1.1 O PROBLEMA DO TRIBUTO E A EVASÃO FISCAL.

Não se desconhece que, em geral, a maioria dos tipos de conhecimento da humanidade pode ser vista sob vários prismas, e a história evolutiva da sanção não foge à esta moldura. Com efeito, é de se considerar a ótica de que, desde os séculos passados, filósofos e pensadores das mais diversas escolas culturais e seguimentos investigativos da vida em sociedade, *v.g.*, da escola dos estudos da moral, da religião, da economia política e da ciência dos costumes, dedicaram sua atenção ao tema das sanções e produziram trabalhos importantes, embora o tenham feito sem o balizamento metodológico e rigor que nos dias de hoje se espera e se exige em estudos da ciência. Estes trabalhos que se convolveram em ensinamentos nos foram mostrados pela própria história das doutrinas da filosofia. Assim é que, amparado pelo magistério de Michel Villey², o qual asseverou que “costuma-se recorrer intensamente à história porque a história das doutrinas da filosofia do direito pode ser considerada um método de iniciação aos estudos de filosofia do direito”³, entendemos nós que, no caso presente, o recorrer à “história das doutrinas da filosofia” pode ser considerado também como “um método de iniciação aos estudos” das sanções, razão pela qual o adotamos.

Como já dissemos anteriormente no item Indicações gerais sobre a história das teorias da sanção, dizemos agora, neste item, que o mesmo fato se deu com as sanções de natureza tributária, às quais, desde os séculos passados, filósofos e pensadores das mais diversas escolas culturais e seguimentos investigativos da vida em sociedade, *v.g.*, dos estudos da moral, da religião, da economia política, da ciência dos costumes, dedicaram sua atenção e produziram trabalhos importantes.

Particularmente no que diz respeito às teorias das sanções de natureza tributária, desde as mais antigas até as modernas, tais teorias tiveram em seus

¹ Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP.

² VILLEY, Michel. **A formação do pensamento jurídico moderno** / Michel Villey: trad. Cláudia Berliner. 2ª. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. pp. 3-13.

³ Idem, obra cit., p. 3.

balizamentos, embora não exclusivamente, a idéia antiga e sempre presente entre os povos de que o tributo é um dano que serve para alimentar privilégios, que é o tributo, enfim, decorrente de injustiças e da necessidade de submissão do súdito ao soberano.

Angela Maria da Motta Pacheco nos dá uma nítida panorâmica desta situação e evolução a que nos reportamos e que diz respeito ao tributo e à evasão fiscal, como expõe:

Isto era tão mais presente quando todos os poderes concentravam-se em mãos de um só homem: o soberano na Idade Média e o monarca absoluto na Idade Moderna.

Com o evoluir do Estado até os nossos dias e com a presença no mundo dos Estados Sociais Democratas este sentido foi-se modificando. De um lado diluiu-se a figura única do soberano na complexa máquina administrativa. Diluiu-se a responsabilidade pessoal de um, na responsabilidade de muitos que encarnam a figura ideal do Estado.

De outro lado, tomou-se a consciência do verdadeiro significado do Tributo: os cidadãos conferem ao Estado parcela de seu patrimônio para que este cumpra os objetivos que as constituições lhe conferem e confiam, principalmente quanto às necessidades básicas de saúde, educação, segurança, energia e transporte.⁴

Neste sentido também leciona José Manoel Arruda Alvim Netto embora discorrendo em um contexto que diz respeito aos princípios fundamentais do processo judicial tributário. Assinala:

Se abstrairmos do presente, e voltarmos nossos olhos para a História, veremos que a tributação foi um dos mais duros instrumentos de que se serviram os monarcas e reis, no exercício ilimitado da soberania, sobre os súditos. As grandes lutas do passado, paulatinamente, foram limitando o poder real, até aboli-lo, chegando-se à República e logrando-se viver num Estado de Direito, onde prevalece também sobre os governantes o império da lei, inclusive no direito tributário, o

⁴

Motta Pacheco, Angela Maria da. Sanções Tributárias e sanções penais tributárias / Angela Maria da Motta Pacheco. São Paulo : ed. Max Limonad, 1997. p. 81.

que é especificamente previsto na Lei Magna (Constituição Federal [de 1969], art. 153, § 29⁵).⁶

Como se vê do texto transcrito, embora sob a égide da CF de 1969, Arruda Alvim já ressaltava a importância do então extinto “princípio da anualidade”. Tal como afirmou, o princípio fazia prevalecer também sobre os governantes o império da lei, inclusive no direito tributário. É cediço que a Constituição de 1988 não recepcionou o então “princípio da anualidade” contemplado na CF de 1969, mas, por outro lado, consagrou o “princípio da anterioridade da lei fiscal”, conforme está insculpido no artigo 150, III, b da CF de 1988. A respeito do chamado “princípio da anterioridade da lei fiscal”, na atual CF de 1988, Regina Helena Costa⁷ desenvolveu interessante estudo onde mostra que é possível identificar diversos regimes jurídicos de anterioridade, conforme explicita:

1) observância de ambos os princípios – anterioridade genérica e especial, que constitui o padrão do sistema tributário; 2) não sujeição a nenhuma modalidade de anterioridade: empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); Imposto de Importação (art. 153, I); Imposto de Exportação (art. 153, II); IOF (art. 153, V); e impostos extraordinários (art. 154, II); 3) aplicação da anterioridade genérica, mas não especial: IR (art. 153, III); fixação da base de cálculo do IPVA (art. 153, III); e IPTU (art. 156, I); 4) aplicação da anterioridade especial, mas não da genérica: IPI (art. 153, IV); bem como ao ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4.º, IV, c); e à contribuição de intervenção

⁵ Nota. À época em que foi escrito este artigo (ALVIM, 1975, pp. 141-142), era vigente a CF de 1969, como esclarece seu autor. E, portanto, entendemos nós que se refere ao então extinto “princípio da anualidade”. Contudo, cabe o registro de que a CF de 1969 aboliu a exigência de prévia autorização orçamentária prevista pela CF de 1967. Na vigente CF de 1988 o “princípio da anualidade” não foi recepcionado, sendo, no entanto, consagrado o “princípio da anterioridade da lei fiscal” pelo artigo 150, III, b da CF de 1988. Anotamos ainda que Regina Helena Costa identifica diversos regimes jurídicos de anterioridade (COSTA, 2009, pp. 67-68).

⁶ Alvim, José Manoel Arruda Alvim, *Processo Judicial Tributário, Novo Processo Tributário* [coordenação Péricles Luiz Medeiros Prade e Célio Benevides de Carvalho], São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 141, esp. p. 142). Apud James Marins, in *Fundamentos do Processo Tributário e Execução Fiscal*.* (* texto condensado do livro *Direito Processual Tributário*, 4 ed, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 31-47; pg 84-91, pg 625-683), Caderno de Direito Tributário – 2006 – James Marins – APAMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4.ª Região.

⁷ Costa, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional* / Regina Helena Costa – São Paulo : Saraiva, 2009, pp. 67-68.

no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4.º, I, b); por força da EC. N. 33, de 2001; 5) aplicação da anterioridade nonagesimal, específica para contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195, § 6.º).

