



O EXCESSO DE EXAÇÃO E O CONTRIBUINTE COMO INIMIGO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

RAMOS, Samuel Ebel Braga

Resumo

Este artigo tem o foco de discorrer sobre a transformação do contribuinte em inimigo, conceito este preconizado pelo jurista alemão Günther Jakobs em sua aludida teoria, demonstrando excessos dos agentes públicos nas autuações fiscais, sobretudo nos equívocos na fundamentação e cobranças injustas e, neste passo, transgredindo a norma positivada no artigo 316, §1 do Código Penal. Atualmente, o contribuinte tornou-se espectador de análises subjetivas e métodos escusos na lavratura de autos de infração, afastando o direito tributário da legalidade e segurança jurídica, pilares do constitucionalismo, tratando o cidadão como inimigo do Estado. O excesso na exação afasta o contribuinte de suas obrigações tributárias, abrindo o leque do descontentamento, e, neste passo, levando o cidadão a eximir-se do pagamento de suas obrigações tributárias, acarretando perdas significativas para o próprio Estado.

Palavras chave: Direito Tributário, Direito Penal, Excesso de Exação, Direito Penal do Inimigo, Moralidade Administrativa.

Zusammenfassung

Der Schwerpunkt dieses Aufsatzes ist die Umwandlung des Steuerträgers in Feind. Der Begriff wurde vom deutschen Juristen Günther Jakobs in seiner Theorie entwickelt, wobei er Exzesse von Amtsträgern bei Steuerermittlungen insbesondere bei Fehlern in der Begründung und ungerechten Beitreibungen und folgendermaßen Verletzung vom Art. 316 § 1 Strafgesetzbuch nachgewiesen hat. Heutzutage wird der Steuerzahler Zuschauer von subjektiven Analysen und obskuren Methoden bei der Aufnahme von Steuervergehensakten, wobei das Steuerrecht von der Legalität und Rechtssicherheit, Säulen des Konstitutionalismus, entfernt und der Bürger als Staatsfeind behandelt wird. Die Feindseligkeit zwischen Steuerzahler und dem Staat ist latent und wenn der Amtsträger die Prinzipien, Steuergrundlagen und Verfassungsgarantien nicht beachtet, verletzt er die Verwaltungsmoralität, wobei der Staat dann in den privaten Wirtschaftsbereich des Bürgers eindringt und ihn verunsichert. Außerdem werden seine Verteidigungsrechte und die Garantie des ordentlichen rechtlichen Verfahrens niedergemäht. Die Überschreitung von Beitreibung entfernt der Steuerzahler von seinen Steuerpflichten und verursacht Unzufriedenheit, was den Bürger dann dazu führt, seine Steuerpflichten nicht zu zahlen, wobei der Staat dann bedeutende Verluste erleidet.

Stichwörter: Steuerrecht, Strafrecht, Überschreitung von Beitreibung, Strafrecht des Feindes, Verwaltungsmoralität.

INTRODUÇÃO

O poder discricionário do Estado na exigência e arrecadação de tributos perante seus cidadãos, impondo a estes o pagamento de valores visando a manutenção e subsistência do corpo Estatal e almejando o bem comum, sempre foi o motivo ensejador da animosidade Estado-Contribuinte. Nos mais antigos registros históricos, verifica-se a disparidade entre os interesses arrecadatários do Poder Estatal e seu poder impositivo e o cidadão comum.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 e o próprio Código Tributário Nacional, buscou-se equilibrar a relação entre Estado e contribuinte, garantindo a este proteção quanto a abusos estatais praticados pelos seus agentes, bem como exigência indevida de tributos, desenhando regras e princípios, nascendo, então, o chamado “Limites do Estado ao poder de tributar.

Insculpido no Código Penal Brasileiro em seu artigo 316, §1, está a tipificação criminal para os agentes estatais transgressores da norma, conhecida como Excesso de Exação, visando proteger o cidadão de práticas delituosas e abusos cometidos, bem como a proteção de seu bem jurídico patrimonial e a moralidade e legalidade administrativa.

Atualmente, mesmo com direitos e garantias consagradas no ordenamento jurídico brasileiro, encontra-se o contribuinte atônito diante práticas escusas e interpretações subjetivas na aplicação de sanções, tornando-o um inimigo do Estado, ceifando-lhe premissas básicas constitucionais e processuais, bem como a segurança jurídica, exatamente como apresentado por Günther Jakobs em sua Teoria do Direito Penal do Inimigo.

