

LEANDRO ANTONIO AIRES

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

CURITIBA

2006

LEANDRO ANTONIO AIRES

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Rolf Koerner Junior

CURITIBA

2006

À minha referência de luta e de coragem, especialmente pelos mares revoltos que temos navegado nestes últimos 02 anos, cujas batalhas nos impulsionam a crescer sempre, minha irmã ALIANDRA. Às suas duas estrelinhas brilhantes, JULIA e RAQUEL, que no cansaço do caminho nos iluminam e nos alimentam com tanto carinho e amor, que só a pureza de espírito permite.

Àquela que cuja minha existência, tanto física quanto moral, devo incondicionalmente. Um exemplo de MÃE e pai ao mesmo tempo, pois Deus chamando-o ainda quando da minha juventude, ao mesmo tempo me deixou uma maravilhosa mulher, JUREMA, cujo amor que recebo não tenho como expressar, e não sei se algum dia conseguirei retribuir. A meu PAI, ALDO (*in memoriam*), cujos ternos olhos silenciosos continuam a falar comigo até hoje, e cuja seiva me alimenta.

À minha esposa, eterna namorada, ADRIANA, minha paixão, meu porto seguro, meu ombro amigo, meu tudo. Por sorrir com meus maus humores, por ter-lhe furtado muitas horas de nossa convivência, por entender meu cansaço e desatenção, e por dividir comigo todas as alegrias e tristezas do dia-a-dia, todo meu amor.

DEDICO.

Aos meus amigos Amanda, Camila, Christiane, Cida, Daniel, Ederlei, Edir, Fernando, Paulo Sérgio e René.

Com especial deferência, ao Prof. Rolf, que com a habilidade peculiar dos mestres, não entrega peixes, mas fornece a vara de pescar! Meu profundo respeito pelos seus ensinamentos!

AGRADEÇO.

SUMÁRIO

RESUMO	vi
1 INTRODUÇÃO	1
2 DA JUSTIFICATIVA DOUTRINÁRIA E DA DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	3
3 CONCEITOS DO DIREITO PENAL E TRIBUTÁRIO.....	10
4 A PUNIBILIDADE E AS CAUSAS DE EXTINÇÃO	16
4.1 A PUNIBILIDADE	16
4.2 DAS CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	18
4.2.1 Comportamento Pós-Delitivo e a Voluntariedade e Reparação do Dano.....	19
4.2.2 Correlação das Causas de Extinção da Punibilidade com outros Institutos.....	21
4.2.2.1 Dos Institutos previstos no Direito Penal.....	22
4.2.2.2 Dos Institutos Previstos no Código Tributário Nacional.....	25
5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	28
5.1 HISTÓRICO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO	30
5.1.1 Histórico da Legislação Nacional	31
5.1.2 A Experiência do Direito Comparado	32
5.2 AVALIAÇÃO SOB O ENFOQUE JURÍDICO-PENAL	34
5.3 AVALIAÇÃO SOB O ENFOQUE POLÍTICO-FISCAL.....	37
5.3.1 O Aspecto da Arrecadação Tributária	38
5.3.2. As Considerações dos Legisladores	40
5.4 PRÓS E CONTRAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO .	46
5.5 OUTRAS QUESTÕES CORRELATAS	47
5.5.1.Sobre a Afronta ao Princípio da Isonomia.....	47
5.5.2 Sobre o Parcelamento dos Débitos.....	50
5.5.3 Sobre o Pagamento a Qualquer Tempo (Art. 9º., §2º., Lei 10.684/03).....	52
5.5.4 Sobre o Exaurimento da Via Administrativa.....	54
5.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
6 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

RESUMO

O Estado brasileiro contemporâneo, moldado sob a denominação de Estado Social e Democrático de Direito, para garantir não só a liberdade de ser como a liberdade para ser, necessita de recursos. Os tributos, em especial os impostos, que são a maior fonte destes recursos, têm máxima proteção no Direito Penal Tributário. À medida que a legislação penal especial (Lei 8.137/90), que define os crimes contra a ordem tributária, criminaliza condutas, também proliferam mecanismos despenalizadores, que almejam ser descriminalizadores. Em meio a esse embate de interesses, do Estado impor e do contribuinte resistir aos tributos, investigamos o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, versamos pelos vieses jurídico-penais e político-fiscais, caracterizando a ação dos atores desse cenário - legisladores, doutrinadores, judiciário. À guisa de conclusão, detectamos o antagonismo de propósito desses dois enfoques, prevalecendo o político-fiscal, que desencadeia a tão nefasta funcionalização do direito penal.

Palavras-chave: Extinção da Punibilidade; Pagamento; Sonegação Fiscal; Crimes contra a Ordem Tributária.

1 INTRODUÇÃO

“Vivendo, se aprende; mas o que se aprende, mais, é só a fazer outras maiores perguntas.”

Guimarães Rosa, em Grande Sertão: Veredas.

Nosso desafio é investigar o perfil de um dos caminhos de que nosso Estado se utiliza na busca de recursos para viabilizar sua missão, qual seja, a extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes contra a ordem tributária, como fator incentivador da arrecadação tributária. E por investigar o perfil, entendemos identificar as características e justificativas, políticas e jurídicas, do instituto legal da não-punibilidade, de tal modo a ser possível fundamentar os contornos dessa benesse. Buscamos saber se “os fins justificam os meios” e, quem sabe, delinear quais são os verdadeiros fins!

O nosso atual Estado Social e Democrático de Direito necessita de recursos para manutenção de todas as suas prestações públicas e, das fontes possíveis de recursos, a mais significativa é o tributo, mormente a espécie imposto¹. Eis a importância do tema a ser estudado. O Direito Penal² tutela os bens jurídicos que a sociedade entende como relevantes em determinada época³, e assim, decorrente do basilar interesse e necessidade do Estado, a realização das funções públicas⁴ surge como um desses bens jurídicos. Assim, é importante ter clareza das condições de

¹ Adotaremos a seguinte classificação clássica: tributo pode ser vinculado (há contraprestação do Estado) e não vinculado (não há contraprestação do Estado), sendo aquele representado pelo imposto e este pelas taxas e contribuições de melhoria; ainda, nas palavras do mestre, tem-se que “*Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. (hipótese de incidência) consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte. [...] Dê-se o nome que se quiser a um tributo, ele será imposto e, ao regime jurídico dos impostos, deverá submeter-se, ...*”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed, São Paulo: Malheiros, 1992. pp. 121-122.

² Tomaremos a acepção de Direito Penal em lugar de Direito Criminal: “*A expressão ‘direito criminal’ é mais antiga, e historicamente se observa uma gradual prevalência da expressão ‘direito penal’, (...)*”. BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 10ªed, Rio de Janeiro: Revan, 2005. p. 45.

³ “*Sendo, de um prisma lógico, sancionador – pois que retribui quando a reposição ou a reparação não são mais possíveis (seja pela impossibilidade fática, homicídio; seja pela social ou ética, furto, estelionato), o Direito Penal elege os bens jurídicos que irá proteger e as condutas que hipoteticamente os ofenderão*”. MACHADO, Luiz Alberto. **Dos Crimes contra a Ordem Tributária**. In: Revista de Direito Tributário. v. 34, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 259.

⁴ Sobre o bem jurídico tutelado, vide neste trabalho o título 2 Da Justificativa Doutrinária e da Delimitação do Tema.

convivência da relação entre a manutenção de recursos da fonte tributos - como o foco é o imposto, importa o Direito Tributário - *versus* as características da tutela jurídica dispensada pelo Direito Penal, pesquisando se os conceitos clássicos de cada um desses ramos vivem em sintonia ou não - seria o uso do direito penal como mero instrumento arrecadatário uma distorção de suas finalidades primordiais?.