James Marins⁸, louvando-se nos ensinamentos de Alvim, fez publicar no Caderno de Direito Tributário – 2006 – APAMAGIS - artigo aqui já referido sobre princípios fundamentais do processo judicial tributário, onde acentua a proposta feita pelo Professor Arruda Alvim que, de certa forma, diz respeito à evolução do Estado e ao nosso trabalho. Sendo assim, destacamos, por pertinente, o comentário seguinte:

Essa evolução necessita ganhar constância e robustecimento. Propõe o eminente Prof. Arruda Alvim que, na análise do tema, se lancem olhos ao passado, de modo a que se encete abordagem comparativa em face dos regimes mais antigos, como forma de conferir o necessário realce às conquistas hodiernas.⁹

A evolução do Estado, bem como da sociedade, trouxe novos ares e rumos à tributação em geral, em consequência das conquistas e garantias de direitos de seu povo. Sendo assim, o tributo, que antes era visto unicamente como um dano, passou a ser considerado como instrumento ou ferramenta de distribuição de renda nacional. Adotou-se assim a prática de tributar os que mais têm, com o propósito de distribuir aos que menos têm. Entretanto, tal propósito não alcançou a simpatia ou boa receptividade de todos os cidadãos, fato este que não passou despercebido, nos dias de hoje, pelo sentido agudo de Hector Villegas, que, após analisá-lo, emitiu comentário comparando a antiga concepção que o povo lhe dava, qual seja, a de que tributo era visto como um dano, o que era equivalente a uma tolerância e certa cumplicidade entre o povo de

⁸ Marins, James. *Fundamentos do Processo Tributário e Execução Fiscal*.*(* texto condensado do livro *Direito Processual Tributário*, 4 ed, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 31-47; pg 84-91 , pg 625-683), Caderno de Direito Tributário – 2006 – James Marins – APAMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4.ª Região. Cf. consulta feita no site http://www.trf4.jus.br/trf4/upload/editor/rom_Marins_Web.pdf, em 11/03/2010, às 22,07 h .

⁹ Cf. citação feita por James Marins in artigo que fez publicar no Caderno de Direito Tributário – 2006 – APAMAGIS. (Passim).

outrora, para concebê-lo na atualidade, com “repúdio, pois aquele que se utiliza de meios fraudulentos aumenta a carga da sociedade ao ilegítimamente diminuir a própria”.¹⁰

Não se desconhece, por outro lado, que, nestes anos de convivência da sociedade com o Estado, em relação aos tributos houve verdadeiro aprimoramento e foram agregados a estes importantes funções, dentre as quais temos que considerar suas funções extrafiscais, que, em nossos dias, soam como instrumentos de promoção de justiça fiscal, redistribuição de riqueza e fomento econômico.

Também não se pode desconsiderar que o crescimento constante das arrecadações de tributos pelo Estado sempre esteve aliado à sua máquina arrecadadora e fiscalizadora, visando assim a incrementar a receita tributária do Estado e coibir a evasão fiscal. Neste mesmo compasso tem sido a produção de normas legais tendentes a impedir a evasão e a sonegação de tributos, porém estas continuam ocorrendo em escala crescente e desafiadora. É uma contínua e interminável luta entre o Estado e o contribuinte, que, em razão de sua recorrência, tornou-se verdadeiro círculo vicioso.

Por sua vez, o Estado, vendo-se impotente e também ineficiente em sua responsabilidade de arrecadar e fiscalizar tributos, ao constatar que se multiplicam os casos de sonegação de tributos e o surgimento de outros meios de fugir à tributação, tem adotado uma política nociva e deletéria para com a sociedade contribuinte, que é majoritariamente cumpridora de seus deveres e responsabilidades tributárias. Tal proceder do Estado, invariavelmente, consiste em criar novos tributos com a mesma base de cálculo dos já existentes ou aumentar as alíquotas dos antigos tributos. Por certo, esta prática aumenta a carga tributária, o que torna insuportável ao contribuinte conviver com tal realidade, que se vê diante de um trilema: repassar o tributo para os preços, provocando toda uma série de problemas econômicos para o Estado; sucumbir, porque não tem como suportar o aumento do tributo; ou voltar a sonegar, porque esta se lhe apresenta como uma forma de se safar de tal situação. Esta última opção, infelizmente, tem sido a preferida por grande número de contribuintes.

¹⁰ Villegas, Hector. *Regimen Penal Tributário Argentino*. Ed. Depalma. Buenos Aires : 1995, p. 5. *Apud* Angela Maria da Motta Pacheco, obra citada, p. 81.

Visto de outra perspectiva, os fenômenos da evasão e sonegação fiscal têm origens das mais diversas, desde desvios éticos na formação moral e cultural do contribuinte, a interesses pessoais e razões mais complexas, que, a nosso sentir, continuam sendo desvios éticos e que encerram o chamado ilícito tributário e que, dependendo do caso, também o é ilícito penal.

Esta nossa linha de raciocínio nem sempre é coincidente com a de importantes doutrinadores, como se vê em Angela Maria Motta Pacheco¹¹, utilizando dos ensinamentos de Klaus Tipke, e citados por Gerd Willi Rothmann, que dentro de um contexto afirma “que ninguém paga tributo porque quer mas porque é obrigado por lei a fazê-lo”¹², afirmação esta que, em nosso senso, não possui nada de originalidade, mas sim uma constatação de fato consabido, e que é renovada para dar ênfase às citações que faz acerca dos ensinamentos de Klaus Tipke, considerados como importante diagnóstico sobre a evasão fiscal.

Sendo assim, na visão de Klaus Tipke, estes são os vários motivos que levam à evasão fiscal:

a) o empresário pondera o risco: se a economia do imposto é vantajosa ele prefere corrê-lo; b) o empresário encontra-se em verdadeiro estado de necessidade: se pagar todos os tributos sua empresa soçobrará; c) desconhece, muitas vezes, a legislação, um amontoado de leis e ordens administrativas: é difícil interpretá-las e cumpri-las com rigor; d) considera descabido ter de pagar quantias enormes a título de tributo e presenciar a malversação de verbas e até a corrupção dos políticos; e) o entendimento de que o fisco explora os que trabalham em favor dos que não trabalham e, f) o fato de que o pagador em geral não auferir vantagem pois o imposto não é contraprestacional.¹³

¹¹ Motta Pacheco, Angela Maria da. Obra citada, pp. 81-83.

¹² Rothmann, Gerd Willi. *A extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária*. Seminário sobre estes crimes, 3.º Simpósio Nacional IOB, março de 1995, SP. Sob a direção de Valdir de Oliveira. Apud Angela Maria da Motta Pacheco, obra citada, p. 82.

¹³ Rothmann, Gerd Willi. *A extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária*. Seminário sobre estes crimes, 3.º Simpósio Nacional IOB, março de 1995, SP. Sob a direção de Valdir de Oliveira. Apud Angela Maria da Motta Pacheco, obra citada, p. 82.