Neste prisma, o direito penal, com sua pretensão punitivista e o direito tributário, como forma de arrecadação e imposição tributária, tem se fundido contra o contribuinte, transformando-o em inimigo do Estado, quando do aumento dos poderes discricionários ilimitados, bem como invertendo ritos processuais probatórios em prejuízo do cidadão.

Quando se priva o contribuinte de exercer seu direito fundamental ampla defesa e informação, deixando-o a míngua da aplicação de lei mais favorável, bem como constatado os excessos praticados pelos agentes fiscais, latentes em autuações fiscais desprovidas de fundamentações claras e objetivas, claramente nos deparamos pelas linhas escritas por Jakobs e sua definição de inimigo no ordenamento jurídico.

Neste raciocínio, a Administração Fiscal, através de seus agentes, ultrapassam os limites estabelecidos no ordenamento jurídico tributário, adentrando na seara do direito penal e, desta forma, indo de encontro à norma classificada como excesso de exação.

O presente artigo tem como objetivo demonstrar a fusão do direito penal e direito tributário, com a análise empírica dos excessos praticados pelos agentes públicos na exigência do pagamento e suas autuações arbitrárias, em descumprimento à norma penal positivada no artigo 316, §1 do Código Penal Brasileiro e, desta forma, dando o status de inimigo ao contribuinte, conforme preceitos da aludida teoria do jurista alemão Günther Jakobs.

O ENCONTRO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL

A relação entre o Direito e a Moral é tênue. O Estado não detém apenas uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica em relação a tributação. O Direito e a supremacia constitucional sempre serão a defesa contra a arbitrariedade e o instrumento do cidadão contra o Estado.

Tão importante, que o legislador reconhece a Moralidade Administrativa como instituto jurídico a ser obedecido e respeitado, de maneira objetiva, conforme destaca o Art. 37 da Constituição Federal quando versa sobre o princípio da moralidade.

Otto Von Bismarck, em 1903, já previa a atuação de agentes públicos em desacordo com a norma, em detrimento de uma Administração Pública eficiente e com moralidade maculada.

Com leis ruins e funcionários bons (juízes) ainda é possível governar. Mas com funcionários ruins, as melhores leis não sevem para nada¹. (BISMARCK, 1903, p. 284)

O poder discricionário conferido aos agentes tributários no Brasil é fundamental para a tomada de decisões na Administração Pública. O exercício do poder de tributar do Estado, portanto, deve considerar aspectos como o motivo e a finalidade da tributação, a função social do tributo, e também deve ser observado sob a ótica da Legislação Tributária. Entretanto, pode ser limitada com garantias conferidas aos seus cidadãos.

Discricionariedade, como o buraco em uma rosquinha, não existe, exceto como uma área deixada aberta por uma limitação circundante. Por conseguinte, é um conceito relativo. Sempre faz sentido perguntar: “discricionariedade de acordo com que parâmetros? Ou “discricionariedade de que autoridade?” (DWORKIN, 1978, p. 31)²

Neste passo, o Direito, em regra geral, tem por finalidade promover o equilíbrio das relações entre o Estado, detentor da maior forma de poder, e aqueles que não detém o poder. Em linhas gerais, entre os que tem mais e os que tem menos poder. Com isto, adentrando na relação Fisco-Contribuinte, nos deparamos com o Direito Tributário, que detém a função precípua de limitar o poder estatal e proteger o cidadão de abusos.

Hugo de Brito Machado (2008, p.49) conceitua com precisão o Direito Tributário como “o ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão de abusos desse poder”.

Complementando o entendimento, Kyoshi Harada (2015, p. 02) observa que o “Direito Tributário ocupa-se, também, com as técnicas de interpretação e aplicação da legislação tributária, bem como o estudo dos princípios norteadores do fenômeno tributário expressos na Constituição Federal”.

¹ Mit schlechten Gesetzen und guten Beamten (Richtern) läßt sich immer noch regieren, bei schlechten Beamten aber helfen uns die besten Gesetze nichts (Tradução do autor).

² “Discretion, like the hole in a doughnut, does not exist except as an area left open by a surrounding belt of restriction. It is therefore a relative concept. It always makes sense to ask, ‘Discretion under which standards?’ or ‘Discretion as to which authority?’. (Tradução do autor).