No trilhar desse caminho encontramos um solo arenoso, pedregoso talvez, com passagem obrigatória pelas luzes do Direito Penal e Tributário que, dada a vastidão de atuação de ambos, terão delimitadas suas amplitudes. Então, firmarmos conceitos a serem adotados ao longo do trabalho, mesmo que, em alguns momentos, à margem de acirradas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, no intuito de marcar no mapa os atalhos, isto nos títulos 2 *Justificativa Doutrinária e da Delimitação do Tema*, e 3, *Conceitos dos Direitos Penal e Tributário*. Posteriormente, com maior acuidade e espaço, nos títulos 4, *A Punibilidade e as Causas de Extinção*, e 5, *A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo nos Crimes Contra a Ordem Tributária*, aprofundaremos o tema principal desse trabalho. No horizonte desse percurso, em sede de conclusão, visamos principalmente consignar o pensamento dos mestres da arte jurídica na seara escolhida e, quiçá, contribuir com algumas observações acadêmicas.

As placas de sinalização, quais sejam, a bibliografia autorizada, a jurisprudência, os estudos do direito comparado, as manifestações sintomáticas da sociedade pela imprensa e por categorias funcionais que atuam na seara em estudo, e o projeto topográfico do caminho, a pesquisa do trâmite da norma e as razões dos legisladores, estruturam o método de trabalho.

Quebrando o protocolo do que tradicionalmente compõe uma introdução, a razão de visitarmos pela segunda vez as cadeiras universitárias é a mesma para a eleição do estudo da extinção da punibilidade pelo pagamento: busca de justiça tributária. É com esse espírito que nos embrenhamos neste caminho. É dessa forma que surgirão as maiores perguntas.

2 DA JUSTIFICATIVA DOUTRINÁRIA E DA DELIMITAÇÃO DO TEMA

O Estado brasileiro contemporâneo, para cumprir os fins públicos a que o modelo vigente se propõe, carece dos imprescindíveis recursos financeiros, advindos dos tributos. Tão forte é o dever de proteção supra-individual, que há tipificação de certas condutas como crimes, com o fim de proteger determinados bens jurídicos⁵ essenciais à coletividade, caros ao Estado e de interesse da sociedade^{6 7}, proteção essa que se insere nos mesmos patamares de atenções que são dispensados aos direitos fundamentais. Sobre a legitimação da atuação e necessidade da intervenção estatal na ordem econômica, são esclarecedoras as palavras da doutrinadora lusitana RODRIGUES:

É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe. É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para ser. E a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado ao mesmo nível que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale por dizer, ao nível penal. Bens jurídicos dignos desta protecção são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados ao direitos sociais e à organização econômica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias. [...] Com isto, é inequivocamente o critério político-criminal da necessidade que se reconhece como critério decisivo legitimador da criminalização de comportamentos que implicam fuga ilegítima ao Fisco. Que, entretanto, implica que a decisão criminalizadora não se baste com a pura dignidade constitucional dos valores a proteger, mas obedeça a razões de subsidiariedade e eficácia.⁸

Na mesma linha de pensamento, RÍOS arremata:

⁵ Considerações sobre bem jurídico protegido, conforme ensinamentos de TOLEDO: “*Bens jurídicos são valores ético-sociais que o direito seleciona, com o objetivo de assegurar a paz social, e coloca sob sua proteção para que não sejam expostos a perigo de ataque ou a lesões efetivas. [...] Diga-se, ainda, que não se deve confundir bem jurídico tutelado com objeto material do crime. [...] Isso revela, conforme acentuamos no início, que o objeto de tutela são valores ético-sociais, não apenas as coisas materiais sobre que recai a ação criminosa*”. TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. pp. 15-20.

⁶ POHL, Letícia. **Dignidade Penal e Carência de Tutela Penal nos Crimes de Omissão de Recolhimento de Tributos**. Dissertação de Mestrado – UFPR, 2003. pp. 15-18, 83.

⁷ RÍOS, Rodrigo Sanchez. **Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação**. In: Revista dos Tribunais. v. 775. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 432.

⁸ RODRIGUES, Anabela Miranda. **Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal**. In: PODVAL, Roberto (Org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, pp. 181-191.

Se estamos convencidos de que a finalidade do sistema penal é tutelar bens jurídicos essenciais ao indivíduo e à coletividade, a intervenção deste na ordem econômica é legítima e necessária dentro dos limites válidos para o Direito Penal clássico.⁹

É majoritário e pacífico o entendimento da necessidade da intervenção do Estado na atividade econômica¹⁰, mas assim não se compadece a doutrina penal quanto ao uso do Direito Penal neste setor¹¹. Não será incomum nos depararmos com autores que defendem a descriminalização dos crimes econômicos¹², e que poderia ser reservado para tais ilícitos o âmbito administrativo. São acirrados os debates pela descriminalização ou não, em especial dos crimes fiscais, com inúmeros os defensores de ambos os lados. Como não podemos negligenciar tal realidade, recorreremos a RÍOS, que encerra o pensamento atual do legislador nacional (para os crimes contra a ordem tributária), e também o nosso:

Também se observam posicionamentos dentro da nossa realidade, propugnando pela permanência do ilícito penal tributário na esfera do ilícito administrativo, optando pela revogação das leis que definem como ilícito penal a infração às leis tributárias, pois estas condutas não denotariam perigosidade física e, como elas apenas atingem o patrimônio, a sanção adequada não seria a pena criminal, mas a patrimonial. (Vide por todos Hugo de Brito Machado. *Ilícito Tributário*. RT, n. 709, p. 294).

Afastando estes posicionamentos quanto à discriminação e à permanência do tipo penal fiscal no âmbito do ilícito administrativo, a doutrina penal moderna, para justificar a tipificação do crime fiscal, socorre-se da dimensão que efetivamente têm os 'tributos' no Estado social de Direito, não bastando hodiernamente a mera alegação abstrata do 'interesse público' para corroborar a objetividade jurídica do tipo penal fiscal. [...]

A experiência comparativa irá demonstrar, desta forma, que um sistema

⁹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Reflexões sobre o Delito Econômico ...** p. 438.

¹⁰ Como sussurros aqui e acolá, são percebidos alguns na defesa de que o exercício da competência tributária está em crise, assim como o próprio Estado, apontando nesta esteira a carência de legitimidade do exercício do poder estatal, na atividade econômico-fiscal, baseando-se em aspectos extrajurídicos. Nessa corrente: LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal: a Crise do Estado como Causa de Exclusão da Culpabilidade**. Curitiba: Juruá Editora, 2002. pp. 12, 20-21. Criticando análises por critérios que não os calçados na ciência do direito, Rodrigo Sánchez RÍOS assevera: "*Para isto, é preciso que se superem entre nós afirmações desprovidas de qualquer substância dogmática, como aquelas que defendem a discriminação dos crimes fiscais, com base na idéia simplista de que o Estado não pode punir, pois na verdade o Governo não aplica na 'saúde, educação e segurança' o dinheiro que arrecada do contribuinte*". RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Fabris, 1998. p. 34.

¹¹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Reflexões sobre o Delito Econômico ...** p. 435; Sobre as correntes doutrinárias que versam sobre alternativas à criminalização dos delitos econômicos, ver compilações em: POHL, Letícia. *Op. Cit.* pp. 70-76.

¹² Dentro do englobado pelo direito penal econômico, para os crimes contra o abuso de poder econômico, Reale Junior defende a descriminalização. REALE JUNIOR, Miguel. **Despenalização no Direito Penal Econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa?** In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. nr. 28, pp. 128; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma Visão Prospectiva de sua Despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004. p. 184.

tributário justo, inspirado nos princípios básicos da igualdade e da capacidade contributiva, passa necessariamente pela repressão do crime fiscal.¹³

Assim, por opção, passamos ao largo dessa discussão para evitar maiores delongas, alinhando-nos aos ensinamentos de RODRIGUES e RÍOS, que bem representam o veio principal do tema por onde circula a maioria, qual seja: é legítima e necessária a intervenção do Estado na ordem econômica, atendidas as razões de subsidiariedade¹⁴ e eficácia¹⁵, dentro dos limites válidos para o Direito Penal clássico. Também não aprofundaremos se, das várias condutas tipificadas, todas são efetivamente merecedoras de tal proteção, ou em que nível e forma devem ocorrer^{16 17 18 19}, assuntos que demandariam outra monografia.

Por oportuno, importante observarmos a amplitude dos Direito Penal clássico²⁰ e Direito Penal moderno²¹, este último voltado à proteção dos bens

¹³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. *Op. Cit.* pp. 34, 35.