Prosseguindo na exposição, afirma Angela Maria Motta Pacheco que do mesmo entendimento é Ives Gandra da Silva Martins, que considera a imposição fiscal como norma de rejeição social. Neste sentido, realmente tem doutrinado Ives Gandra, como se vê:

Sem norma sancionatória ninguém cumpriria suas obrigações fiscais, ou muitos poucos o fariam, ao contrário do que se vê nas normas de aceitação social, em que a norma sancionatória é apenas aplicável aos casos patológicos, como ocorre em relação ao direito à vida...¹⁴

Também é lembrado por Angela Maria Motta Pacheco que a rejeição aqui referida “reside na carga fiscal desmedida pois o Estado além de suas obrigações fiscais mantém o poder dos governantes com todo o seu desperdício e favorecimento”¹⁵, conforme conclui Ives Gandra da Silva Martins.

Conquanto possam ser explicados os motivos que levam ao fenômeno da sonegação e da evasão de tributos, reafirmamos tratar-se, na sua grande maioria, de desvios éticos na formação moral e cultural do contribuinte, que, a nosso sentir, encerram o chamado ilícito tributário e que, dependendo do caso, também o é ilícito penal.

Em linhas gerais, quanto ao exposto neste item, estamos concordes com Angela Maria da Motta Pacheco, inclusive quanto ao fato de as sanções tributárias estabelecidas na própria legislação tributária não serem mais suficientes. Estas razões, apontadas pela autora aqui referida, guardam contornos de veracidade, e têm levado a maioria dos legisladores a buscar guarida no Direito Penal para cumprir sua função, qual seja, a de tipificar como crimes ações deste jaez para coibir a evasão e a sonegação fiscal.

1.2. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ILÍCITO FISCAL E A SANÇÃO.

¹⁴ Martins, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a Ordem Tributária*, Caderno de pesquisas tributárias. Co-edição CEEU e Ed. Revista Tribunais, 1995, pp. 17 e 18. Apud Angela Maria da Motta Pacheco, obra citada, p. 82.

¹⁵ Martins, Ives Gandra da Silva. *Idem*, *idem* obra e pp. citadas.

Para Paulo Roberto Coimbra Silva, “o ilícito consiste no inadimplemento de uma prestação cogente, comissiva ou omissiva, decorrente da lei ou contrato, que enseja a incidência de uma sanção.”¹⁶

Averba ainda que “o reconhecimento da juridicidade do ilícito foi o ponto de partida, desde então, para a tradicional divisão das normas em impositivas e sancionadoras. Várias são as terminologias adotadas pelos diversos autores, podendo as primeiras ser intituladas de “normas primárias” e as segundas de “normas secundárias” (Kelsen, na Teoria Geral das Normas, em publicação póstuma), ou, respectivamente, “normas autônomas” e “normas não-autônomas” (Kelsen, na 2.^a edição da Teoria Pura do Direito); ou, ainda, “perinorma” e “endonorma” (teoria egológica de Carlos Cossio). O ilícito é, pois, o pressuposto fático da norma sancionadora, que também possui estrutura hipotética condicional.”¹⁷

Cumpramos esclarecer, louvando-nos na linha informativa de Paulo Roberto Coimbra Silva, que, desde os primitivos registros históricos do Direito, o ilícito era considerado pelos doutrinadores como um fenômeno totalmente avesso ao Direito, que, em consequência, ocasionou-lhe o banimento da abrangência do campo do Direito. Foi a partir de Kelsen que o ilícito passou a ter assegurado seu lugar intra-sistêmico na Ciência Jurídica, admitido que foi como um fato jurígeno apto a atrair a incidência da norma sancionadora.

Conquanto existam as mais respeitáveis definições acerca de ilícito e de sanção, entendemos ser razoável afirmar que ilícito é o proceder, comissivo ou omissivo, contrário a mandamento da norma. Sanção é a consequência jurídica instituída e normativamente organizada, que deflui do descumprimento comissivo ou omissivo a mandamento da norma.

Angela Maria Motta Pacheco nos diz que “A sanção é ínsita à natureza do próprio direito. O Direito interfere na conduta e como tal prevê não só a desobediência

¹⁶ Cf. Silva, Paulo Roberto Coimbra. Obra cit., p. 132.

¹⁷ Cf. Silva, Paulo Roberto Coimbra. Obra cit., p. 132

às condutas obrigatórias ou às condutas proibidas como a sanção que lhes correspondem no caso dessa desobediência.”¹⁸

Fonrouge sustenta que “as sanções fiscais oferecem acentuado particularismo, que justifica a sua consideração independente, porém essencialmente têm caráter sancionatório, para prevenir e reprimir as transgressões e não para reparar qualquer dano (...)”. Continuando em suas observações, indicam suas reflexões “não ser exato de que as infrações tributárias constituam desobediência às ordens da administração e que o elemento material do delito consista na quebra de uma finalidade administrativa”. É que no seu sentir, “no direito criminal geral, a ilicitude radica numa subversão da ordem jurídica ou numa quebra dos bens jurídicos individuais; além do mais o direito fiscal não pertence ao direito administrativo e não se pode falar, a seu respeito, de transgressões administrativas mas de infrações a normas que reconhecem seu fundamento no poder de império ou na soberania do estado, num conceito de soberania financeira distinto da soberania política.”¹⁹

Seguindo sua linha de raciocínio, vemos que Giuliani Fonrouge, o mestre Italiano radicado na Argentina, vai concluir que “os princípios gerais de direito penal comum contidos no Código Penal não são aplicáveis às questões tributárias, nem mesmo no caso de obscuridade ou silêncio da lei fiscal. Só se pode aplicar a lei penal comum, se a lei tributária expressamente reportar-se às suas normas.”²⁰

Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre ilícitos ou infrações tributárias, também o faz quanto aos chamados crimes fiscais. O autor maneja estas entidades e as trata com maior profundidade do que costumeiramente se vê. Pontualmente, quanto aos crimes-fiscais, fala-nos do seu pequeno número no Brasil, e que o Código Penal de 1969 resumiu as hipóteses previstas no Código Penal anterior (1940), na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, e em outras esparsas, retrata condutas definidas como crimes

¹⁸ Motta Pacheco, Angela Maria da. Obra citada, p. 83.

¹⁹ Fonrouge, Giuliani C. M. *Conceitos de Direito Tributário* / tradução da 2.ª ed argentina do livro *Derecho Financiero* (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo : 1973, Edições LAEL, p.239.

