



## **A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL: UMA ABORDAGEM GARANTISTA**

Alessandra Knoll<sup>1</sup>

Luiz Henrique Urquhart Cademartori<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O presente trabalho teve como objetivo investigar, sob a matriz da Teoria Geral do Garantismo Jurídico, a questão atinente à exclusão de punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e o seu tratamento pela legislação brasileira atual (Código Tributário Nacional e leis extravagantes). O problema levantado nesta pesquisa foi indagar (sob uma perspectiva garantista juntamente com o estudo da seletividade do Direito penal brasileiro) se a extinção de punibilidade na atual lei de sonegação fiscal é válida, legítima e condizente com o interesse público. À primeira vista, parece, a tipificação do direito penal positivista brasileiro, legítima, por ser legal (por obedecer às leis formais de legalidade), porém ao se verificar que os ‘tipos’ penais são mecanismos utilizados pelos grupos sociais dominantes para selecionarem as condutas dos subalternos, então o sistema penal passa a não ter legitimidade, de fato. Para acabar com a falsa idéia de legitimidade do direito deve-se observar, no caso da sonegação fiscal, os princípios da igualdade e proporcionalidade, e garantir punição razoável conforme cada crime cometido, ao contrario do que ocorre hoje, de punir excessivamente as condutas da maioria e não punir a conduta (também criminosa) dos grupos hegemônicos no poder político. Este estudo serve para propor, ou ao menos denunciar, sob um aspecto racional e, concomitantemente, dentro de uma visão de direito vigente, mas atenta ao que os atuais formuladores do direito não querem observar, vale dizer, a Constituição sob seu aspecto material, a falácia que envolve uma parte da produção legislativa, mais propriamente, no âmbito penal.

**Palavra-chave:** garantismo; legitimidade; sonegação Fiscal

### **ABSTRACT**

This study aimed to investigate, under the perspective of the General Theory of Legal Guarantees, the issue regards the exclusion of punishment in crimes of tax evasion

<sup>1</sup> Graduada em direito pela Universidade do vale do Itajaí e mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: alekawaii@gmail.com.

<sup>2</sup> Doutor em direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: nupac@unibave.net

and the way that Brazilian legislation. The problem raised in this research was asking (under a guarantee perspective, along with the study of the selectivity of Brazilian criminal law) if the extinction of punishment in the current law on tax evasion is valid, lawful and consistent with the public interest. At first glance, it seems, the classification of positivist law in Brazil, legitimate, because it is legal (because it has formal legitimacy) but when you see that the crimes are mechanism used by dominant social groups to select the conduct of subordinates, then the criminal justice system shall not have legitimacy, in fact. Today the Penal System punish excessively conduct of the majority and not punish the conduct (also criminal) of groups of the hegemonic power politics. This study serves to propose, or at least denounce, in a rational look and at the same time within a vision of existing law, but mindful of the formulators of the current law does not want to watch, it said, the Constitution under its material aspect, the fallacy that involves a part of the legislative output, more specifically, under criminal law.

Keywords: Guarantee; Legitimacy; Tax Withholding

## **INTRODUÇÃO**

O objetivo geral deste trabalho é Investigar, sob a matriz da Teoria Geral do Garantismo Jurídico, a questão atinente à exclusão de punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e o seu tratamento pela legislação brasileira atual.

Em relação aos objetivos específicos, estes foram: a) Demonstrar as principais características da Teoria Geral Garantista, de Luigi Ferrajoli; b) Estudar as diferenças entre legalidade e legitimidade segundo o garantismo; c) Aplicar os parâmetros garantistas de legitimidade normativa, a fim de serem confrontados com a atual legislação sobre sonegação fiscal. d) Identificar de que maneira a extinção do direito de punir no crime de sonegação não atende aos conceitos de legalidade e legitimidade, a partir de uma visão garantista.

No que diz respeito à metodologia, observa-se que o método utilizado foi o Indutivo. A técnica de pesquisa utilizada para obtenção dos dados foi a Pesquisa Bibliográfica, realizada a partir de documentação indireta. Quanto à análise e interpretação dos resultados, a pesquisa teve caráter qualitativo, tentando oferecer uma apreciação global sobre as conclusões que a investigação propiciou.

## 1. O GARANTISMO, DE LUIGI FERRAJOLI

A Teoria Geral do Garantismo origina-se do desdobramento da teoria penal garantista, esta última surgiu na Itália, em 1989, e tem como marco precursor a obra *Diritto e Ragione* de Luigi Ferrajoli. A teoria garantista parte de uma análise crítica do positivismo jurídico, e tem como base a separação entre Moral e Direito (entre “ser” e “dever ser”), e a centralidade do indivíduo na sociedade, de modo que na visão garantista, a sociedade deve dar subsídio para o desenvolvimento do cidadão e garantir os seus direitos fundamentais.

Tal idéia de Estado como garantia de paz e proteção do cidadão não começou com Ferrajoli, ela vem deste Thomas Hobbes, que afirmava que para acabar com o *bellum omnium contra omnes* (a guerra de todos contra todos) deveria acabar com o estado de natureza entre os homens, de modo que deveria ser criado um grande ser político que protegeria os homens: o Leviatã.