¹⁴ Vide: “Ao princípio da intervenção mínima se relacionam duas características do direito penal: a fragmentariedade e a subsidiariedade. [...] ,a fragmentariedade se opõe a ‘uma visão onicompreensiva da tutela penal, e impõe uma seleção seja dos bens jurídicos ofendidos a proteger-se, seja das formas de ofensa’. A subsidiariedade do direito penal, que pressupõe sua fragmentariedade, deriva de sua consideração como ‘remédio sancionador extremo’, que deve portanto ser ministrado apenas quando qualquer outro se revele ineficiente; sua intervenção se dá ‘unicamente quando fracassam as demais barreiras protetoras do bem jurídico predispostas por outros ramos do direito’ “. BATISTA, Nilo. *Op. Cit.* pp. 85-90; “O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico”. BITENCOURT, Cezar Roberto. **Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 11, p. 121, jul/set. 1995.

¹⁵ “E, em segundo lugar, que a referida legitimidade da criminalização só se alcança se os meios de natureza penal são aptos a tutelar, de modo eficaz, os bens ou valores que importa garantir.” RODRIGUES, Anabela Miranda. *Op. Cit.* pp. 181-191.

¹⁶ RODRIGUES, Anabela Miranda. *Op. Cit.* pp. 181-191.

¹⁷ Estudado na obra de: WOLFF, Nazareno Jorgealém. **Sistema Tributário e Marginalidade no Brasil**. Dissertação de Mestrado – UFPR, 2001.

¹⁸ Estudado na obra de: EISELE, Andréas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. Dissertação de Mestrado – UFPR, 2000.

¹⁹ Estudado na obra de: POHL, Leticia. *Op. Cit.*

²⁰ Sobre o Direito Penal clássico e o Direito Penal moderno: “Assim, a combinação da introdução de novos objetos de proteção com antecipação das fronteiras da proteção penal vem propiciando uma transição rápida do modelo ‘delito de lesão de bens individuais’, ao modelo ‘delito de perigo (presumido) para bens supra-individuais’, passando por todas as modalidades intermediárias. O legislador, por razões como as expostas, promulgaram e promulgam numerosas novas leis penais, e as respectivas *rationes legis*, que obviamente não deixam de guardar relação – ao menos indireta – com o contexto ou com as condições prévias da fruição dos bens jurídicos individuais mais clássicos, são elevadas de modo imediato à condição de bens penalmente protegíveis (dado que estão protegidos). Assim, junto aos delitos clássicos, aparecem outros muitos, no âmbito socioeconômico de modo singular, que recordam muito pouco aqueles”. SANCHEZ, Jesus-María Silva. **A Expansão do Direito Penal**: Aspectos da Política Criminal nas Sociedades Pós-industriais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 113.

jurídicos supra-individuais. BITENCOURT sintetiza bem a chamada “*modernidade penal*”:

(...) fala-se abundantemente em ‘criminalidade moderna’, que abrangeria a criminalidade ambiental internacional, criminalidade industrial, tráfico internacional de drogas, comércio internacional de detritos, onde se incluiria a delinqüência econômica ou criminalidade do colarinho branco. Esta dita criminalidade moderna tem uma dinâmica estrutural e uma capacidade de produção de efeitos incomensuráveis, que o Direito Penal clássico não consegue atingi-los, diante da dificuldade de definir bens jurídicos, de individualizar culpabilidade e pena, de apurar a responsabilidade individual ou mesmo de admitir a presunção de inocência e o *in dúbio pro reo*.²²

Fiel à proposta deste trabalho, e considerando a abrangência do Direito Penal moderno, dentro dos vários delitos econômicos²³ possíveis e nele incluídos, o limite da avaliação ficará restrito, como atualmente é designado na legislação especial²⁴, aos crimes contra a ordem tributária.

Altamente primordial para nossa discussão é a identificação do bem jurídico tutelado²⁵, pois dele dependerá a avaliação sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Lembremos da pergunta inicial: os fins, bens jurídicos tutelados, justificam os meios, extinção da punibilidade?

Uma resposta de plano induziria concluirmos que, nos crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado seria a própria ordem tributária. Não entrando no mérito da evolução dessa discussão, temos que, tradicionalmente é

²¹ GOMES também denominou de “(...) a impunidade da macro-delinquência econômica (também conhecida, desde Sutherland, como criminalidade do colarinho branco). Entendemos por macro-delinquência econômica a que envolve delitos econômicos, financeiros, tributários, ecológicos, fraudulentos, etc. que causam graves danos sociais, a vítimas difusas.” GOMES, Luiz Flavio. **Sobre a Impunidade da Macro-delinquência Econômica desde a Perspectiva Criminológica da Teoria da Aprendizagem**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 11, p. 166, jul/set. 1995. O mesmo autor versa sobre a questão em outro artigo, equiparando à criminalidade moderna a criminalidade não convencional: “Outro fator que contribui em grande medida para privilegiar a criminalidade organizada ou não convencional consiste em desviar a atenção da opinião pública para a delinquência convencional, sobretudo a violenta, que é a única, dizem, perigosa para a paz, segurança e prosperidade da nação. [...] A deficiente disciplina jurídica da criminalidade moderna também é um fator de impunidade”. GOMES, Luiz Flavio. **Breves Considerações sobre a Impunidade da Criminalidade Não Convencional**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Coord). Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 79.

²² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Op. Cit.* p. 125.

²³ Sobre a delimitação de delito econômico, e por conseguinte do Direito Penal econômico, vide artigo : DOTTI, René Ariel. **A Criminalidade Econômica**. In: Revista dos Tribunais. V. 602. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1985, pp. 295-304.

²⁴ Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária.

²⁵ “De toda sorte, inegável é a necessidade de compreensão do bem juridicamente protegido pela Lei, para poder-se buscar a interpretação última da norma”. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Op. Cit.* p. 35.

considerado como especificamente tutelado o erário, na expressão da arrecadação tributária²⁶. Há formulações que acrescentam a esta última o direito de impor o tributo²⁷, e outras linhas extremadas que consideram somente o erário fundamentalmente despido de outros valores da ordem social²⁸. Para definirmos qual é o bem jurídico protegido, devemos considerar que a função do Estado vai além da tutela de bens jurídicos individuais, que “*cabe assegurar ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para ser*”²⁹. Resgatando a definição clássica de bem jurídico por TOLEDO³⁰, os estudos de RÍOS e EISELE³¹ representam a atenção ao modelo de Estado Social e Democrático de Direito vigente no Brasil, visão que está na esteira de pensamento de respeitáveis penalistas e tributaristas estrangeiros³². Consideram que o bem jurídico tutelado nos delitos fiscais é composto pela “*função tributária*” e pelo “*patrimônio do erário público*”³³, e é esta a doutrina que seguiremos. Dada a relevância dessa *vexata quaestio*, por RÍOS:

(...) a legitimação do Estado se dará também através da tutela das prestações públicas como objetivos da organização política, social e econômica estabelecidas na Constituição. [...] Desta forma, torna-se lícito punir o fato de obstaculizar ao Estado o cumprimento de suas funções de prestação de serviços. O Direito Penal passa pois a tutelar funções, reforçando penalmente valores coletivos. [...] a objetividade jurídica do tipo penal fiscal não se resume apenas a proteger a ‘arrecadação estatal’ [...] a conduta típica do crime incide sobre o dever de lealdade, a fé pública, a função do tributo no Estado de Direito, e obviamente, a Fazenda Pública, na sua conotação patrimonial.(...) Aliás, esta perspectiva não exclusivamente patrimonial do bem jurídico (...) tem como modelo o direito positivo

²⁶Vide: SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 188; GÓMEZ, Ignacio Ayala. **El Delito de Defraudación Tributaria: artículo 349 del Código Penal**. Madrid: Civitas, 1988. p. 98. *Apud* POHL, Letícia *Op. Cit.* pp.53-54; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed ver, São Paulo: Saraiva, 1999. p. 408; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário – Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 4ª ed, São Paulo: Atlas, 2004. p. 82;

²⁷ MACHADO, Luiz Alberto. *Op. Cit.* p. 260.