²⁰ Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar e outros / São Paulo : Editora Resenha Tributária, EDUC, 1974, p. 31.

contra a Fazenda Pública, que, como informa, foram inseridas recentemente entre esses ilícitos. Pela bela exposição que encerra qualidade do texto, poder de síntese, conteúdo e didática, fazemos questão em transcrevê-lo:

O comportamento violador do dever jurídico estabelecido em lei tributária pode revestir as características de meras infrações ou ilícitos tributários, bem como de crimes fiscais, dessa maneira definidos em preceitos de lei penal. Entre tais entidades existe uma distinção formal e, atrás disso, uma grande diferença de regime jurídico, posto que os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, ao passo que as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.²¹

Prossegue Paulo de Barros Carvalho, professor emérito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e das Arcadas, em sua exposição mostrando não ser tão grande o número de crimes tributários catalogados no Brasil:

São poucos os crimes tributários no Brasil. O Código Penal de 1969 resumiu as hipóteses previstas no anterior (1940), na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, e em outras esparsas, disciplinando somente a matéria atinente ao *contrabando* e ao *descaminho*, no art. 372. Por outro lado, permanece a equiparação de certas condutas, transgressoras de dispositivos tributários, ao crime de *apropriação indébita*, consoante o que escreve a Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964.²²

Recentemente, foram inseridas, entre esses ilícitos, condutas definidas como crimes contra a Fazenda Pública (MP 156), cujo sujeito ativo é o funcionário público

²¹ Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* / Paulo de Barros Carvalho. – 15.^a ed. revisada e atualizada – São Paulo : Saraiva, 2003. p. 506.

²² Idem, obra e p. citada.

federal que facilitar a prática de delitos contra a Fazenda Pública ou der causa ao não-recolhimento de tributos devidos à União (Lei n. 8.026, de 12-4-1990).²³

Esclarece ainda Paulo de Barros Carvalho:

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, por sua vez, redefiniu os crimes contra a ordem tributária, reescrevendo aqueles delitos antes designados de “sonegação tributária” pela Lei n. 4.729/65. A referida legislação alargou o rol dos fatos típicos configuradores dos crimes contra a ordem tributária, redesenhando, outrossim, a figura da “apropriação indébita”, definindo como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro (art. 2.º, II). Posteriormente, também a Lei n. 8.212/91 arrolou tal situação como crime (art. 95).²⁴

1.2.1 O ILÍCITO TRIBUTÁRIO E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA.

No que diz respeito ao crime de apropriação indébita, previsto na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, cabe anotar que o mesmo, nestes últimos anos, tem sido objeto de questionamentos judiciais, inclusive junto aos Tribunais Superiores, por diversas razões. Entretanto, ultimamente, tem se verificado com maior intensidade tal proceder, em virtude de expectativa alimentada pelos recorrentes de que a pretensão punitiva do crime de apropriação indébita teria sido atingida pelos possíveis efeitos decorrentes da ratificação pelo Brasil, sem qualquer reserva, do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica, (art. 7.º, 7), ambos de 1992. Pelo que apuramos em nossas pesquisas, há uma tendência em nossos Tribunais pelo entendimento de que:

O art. 2º da Lei nº 8.137/90 não descreve prisão civil por dívida. Isso ficou sedimentado no cenário jurídico, que assegura que consiste em

²³

Carvalho, Paulo de Barros. *Curso...* p. 506.

²⁴

Carvalho, Paulo de Barros. *Curso...* pp. 506-507.

sanção cominada por norma de natureza penal. Tal fenômeno mostra-se compatível com a sistemática constitucional, ou seja, a conduta que criminaliza a evasão tributária decorrente de inadimplemento não contrasta com o mandamento constitucional.”²⁵

Trata-se de precedente importante, conforme acórdão do TRF2. ACR 200750010013765 ACR - APELAÇÃO CRIMINAL – 5939, Relator Desembargador Federal MESSOD AZULAY NETO. Órgão julgador SEGUNDA TURMA ESPECIALIZADA. Fonte DJU - Data::21/05/2009 - Página::67/68. Decisão: A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

O STF, por sua vez, tem assim entendido:

EMENTA: HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. CONDUTA PREVISTA COMO CRIME. INCONSTITUCIONALIDADE INEXISTENTE. VALORES NÃO RECOLHIDOS. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. ORDEM DENEGADA. 1. A norma penal incriminadora da omissão no recolhimento de contribuição previdenciária - art. 168-A do Código Penal - é perfeitamente válida. Aquele que o pratica não é submetido à prisão civil por dívida, mas sim responde pela prática do delito em questão. Precedentes. 2. Os pacientes deixaram de recolher contribuições previdenciárias em valores muito superiores àquele previsto no art. 4º da Portaria MPAS 4910/99, invocada pelo impetrante. O mero fato de a denúncia contemplar apenas um dos débitos não possibilita a aplicação do art. 168-A, § 3º, II, do Código Penal, tendo em vista o valor restante dos débitos a executar, inclusive objeto de outra ação penal. 3. Ordem denegada.

A Turma, por votação unânime, indeferiu o pedido de habeas corpus, nos termos do voto do Relator: Min. Joaquim Barbosa. Ausentes,

²⁵

Este é o entendimento da Segunda Turma Especializada do TRF2, colhido no Acórdão que tem como Relator o Desembargador Federal Messod Azulay Neto, ACR 200750010013765, ACR – Apelação Criminal – 5939. DJU - Data::21/05/2009 - Página::67/68.

justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Eros Grau e Ellen Gracie. 2ª Turma, 06.05.2008. (DJE n.º 112 – 20/06/2008 – Ementário n.º 2324-3).²⁶

Destacamos da ementa transcrita o seguinte excerto:

*A norma penal incriminadora da omissão no recolhimento de contribuição previdenciária - art. 168-A do Código Penal - é perfeitamente válida. Aquele que o pratica não é submetido à prisão civil por dívida, mas sim responde pela prática do delito em questão.*²⁷

Segundo pode-se colher do Voto do Min. Joaquim Barbosa, no HC 91704/PR, de 06/05/2008, do qual foi relator, ficou assentado:

“(...) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é tranqüila no sentido da plena validade do artigo 168-A do Código Penal, que institui um tipo penal, e não hipótese de prisão civil por dívida. Assim, não há qualquer inconstitucionalidade a ser declarada (RE-AgR 391996, rel. min. Ellen Gracie; AI-AgR 366390, rel. min. Nelson Jobim; HC 78234, rel. min. Octávio Gallotti; Inq. 2185, rel. min. Ricardo Lewandowski; HC 82848, rel. min. Cezar Peluso; HC 86478, rel. min. Cármen Lúcia).”

(HC 91704/PR – 2ª. Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa – por votação unânime – Julg. 06/05/2008. Dje n.º 112 – 20/06/2008 – Ementário n.º 2324-3).

Com efeito, no atual quadrante em que vivemos, e dado o entendimento predominante no STF, aqui exposto, de que “*Tratando-se de crime de apropriação indébita previdenciária, não há falar em prisão civil, mas em prisão de caráter penal.*”,

²⁶ Cf. Ementa do Acórdão proferido no HC 91704/PR – 2ª. Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa – por votação unânime – Julg. 06/05/2008. Dje n.º 112 – 20/06/2008 – Ementário n.º 2324-3) 2ª Turma, 06.05.2008. (DJE n.º 112 – 20/06/2008 – Ementário n.º 2324-3)

²⁷ Excerto extraído da Ementa do Acórdão proferido no HC 91704/PR – 2ª. Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa – por votação unânime – Julg. 06/05/2008. Dje n.º 112 – 20/06/2008 – Ementário n.º 2324-3).

não se vislumbra para o crime de apropriação indébita previdenciária qualquer efeito modificativo a ele aplicável, v.g., de ser considerado inconstitucional, decorrente da ratificação, pelo Brasil, do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica, (art. 7.º, 7), ambos de 1992.