A teoria garantista, além de primar pela proteção estatal dos direitos dos homens, apresenta três concepções: uma teoria jurídica, um modelo normativo e uma filosofia política. Na forma de *teoria Jurídica*, apresenta-se como uma releitura dos conceitos de vigência, validade e eficácia. Tal reconceituação é pautada na diferença entre estes três (como será visto mais adiante), o que acarreta uma mudança significativa no modo de analisar a legitimidade de uma lei e gera um *modelo normativo* de estrita legalidade que vem a contrariar o modelo de mera legalidade, ou legalidade formal. A mera legalidade representa, na visão garantista, a forma positivista de legalidade em que basta a norma ser vigente para ser válida. O modelo de legalidade estrita, garantista, muda a forma de analisar a legitimidade estatal porque passa a exigir do Estado que este justifique suas leis nos princípios fundamentais (como será explicitado ao longo deste capítulo), esta exigência caracteriza a acepção de *filosofia política* do garantismo. Nas palavras do próprio autor, traduzidas da versão em espanhol utilizada neste trabalho:

De acordo com o primeiro sentido, "garantismo" designa um *modelo normativo do direito penal*, o modelo de "estrita legalidade". [...] Em uma segunda acepção, "garantismo" designa uma *teoria jurídica* da "validade" e da "eficácia" como categorias distintas não só entre si, mas também no que diz respeito à "existência" ou "vigência" das normas. [...] Em uma terceira acepção, com efeito, "garantismo" designa uma *filosofia política* que impõe ao direito e ao estado o

ônus da justificação externa conforme aos bens e interesses cuja tutela e garantia constitui precisamente o objetivo de ambos. (FERRAJOLI, 2006, p. 281 , Itálico e aspas do original).

O modelo de legalidade estrita verifica contradições e incoerências, entre as normas infraconstitucionais e a Carta Magna. Aquelas deveriam se submeter aos princípios fundamentais desta, quando isto não ocorre o Estado não está garantindo a efetividade das normas essenciais para os cidadãos e por isso ele perde a legitimidade de seu poder, já que este advém de um contrato social entre o povo (detentor do poder) e o Leviatã (o Estado que passa a deter o monopólio da violência legítima, em troca da proteção aos cidadãos). Se os direitos fundamentais e suas garantias (efetividade destes) não estão sendo respeitados pelo Estado, então este contrato se quebra e o poder do Leviatã perde a sua legitimidade. Desta forma o modelo de legalidade estrita:

[...] permite ao estudioso analisar um determinado sistema constitucional para verificar eventuais antinomias entre as normas inferiores e seus princípios constitucionais, bem como incoerências entre as práticas institucionais efetivas e as normas legais. A partir daí, poderá inferir-se o grau de garantismo do referido sistema, ou seja, o grau de efetividade da norma constitucional. (CADEMARTORI, 2006, p. 97).

Na forma de teoria jurídica, o garantismo redefine o que é validade, vigência e eficácia, mais precisamente esclarece a diferença entre os conceitos. Para o estudioso italiano, uma norma pode ser eficaz e ao mesmo tempo não ser válida. Um exemplo disso pode ser verificado nas leis infraconstitucionais que violam direitos fundamentais, já que estas estão vigentes, porém não são válidas sob o ponto de vista constitucional. No mesmo raciocínio, uma lei pode ser válida, mas não eficaz, como um princípio constitucional que é válido, porém não tem efetividade porque não é obedecido pelas demais leis inferiores, nem pelo Estado, quando os legisladores fazem as leis. Esta diferenciação não existia no positivismo em que uma norma para ser válida precisava apenas estar em vigor, ou seja, ter seguido as normas formais para entrar em vigor, independente do conteúdo da lei ser constitucional ou não, como explica Cademartori:

Então, para evitar tais confusões, o garantismo propõe uma redefinição das categorias tradicionais, passando a entender como vigentes (ou de validade meramente formal) as normas postas pelo legislador ordinário em conformidade com os procedimentos previstos em normas superiores, reservando a palavra *validade* à validade também substancial dos atos normativos inferiores.(CADEMARTORI, 2006, p. 100, itálico do original).

Na sua terceira acepção, como filosofia política, a teoria garantista confere, através de sua redefinição do conceito de validade, a efetividade dos direitos fundamentais, já que para uma norma ser válida ela precisa, além da *forma*, do *conteúdo* e este conteúdo deve estar de acordo com o postulado na Constituição.

Desta forma, Colocando o Estado a serviço do cidadão (conforme o contrato social) e da garantia de seus direitos fundamentais, o indivíduo é posto no centro da sociedade. A teoria de Ferrajoli baseia-se no conceito de centralidade do indivíduo, ou seja, sob a perspectiva garantista o Estado trabalha para o indivíduo e para a manutenção dos direitos fundamentais para todos, na garantia de um Estado Democrático de Direito. Este é diferente de democracia, pois no Estado Democrático de Direito, garantista, os direitos fundamentais dos indivíduos e suas garantias (efetivação desses direitos) não podem ser violados nem mesmo pela maioria (ROSA, 2003).

Logo, a teoria garantista também redefine o conceito de democracia, criando o que o autor chama de *democracia substancial*. Ferrajoli afirma haver uma crise do direito nos países democratas (em especial na Itália, Espanha e França), esta crise apresenta três principais aspectos, quais sejam: a crise da legalidade; a crise do Estado social; e a crise do Estado Nacional (FERRAJOLI, 2004).

A primeira crise é a crise do valor que vincula as regras pelos titulares dos poderes públicos. Para ele, há uma ausência de eficácia dos controles do poder, acarretando uma ilegalidade do poder. Ferrajoli cita escândalos de corrupção envolvendo a política, a administração pública, as finanças, e a economia em alguns países europeus. Este sistema corrupto, segundo o autor, constitui uma espécie de Estado paralelo, controlado pelos *lobbies* dos empresários, que tem seu próprio comportamento e sua própria noção de legalidade. Na Itália, a ilegalidade pública se manifesta também como crise constitucional, com a degradação do valor; de regras institucionais; e dos limites impostos ao poder público.