A Lei Penal, bem como o próprio Direito, visa proteger os bens jurídicos da ameaça de lesões. Neste contexto, o patrimônio público e o erário são os bens jurídicos protegidos, no tocante ao Direito Tributário. Entretanto, preocupou-se o legislador em garantir a defesa do cidadão e, com isso, insculpiu no Direito Penal normas para a responsabilização das injustiças perpetradas pelos agentes estatais.

Conforme preleciona Hans Kelsen (2009, p. 221) “por isso, todo e qualquer conteúdo pode ser Direito. Não há qualquer conduta humana que, como tal, por força do seu conteúdo, esteja excluída de ser conteúdo de uma norma jurídica”.

Se faz necessário destacar a seguinte reflexão pontuada por Niklas Luhmann (1993, p. 124) na compreensão da “norma”, na qual ela “não é socialmente válida apenas quando é obedecida, mas também quando é sustentada contrafaticamente, pois, em ambos os casos, ela cumpre a função de oferecer a segurança das expectativas”

No instante em que a fiscalização tributária transpassa os limites de sua atuação, colocando o cidadão contribuinte em situação temerária, exigindo tributos inexistentes ou reconhecidamente não devidos, o Direito Penal comparece com seu poder punitivo, coibindo o comportamento e ação transgressora dos agentes estatais, ensejando a ingerência da Jurisdição na cominação de penalidade previamente positivada no ordenamento jurídico.

Desse encontro entre os dois campos do direito, o legislador inseriu no Código Penal em seu Art. 316, §1, através da Lei 8137/90, o chamado Excesso de Exação, que sintetiza a coesão entre o poder discricionário do agente estatal e o ilícito penal.

Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa”.

Este tipo penal visa proteger a Administração Pública, conferindo legalidade e moralidade aos seus atos, bem como o lícito desenvolvimento da atuação dos atos de fiscalização, conservando a legalidade e licitude na

atividade de seus agentes. Entretanto, há de ser enaltecido a atuação do legislador que militou, também, em favor do contribuinte, sendo este destinatário da norma e garantindo-lhe ser sujeito passivo do delito, em cautela a iminência de danos patrimoniais e arbitrariedades.

Com isto, quando verificado exageros e arbitrariedades da Autoridade Tributária no exercício da fiscalização e utilização de força fora da legalidade, decorre, daí, a responsabilidade penal do agente público, havendo o legislador em garantia ao direito contribuinte, ter incluído na norma penal tamanha garantia ao cidadão.

Trazendo a baila o estudo comparado, o Código Tributário Alemão, *Abgabenordnung* (AO, 1977), dispõe sobre questões inerentes as nulidades de atos praticados por agentes administrativos no exercício da fiscalização tributária.

§ 125 – O ato administrativo será nulo, quando padecer de vício particularmente grave e esse fato se tornar manifesto numa prudente apreciação de todas as circunstâncias que devam ser levadas em consideração.

3. que exigir a prática de um ato contrário à lei e que constitua pressuposto de um delito ou de uma infração administrativa.

A exteriorização do ato contrário a norma, ou seja, no instante que o agente público exige tributo o qual não deveria ou impõe meios vexatórios na cobrança deste, incorre na transgressão do tipo penal. Na lição de Hans Welzel (1969, p. 33) “a ação humana é o exercício da atividade final ou é a objetivação da subjetividade, a realização do propósito”. Ainda, a ação final consiste na proposição do fim, na escolha dos meios de ação necessários e na realização da ação no mundo real.

Nas palavras de Eugenio Raúl Zaffaroni (2011, p. 91) “o positivismo criminológico, que teorizou todo o direito penal como direito administrativo e todas as penas como medida de coerção direta frente aos perigos”. O legislador, desta forma, imputou a autoridade administrativa bem como seus agentes, na atividade estatal de exigência do tributo, além de vinculados ao princípio da legalidade, sanções penais.

Desta maneira, o Excesso de Exação decorre de atividade única do agente estatal, sendo um crime funcional próprio, ou seja, apenas o funcionário público investido na função poderá ser agente da ação.