1.3 SANÇÕES E A NORMA REPRESSIVA TRIBUTÁRIA NA DOUTRINA

As diversas Teorias das Sanções no Direito Tributário, segundo Hector Villegas²⁸, dependendo de seu autor, ora oscila em considerar as sanções como capítulo do Direito Tributário ora como capítulo do Direito Penal e outros as vêem como um direito autônomo.

1.3.1 TEORIAS QUE CONSIDERAM AS SANÇÕES CAPÍTULO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Anotamos, com suporte em Angela Maria da Motta Pacheco²⁹, que se utiliza dos ensinamentos de Hector Villegas³⁰, que, na primeira hipótese da conceituação por ele assinalada, ou seja, em considerar as sanções como capítulo do Direito Tributário, alinham-se a autores como Giuliane Fonrouge e Dino Jarach. Para Giuliane Fonrouge, a infração às disposições fiscais, seja através de conduta dolosa ou de descumprimento de

²⁸ Notas a respeito das duas obras de Hector Villegas, aparentemente iguais e aqui citadas. **Notas (i):** as citações sobre as diversas teorias feitas por Motta Pacheco, Angela Maria da. Obra citada, pp. 83-84, segundo informa a própria autora, foram tomando por base aquelas trazidas por Hector Villegas. Indica como fonte a obra de Hector Villegas: *Regimen Penal Tributário Argentino*. Ed. Depalma. Buenos Aires : 1995, Cap. I e II, pp. 9-39. **Notas (ii):** em nosso trabalho, estamos nos valendo também da obra de Hector Villegas (traduzida para o português): *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar e outros / São Paulo : Editora Resenha Tributária, EDUC, 1974, qu,e em algum momento, pode parecer equívoco, quanto à citação, mas que certamente não o é, conforme explicamos nestas notas). **Notas (iii):** Geraldo Ataliba assim anotou – “O livro ‘Derecho Penal Tributário’ saiu na Argentina, em 1965. Esta não é exatamente a sua tradução. Na verdade, a meu pedido e com a colaboração crítica de nossa equipe, Villegas reescreveu o livro, atualizou-o e o reviu em grande parte. Retirou tudo que se comprometia diretamente com a legislação e jurisprudência argentinas, procurando dar-lhe maior universalidade. (...)”. Este esclarecimento de Geraldo Ataliba consta do prefácio da edição em português por nós utilizada: *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar e outros / São Paulo : Editora Resenha Tributária, EDUC, 1974, pp. 13-14.

²⁹ Motta Pacheco, Angela Maria da. Obra citada, pp. 83-84.

³⁰ Villegas, Hector. *Regimen Penal Tributário Argentino*. Ed. Depalma. Buenos Aires : 1995, Cap. I e II, pp. 9-39.

normas complementares para assegurar a sua efetividade, significa subtrair-se ao pagamento de tributos essenciais à manutenção do Estado e configura o descumprimento de um dever social.³¹ Dino Jarach não difere desta concepção. No entanto, fundamenta-a de outro modo. Em seu pensar, a idéia penal não está limitada ao campo exclusivo do direito penal, mas ínsita a todos os ramos do Direito e instituições. O Direito Penal é que se formou como ramo autônomo, mas nem por isso monopolizou a idéia de pena. As normas penais que não estão no direito penal comum aglutinam-se em grupos bem definidos nos outros ramos.³²

Fonrouge esclarece em sua obra que as sanções fiscais simplesmente *constituem um capítulo do direito tributário*. Em sua avaliação, trata-se de disciplina que integra o direito financeiro e, como tal, é independente, concebendo o direito fiscal como um todo orgânico com aspectos diversos – porém inter-relacionados e não separados. Entende ainda que as infrações e sanções pertencem a uma mesma categoria jurídica, qual seja, a do ilícito fiscal – razão pela qual não se pode falar de sanções fiscais de tipo penal, que corresponderiam ao caso de dolo ou fraude e de sanções administrativas no caso de infrações formais, sem que o conceito unitário importe desconhecer as diferentes características de umas e outras.³³

Conforme estamos expondo, essas considerações de Fonrouge deram-se após interpretação por ele feita das diversas teorias acerca da natureza jurídica das infrações tributárias e suas correspondentes sanções, interpretação esta que reputamos segura e recorrente nos dias de hoje, como se depreende de suas lições:

As sanções fiscais oferecem acentuado particularismo, que justifica a sua consideração independente, porém essencialmente têm caráter

³¹ Fonrouge, Giuliano. *Derecho Financiero*, t. 2. p. 635, Esse é o sentido do pensamento de Fonrouge, apud Hector Villegas, *Regimen ...*, p. 9, e cf. citação de: Motta Pacheco, Angela Maria da, *Obra: Sanções Tributárias ...*, pp. 83-84.

³² Jarach, Dino. *El ilícito fiscal*. In Revista *Derecho Fiscal*, t. 18. Esse é o sentido do pensamento de Jarach, apud Hector Villegas, *Regimen ...*, p. 9, e cf. citação de: Motta Pacheco, Angela Maria da, *Obra: Sanções Tributárias ...*, pp. 83-84.

³³ Fonrouge, Giuliani C. M. *Conceitos de Direito Tributário* / tradução da 2.^a ed argentina do livro *Derecho Financiero* (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo : 1973, Edições LAEL, pp.240-241. (*Passim*).

sancionatório, para prevenir e reprimir as transgressões e não para reparar qualquer dano, como muito bem entendeu um tribunal argentino de maneira que, em sua essência, são de natureza penal – com a condição de ser entendida essa expressão em sentido genérico e não circunscrita à ilicitude contemplada pelo código penal. Não se regem pelas normas deste, nem tampouco pertencem ao que já se chamou de “direito penal administrativo” ou “direito penal econômico” cuja autonomia científica é, para nós, inadmissível.³⁴

Nesse passo, Hector Villegas, discorrendo acerca da valoração e crítica das diversas teorias sobre a sanção, disciplina:

É importante destacar que os teóricos, abordando o difícil problema da localização científica da lei repressiva fiscal, em geral, ocupam-se mais em ressaltar suas discrepâncias, e em combater idéias aparentemente diversas, do que em buscar as coincidências existentes entre suas teorias.

Isso acaba por levá-los a não perceber que muitas de suas supostas discrepâncias apenas resultam de observações efetuadas sob diferentes pontos de vista e que suas conclusões nem sempre são totalmente incompatíveis entre si, como “prima facie” se poderia supor, desde que não sejam tomadas como verdade única e excludente.³⁵

1.3.2 POSIÇÃO PENALÍSTICA. TEORIAS QUE CONSIDERAM AS SANÇÕES CAPÍTULO DE DIREITO PENAL.

Arrimam os autores destas teorias, invariavelmente, em três aspectos, que são descritos por Hector Villegas³⁶ e que assim se resumem: (i) o bem da vida a ser protegido trata-se de bem público, portanto, é necessário restringir a liberdade de ação

³⁴ Fonrouge, Giuliani C. M. *Conceitos...*, p.239.