O segundo aspecto da crise democrática, conforme Ferrajoli, é a crise do Estado Social, caracterizada pela inadequação estrutural das formas de Estado de Direito às funções do Estado Social, já que há uma acentuação do caráter seletivo e desigual do direito. Um dos aspectos desta crise é a pressão provocada pelos interesses setoriais e corporativos sobre o Poder Legislativo, exigindo ações positivas

sobre a constante afirmação de emergência e exceção, gerando um inchaço legislativo.

O terceiro aspecto da crise do direito é, para o autor, a crise do Estado nacional, ocasionada pela falta de constitucionalismo no direito internacional, que acarreta uma crise na soberania nacional. Se a soberania não representa mais a real vontade da maioria, como já afirmava o filósofo Jean-Jacques Rousseau, então o Estado está em crise.

Para o garantista, esta tripla crise se traduz numa crise da própria democracia e da legalidade. Tal crise da democracia, e da legalidade, coloca em perigo o futuro dos direitos fundamentais e de suas garantias, (já que os direitos fundamentais são o vínculo substancial imposto pela democracia) não sendo apenas uma crise do direito, mas também uma crise da razão jurídica. A democracia proposta por Ferrajoli é uma democracia constitucional, substancial, ou seja, não é fundamentada apenas em regras formais, mas também, e principalmente, embasada na garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos, colocando os indivíduos no centro da sociedade. O garantismo coloca imposições, barreiras para o poder do Estado, e esta barreira é a Constituição e seus direitos fundamentais

A Constituição representa o contrato social de Rousseau, e os direitos fundamentais limitam o poder do Estado sobre o indivíduo. Se o Estado não protege seus cidadãos e não lhes garante os direitos fundamentais deste contrato constituinte da sociedade, então o Estado perde a legitimidade de seu poder, e passa a exercer (não um monopólio de violência legítima, mas sim) uma ditadura. A democracia se quebra, já que os direitos fundamentais de *todos* os indivíduos não estão sendo respeitados. Quando um Estado promulga uma lei que viola as garantias e direitos fundamentais, então não apenas a legitimidade do Estado e os valores da democracia estão sendo quebrados, mas também há uma crise do próprio direito e da razão jurídica, pois “ o grau de garantia desses direitos se constitui como parâmetro de mediação da legitimidade e qualidade de uma democracia”. (ROSA, 2003, p.35)

A partir deste pensamento Ferrajoli aponta uma nova concepção de legalidade, validade e democracia, que ele chama de substanciais ou “não meramente formais”. Ou seja, que na sua substância tenham a Constituição e seus princípios.

## 1.2. O MODELO DE *LEGALIDADE SUBSTANCIAL* DE FERRAJOLI

O garantismo, como exposto, redefiniu os conceitos de validade, vigência e eficácia em contraponto ao modelo positivista, que não diferenciava a norma vigente da válida. O positivismo se baseia em uma legalidade unidimensional, ou seja, a única dimensão da norma que a torna legal, legítima, é a obediência às regras de procedimento internas do ordenamento jurídico.

Na verdade, a premissa do positivismo jurídico clássico é o princípio da *legalidade formal*, ou, se preferir, de *mera legalidade*, como metanorma de reconhecimento das normas. Segundo esta premissa, uma norma jurídica, seja qual for o seu conteúdo, existe e é válida apenas em virtude das formas de sua produção. (FERRAJOLI, 2006, p. 52, *Itálico do original*).

Para o positivismo jurídico a lei é válida quando segue as normas procedimentais (descritas na própria constituição, quais sejam: aprovação do congresso, *quorum* determinado, etc). Já para Ferrajoli, uma norma deve ser válida apenas quando *substancialmente* está de acordo com a Constituição, não apenas no que diz respeito às normas para sua feitura, mas também ao modo como a nova lei se submete à Constituição em relação aos seus princípios. Se uma nova lei viola, direta ou indiretamente, um princípio constitucional, esta lei não é válida, do ponto de vista garantista, e logo, não é obrigatória, pois o seu conteúdo está em desacordo com a constituição.

É desta forma que Ferrajoli versa sobre os direitos e garantias, ou seja, as garantias devem estar presentes nas leis, de forma que aquelas definem a validade (ou invalidade) destas. Ferrajoli, segundo Ibáñez, “vê a relação entre a lei e a garantia como implicação normativa e não como mera descrição ou constatação de um fato jurídico (que poderia não ocorrer). No conceito de Ferrajoli não pode haver norma sem a garantia, pois esta é parte integrante da norma ao ponto de invalidar-se uma lei que não traga consigo as garantias fundamentais expostas na constituição. Já no positivismo esta estrita relação não ocorre.