Juarez Cirino dos Santos clarifica a violação do dever do agente público:

“o conceito de poder (objeto de abuso) e de dever (objeto da violação) dependem da natureza jurídica das atividades descritas: o cargo e o ofício definem as atividades ou funções públicas exercidas, com poderes e deveres oficiais cujo abuso ou violação constituem circunstância agravante, se não constituírem ou qualificarem o crime” (DOS SANTOS, 2008, p. 587)

O Código Tributário Alemão também versa sobre as revogações de atos administrativos em matéria tributária lavrados em desconformidade ao direito.

§ 130 Revogação de um ato administrativo contrário ao Direito:

(1) O ato administrativo contrário ao direito poderá ser revogado, total ou parcialmente, com efeito para o futuro ou para o passado, ainda que tenha se tornado irreversível.

(2) O ato administrativo constitutivo ou confirmatório de um direito ou de uma vantagem juridicamente relevante (ato administrativo favorável) somente poderá ser revogado se:

2. tiver sido obtido por meios fraudulentos, como dolo, coação ou suborno.

Na visão de Jakobs (2009, p. 33-34), quando a norma “é infringida não é que ela é incorreta, mas sim o comportamento do criminoso e, como já se disse, seu tratamento como criminoso constitui validação, mais exatamente a sustentação da norma”

A relação entre o Direito Tributário e o Direito Penal é plena no que diz respeito ao Excesso de Exação, ao passo que os Tribunais desta maneira o decidem.

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE CONCUSSÃO POR EXCESSO DE EXAÇÃO (ART. 316, § 2º, DO CP). TESE ABSOLUTÓRIA POR AUSÊNCIA DE ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO. DESCONHECIMENTO DA ISENÇÃO DO ITCMD. ERRO DE TIPO NÃO EVIDENCIADO. INACOLHIMENTO. PETIÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA JUNTADA AOS AUTOS, ALÉM DE A APELANTE TER CONHECIMENTO DA IMPOSSIBILIDADE DE RECEBIMENTO DE VALORES REFERENTES A PAGAMENTO DE IMPOSTOS, E,

MESMO ASSIM, RECEBEU VALORES PARA ESSE FIM. PLEITO ABSOLUTÓRIO.RECURSO DESPROVIDO. O conjunto probatório é suficiente para concluir que a apelante tinha o conhecimento da isenção do imposto e praticou com consciência e vontade o delito de concussão por excesso de exação. (TJPR - 2ª C.Criminal - AC - 879397-1 - Mangueirinha - Rel.: José Mauricio Pinto de Almeida - Unânime - - J. 21.11.2013)³

Logo, verifica-se que o Legislador Pátrio acertou ao inserir na normativa penal os ilícitos que outrora configurariam apenas transgressões administrativas e tributárias. Desta forma, o direito tributário e penal unem-se na busca da efetiva justiça, garantindo ao contribuinte a paridade contra os abusos perpetrados pelo Estado através de seus agentes.

O INIMIGO PROPOSTO POR GÜNTHER JAKOBS E SUA APLICAÇÃO CONTEMPORÂNEA: EXCESSOS COMETIDOS POR AGENTES PÚBLICOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O jurista alemão Günther Jakobs apresentou sua tese sobre políticas públicas de combate à criminalidade, pugnando por um maior rigor no tratamento do agente delituoso como resposta à crescente onda de criminalidade que assolava a ordem mundial⁴.

Jakobs levantou a idéia sobre um direito penal que apresentaria conforto notável à sociedade, garantindo uma atuação estatal firme, desenhando um modelo que se julga correto para combate aos agentes transgressores da norma legislativa vigente.

A tese desenvolvida pelo escritor alemão, batizada de *direito penal do inimigo - Feindstrafrecht*, versava sobre a aplicação de normas mais severas que as vigentes, e, por conseguinte, a flexibilização de direitos e garantias fundamentais, incluindo-se as garantias processuais, atuando o Estado não contra um agente que transgride a norma mas, de forma rígida, insurgindo-se contra este como um inimigo declarado.

³ Em https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11576471/Acórdão-879397-1#integra_11576471. Acesso em 02/01/17.

⁴ Em JAKOBS. *Strafrecht*. Duncker-Humblot, 1992, p. 5-14, ns. 1 a 16

Portanto, o Estado pode proceder de dois modos com os delinquentes: pode vê-los como pessoas que delinquem, pessoas que tenham cometido um erro, ou indivíduos que devem ser impedidos de destruir o ordenamento jurídico, mediante coação. (JAKOBS, 2005, p. 40)

Delimitando a discussão ao Direito Tributário, a cobrança de tributos e a relação desproporcional entre o poder estatal e o contribuinte nos remete aos manuscritos de Cesare Beccaria.