³⁵ Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar e outros / São Paulo : Editora Resenha Tributária, EDUC, 1974, p. 57.

³⁶ Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 33-38.

do indivíduo nesta área; (ii) o tributo é imposto e arrecadado dos contribuintes pelo Estado, no exercício de seu poder soberano a fim de criar riquezas e prestar serviços aos cidadãos, portanto, a riqueza arrecadada pertence ao povo; fraudá-la será crime equiparado àqueles contra o patrimônio; (iii) ao fraudar o fisco o infrator age com o mesmo propósito de um infrator comum.

Dados históricos nos informam que, nos fins do século XIX, as fraudes de índole fiscal eram tidas como infrações de categoria especial. Países como a Alemanha consideravam-nas no mesmo regime das contravenções penais. Com o passar do tempo, devido ao que se chamou de enfraquecimento da moral fiscal, pensou-se em intensificar a repressão mediante a aplicação da lei penal comum.³⁷

O professor Hector Villegas³⁸, utilizando os ensinamentos de Giuliani Fonrouge³⁹, ensina que diversos autores especialistas em direito penal ou em direito tributário têm sustentado, embora sob diferente fundamentação, a inclusão da norma repressiva fiscal no âmbito do direito penal comum.

Nessa linha expositiva de Villegas, observamos que se encontram relacionados como defensores das teorias que consideram as sanções capítulo de Direito Penal os seguintes autores: dentre os primeiros, Rocco, Massari, Battaglini, Grispigni, Luiz Jiménez de Asúa e Carlos Fontán Balestra; dentre os segundos, encontram-se Tesoro, Ingrosso, Spinelli, Georgetti, Hensel, Angelo Dus, Fernando Sainz de Bujanda e também Rafael Bielsa.⁴⁰

1.3.2.1. A POSIÇÃO DE HECTOR VILLEGAS, POR ELE MESMO EXPLICITADA.

³⁷ Cf. Michel, Jacques. *Les infractions fiscales et leur repression dans la doctrine et la legislation suisses*. Lausanne, 1953. Apud Hector Villegas, obra *Direito Penal Tributário ...*, citação p.34 e notas p. 47.

³⁸ Idem, ibidem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 34-35.

³⁹ Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma, 1970.

⁴⁰ Idem, ibidem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 34-35.

Prosseguindo, explica Villegas que sua posição a esse respeito é pela concepção de “um direito penal geral que regula juridicamente, e de forma genérica, o poder repressivo da sociedade, ou seja, o poder público de castigar os autores de infrações puníveis. Dentro desse direito penal geral, em consequência, encontram-se todas as infrações castigadas com as sanções retributivas que se denominam penas.”⁴¹

Ainda a respeito da concepção de Hector Villegas aqui exposta, esclarece o próprio ilustre professor:

Esse direito penal geral, porém, admite clara divisão, segundo a natureza jurídica substancial das infrações que contém.

Assim, o ramo do direito penal geral que regula a punibilidade das infrações, que atacam direta e imediatamente a segurança dos direitos naturais e sociais dos indivíduos (delitos), constitui o ***direito penal comum***.

O ramo do direito penal geral que regula a punibilidade das infrações, que atacam a atividade estatal tendente à obtenção do bem estar social (contravenções), constitui o ***direito penal contravencional ou administrativo***.

O direito penal tributário encontra-se no campo do direito penal contravencional, porque a infração tributária participa dessa natureza, não sendo delitual. Mas isso não importa desconhecer que, aplicando penas como retribuição a essas infrações, forma parte do direito penal geral. Vale dizer que essa posição, embora se aproxime, de certa forma, da que denominados “penalista”, na medida em que se reconhece o direito penal como tronco comum, destaca, por sua vez, a nítida diferença substancial entre delito e contravenção atribuindo, à infração fiscal, esse último caráter. Com isso a teoria acerca-se da

⁴¹ Cf. Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar e outros / São Paulo : Editora Resenha Tributária, EDUC, 1974, p. 65.

concepção administrativista.⁴² (os destaques em negrito e itálico constam do original).⁴³

Deixa claro Hector Villegas em seus ensinamentos ser a seguinte consequência prática derivada de sua posição adotada: o direito penal tributário revela diferenças em relação ao direito penal comum, que surgem da diversidade da natureza das infrações previstas. No entanto, como esses dois ramos jurídicos advêm de um mesmo tronco (o direito penal geral), o direito penal tributário não guarda total independência funcional das disposições do direito penal comum, contidas no Código Penal.⁴⁴ Apresenta ainda outras consequências derivadas desta; e, inobstante, acredita que esta seja a solução que mais coerentemente resolva o árduo problema das relações entre o direito penal tributário e o direito penal comum.⁴⁵

1.3.3 TEORIAS QUE CONSIDERAM AS SANÇÕES CAPÍTULO DE DIREITO PENAL ADMINISTRATIVO

Segundo Fonrouge, esta vigorosa corrente doutrinária em favor de um direito penal administrativo nasceu, também na Alemanha, como reação contra a doutrina penalista. Em data relativamente recente, derivou no chamado direito penal econômico.

Também a esse respeito, assim anotou Fonrouge:

Na primeira etapa da formulação das novas idéias, SPIEGEL e BINDING consideraram que as fraudes fiscais constituíam ataques aos direitos pecuniários do estado de características tão especiais que exigiam tratamento punitivo distinto do decorrente da lei comum; porém, foi JAMES GOLDSCHMIDT quem lhe deu sustentação

⁴² Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 65-66.

⁴³ Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 65-66.

⁴⁴ Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., p. 66.

⁴⁵ Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 66-67.

teórica mais firme, de modo tal que se lhe reconhece como o criador da doutrina.⁴⁶

Quanto à interpretação do jurista alemão James Goldschmidt⁴⁷, colhemos em Fonrouge que “radica no contraste entre volições livres e bom comportamento social, que encontra símile na diferença entre a ordem jurídica e a administração, da qual deduz dois tipos de ilícito: aquele contrário à ordem jurídica e a violação às normas protetoras do bem comum ou estatal.”⁴⁸

Na formulação de sua teoria, Goldschmidt faz a separação do que é conduta administrativa daquilo que constitui delito criminal. Assim, define a primeira como “a omissão de prestar ajuda à administração estatal dirigida a favorecer o bem estar público ou do Estado”, enquanto a segunda consiste “no desrespeito aos bens jurídicos que gozam de proteção penal por si mesmos.” E com fundamento na distinção apontada, define o direito penal administrativo como “o conjunto daquelas disposições pelas quais a administração estatal, encarregada de favorecer o bem-estar público ou do Estado, vincula à transgressão de uma disposição administrativa, como suposto de fato, uma pena como consequência administrativa.”⁴⁹

Por sua vez, Angela Maria da Motta Pacheco, nesta linha de definições de Goldschmidt, averba que:

⁴⁶ Fonrouge, Giuliani C. M. *Conceitos de Direito Tributário* / tradução da 2.^a ed argentina do livro *Derecho Financiero* (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo : 1973, Edições LAEL, p.229. (*Passim*).