Para os positivistas vigência é igual à validade, ou seja, uma norma é válida a partir do momento que ela entra em vigência no ordenamento jurídico. A eficiência da norma é condição de validade. Esta visão fundamenta a validade de uma lei em quesitos apenas formais, procedimentais da mesma, e reduz a validade aos procedimentos legislativos de capacidade e promulgação da lei que, ao tornar-se vigente, adentra no ordenamento jurídico e ganha automaticamente validade. O

garantismo surge para remodelar esta antiga concepção reducionista de validade e legitimidade. Sobre isto, afirma Ferrajoli:

Pelo pensamento kelsiano, pode-se explicar a validade a partir do conceito de *Norma Fundamental*, que considera o ordenamento como um conjunto de normas que para serem válidas devem buscar o seu fundamento em outra norma válida superior, e assim sucessivamente até chegar a uma “norma fundamental”, que serve de fundamento e de cláusula de todo o ordenamento jurídico. A validade da *Norma Fundamental* não é baseada em outra norma (como ocorre com as demais normas positivas no ordenamento jurídico) posto que serve como um artifício teórico para fechar todo o sistema normativo.

Entretanto, com o advento da teoria Garantista, Ferrajoli formula uma crítica por achar a teoria kelsiano excessivamente racional no seu aspecto estrutural, desconsiderando os fatores substanciais ou materiais que também determinam a validade normativa. Assim, para Ferrajoli o que valida as normas inferiores não é a “Norma Fundamental”, mas nos princípios do direito, posto que estes são os fundamentos do Direito, e as leis que decorrerem desta terão, então, validade porque decorrem também destes princípios. Portanto as leis inválidas, que não estão de acordo com os princípios fundamentais deveriam, pelo prisma garantista, serem anuladas, perdendo, pois, a sua eficácia.

[...]a presunção de validade geral que, segundo as teorias normativas assiste a ordem na sua totalidade: a presunção, como já foi reforçada pelas teorias da democracia, que identificam o fundamento da legitimidade democrática das decisões com o simples respeito às regras processuais sobre a forma de "que" e "como". Depois de superada semelhante presunção, é justamente o "direito nulo" ou "ilegítimo" produzido pela contradição com padrões mais elevados e, por conseguinte, a violação dos limites impostos sobre o poder negativo, em que se torna objeto privilegiado da ciência jurídica. E é a crítica da lei é inválida dirigida a fomentar a sua anulação, que constitui a principal tarefa, científica e ao mesmo tempo política, da ciência jurídica. (FERRAJOLI, 2006, p. 29)

Portanto, para Ferrajoli, a lei ilegítima não deve se tornar eficaz, ou seja, não deve ser cumprida, porque substancialmente ela viola direitos constitucionais, ou seja, ela quebra o contrato social. Ora, desde Jean-Jacques Rousseau, há entre a população e o Estado um contrato social, em que aquele transfere para este o monopólio da violência legítima. Podemos concluir que o Direito tem poder sobre os cidadãos na medida em que ele se fundamenta nos princípios deste contrato social. O Estado deve trabalhar para o cidadão, que deve ser o centro da sociedade. Esta é



maior que aquele, mas ela só tem poder porque o próprio indivíduo lhe cedeu este poder, através do contrato social. Logo se o Estado atuar contra os interesses dos indivíduos ele perde a legitimidade. Neste mesmo raciocínio, a norma fundamental legitima o ordenamento jurídico, que deve trabalhar em prol do cidadão a fim de garantir a paz social (nem que para isso tenha que usar o monopólio da violência, como nas prisões, para manter a sociedade pacífica).

Logo, pode-se perceber que as leis não são válidas apenas por estarem vigentes no ordenamento, mas as normas têm validade apenas se forem legítimas do ponto de vista *substancial*, se forem pautadas pelos direitos fundamentais dos indivíduos, como a igualdade, pressuposto para uma sociedade justa e voltada para o indivíduo.

No Estado Constitucional, democrático, de Direito as normas só tem validade se pautadas nos fundamentos e garantias constitucionais. Quando a validade das normas se reduz ao preenchimento de requisitos formais o Estado perde a sua legitimidade. Se uma lei ao ser criada obedece a competência e as regras formais para ser criada porém viola princípios constitucionais fundamentais (igualdade, proporcionalidade etc), então esta lei não é legal, válida. Pois a lei tem que se submeter ao Direito e não à forma

Com efeito, o sistema de normas sobre a produção das leis - geralmente estabelecido, nos nossos ordenamentos jurídicos, 206, p. 29 com cunho constitucional - é composto não só de regras formais sobre a competência ou sobre os procedimentos e formação das leis. Inclui também normas substanciais, como o princípio da igualdade e os direitos fundamentais, que de várias formas limitam e vinculam o poder legislativo excluindo ou impondo certos conteúdos. Assim, uma norma - por exemplo, uma lei que viola o princípio constitucional da igualdade - por mais que tenha existência formal ou vigência, pode muito bem ser inválida e, como tal, passível de cancelamento por contrastar com uma regra substancial sobre a sua produção. ( FERRAJOLI, 2006, p. 20-21, destaque meu).

Logo uma lei que não é válida, é apenas vigente, não deve ser aplicada (deve ser cancelada, anulada), cabe ao Estado fornecer subsídios para que o cidadão possa fazer a verificação da legitimidade e impedir os abusos de poder. Esses subsídios serão estudados no capítulo seguinte.

Ferrajoli entende que as normas meramente válidas (válidas do ponto de vista positivista) sejam declaradas inválidas (porque violam os princípios fundamentais) e sejam descartadas do ordenamento de forma a não terem eficácia. Por este entendimento, a teoria garantista de Ferrajoli é chamada por alguns de teoria

minimalista, por incentivar a “diminuição” do Direito, retirando deste as leis inválidas do ponto de vista substancial, ou material.