O uso dos confiscos põe continuamente a prêmio a cabeça do infeliz sem defesa, e faz o inocente sofrer os castigos reservados aos culpados. Pior ainda, os confiscos podem fazer do homem de bem um criminoso, pois o levam ao crime, reduzindo-o à indigência e ao desespero. (BECCARIA, 2015, p. 64)

Os princípios norteadores oneram a Administração Tributária a provar a veracidade do que se alega, com o intuito de sustentar os lançamentos tributários, mui especialmente no momento da aplicação de multas e, em especial quando tem a pretensão de enquadrar o fato em suposto crime. Se, em um raciocínio primário, a atuação do agente pode estar em desacordo a normativa penal, configurando o crime de excesso de exação, também existe a possibilidade da incidência do crime de calúnia contra o contribuinte.

Atualmente, entretanto, não é o que se verifica na vida diária dos profissionais militantes do Direito Tributário, em especial, os advogados defensores dos contribuintes. São comuns os relatos de contribuintes prejudicados por atuações exageradas, invasões de propriedades, autuações com fundamentações simplistas e desprovidas de legalidade.

É sabido que nenhum auto de infração pode ser lavrado sem que haja certeza absoluta sobre o que compõe a base do seu lançamento. Deve-se, portanto, atuar de maneira menos gravosa ao contribuinte e não presumir este como culpado, em violência as garantias fundamentais que permeiam o Estado democrático de direito e, assim, trazendo à luz as ideias lançadas por Jakobs em sua aludida teoria, tratando o contribuinte como inimigo do Estado.

Para Eugenio Raúl Zaffaroni (2007, p. 21), “a negação jurídica da condição de pessoa ao inimigo é uma característica do tratamento penal

diferenciado que lhe é dado, porém não é a sua essência, ou seja, é uma consequência da individualização de um ser humano como inimigo”.

Não bastasse as penalidades tributárias possuírem efeito semelhante ao medo sobre os contribuintes, não se deve admitir a flexibilização de direitos e garantias fundamentais, conforme versou Jakobs.

Sistema tributários têm apenas um instrumento a sua disposição – medo. Democracias constitucionais, por outro lado, tem muitos, e se baseiam especialmente em inspirar confiança por meio de uma boa governança e integridade no âmbito dos princípios da legalidade e de reconhecimento dos direitos humanos. Os contribuintes são mais propensos a cooperar se o sistema é visto como justo e se os direitos básicos dos contribuintes são claramente definidos e respeitados. (SCHWARTZ, 2009, 318)⁵.

Algumas decisões⁶ demonstram a forma arbitrária e abusiva utilizada por agentes estatais e o tratamento dispensado ao contribuinte, ceifando-lhe direitos e garantias em detrimento de sua ampla defesa.

"Processo Fiscal - Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida." (TFR, Agr. MSeg.65.941, "Resenha Tributária" nº 8)

"Qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dúvida ou suspeição é nulo, pois não se pode presumir a fraude que, necessariamente, deverá ser demonstrada" (TFR, AC 24.955).

"Não merece acolhimento o sistema de levantamento fiscal com ânimo em elementos aprioristicamente fixados pela fiscalização." (TAC-SP-AC 57146-RT 357/394).

"Para efeitos legais não se admite como débito fiscal o apurado por simples dedução." (acórdão 50.527, D.O.U de 11.07).

A fragilidade dos contribuintes e cidadãos, bem como seu pleito pela firmeza da atuação jurisdicional frente aos abusos e excessos cometidos pelos agentes públicos, tem recebido guarida dos Tribunais de Justiça, os quais tem

⁵ "Authoritarian systems only have one instrument at their disposal—fear. Constitutional democracies on the other hand have many, and rely particularly on inspiring confidence by good administration and integrity within the framework of the principles of the rule of law and recognition of human rights. Taxpayers are more likely to co-operate if the system is seen to be fair and taxpayers' basic rights are clearly set out and respected". (Tradução do autor).