⁴⁷ Nota. Cf. Nota de rodapé de Fonrouge, in obra *Conceitos ...*, p. 229, está anotado: para um resumo da doutrina do GOLDSCHMIDT e suas implicações, ver MICHEL, op. cit., pág. 25, ao que anotamos nós: [op. cit. refere-se a - *Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et la législation suisses* (F. Rouge & Cie., Lausanne, 1953)];(...).

⁴⁸ Fonrouge, Giuliani C. M., Obra: *Conceitos de Direito Tributário* / tradução Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, p. 229-230.

⁴⁹ *Apud* Hector Villegas, *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 40-41.(*Passim*). *Waltugstrafrecht*, p. 577, cit., por Adolf Schönke in *La doctrina del derecho penal administrativo y su reconocimiento em la legislacion alemana*. – Revista de Derecho Procesal, ano 1951, p. 296.

No primeiro caso a administração impõe um dever ao administrado. Este não o cumpre. Em consequência sobrevém a sanção administrativa.

A pena é dirigida à omissão da conduta previamente exigida. Dirige-se, pois, a pena não contra uma “declaração” de vontade, mas contra a “atuação da vontade”. A pena administrativa não é de correção, segurança ou intimidação.

Isto não acontece no direito penal onde tem papel de relevo a antijuricidade, culpabilidade, responsabilidade e onde a pena tem a finalidade de prevenir e punir.⁵⁰

Sendo assim, o que vemos em Goldschmidt, dadas estas diferenças sublinhadas que se mostraram claras, é uma solução interessante, qual seja, a de se recomendar que seria de todo conveniente que estas questões fossem julgadas por tribunais comuns ou tribunais administrativos. Foram considerados como de pensamento semelhantemente Otto Mayer, Fritz K. Fleiner, Adolfo Merkl, Vincenzo Manzini, Alvarez Gendin, Quintano Ripollés e numerosos administrativistas e penalistas italianos e parte da doutrina e jurisprudência suíça.⁵¹

Ao cabo do que foi por nós deduzido *in* Sanções e A Norma Repressiva Tributária na Doutrina, onde e quando fizemos registro do que Hector Villegas discorreu sobre valoração e crítica das diversas teorias sobre a sanção, cumpre ainda anotar que, após findar seus estudos sobre estes autores, Villegas conclui que há, na Argentina, duas tendências jurisprudenciais principais: a de orientação penalística, que admite a integral aplicação do direito penal aos ilícitos somente admitindo o contrário quando a lei expressamente excepcionar e a de orientação administrativista, que reconhece a peculiaridade do direito penal administrativo e tende a restringir a aplicabilidade das disposições da parte geral do Código Penal.⁵²

⁵⁰ Motta Pacheco, Angela Maria da. Obra citada, p. 87.

⁵¹ Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 40-41.

⁵² Idem, Villegas, Hector. *Direito Penal Tributário* / tradutores: Elisabeth Nazar ..., pp. 41-42.

1.3.4 TEORIA QUE CONSIDERA AS SANÇÕES UM DIREITO AUTÔNOMO

Na esteira das Teorias das Sanções no Direito Tributário então surgidas, não faltou a que as consideravam como um direito autônomo. Algumas correntes de pensamento sustentaram a autonomia do setor jurídico que as compreendia. Tal ocorrência deu-se devido a encadeamentos de fatos e peculiaridades decorrentes da lei repressiva fiscal com que conviviam.

Ainda o professor Villegas anota, louvando-se em Fonrouge, que foi em 1904, na primeira parte da obra do autor italiano Giovanni Carano-Donvito, que se esboçou uma teoria geral sobre o direito penal tributário, explicando em quais aspectos coincidia este com o direito penal comum e em quais deles se apartava. No entanto, como esclarece Villegas, esta obra não postulava autonomia científica para a disciplina, embora a prenunciasse para o futuro. Afiança-nos Villegas que foi em 1933, com a obra de Francesco Dematteis⁵³, que foi concebido o direito penal tributário como disciplina autônoma, baseando-se no fato de que o direito penal tutela os direitos individuais ou interesses sociais, enquanto aquele tem por objeto exclusivo a proteção do interesse público.

Francesco Dematteis assim define o direito penal tributário: “*É o direito penal tributário, ramo do direito público que estuda os delitos de caráter tributário, ou seja, as infrações e preceitos especiais que obrigam a quem reside no país a contribuir com certas prestações financeiras diretas ou indiretas para as necessidades da coletividade.*”⁵⁴

Em resumo, é Francesco Dematteis considerado o autor que concebeu o direito penal tributário como disciplina autônoma. Para ele, deveria ser criado um campo distinto do direito penal comum, do direito financeiro e do direito administrativo.

⁵³ Dematteis, Francesco. *Manuale de diritto penale tributario*. Torino 1933, p. 21, apud Hector Villegas, obra *Direito Penal Tributário ...*, cit. p. 39 e notas p. 50.

⁵⁴ Cf. se vê em nota de n.º (45), in Dematteis, Francesco. *Manuale de diritto penale tributario*. Torino 1933, p. 21, apud Hector Villegas, obra *Direito Penal Tributário ...*, notas p. 50.

Todavia, tem-se presente a discussão de se a infração tributária constitui um delito penal ou um simples delito administrativo. Admite, entretanto, o fato de que os principais ilícitos tributários são reprimidos por normas penais, conforme anota Angela Maria da Motta Pacheco.⁵⁵

2. A SANÇÃO COMO GÊNERO E A PENA COMO ESPÉCIE

Em nossa visão conceitual a sanção deve aparecer como gênero e a pena como espécie perfeita do gênero sanção. Portanto, em nosso sentir, sanção deve ser classificada como gênero. Frise-se que não é o caso aqui de estarmos discutindo a distinção da sanção como norma, tampouco de seu critério fundamental para distinção. Apenas queremos situar a sanção em relação à pena, esta como espécie e aquela como gênero, para os fins colimados nestes estudos.

À guisa de introdução da problemática apresentada e a fim de afirmar nossa opinião visando considerar a sanção como gênero e a pena como espécie desta, buscamos em Paulo de Barros Carvalho suporte para tal desiderato, ainda que por via oblíqua. O fato é que nossa *intentio* nos remete a uma passagem importante retratada em sua obra *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*, onde, embora nos fale a respeito da classificação dos sistemas, tem aqui aplicação e pertinência. As averbações de Paulo de Barros Carvalho são no seguinte sentido:

Cai a talho lembrar, também, que as classificações, por mais elaboradas que se apresentem, são expedientes do nosso espírito para caminhar em direção aos objetos da experiência, com o propósito de ordená-los e prepará-los para o conhecimento, motivo pelo qual, ao serem submetidas a uma análise mais rigorosa, acabam cedendo às evidências do mundo fenomênico, mostrando, à carne viva, suas fraquezas e deficiências.⁵⁶

⁵⁵

Motta Pacheco, Angela Maria da. Obra citada, p. 86.

⁵⁶

Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária* / Paulo de Barros Carvalho. 2.^a ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 44-45.