### 1.3. A EFETIVAÇÃO DAS GARANTIAS PELO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO

O indivíduo, como já afirmou Aristóteles (1997), precisa da sociedade para viver, ele é um *zoon politikon* (animal político). A sociedade visa o bem maior dos cidadãos, que unem-se para melhor sobreviverem. A sociedade então, para o pensamento grego, está acima do indivíduo, para este modelo de pensamento uma morte na batalha defendendo sua *pólis*, é uma morte boa e heróica.

Esta idéia de sociedade acima do indivíduo preponderou durante muito tempo, e chega ao ápice com as monarquias absolutistas Européias, principalmente na França com o Monarca Luís XIV (que governou a França de 1643 a 1715) e sua célebre frase “L’État c’est moi” (o Estado sou eu). O absolutismo foi a primeira formação do que caracteriza, ainda hoje, um Estado territorialmente demarcado, que centraliza suas funções precípuas, porém, no caso do Estado do séc. XVIII este se caracterizava pelo exercício irrestrito, absoluto, do poder pelos que o detinham (vale dizer: os monarcas absolutistas).

A opressão absolutista durou até as chamadas revoluções burguesas de fins de século XVIII, com os ideais humanistas e libertários da Revolução francesa de 1789 de *égalité, liberté et fraternité*, (igualdade, liberdade e fraternidade) e americana de 1776, e a Revolução Gloriosa da Inglaterra, ainda anterior, em 1688. A partir dessas idéias e ações, consolidou-se o Estado Liberal, que era uma resposta ao Estado Absolutista monárquico interventor. O Estado Liberal se apresentava como abstencionista, sendo apenas limitado pela lei. Na economia o Estado também não intervinha (o que caracterizou o jargão da política econômica do *laissez-faire*, ou “deixe estar”) ficando o domínio econômico por conta da ‘mão invisível’ (conceito de Adam Smith) do mercado que controlaria a economia através da livre concorrência entre os agentes econômicos

Porém, com o passar dos anos este tipo de Estado, como afirma Ferrajoli (2006) levou a um inchaço legislativo, porque ficou a cargo do Congresso Legislativo a missão de elaborar todo tipo de lei de cunho social. Ocorre que havia muita pressão de vários setores da sociedade, todos afirmando que suas leis assistencialistas eram urgentes e importantíssimas, gerando uma carga imensa

sobre o Congresso que passou a fazer lei sobre quase tudo, procurando resolver todo o tipo de problema social. Então as leis, que deveriam ser gerais e abstratas passaram a ser, em sua maioria, casuísticas, protegendo o direito daqueles setores que exerciam pressão sobre o legislativo, *os lobbies*.

A partir desta crise do Estado Social de Direito, buscou-se a solução através de um novo conceito de Estado, que atendesse aos ideais libertários iluministas e sociais, mas que ao mesmo tempo não sobrecarregasse o Congresso com pressões de *lobbies* que acabam por deslegitimar esta instituição. Então, através do *Estado Constitucional de Direito*, que vem a ser o resultado dessas mudanças, podemos retirar a carga assistencialista do Estado, e ao mesmo tempo não anular os direitos do cidadãos, porque neste conceito de Estado o povo tem os mecanismos processuais (constitucionais e infraconstitucionais) necessários para exigir que as garantias fundamentais sejam efetivadas. Esses mecanismos são, no Brasil, por exemplo, mandado de injunção, ação popular, ação civil pública, ação direta de Inconstitucionalidade, entre outros meios em que o povo está a frente, em seu papel de cidadão, requisitando a efetivação de seus direitos fundamentais.

No Estado Constitucional de Direito, é importante também o papel do Juiz, ao interpretar as leis infraconstitucionais de forma a tornarem efetivas as normas constitucionais, de forma que se uma lei fere um dispositivo constitucional esta lei deve ser considerada inválida pelo magistrado. “A efetivação das garantias não cabe tão-somente ao poder político, mas também ao jurídico, através do processo interpretativo”(CARVALHO, 2001, p.176).

Mas isto só é possível através de uma visão garantista, que dissocia a mera legalidade (a simples vigência de uma lei) da estrita legalidade, ou seja, da legalidade embasada na Constituição que “[...] nessa concepção garantista, deixa de ser meramente normativa (formal), buscando resgatar o seu próprio conteúdo formador” (ROSA, 2003, p.35, tático do original).

Desta forma o juiz passa a ter um papel não apenas de “repetidor” das leis, sem questionar o real direito. Ele deixa de observar apenas a forma (a existência e vigência da lei) para observar o conteúdo da lei, e fazer um filtro de legalidade, em que é observado não a mera legalidade formal kelsiana, mas a estrita legalidade formal e material (ou substancial) garantista, na qual uma lei que viola um princípio constitucional deve ser anulada ou cancelada, ela não deve ter efetividade. Este é um corolário não apenas de um estado Democrático, mas também Constitucional de

Direito, em que as leis estão sujeitas ao controle judiciário e social (através de ações dos cidadãos). Desta forma a lei não basta estar vigente, ele deve ter passado pelo crivo da validade substancial:

O paradigma da democracia constitucional não é outro que a sujeição do direito ao direito gerada por esta dissociação entre vigência e validade, entre mera legalidade e estrita legalidade, entre forma e conteúdo, entre a weberiana "racionalidade formal" e "racionalidade material. (FERRAJOLI, 2005, p.37).