⁶ Em http://www.conjur.com.br/2016-nov-21/justica-tributaria-autuacoes-equivocadas-fisco-estadual-tornam-contribuinte-inimigo?utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook. Acesso em 01/01/2017.

sido firmes quanto a punição da transgressão de agentes públicos. :

APELAÇÃO. COBRANÇA JUNTO A COMERCIANTES DE SUPOSTAS TAXAS DEVIDAS À FAZENDA ESTADUAL. APROPRIAÇÃO DOS VALORES ARRECADADOS. SERVIDOR PÚBLICO. CARACTERIZAÇÃO DO TIPO DE EXCESSO DE EXAÇÃO QUALIFICADA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. REGRAS DE APLICAÇÃO DAS PENAS RESTRITIVAS DE DIREITOS. RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Confirma-se a condenação, por delito de excesso de exação, do servidor da Secretaria de Estado da Fazenda, investido no cargo de auxiliar de administração, que arrecada junto aos comerciantes de Municípios do interior supostas taxas pelo exercício da atividade, apropriando-se do produto da arrecadação. II. O tipo de excesso de exação se configura quando o funcionário recebe o pagamento de tributo indevido porque não instituído por lei; quando o pagamento é devido, mas o agente realiza a cobrança de forma a constranger moralmente o contribuinte; e quando o agente recebe o pagamento de um tributo que é devido, mas ao invés de recolher ao fisco, detém para si o valor. Nestes autos, o apelante incorreu na primeira modalidade, porque se aproveitava da ignorância ou da sagacidade das vítimas, neste caso por acreditarem pagar valores inferiores ao realmente devido.

(TJ-PA - APL: 200730078729 PA 2007300-78729, Relator: JOAO JOSE DA SILVA MAROJA, Data de Julgamento: 16/12/2008, Data de Publicação: 19/12/2008)

A atividade estatal fiscalizatória tem o dever de seguir fielmente os preceitos constitucionais, permeando-se do princípio da moralidade e da boa-fé para com os contribuintes. Roque Antônio Carrazza aclara a questão:

“Apesar de já não ter voga o princípio *in dubio pro fisco*, o fato é que a Fazenda Pública, até hoje, com a desculpa de que precisa obter recursos e obter fraudes, não se peja de atropelar direitos dos contribuintes. Ora, se nem a lei pode ferir direitos constitucionais do contribuinte, muito menos pode fazê-lo a Administração Fazendária, cuja missão é, simplesmente, aplicar a lei tributária de ofício, tendo por paradigma a Constituição. Ninguém, nessa altura de nossa evolução jurídica, admite que o Executivo (ou seus agentes) possa legislar em matéria tributária” (CARAZZA, 1997, p. 532)

A supressão e a relativização das garantias constitucionais despersonalizam o ser humano, fomentando a metodologia do terror, repressiva de ideias, de certo grupo de autores, não de fatos⁷.

Conferir ao contribuinte o status inimigo do Estado apenas demonstra a incompetência estatal, dotada de irracionalidade. A busca pelo imediatismo

⁷ André Luis Callegari e Nereu José Giacomolli. Prólogo III, em JAKOBS, 2009, p. 16.

punitivo e a aceitação da categoria jurídica de “inimigo” no Direito Tributário, marca o início da negação ao tratamento e condição de pessoa destinatária da segurança jurídica, *in casu*, o contribuinte.

Para tanto, o Supremo Tribunal Federal editou Súmulas com o intuito de se impor maiores limitações ao flagrante abuso estatal perante o contribuinte. Extrai-se alguns verbetes, tais como: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” (Súm.70) e “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Súm.323), e ainda: “Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais” (Súm.347)⁸.

Hugo de Brito Machado ilumina a questão:

“Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal. b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal” (MACHADO, 1999, p.34)

Assim, as arbitrariedades cometidas pelos agentes da fiscalização tributária tem sido evidenciadas quando da atribuição de tratamento diferenciado ao contribuinte, na diminuição de suas garantias e flexibilização de direitos positivados na Carta Magna, legislações tributárias e processuais. Neste diapasão, torna-se o contribuinte um inimigo do estado, um soldado a ser combatido em favorecimento da arrecadação em prol do Estado, fazendo jus as linhas versadas por Günther Jakobs em sua teoria do Direito Penal do Inimigo, claramente utilizada em detrimento do contribuinte no Direito Tributário Brasileiro.

⁸ Em http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?artiglink=revista_artigos_leitura#_ftn13. Acesso em 01/01/2017.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito penal do inimigo - *Feindstrafrecht*, difundido através da obra de Günther Jakobs, é um sistema penal punitivista que visa atingir o autor do fato transgressor da norma, comungando de flexibilizações de direitos e garantias fundamentais, tratando-o como inimigo do Estado.