Prosseguindo, Paulo de Barros Carvalho traz, em abono a seus ensinamentos, a recomendação feita por Fábio Nusdeo sobre classificações dos bens econômicos, que também reproduzimos:

Impõe-se, porém, desde logo, uma advertência válida não apenas para esta, mas para qualquer outra classificação. Tal advertência diz respeito ao relativismo com que elas, as classificações, devem ser encaradas por parte daqueles a quem são apresentadas.⁵⁷

A temática sobre considerar a sanção como gênero e a pena como espécie desta não é tão pacífica quanto parece e há muito tempo despertou a atenção de importantes doutrinadores, que teceram comentários sobre a sanção como gênero. Sendo assim, traremos à colação os que nos pareceram mais significativos. Iniciemos, pois, com um texto de Miguel Reale, o qual, como se vê, dedicou importante comentário sobre a coação, concluindo, por via de consequência, em reconhecer a sanção como gênero, eis que assim entendemos, pelo fato de ter assim referido. A coação, de que tanto falam os juristas é, assim, uma espécie de sanção. Vejamos o texto de Miguel Reale:

Neste ponto julgamos conveniente tratar do problema da sanção, sobre a qual vamos desenvolver, mais tarde, algumas considerações (...).

Sanção é toda consequência que se agrega, ou se acrescenta a uma norma, visando o seu cumprimento obrigatório.

Sanção, portanto, é somente aquela consequência querida, desejada, posta com o fim específico de tutelar uma regra. Quando a medida se reveste de uma expressão de força física, temos propriamente o que se chama coação. A coação, de que tanto falam os juristas é, assim, uma espécie de sanção, ou seja, a sanção de ordem física.⁵⁸

O Texto de Nelson Hungria é oportuno pelo fato de sua abordagem ser sob a perspectiva penal, o que nos permite uma amplidão maior - a de ver a sanção sob este importante ângulo do direito. Desta feita, temos as meditações de Nelson Hungria,

⁵⁷ Nusdeo, Fábio. *Curso de Economia – Introdução ao direito econômico*, São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997, p. 40; *apud* Paulo de Barros Carvalho, in *Direito Tributário : fundamentos jurídicos da incidência tributária Fundamentos*, cit. pp. 44-45.

⁵⁸ Reale, Miguel. *Filosofia do Direito*. 4^a. ed. revista e aumentada. São Paulo : Saraiva, 1965. p. 234.

citado por Heraldo Garcia Vitta, que são esclarecedoras quanto à identidade ontológica das penas:

Se nada existe de substancialmente diverso entre ilícito administrativo e ilícito penal, é de negar-se igualmente que haja uma pena administrativa essencialmente distinta da pena criminal. Há também uma fundamental identidade entre uma e outra, posto que pena seja de um lado, o mal infligido por lei como consequência de um ilícito e, por outro lado, um meio de intimidação ou coação psicológica na prevenção contra o ilícito. São species do mesmo genus. Seria esforço vão procurar distinguir, como coisas essencialmente heterogêneas, e.g., a multa administrativa e a multa de direito penal. Dir-se-á que só esta é conversível em prisão; mas isto representa maior gravidade, e não diversidade de fundo. E se há sanções em direito administrativo que o direito penal desconhece (embora nada impediria que as adotasse), nem por isso deixam de ser penas, com o mesmo caráter de contragolpe do ilícito, à semelhança das penas criminais (...). (Nelson Hungria).⁵⁹

Com efeito, as ponderações de Nelson Hungria são claras e substanciosas como sempre, de sorte que, em sua ótica, vê o penalista igualdade entre as sanções penais e administrativas e divergências quanto sua gravidade, embora não signifiquem distinção de fundo. Por outro lado, no que diz respeito aos argumentos defendidos por Hungria quanto à finalidade das penas como punição, não partilhamos com o seu pensar, por entendermos, consoante a linha esposada por Haroldo Garcia Vitta⁶⁰ e outros importantes estudiosos, que a sanção acarreta a punição do infrator, mas seu fim não é este, e sim evitar condutas contrárias ao Direito.

⁵⁹ Hungria, Nelson. *Ilícito Administrativo e ilícito penal*, Revista de Direito Administrativo, seleção histórica, 1945-1995, p.17., apud Vitta, Heraldo Garcia. *A Sanção ...* cit. p. 67.

⁶⁰ Vitta, Heraldo Garcia. *A Sanção no Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros Editores, 2003, pp. 66-67. Assim é o seu pensar: a doutrina enfatiza, normalmente, a identidade ontológica dos ilícitos, com isso significando não haver distinção substancial entre os ilícitos penal e administrativo, mas se esquece da identidade ontológica das sanções. Pode-se alegar que a sanção penal teria por escopo punir os infratores e, assim, seria diferente da finalidade da sanção administrativa, pois esta visaria a desestimular as pessoas a cometerem ilícitos. A punição não é o fim da pena, é efeito, apenas, do ato impositivo desta ao sujeito. Toda sanção acarreta punição do infrator, mas o fim dela não é este, é o de evitar condutas contrárias ao Direito. Isso decorre do regime democrático de Direito, do princípio da dignidade da pessoa humana, do respeito aos valores fundamentais da sociedade. (...).

Heraldo Garcia Vitta frisa bem este ponto, no qual discorda de Hungria, ou seja, da finalidade das penas como punição, no que entendemos estar com razão quando esclarece que a sanção acarreta a punição do infrator, mas o seu fim não é este e sim evitar condutas contrárias ao Direito⁶¹. Afora a divergência apontada, Heraldo Garcia Vitta, que adota as meditações de Nelson Hungria sobre sanções penais, averbou ainda a respeito das sanções:

As sanções são, ontologicamente, iguais. Apesar disso, mencionam-se sanção penal e sanção administrativa, que são tipos ou espécies delas; o critério adotado para distingui-las, como visto, é o da autoridade competente para impô-las, segundo o ordenamento jurídico (critério formal).⁶²

Estas afirmações acerca da sanção que trouxemos para fins de reflexão nos permitem concluir que sanção deve aparecer como gênero e a pena como espécie perfeita do gênero sanção. Portanto, reafirmamos que, em nosso sentir, sanção deve ser classificada como gênero e a pena como espécie desta.

⁶¹ Vitta, Heraldo Garcia. *A Sanção no Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros Editores, 2003, p.67.

⁶² Vitta, Heraldo Garcia. *A Sanção no Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros Editores, 2003, pp. 67-68. Do original do texto reproduzido, consta ainda, nota de rodapé do seguinte teor: “13. Lorenzo Del Federico enaltece o critério formal como critério da autoridade competente para aplicar a sanção penal, o juiz penal; e da autoridade competente para aplicar sanção administrativa, a autoridade administrativa, ao dizer: “pur trattandosi di un dato puramente formale, si tratta dell’unico sicuro elemento strutturalmente caratterizzante le sanzioni amministrative rispetto ad ogni altro tipo di sanzione”(Le sanzioni amministrative nel diritto tributario. Milano, Giuffrè, 1993, cit. 22, rodapé 15).”