Voltando às lições de Jean-Jacques Rousseau, o indivíduo faz um contrato com a sociedade, na qual aquele sede seus poderes para esta, em troca de proteção e uma boa qualidade de vida. O Estado passa a ter o monopólio legítimo do poder. A constituição, então, é a melhor maneira de representar este pacto entre os indivíduos, donos do poder, e a sociedade, para quem estes passam o poder de forma legítima, *contanto que* este poder seja usado para o bem do cidadão.

O paradigma do Estado constitucional da direito - ou seja, o modelo garantista - não é outra coisa que esta dupla sujeição do direito à lei, que afeta ambas as dimensões de todo o fenômeno normativo: a vigência, a forma e a substância, sinais e significados, legitimação formal e legitimação substancial, ou melhor "racionalidade formal" e "racionalidade material" weberiana. ( FERRAJOLI, 2006, p. 22).

Desta forma o garantismo, com a sua redefinição de validade, fornece instrumentos para o juiz e os cidadãos frearem a corrupção do direito e das leis casuísticas inconstitucionais, através dos instrumentos colocados a disposição da população pela Constituição (já citados: ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, ect) para, sob uma análise garantista das leis, impedirem que leis inconstitucionais violem os direitos fundamentais e deslegitimem o Direito e suas instituições.

## **2. A ILEGITIMIDADE DA EXCLUSÃO DE PUNIBILIDADE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

A punibilidade é o poder que o Estado detém, de punir o agente do crime, esta punição ocorre em prol da sociedade. Quando ocorre a extinção da punibilidade, acaba-se com este poder repressivo estatal “as causas de extinção da

punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o estado de aplicar punição” (ANDRADE FILHO, 2007, p.149).

O foco deste trabalho está na análise da legitimidade da exclusão de punibilidade do crime de sonegação fiscal, um dos os tipos penais previstos nos crimes contra a Ordem Tributária, este crime consiste em:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

A mesma lei (4.729/65) afirmava que se tornava extinta a punibilidade dos crimes de sonegação fiscal quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a *ação fiscal* própria, ou seja, a ação administrativa. A lei n. 5.498 de 1968, modificou tal dispositivo ao estabelecer que:

Art 1º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei número 4.729, de 14 de julho de 1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

§ 1º Fica igualmente extinta a punibilidade dos contribuintes, mencionados neste artigo, que tenham pago seus débitos ou que os estejam pagando na forma da legislação vigente.

§ 2º As disposições deste artigo não se aplicam aos contribuintes cujos débitos decorram de operações realizadas através de entidades nacionais ou estrangeiras que não tenham sido autorizadas a funcionar no País.

Com o advento da lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990 a graduação penal aumentou, prevendo-se penas de reclusão e detenção (a antiga lei previa somente detenção). Como as duas leis versavam sobre semelhante fato, apesar de não haver revogação expressa, alguns entenderam que a primeira lei restou revogada, haja vista que se assim não fosse ocorreria *bis in idem*, ou seja, poderia um cidadão ser enquadrado em dois crimes semelhantes pela mesma ação delituosa. Porém o art. 98 da lei n. 8.383 de 1991 faz menção expressa de que não houve tal revogação.

A lei n.8.137/90 previu em seu artigo 14 que haveria o benefício da extinção de punibilidade se houvesse o pagamento do tributo ou contribuição social (com acessórios) *antes do recebimento da denúncia*. Então com esta nova lei passa-se a extinguir a punibilidade estatal contra quem sonegou impostos se o agente efetuar o pagamento antes do recebimento da denúncia. Esta é após a ação fiscal (administrativa), logo, na lei de 1990 o autor do crime tem mais tempo para efetuar o pagamento. Tal benefício foi revogado com o artigo 98 da lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Todavia, a revogação durou cerca de quatro anos, pois a lei n. 9.249/95, em seu artigo 34, voltou a prever o pagamento do tributo *antes do recebimento da denúncia* como sendo causa de extinção de punibilidade.

Além disso, não é necessário que realmente haja o efetivo pagamento para que seja extinto o poder punitivo do Estado perante o criminoso, pois a extinção de punibilidade para quem sonegou imposto dá-se da mesma forma que a extinção do crédito tributário, prevista no artigo 156 do CTN (Código Tributário Nacional):

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - a remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos § 1 e § 4; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

A lei n. 9.964 de 2000 introduziu o pagamento através do Refis (Programa de Recuperação Fiscal) que prevê formas facilitadas de parcelamento do crédito tributário. O artigo 9º da lei 10.684 de 30 de maio de 2003 versa que é suspensa a punibilidade enquanto o agente estiver incluído no parcelamento<sup>3</sup>, então durante o pagamento não há a punição estatal. E Após o devido pagamento integral a punibilidade extingue-se, conforme o parágrafo segundo, também do artigo 9º, da mesma lei.

Para o garantismo, as incongruências entre a função declarada e a função latente do Direito Penal, resolvem-se por um processo de legitimação garantista do

---

<sup>3</sup> Lei n. 10.684/03, art. 9º: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

Sistema Penal. Tal legitimação passa pela avaliação das leis, que devem ter seu conteúdo de acordo com os preceitos constitucionais. Para Ferrajoli a pena é um mal, e por ser um mal ela deve ser substanciada constitucionalmente. Já para as teorias justificacionistas a pena é um bem, pois o criminoso é o mal; e para a teoria abolicionista a pena é um mal e deve ser aos poucos eliminada. Esta é, esquematicamente, a diferença entre as teorias minimalistas de Baratta e Ferrajoli. Este último admite que a pena é um mal, e admite a crise do Direito, porém prevê um modo de legitimar o direito e a pena e eliminar apenas as normas do Direito que não estão de acordo com os princípios jusfundamentais. Se é preciso realizar um processo de legitimação do Direito, entende-se necessário que seja verificado se as leis estão de acordo com os preceitos constitucionais, e abolir as normas incongruentes, na forma do minimalismo penal de Ferrajoli. Esta verificação entre norma e constituição:

[...] assegura que a centralidade das pessoas e a garantia de seus direitos sejam não apenas valores externos ou condicionantes axiológicos, mas também vínculos estruturais de toda a ulterior dinâmica política que implica o Estado democrático. (FREIRE, 1997, p. 64.).