Nesta visão radical, o abandono dos direitos fundamentais resta evidenciado, o que não se alinha com a legislação pátria, divergindo de preceitos constitucionais. O radicalismo extremo transcrito na obra de Jakobs, travestido na falsa percepção de segurança, na prática gera exatamente o oposto: a insegurança.

Neste paralelo, na fusão do Direito Tributário e Penal encontra-se o contribuinte, notadamente a relação frágil na relação de poder e ingerência estatal.

Atualmente, são comuns os relatos dos cidadãos contribuintes acerca de abusos e excessos cometidos pelos agentes fiscais, conforme exemplifica Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 794) “interdição de estabelecimentos, restrição ao exercício de atividades lícitas, apreensão injustificada de mercadorias, “batidas” fiscais por simples suspeição”, entre outros”

Desde então, Estado e contribuinte perseguem maneiras de equilibrar tal relação. O interesse do Estado na busca incessante de arrecadação, abriu o leque da transgressão penal de seus agentes, dotados estes de poder discricionário para atuação fiscalizatória, permitindo que se aja com os contribuintes de forma arbitrária e longe da legalidade.

O crime de Excesso de Exação, positivado no Código Penal Brasileiro, surge como instrumento de defesa, atestando a fragilidade do contribuinte perante a Administração Pública, com o intuito de encontrar a harmonia na relação Estado-Cidadão, bem como punir agentes que violam a normativa penal. Acertou o Legislador ao conferir ao cidadão a premissa de ser vítima das arbitrariedades, e não tão somente garantir proteção a Administração Pública e ao erário.

O jurista alemão Klaus Tipke aponta que a atitude dos contribuintes é reflexo do exemplo da conduta estatal. Se o Estado institui e cobra tributos com

justiça e aplica adequadamente os recursos daí provenientes, o contribuinte também se obriga a fazer sua parte. A recíproca também é verdadeira. É o mau exemplo do Estado, segundo o autor, que faz com que o contribuinte se comporte mal. Para ele (2002, p. 121): *“La mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respecto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras y el interesado está habituado a ellas.”*

Conferir ao contribuinte o status de inimigo gera insegurança jurídica e abre o caminho para a sonegação e o descontentamento para com a Administração Pública. O Estado deve permitir ao cidadão o tratamento justo e equilibrado, seguindo a risca preceitos desenhados na Constituição e legislações aplicáveis na arrecadação tributária.

Referências

ALEMANHA. **Novo Código tributário alemão: com índices sistemático e analítico / apresentação do Professor Ruy Barbosa Nogueira; tradução de Alfred J. Schmidt.** Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. Tradução de Abgabenordnung (AO, 1977).

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas.** Tradução Nélon Jahr Garcia. [S.l.]: Ridendo Castigat Mores. 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário Constitucional.** 10^o Ed. Malheiros. São Paulo. 1997. p. 532.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously.** Londres: Duckworth, 1978, p. 31.

- BISMARCK, Otto von. **In leitsätzen aus seinen Reden, Briefen, Berichten und Werken zusammengestellt und systematisch geordnet** - P. 284, Otto Bismarck (Fürst von), Paul Dehn - J. F. Lehmann, 1903

HARADA, Kyoshi. **Crimes contra a ordem tributária / Kyoshi Harada; Leonardo Musumecchi; Gustavo Moreno Polido.** - 2. Ed. – São Paulo: Altas, 2015.

JAKOBS, Günther. **Direito Penal do Inimigo.** In: MOREIRA, Luiz; OLIVEIRA, Eugênio Pacelli (orgs.). **Direito Penal do Inimigo.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Das Recht der Gesellschaft,** Frankfurt, 1993

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 29ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Excesso de Exação.** *in* Revista Consulex.. Ano III. nº 27. Brasília. 1999 p. 33 e p. 34.

SCHWARZ, Jonathan. **Rights and powers: protecting the legitimate interests of taxpayers.** In British Tax Review, n. 3, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del estado y de los contribuyentes.** Madrid: Marcial Pons, 2002.

WELZEL, Hans. **Das Deutsche Strafrecht.** De Gruyter. 1969

ZAFFARONI, Eugênio Raúl. **O inimigo no Direito Penal.** Tradução de Sérgio Lamarão. 2. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007.