²⁸ “(...) a sanção visa muito mais a garantir ao Erário a receita pela lei estipulada, com sua carga desmedida, e não indevida, do que preservar valores maiores da ordem social, como o direito à vida, à liberdade, ao trabalho, etc, que, em contraposição, suscitam normas de aceitação social”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 14.

²⁹ RODRIGUES, Anabela Miranda. *Op. Cit.* pp. 181-191.

³⁰ Vide nota 5 - definição e amplitude de bem jurídico tutelado.

³¹ EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário**. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11

³² Por exemplo: MARTÍNEZ-BUJAN, Carlos Pérez. **El bien jurídico en el delito de defraudación tributária**. In: *Estudios Penales y Criminológicos*. Universidade Santiago de Compostela, vol. XVIII, 1995. p.160. *Apud* RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal...** p. 49.

³³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal...** p. 50.

alemão.³⁴

Em outras palavras, **o Direito Penal é chamado a tutelar funções**, (*grifo nosso*) prescindindo da efetiva lesão material dos bens. [...] Por isso, a denominação de bem jurídico coletivo ou supra-individual. [...] Assim, a tutela destas funções não está em contradição com a visão do Direito Penal como *ultima ratio*, nem pode ser vista como um simples instrumento de uma política interna. Isto não significa, por outro lado, a adoção irrestrita da concepção funcional do Direito Penal, visto que, desta forma, findaríamos numa espécie de 'totalitarismo sociológico', (...)³⁵

Assim, por esta última concepção apresentada, visa-se ao mesmo tempo um bem jurídico específico imediato, que é o patrimônio do erário, expresso pela arrecadação tributária, e um bem jurídico imaterial mediato, que são as funções públicas, expressos pelos bens jurídicos coletivos – ditos supra-individuais.³⁶ A definição do bem jurídico tutelado é basilar para investigarmos os fundamentos jurídico-penais e político-fiscais da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Neste momento, há condições de localizar em que área de estudo do Direito situar-se-á nossa investigação. Se considerarmos que a natureza do Direito constitui um todo indivisível, embora multifacetado, é, portanto, não fracionável e impossível de aceitar a existência de um ramo do Direito que seja absolutamente independente e suficiente em si mesmo. Então, sendo meramente um recurso didático para facilitar a exposição e a sistematização da matéria, encontramos como aceita majoritariamente na doutrina a denominação Direito Penal Tributário.³⁷ ³⁸ ANDRADE FILHO, citando MARQUES, resume a questão:

A grande maioria dos penalistas contemporâneos (e sobretudo Grispigni Asua, e entre nós, N. Hungria) entende que o Direito Penal não é constitutivo, opinião essa que vem de J. J. Rosseau, mas apenas direito complementar, visto que o ilícito penal é sempre um *plus* (e somente um *plus*) em relação ao ilícito não penal. Quando o ato contra o Direito, por atingir bem de vida que o legislador entende fundamental à sociedade, exige sanção mais rigorosa, é ele cunhado em figura típica para que adquira

³⁴ RÍOS, Rodrigo Sánchez. Idem. pp. 41-43.

³⁵ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Reflexões sobre o Delito Econômico ...** p.438

³⁶ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal...** p. 50.

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* pp. 34-37.

³⁸ Contrária à acepção de um Direito Penal Tributário: “No crime fiscal alguns vêm ‘Direito Penal Tributário’ e, outros, ‘Direito Tributário Penal’. Não me parece próprio, porém, dividir-se o Direito Penal para fazê-lo, v.g., Administrativo Penal, Tributário Penal, isto é, se o transformando em mero atributo de cada um dos demais ramos do Direito. [...] Ora, sancionando os preceitos que escolhe nos demais ramos jurídicos, há sempre ‘Direito Penal’, embora, às vezes, como reforço de expressão se lhe agreguem as palavras tributário, administrativo, econômico, financeiro, comercial etc. [...] Concluo que nem há Direito Penal Tributário, nem Direito Tributário Penal: apenas Direito Penal. Como, com relação ao estabelecimento da relação obrigacional tributária, há apenas Direito Tributário”. MACHADO, Luiz Alberto. *Op. Cit.* p. 260.

os contornos de infração jurídico-penal, com a conseqüente aplicação, após praticado, de *sanctio iuris* específica do Direito Penal. O ilícito tributário, enquanto tal, recebe o tratamento jurídico que lhe dá o Direito Tributário. Transformado que seja em ilícito penal, ele se estrutura como fato punível de que pode resultar a aplicação da pena, ou de medida de segurança -, tudo na forma do que dispuser o Direito Penal. A infração apenas tributária constitui o objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como um fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário. Nenhum deles se estrutura como ciência jurídica autônoma: um, o Direito Penal Tributário, integra o Direito Penal, e o outro, o Direito Tributário Penal, é parte ou segmento do Direito Tributário.³⁹

O ilícito tributário, transformado que seja em penal, para tal intento traz consigo carga de fatores jurídicos e extra-jurídicos. Por este último, para evitar reproduzir argumentos volúveis de fácil digestão aos do povo, e que tampouco escolhamos bem jurídico tutelado minimizando sua amplitude e importância, é importante destacarmos o norte traçado por MATOS:

Observa-se um fenômeno curioso: a convivência de um 'Direito Penal mínimo' em relação aos crimes que convêm a uma elite socioeconômica, em contraposição a um 'direito penal máximo' em relação aos crimes que ameaçam essa mesma elite. É a 'ilegalidade dos bens' tratada de modo distinto da 'ilegalidade dos direitos' correspondente a uma oposição de classe, que se reflete na punibilidade, ou seja, para as 'ilegalidades dos bens' – como o furto e o roubo – os tribunais ordinários e os castigos; para as 'ilegalidades dos direitos' – como as fraudes, as evasões fiscais, as operações comerciais irregulares – os favores e os benefícios penais.⁴⁰

Dessarte, comprova-se que, em face das funções atuais do Estado, é necessária e legítima a intervenção do Estado na ordem econômica para a proteção das funções públicas, possibilitando a existência digna do cidadão. Essas ações recebem a atenção do Direito Penal moderno, e dessa modernidade penal interessamos aqui a abrangida pelo Direito Penal Tributário.

³⁹ MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975. p. 13-14. *Apud* ANDRADE FILHO, Edmar Antonio. *Op. Cit.* p. 36.

⁴⁰ MATOS, Ana Elisa A. D. **A Extinção da Punibilidade Mediante Pagamentos nos Crimes Contra a Ordem Tributária**. In: Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil (Distrito Federal). nr. 79, v. 23, 2005. p. 227.

3 CONCEITOS DO DIREITO PENAL E TRIBUTÁRIO

Para o estudo da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, são de passagem obrigatória conceitos do Direito Penal e Tributário. No intuito de dissecar adequadamente os tipos penais fiscais, é necessária uma integração do Direito Tributário como do Direito Penal, pois elementos daquele compõem o conteúdo deste. Comumente, essa integração legislativa também recebe a designação de lei penal em branco⁴¹. Para tanto, faremos breve incursão nas definições de ilícito, infração e sanção, que darão forma ao conceito de evasão e elisão fiscal, na classificação dos crimes, localização nessa dos crimes contra a ordem tributária, de acordo com a legislação especial vigente. Ainda, pela estrutura da norma jurídico-tributária, analisaremos o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária.

Previsto o ilícito, e ocorrendo a infração, “*traduzida numa conduta (comissiva ou omissiva) contrária ao direito*”⁴², ela ensejará a aplicação de remédios legais para repor a situação requerida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), e a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator, como castigo ou punição pela conduta ilícita realizada. Assim, há sanções no campo do direito civil, comercial, administrativo, trabalhista, tributário etc⁴³. Em MARQUES⁴⁴, já foi definido o que são ilícitos penais e tributários, e aqui somente nos interessam as condutas tidas como ilícitas e que estão tipificadas na legislação

⁴¹ “Podemos dizer – nesse caso – que a norma penal é uma norma em branco, no sentido lato de que Lei é sempre complementada por outros campos jurídicos. [...] Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, são aquelas tributárias. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária – se concretizado, realizará a lei penal. Mas a antijuridicidade (vale dizer, o injusto ou a ilicitude da ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados”. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Crimes contra a Ordem Tributária. Normas Penais em Branco e Legalidade Rígida**. In: Repertório IOB de Jurisprudência: civil, processual penal e comercial. n.3. São Paulo: IOB, 1a.quinzena de julho de 1995, nº 13/95. pp. 212-217.