O Brasil (conforme preconizado na sua Carta Magna) é um Estado Democrático (e Social) de Direito cuja democracia obedece a uma forma representativa (através do escrutínio) e parcialmente participativa (através dos institutos do *referendum*, plebiscito e iniciativa popular). Como Estado Democrático de Direito o Estado brasileiro assume certos encargos institucionais e de caráter sócio-político que são irrenunciáveis como condições de perpetuar o que seja legitimamente considerado democrático. Para tanto, a garantia da lei, vale dizer, uma legislação constitucional, eficaz e legítima, é uma das responsabilidades e obrigações fundamentais do Estado Brasileiro.

Num Estado Democrático de Direito as garantias fundamentais, no seu aspecto axiológico, devem gozar do maior grau de aplicabilidade. Como um dos corolários disto, a Constituição assegura o princípio da igualdade, que, como visto anteriormente, é violado pela seletividade penal. Para Ferrajoli, segundo seu conceito de *estrita legalidade* visto no capítulo primeiro, uma lei que viola algum princípio fundamental não é legítima. Ela pode ter legalidade formal, porém o seu conteúdo está em desacordo com a Constituição.

A exclusão de punibilidade no crime de sonegação fiscal é mais um instrumento pelo qual o Direito Penal se reafirma, pois a desproporcionalidade intencional existente entre a repressão da sonegação fiscal (ato com maior probabilidade de ser cometido por indivíduo da classe privilegiada) e a repressão de outros crimes como tráfico de drogas, furto, latrocínio (crimes cometidos, em sua maioria pelos sujeitos dos grupos sócio-econômicos *não* privilegiados) faz aumentar ainda mais a desigualdade social. Com isso, o direito penal torna-se, através de movimentos como o da lei e ordem, a maior força do bem (a sociedade dos privilegiados) contra o mal (os marginais).

Desta forma, a exclusão de punibilidade no crime de sonegação fiscal não apenas viola o princípio da igualdade, como também é demonstrado que a intenção da exclusão do direito de punir estatal contra o sonegador é a de manter a desigualdade entre os privilegiados que cometem o crime de sonegação fiscal (e não sofrem pena alguma, se pagarem o imposto sonegado). Já os *não* privilegiados que cometem crimes de furto, roubo, ect (e mesmo se devolverem o dinheiro ou objeto que furtaram ou roubaram, irão sofrer repressão estatal, visto que a punibilidade do Estado não se extingue nestes casos).

Como estudado no segundo capítulo, há três graus em que há o etiquetamento, em que se aumenta a desigualdade entre os grupos sócio-econômicos, estes três graus de criminalização são: a formação das leis, a aplicação das leis e a execução das leis. Foi explicado também como nestes três graus de criminalização o Direito Penal tende a imunizar as condutas dos cidadãos dos grupos sócio-econômicos privilegiados, com o objetivo de manter a desigualdade social.

A extinção de criminalidade no crime de sonegação fiscal é uma amostra de como já no primeiro grau de criminalização (no momento em que foi sancionada a lei) já houve a imunização dos privilegiados através da possibilidade de exclusão do *jus puniendi* estatal se o agente admitir o crime e pagar a dívida.

Uma lei que prevê uma pena leve (ou benefícios como anistia, suspensão ou extinção de punibilidade) para um crime grave está colidindo gravemente com o princípio da proporcionalidade, e isto ocorre intencionalmente a fim de imunizar a conduta de certos indivíduos. Desta forma esta lei viola totalmente o princípio da igualdade, porque torna alguns indivíduos beneficiados com imunidade perante a lei enquanto outros são severamente preprendidos.



Fica claro como o pagamento da dívida como causa de exclusão do *jus puniendi* nos crimes de sonegação é uma amostra de que foi violado o artigo 5º da Constituição Federal que preconiza que Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Tal violação torna tal lei ilegítima, sob o ponto de vista de justiça externa, na acepção garantista.

A Sonegação fiscal, no que diz respeito à sua exclusão de punibilidade, segundo os conceitos de Ferrajoli, revela-se vigente na medida em que passou por um processo legislativo formalmente correto de aprovação e instituição, ela é eficaz porque efetivamente produz os seus efeitos na ordem social ao ser observada pelos seus destinatários. Porém não é válida, porque não atende, sob um ponto de vista axiológico material, aos princípios jusfundamentais, já que ela fere o princípio da proporcionalidade, dentre outros princípios tais como o da equidade, justiça social, etc.

Sob o ponto de vista da legalidade estrita, o conteúdo da lei que propõe a exclusão de punibilidade no crime de sonegação fiscal é uma lei sem legitimidade porque não apenas viola o princípio penal da proporcionalidade e o princípio constitucional da igualdade, como a razão desta previsão legal é justamente ser desproporcional e aumentar a desigualdade, como analisado anteriormente.