⁴² “Crimes comissivos são os que exigem, segundo o tipo penal objetivo, em princípio, uma atividade positiva do agente, um fazer. [...] Crimes omissivos (ou omissivos puros) são os que objetivamente são descritos com uma conduta negativa, de não fazer o que a lei determina, consistindo a omissão na transgressão da norma jurídica e não sendo necessário qualquer resultado naturalístico. [...] Fala-se também em crimes de conduta mista, em que no tipo penal se inscreve uma fase inicial comissiva, de fazer, de movimento, e uma final de omissão, de não fazer o devido. [...] Nos crimes omissivos impróprios (ou comissivos por omissão, ou comissivos-omissivos), a omissão consiste na transgressão do dever jurídico de impedir o resultado, praticando-se o crime que, abstratamente, é comissivo”. MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**. 22^a.ed, São Paulo: Atlas, 2005. p. 130.

⁴³ AMARO, Luciano. *Op. Cit.* p.406.

⁴⁴ Vide nota 39.

penal especial como crimes contra a ordem tributária, objeto do Direito Penal Tributário.

Entretanto, o limite do que é lícito e ilícito hodiernamente pode parecer tênue, e isto é ainda mais pulsante na definição de até onde vai a atuação da disciplina da infração tributária e de onde começa a penal. É farta a doutrina que discute os contornos dessa linha divisória, e no gozo dos trabalhos da casa resgatamos a avaliação da doutrina preponderante por BUSSI, que apresenta as principais considerações para a definição de evasão e elisão, que é o citado *limite* entre ilícito e lícito:

(...) uma das acepções do termo 'evasão' se constitui na abstenção do sujeito em praticar um ou alguns atos negociais para os quais teria do dever de fazê-lo, como por exemplo: deixar de realizar a escritura pública e posterior transferência de domínio no Registro de Imóveis, contentando-se com uma procuração simples ou em causa própria, ou ficando com o compromisso de compra e venda de imóvel, quitado, para não pagar os tributos devidos. [...] Toda a abstenção, como modalidade própria da evasão, não se há de confundir com a sonegação fiscal, ou ainda com a fraude fiscal, estas que se revelam tendo na base uma atuação dolosa, [...] é bastante incisivo ao delimitar o que entende por fraude fiscal, assim a caracterizando: '(a) fraude propriamente dita, consistente na evasão, por meios ilícitos, de tributo efetivamente devido; (b) simulação fiscal, consistente na evasão, por processos aparentemente lícitos, de tributo efetivamente devido; (c) conluio fiscal, consistente na concretização de qualquer modalidade de fraude fiscal mediante o ajuste doloso de duas ou mais pessoas'. [...] Mas neste tema a elisão que prepondera e que apresenta sério estudo na área tributária, é aquela que resulta das 'lacunas' ou 'imperfeições' da lei, e o seu reconhecimento é utilizado pelos contribuintes, que assim se favorecem independentemente da vontade do legislador (mens legislatories) ou da dos arrecadadores do fisco. [...] A evasão fiscal, compreende segundo autores nacionais e internacionais, a fraude e a sonegação fiscal, praticadas de forma ilícita, tanto no âmbito cível como no criminal.⁴⁵

No intuito de distinguir elisão de evasão, critérios temporais e de validade têm sido adotados, sendo que “os limites entre elisão e evasão situam-se na anterioridade da ação ou omissão do sujeito passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade do seu ato ou omissão”⁴⁶. Os citados critérios

⁴⁵ BUSSI, Nilton. **Estudo sobre a Evasão, a Elisão e a Fraude Fiscal**. In: KUEHNE, Maurício. *Ciência Penal – coletânea de estudos – homenagem a Alcides Munhoz Netto*. Curitiba: JM Editora, 1999. p.293-316.

⁴⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Elisão e Evasão Fiscal**. *Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 13*. São Paulo: Resenha Tributária/CEUU, 1988. p. 191 *Apud* ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p. 107.

constam em decisões de tribunais judiciais⁴⁷ e administrativos⁴⁸,

Quanto à classificação dos crimes, apoiando-se em ANDRADE FILHO, eles podem ser classificados em materiais e formais, ou também em crimes de dano e de perigo. Os crimes materiais são aqueles que “a lei descreve a conduta reprovável e qual o resultado, considerado em sentido naturalístico, não jurídico, dessa mesma conduta e que seja necessária e suficiente para a consumação do crime”⁴⁹; por formais, “são os crimes que se consumam antecipadamente e não dependem da ocorrência do resultado”⁵⁰. Os crimes de dano são os “cuja consumação ofende diretamente o bem jurídico tutelado, como a vida, o patrimônio, etc”⁵¹; e os de perigo são os que “se consumam após a simples exposição a perigo do bem jurídico tutelado”⁵².

Na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, várias condutas foram tipificadas como crimes contra a ordem tributária, nos art. 1º. e 2º., antes previstas na Lei nº 4.729, de 14/07/1965 com o *nomen iuris* de sonegação fiscal. Nesta última, inseria-se, como elemento dos tipos penais, a intenção de eximir-se do pagamento de tributos, ou o propósito de fraudar a Fazenda Pública, ou o objetivo de obter deduções de tributos, descrevendo as condutas lesivas para tal. Naquela, apesar de nos incisos dos citados artigos serem descritas condutas-meio, o caput do art. 1º. condiciona a ocorrência de um resultado lesivo (suprimir ou reduzir tributo ou

⁴⁷ “A evasão fiscal distingue-se da elisão fiscal pela manipulação dolosa do fato gerador. Nesta última, inocorre fraude, mas economia fiscal.” TRF1, Apelação Cível 199801000531603/MG, julgamento de 26/2/2002; “O ordenamento jurídico pátrio não proíbe que os contribuintes exerçam sua atividade da forma menos onerosa, planejando adequadamente seus negócios e utilizando-se da elisão fiscal de forma moderada. Porém, o abuso do direito e a evasão fiscal são práticas ilícitas”. TRF4, Apelação Cível 200404010502640/PR, julgamento de 15/12/2004; “INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação”. TRF4, Agravo de Instrumento 200404010444240/RS, 30/11/2004.

⁴⁸ Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: Acórdão CSRF/01.874/94, reproduzido no Acórdão nº 101-92.164, DOU 11/08/2000, p. 10, Seção 1.

⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p. 109.

⁵⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Idem* p. 109.

⁵¹ *Ibidem* p. 109.

⁵² *Ibidem* p. 109.

contribuição social e qualquer acessório)⁵³. Então, os crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º. da Lei nº 8.137/90, são crimes ditos materiais ou também de dano, e os de sonegação fiscal, previstos na Lei nº 4.729/65, são ditos formais ou também de perigo⁵⁴. As condutas previstas no art. 2º. da Lei 8.137/90, também crimes contra a ordem tributária, são considerados crimes formais, pois não há no caput do artigo exigência de um resultado, ou seja, redução ou supressão do tributo⁵⁵.

Do direito comparado, pode-se inferir uma variedade de tratamentos da evasão fiscal tipificada, ora como material, ora como formal, ou a convivência de ambas as situações. Na primeira situação, temos Alemanha, Argentina, Bolívia, Espanha, Paraguai e Venezuela; na segunda, Estados Unidos, França, Holanda, México, Peru, Portugal, Suíça e Uruguai; pela terceira, Brasil, Chile, Costa Rica, Inglaterra e Suécia.⁵⁶

No que diz respeito à hipótese da Lei nº 8.137/90 ter revogado a Lei nº 4.729/65, apesar de leis posteriores a ambas citarem os dois diplomas⁵⁷, é sintomática a manifestação de que sim, “a Lei 8.137/90 revogou a Lei 4.729/65 e outras leis que dispunham sobre crimes contra a ordem tributária, com exceção do dispositivo da Lei 4.729/65 que deu nova redação aos parágrafos do art. 334 do CP, concernentes aos crimes de contrabando e descaminho”⁵⁸.

Em solo do Direito Tributário, ferramental básico para analisar qualquer

⁵³ AMARO, Luciano. *Op. Cit.* pp.435-439.

⁵⁴ “Aqui, é necessário advertir que toda a jurisprudência sobre a natureza dos crimes contra a ordem tributária, construída sob o pálio da Lei nº 4.729/65, é unânime em considera-los como crimes formais, em que seria bastante para consuma-lo crime a realização da conduta típica. No regime da Lei nº 8.137/90, essa linha de entendimento não é aceitável posto que, como vimos, o resultado é sempre requerido para que o tipo penal se realiza em sua plenitude”. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p. 110.

⁵⁵ Em pesquisa perfunctória, por não ser objeto principal deste trabalho, podemos afirmar que as condutas previstas no art. 2º. da Lei 8.137/90 caracterizam crimes formais. Para citar alguns autores neste sentido: LOPES, Maria Lídia; RIBAS, Rodrigo. **Direito Penal Tributário**: questões relevantes. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pp.93-96; MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 214. Entretanto, há firme corrente que considera haver também no artigo 2º. situações que recairiam em crimes materiais. Para meramente exemplificar: considerando o inciso V do art. 2º., ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p. 109.

⁵⁶ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Op. Cit.* pp. 109-139.

⁵⁷ Um exemplo é o próprio art. 34 da Lei nº 9.249/95.

⁵⁸ Redação do relatório aprovado em plenário, por ocasião da realização do XX Simpósio Nacional de Direito Tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva(coord), *et alli*. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. atual, São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1996. p.404. No mesmo sentido: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p.439; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed, São Paulo: Saraiva, 2005. p. 510.

tributo é o estudo da estrutura da norma jurídica⁵⁹, e daí a importância de estudar a regra-matriz dos tributos, marcar o núcleo desses e, do todo, alçar o que nos interessa de momento. Mas qual seria esse todo, essa estrutura lógica? Em CARVALHO, a imputação jurídico-normativa é caracterizada pelo dever-ser, e a estrutura se compõe da hipótese (que trará a previsão de um fato – tecidas por fatos e comportamentos do mundo) e consequência (prescreverá uma relação jurídica)⁶⁰. De forma concisa, VIEIRA expõe quais seriam os critérios que compõe as duas partes da estrutura, da qual nos interessará, somente, o critério pessoal:

(...) na hipótese, um comportamento de pessoas (critério material), subordinado a uma condição de lugar (reconhecida pelo critério espacial) e uma condição de tempo (reconhecida pelo critério temporal); e na consequência, sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), e base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).⁶¹

Por relações jurídicas tributárias, temos o conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, onde encontramos dois tipos de relações, quais sejam as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos; estes são os deveres instrumentais ou formais, obrigações de fazer ou não fazer ou, em uma denominação imprecisa, obrigações acessórias, e aquelas são as previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência tributária - a obrigação, qual seja a prestação pecuniária, pela alusão ao art. 3º.⁶² do Código Tributário Nacional.

Independente de qual o tipo da relação, haverá sempre o sujeito ativo e o sujeito passivo compondo o vínculo da relação jurídica tributária⁶³. O sujeito ativo será o titular do direito subjetivo de exigir a prestação da relação jurídico tributária, que regra geral, é a pessoa constitucional – de direito público ou privado - titular da competência tributária, e o sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação –

⁵⁹ “(...) nada mais congruente do que designar para norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz de incidência fiscal, a de normas tributárias em sentido amplo a todas as demais”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 242.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 242.

⁶¹ VIEIRA, Jose Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. pp. 60-61.

⁶² BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 3º.: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* pp. 291-292.

pecuniária ou instrumental⁶⁴.

Para complementar, a condição de sujeito ativo e passivo deve ser vista sob o prisma da relação jurídica em que se está encerrado. Quando certa pessoa natural, sendo contribuinte de determinado tributo, incide em qualquer das condutas previstas nos artigos. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90, ela conserva o *status* jurídico de sujeito passivo na relação tributária e adquire, quando da prática do delito, a condição de sujeito ativo do crime contra a ordem tributária⁶⁵. A mesma situação ocorre com o Estado ou, nas palavras de MACHADO “*Toda atividade criminosa ofende interesse do Estado; este é, sempre, sujeito passivo mediato da infração penal, no aspecto particular de ver obedecidas as suas leis*”⁶⁶.

Já justificado, fundamentado, delimitado e conceituado o essencial, que, crendo ser necessário, repisamos para consolidar: a intervenção do Estado na ordem econômica, com instrumentos instituídos pela política criminal, faz-se necessária e é legítima para garantir e tutelar bens juridicamente protegidos. Por corte metodológico, dentro da ordem econômica nos limitaremos à tributária, e os supracitados instrumentos de ação, seja pela criminalização, seja pela extinção da punibilidade, devem visar proteger bens jurídicos supra-individuais, que são: imediato - arrecadação tributária, e mediato - funções públicas, aqui somente considerada aquelas relacionadas à ordem tributária. Para a análise se a extinção da punibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária - pecuniária ou instrumental - pelo pagamento do tributo, quando da incidência dos crimes previstos contra a ordem tributária, realmente visa proteger o bem jurídico tutelado supra-indicado, tem-se fixado o que ilícito penal aqui considerado é sempre de uma conduta ilícita dolosa, tipificados segundo os arts. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem* pp. 300-304.

⁶⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p. 97.

⁶⁶ MACHADO, Luiz Alberto. *Op. Cit.* pp. 260-261.

4 A PUNIBILIDADE E AS CAUSAS DE EXTINÇÃO

4.1 A PUNIBILIDADE

Ultrapassada o estudo sobre os fundamentos e a caracterização do injusto penal tributário, típico, ilícito, culpável, nos crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º. e 2º da Lei 8.137/90, com os comportamentos delineados nos incisos dos citados artigos, centramos no presente título esforços diretamente na punibilidade e em uma visão geral das causas de extinção da punibilidade. Então, no título seguinte estaremos devidamente habilitados a enfrentar a específica causa de extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos ou contribuições sociais.

A punibilidade pode ser definida como a possibilidade jurídica do Estado aplicar a sanção penal ao autor do crime, e é uma das condições para o exercício da ação penal, conforme art. 43, II do CPP⁶⁷. Não se deve confundir pena e punibilidade: podemos ter o ilícito sem aplicação da pena (p.e., uma das escusas absolutórias – CP, art. 121, §5º⁶⁸), posto que a isenção da pena pressupõe a existência do ilícito, enquanto que sem a punibilidade é logicamente inadmissível falar-se em crime e contravenção.^{69 70}

São independentes as noções de punibilidade e condição objetiva de punibilidade: esta última é exterior à conduta típica, mas a lei estabelece como indispensável para a punibilidade, não existe crime antes que a condição objetiva de punibilidade se verifique (p.e., a existência do prejuízo quanto ao crime de

⁶⁷ BRASIL. Código de Processo Penal, art. 43, II: “*Já estiver extinta a punibilidade, pela prescrição ou outra causa*”.

⁶⁸ BRASIL. Código Penal, art. 121, §5º.: “*Na hipótese de homicídio culposo, o juiz poderá deixar de aplicar a pena, se as consequências da infração atingirem o próprio agente de forma tão grave que a sanção penal se torne desnecessária*”.

⁶⁹ DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 669.

⁷⁰ “*São as condições da ação, que se relacionam com a pretensão a ser julgada e que devem ser apreciadas antes do julgamento sobre a procedência ou improcedência da pretensão: possibilidade jurídica do pedido; legítimo interesse; legitimação para agir. Há possibilidade jurídica do pedido quando a pretensão do autor se refere a providência admitida pelo direito objetivo. [...] O legítimo interesse ou interesse de agir consiste na formulação de uma pretensão necessária e adequada à satisfação do interesse contido no direito subjetivo de que se diz titular. [...] A legitimação para agir (legitimatío ad causam) é a ‘pertinência subjetiva da ação’*”. MIRABETE, Julio Fabrini. **Processo Penal**. 17ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005. p. 111.

introdução ou abandono de animais em propriedade alheia – CP, art. 164⁷¹)⁷².