Montesquieu (1949) já afirmava que a lei tinha uma razão de ser criada, ou seja, tinha seu próprio espírito. Ela é mais que um sistema legalizado, ela deve ser fruto de um fato social. Se as leis são reflexos dos paradigmas sociais, são também instrumentos da busca pelo convívio harmonioso. Logo, as leis se fundamentaram na busca do bem-comum. Se as leis forem, em sua concepção, pautadas pela busca de um bem de interesse exclusivo de um grupo do poder sócio-economicamente privilegiado, elas não estarão cumprindo o seu objetivo, a sua razão de ser, porque a razão das leis seria o oposto do objetivo declarado do sistema penal.

Se a exclusão de punibilidade representa uma vontade, de tornar o direito penal seletivo, de um grupo social, então esta exclusão do *jus puniendi* é ilegítima, na visão garantista, visto que, a lei deve representar a vontade da sociedade, e não de um grupo dela. Quando o Direito Penal não reconhece todos os homens igualmente, imunizando o crime dos privilegiados, então deve-se acabar com os privilégios a fim de que o Direito volte a ser legítimo.

A exclusão do *jus puniendi* (*direito de punir*) do Estado, no caso do crime de sonegação fiscal é não apenas um exemplo, uma prova, de que o Direito Penal é

desproporcional e desigual, é também uma das causas de que geram maior desigualdade. Por isso, para mudar-se a desigualdade do sistema penal e tornar o objetivo declarado do sistema penal o real objetivo deste, deve-se eliminar estas incongruências, estes paradoxos, através do movimento de cidadãos conscientes, podendo-se fazer uso do mandado de injunção, por exemplo.

## CONCLUSÃO

Assim, o conceito de *legalidade substancial* da teoria garantista exige que as leis ilegítimas sejam anuladas do ordenamento. Tais leis não devem ter efetivação. Não devem ser aplicadas porque trazem consigo uma carga de ilegalidade. Neste ponto a teoria de Ferrajoli se aproxima de uma teoria minimalista, pois supõe a supressão das leis que tem validade meramente formal.

Esta supressão das leis inválidas (sob o ponto de vista substancial) pode ser efetivada através do Estado Constitucional de Direito, que se caracteriza por um Estado em que os cidadãos e o Poder Judiciário intervêm de forma fazer um filtro de seleção das leis válidas das inválidas. Isto pode ocorrer através de ações populares, ações civis públicas, mandado de Injunção entre outras medidas que o cidadão sozinho ou em grupo (sociedades) pode interferir no direito, eliminando as leis ilegítimas.

Neste Estado Constitucional de Direito o juiz também tem um papel fundamental, pois ele que pode decidir entre aplicar ou não uma medida que está vigente, porém ela é substancialmente inválida por violar norma constitucional.

A extinção de punibilidade nos crimes de sonegação fiscal viola o princípio da proporcionalidade, no qual a pena de um crime deveria ser proporcional ao dano, porque na sonegação fiscal o criminoso deixa de ir para a cadeia mediante o simples pagamento da dívida. Enquanto isto não ocorre em crimes menos danosos, como o furto, por exemplo.

Esta desproporcionalidade demonstra a seletividade do Sistema penal e trás à tona o mito da igualdade. De forma que, se a pena dos crimes não é proporcional ao dano, mas sim é escolhida de acordo com o *status* do criminoso, como visto no segundo capítulo, então o direito penal é desigual. E a lei que prevê a exclusão de punibilidade no crime de sonegação fiscal também é desigual.

Se tal exclusão de punibilidade viola o princípio da igualdade, e da justiça social (porque, ao contrário, a lei que prevê este benefício ao sonegador tem como objetivo ser desproporcional, ser desigual e aumentar a injustiça social, justificando o Sistema Penal) então, pela teoria garantista de Ferrajoli, a exclusão de punibilidade nos crimes de sonegação fiscal não tem validade substancial, porque viola a Constituição federal, então este dispositivo não deveria ter eficácia

Para acabar com a ilegalidade (ou legalidade apenas formal) da exclusão de punibilidade neste crime, deve-se atentar para as formas de efetivação das garantias típicas do Estado Constitucional de Direito, e deve contar também com a participação do juiz no papel de deslegitimador da exclusão de punibilidade.

## REFERÊNCIAS:

CADEMARTORI, Sergio. **Estado de direito e legitimidade**. Uma abordagem garantista. 2.ed. Campinas: Millennium, 2006.

FERRAJOLI, Luigi, **Derechos y garantías**. La ley del más débil. Madrid: Trotta, 2004.

\_\_\_\_\_. **Derecho y razón**. Teoría del garantismo penal. Prólogo de Norberto Bobbio. Madrid: Trotta, 2001.

FERRAJOLI, Luigi, et all. **Los fundamentos de los derechos fundamentales**. Edición de Antônio de Cabo y Gerardo Pisarello. Madrid: Trotta, 2005.

FOUCAULT, Michael. Vigiar e punir: história da violência nas prisões. Tradução de Ligia M. PONDE Vassalo. Petrópolis: Vozes, 1987.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Os pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

MONTESQUIEU, Charles Louis de. **L'Esprit des lois**. In : Collection des Classiques Garnier. Paris: Garnier Frères. 1949.

ROSA, Alexandre Morais da. **O que é garantismo jurídico?** (Teoria geral do Direito). Florianópolis: Habitus, 2003.

ROUSSEAU, Jean-jacques. **Du contrat Social ou principes du droit politique**. p.16. Disponível em : < <http://virtualbooks.terra.com.br/index.htm>>. Acesso em 12.02.2007.