Também não se deve confundir condição objetiva de punibilidade com condições de procedibilidade (também denominada condições da admissibilidade do processo penal, ou, ainda, de pressupostos processuais), posto que estas últimas são anteriores à conduta típica e nada mais são que relações preliminares (de natureza constitucional, tributária, civil etc., ou mesmo de caráter processual) necessárias à existência ou a validade da relação processual, sempre referentes aos sujeitos ou ao objeto dela. Tais condições de procedibilidade, ou pressupostos, podem ser: de existência da relação processual - a demanda judicial, jurisdição, partes; de validade, que são aquelas “*cuja falta vicia a relação processual sem a impedir de nascer*”, e se referem às partes – *legitimatío ad processum*, isto é, capacidade, ao juiz – competência e ausência de impedimento ou suspeição, e à originalidade – ausência de litispendência e de coisa julgada.⁷³

Quanto à posição sistemática da punibilidade, para alguns escritores a punibilidade integra o próprio conceito dogmático do crime, na estrutura dominante na teoria do delito, onde se encontram as tradicionais categorias da tipicidade, da ilicitude e da culpabilidade; longe de adentrar nessa acirrada discussão, seguirei a orientação de que a punibilidade não integra a definição analítica de crime, porém indissociável dele e, portanto, a punibilidade deverá ter sua vinculação na teoria da pena e não na teoria do delito, “*não descaracterizando uma função aglutinadora, porém não autônoma, da punibilidade dentro da teoria do delito*”⁷⁴.⁷⁵

⁷¹ BRASIL. Código Penal, art. 164: “*Introduzir ou deixar animais em propriedade alheia, sem consentimento de quem de direito, desde que do fato resulte prejuízo*”.

⁷² DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal...** p. 669.

⁷³ DOTTI, René Ariel. **Teoria Geral da Punibilidade**. Disponível na internet, www.cjf.gov.br/revista/numero7/artigo/artigo4.htm, em 23/08/2006.

⁷⁴ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. pp. 24-30.

⁷⁵ Sobre a posição sistemática da punibilidade, e sobre quais autores seguem uma corrente ou outra (integração da punibilidade no injusto ou não), vide também: DOTTI, René Ariel. **Teoria Geral da ...**; KOERNER JUNIOR, Rolf. **Processo Criminal Inútil?**. In: Revista do Instituto dos Advogados do Paraná. nr 21, Curitiba: Instituto dos Advogados do Paraná, 1993. p. 141; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003. p. 1-17; TOLEDO, Francisco de Assis. *Op. Cit.* p. 81; Em artigo específico, citando a legislação estrangeira: PRADO, Luiz Regis. **Apontamentos sobre a Punibilidade e suas Condições Positiva e Negativa**. In: Revista dos Tribunais. v.776. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. pp. 440-452.

4.2 DAS CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Devemos entender por causas extintivas da punibilidade os atos ou fatos que impedem a aplicação da sanção penal. Algumas destas causas decorrem de fatos naturais, como a morte, outras de fatos complexos (como a passagem do tempo e a inércia do titular do direito – prescrição, perempção), decorrem ainda da vontade do Estado (indulto, anistia, graça, perdão judicial), ou da vontade do agente (retratação, reparação do dano, casamento com a ofendida). Algumas se relacionam exclusivamente a ilícitos de ação privada; algumas podem alcançar todos os crimes, como a morte, ou somente algum deles, como o perdão do ofendido. As causas extintivas da punibilidade incidem num momento temporal localizado após o fato delituoso, e portanto não no *iter criminis*, durante o processo penal ou depois da condenação. Algumas fazem desaparecer o próprio tipo legal de ilícito, como a lei nova retroativa; outras excluem a reprovabilidade do fato (anistia), e outras, finalmente, extinguem somente a pena (indulto), mantendo-se o caráter ilícito do fato para os demais efeitos jurídicos, como o dever de indenizar o dano. Dada essa diversidade de motivos e de critérios admitidos inclusive em legislação extravagante, o Código Penal não comporta nem classificação nem tratamento científico penal sistemático.⁷⁶

As causas extintivas da punibilidade não se confundem com as causas de isenção de pena, posto que estas últimas impedem a aplicação da sanção apesar de caracterizada a ilicitude da conduta.⁷⁷ Elas também não se confundem com as causas de exclusão do crime. Nestas, a conduta humana é lícita, isto é, autorizada pelo Direito - as circunstâncias concorrem já no momento da execução do fato, impossibilitando desde o princípio o nascimento da punibilidade. Naquelas, as circunstâncias operam com posterioridade à realização do fato, motivo pelo qual exoneram retroativamente uma punibilidade anteriormente surgida e, por isso, o termo extinção, ou também supressão ou liberação da pena. Portanto, nas causas extintivas da punibilidade, ocorre o injusto típico, mas há ocorrência de circunstância posterior ao injusto típico que afasta a punibilidade.⁷⁸

⁷⁶ DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal...** p. 671.

⁷⁷ DOTTI, René Ariel. *Idem.* p. 671.

⁷⁸ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp.16-24.

A natureza jurídica das causas de extinção da punibilidade é mista “*posto constituírem institutos do Direito Penal e de Direito Processual Penal, estando previstas e reguladas em ambos os códigos*”⁷⁹.

Ainda, voltando às causas extintivas da punibilidade, o ensinamento de Aníbal Bruno é oportuno: “*A punição é a conseqüência necessária da realização antijurídica e culpável da ação típica. Mas podem ocorrer, após o fato, causas que impeçam o exercício da sanção, quer intervenham antes do início ou da conclusão do processo, quer sobrevenham depois da sentença condenatória*”.⁸⁰ Quando estas causas operam antes do trânsito em julgado da sentença, as causas extintivas da punibilidade atingem o direito subjetivo de punir do Estado, o *ius puniendi*, e quando atuam depois desse fato, extinguem o título penal executório, o *ius punitiois*.⁸¹

Por fim, para circunscrever com precisão nossa análise, alertamos não ser procedente a aproximação do instituto de causa de extinção da punibilidade, que se volta à punibilidade, elemento externo à teoria do crime, ou na teoria da pena, com as causas excludentes da ilicitude ou da culpabilidade, pois como critério objetivo para a afastar a eventual aproximação ressaltamos que nestas últimas duas excludentes (ilicitude e culpabilidade) os seus efeitos se amoldam e circulam na teoria do crime (as excludentes em tela compõem o conceito de crime), ou aquém da teoria da pena (a punibilidade é examinada após a configuração do injusto típico, ilícito e culpável).⁸²

4.2.1 Comportamento Pós-Delitivo e a Voluntariedade e Reparação do Dano

A norma penal identifica quais condutas, em determinada época, carecem de proteção para garantir um mínimo imprescindível de convivência social. Da mesma forma que se apenam as ações comissivas ou omissivas que atacam um determinado bem jurídico tutelado, a norma penal prevê, nos casos em que há um comportamento posterior ao delito, outras conseqüências jurídicas: exceção total da pena ou redução quando o agente cumprir alguns requisitos previstos na legislação,

⁷⁹ DOTTI, René Ariel. Idem. p. 671.

⁸⁰ BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**. tomo 3^o., Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 195.

⁸¹ SILVA, Juary. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 147.

⁸² RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p.131.

sejam em benefício da vítima ou da Administração da Justiça. Essa manifestação concreta em conformidade com a lei recebe o nome de comportamento pós-delitivo positivo (CPP), tem reconhecidos dois efeitos na legislação pátria: por uma, a completa extinção da pena prevista, como nos delitos fiscais – art. 34 da Lei 9.249/95, ou como na desistência voluntária do art. 15 do CP, e por outra, a atenuação da pena, como previsto no art. 65, III, b, do CP⁸³.

Como versamos sobre as causas extintivas da punibilidade, e essas são exteriores à teoria do crime, para traçar os critérios dessas causas nos manteremos no estudo das ações externas ao *iter criminis*, o que afasta o paralelo do denominado em nossa legislação do arrependimento eficaz. Portanto, nosso paralelo de estudo se firmará no arrependimento posterior, pois a conduta a ser requerida do agente estará, nesse caso, fora da teoria do crime (fora do estudo da tipicidade, ilicitude e culpabilidade) e, portanto, num momento posterior, na teoria da pena. Ao buscarmos tais critérios na legislação alienígena devemos atentar para a terminologia usada, “*desistência ou arrependimento – evitando qualquer conotação moral ou ética a esta última -, deve indicar apenas uma forma de atuar positivamente após a consumação do injusto*”⁸⁴.

Discorrendo sobre o CPP, RÍOS, lastreado pela doutrina estrangeira e traçando paralelo com a nacional, identifica dois critérios ou requisitos que devem ser observados: a voluntariedade e reparação do dano. Na voluntariedade, temos uma “*atuação positiva na qual o agente, respeitando os limites temporais estabelecidos pela norma, venha por meio deste comportamento atenuar o desvalor da ação e do resultado*”⁸⁵, que obedeça a motivos capazes de externar o retorno do sujeito à legalidade que o façam merecedor da impunidade. Entretanto, há que se perquirir a dimensão de seu caráter positivo, refletindo sobre ser suficiente para a atenuação do desvalor a simples confissão do fato delitivo. Avaliando as disposições de cada ordenamento (como referência os ordenamentos espanhol, alemão e brasileiro), e se voltando aos delitos econômicos, a mera “*‘retificação’ voluntária atenua apenas o campo do desvalor da ação, deixando intacto o desvalor do*

⁸³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp. 41-42.

⁸⁴ RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Idem.* p. 46.

⁸⁵ *Ibidem.* p. 51.

*resultado, permanecendo razões de prevenção geral à aplicação da pena*⁸⁶.

Na reparação do dano, por uma há o reconhecimento da validade da norma infringida e que denota menor premência de pena (âmbito da prevenção geral), e, por outra, reparando voluntariamente – antes do início de procedimentos investigatórios –, o sujeito reconhece a vigência da norma perante a comunidade e na concretização deste ato transparece seu retorno à legalidade (âmbito da prevenção especial).⁸⁷ Na mesma linha, EISELE também indica estes dois requisitos, a voluntariedade e a reparação do dano, afirmando conferirem eles os contornos materiais comuns ao instituto do arrependimento posterior específico aplicado aos crimes contra a ordem tributária.⁸⁸

Identificados estão os critérios básicos para estudo e busca da fundamentação dogmático-penal das chamadas novas causas de extinção da punibilidade, cujos critérios trazem mais uma contribuição para, no título seguinte, avaliarmos a causa específica de extinção pelo pagamento do tributo ou contribuição.⁸⁹

4.2.2 Correlação das Causas de Extinção da Punibilidade com outros Institutos

Pretendemos aqui confrontar as causas de extinção da punibilidade com os demais institutos penais cuja característica marcante é a de impedir a aplicação da pena. Por questão meramente objetiva, optamos por traçar breve análise comparativa com institutos penais que guardem relação com os pressupostos voltados à voluntariedade e à reparação do dano, institutos que localizam sua presença após o injusto culpável. Dessa forma, seguindo a doutrina penal, veremos as escusas absolutórias, as condições objetivas da punibilidade, a desistência voluntária e arrependimento eficaz, art. 15 do CP, o arrependimento posterior, art. 16 do CP, e as tradicionais causas extintivas da punibilidade no rol do art. 107 do

⁸⁶ Ibidem. p. 53.

⁸⁷ Ibidem. p. 53.

⁸⁸ EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano...** p. 16.

⁸⁹ Cabe meramente registrar (por restrição do escopo desta monografia) as fundamentações daquelas novas causas ou pela desistência voluntária (com as teoria político-criminal, teoria do prêmio ou da graça, teoria da diminuição da intensidade da vontade delituosa e teoria dos fins da pena) ou pela atualidade da reparação do dano (a reparação do dano vinculado à teoria dos fins da pena). RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp. 54-91.

Código Penal ⁹⁰. Pelos institutos do Direito Tributário, analisaremos ainda a denúncia espontânea e a anistia⁹¹.

4.2.2.1 Dos Institutos previstos no Direito Penal

As escusas absolutórias são causas pessoais de exclusão da pena que operam incondicionadamente, para casos expressos em lei, beneficiando um círculo restrito de agentes; o crime subsiste, tanto que os co-autores não aproveitam se não apresentarem as características personalíssimas do tipo de agente beneficiado pela norma legal. Observar que, como tais causas se situam fora do tipo, não precisam ser abrangidas pelo dolo do agente⁹². Nas palavras de SATO, “*as escusas absolutórias preexistem ao momento consumativo do delito, ou seja, excluem a imposição da pena ab initio (...)*”⁹³. Assim, as escusas absolutórias são requisitos ou circunstâncias que se relacionam diretamente com a pessoa do autor do fato delitivo, previstas expressamente na lei e anteriores à prática do delito⁹⁴. Pode-se dizer que as escusas absolutórias são também condições de punibilidade do delito, mas são condições de punibilidade formuladas negativamente, excluindo a punibilidade do crime para determinadas pessoas.⁹⁵ TOLEDO, citando WESSELS, ainda destaca:

Wessels distingue as causas pessoais de exclusão de pena das causas pessoais de extinção de pena. As primeiras, segundo esse mesmo autor, são ‘circunstâncias legalmente reguladas, ou de antemão conduzem à impunidade e que devem ter-se constituído no momento em que o fato é cometido’ (relação de parentesco e outras); as segundas são ‘circunstâncias que só ocorrem depois do cometimento do fato e que impedem novamente, de modo retroativo, a punibilidade já fundamentada’ (desistência voluntária e arrependimento eficaz).^{96 97}

⁹⁰ RÍOS, Rodrigo Sánchez . Idem. pp. 21, 112,131.

⁹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* pp. 152,158.

⁹² TOLEDO, Francisco de Assis. *Op. Cit.* p. 158.

⁹³ SATO, Mario. **Condições Objetivas de Punibilidade e Escusas Absolutórias**. Estudo apresentado na disciplina de Direito Penal II no Curso de Mestrado em Direito Penal da Universidade Estadual de Maringá, 1999. p. 14. *Apud* RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp. 21, 114.

⁹⁴ RÍOS, Rodrigo Sánchez. Idem. pp. 21, 114.

⁹⁵ PRADO, Luiz Regis. *Op. Cit.* pp. 449-450.

⁹⁶ WESSELS, Johannes. **Direito Penal**. Trad Juarez Tavares. Porto Alegre: Fabris, 1976. p. 109-110. *Apud* TOLEDO, Francisco de Assis. *Op. Cit.* p. 158.

⁹⁷ Especificamente para os fundamentos excludentes de pena, por SANTOS, podem existir sob duas categorias: de *isenção* e de *suspensão* de pena. SANTOS, Juarez Cirino dos. **A Moderna Teoria do Fato Punível**. 4^a.ed. Curitiba: ICPC; Lumen Júris, 2005. pp. 268-269.

Por condições objetivas de punibilidade figuram, na doutrina penal, posicionamentos tendentes à sua aceitação como “*condições de restrição da pena, ou como elementos do tipo, agravando a sanção penal*”⁹⁸. Fala-se em tendência, pois há posturas negativistas acerca da existência de tais condições, ou mesmo entre aqueles que perfilham a corrente da existência (majoritária), a exata definição das condições objetivas e de sua natureza jurídica é questão digladiada e ainda não solucionada pelos cientistas do Direito Penal⁹⁹. Seguindo a linha de PRADO que, após citar os posicionamentos da doutrina estrangeira e nacional, alinha-se à noção de que as condições objetivas de punibilidade são alheias à noção de delito, típica, ilícita ou antijurídica e culpável, assim também ao nexos causal, e que atuam objetivamente, ou seja, não abarcadas pelo dolo ou pela culpa; são condições exteriores à ação ou à omissão e delas é dependente a punibilidade do delito, por fundamentos de Política Criminal (oportunidade, conveniência).¹⁰⁰

Por derradeiro, JESCHECK manifesta que “*as condições objetivas de punibilidade são circunstâncias que se encontram em relação imediata com o fato, mas que não pertencem nem ao tipo de injusto nem à culpabilidade*”, classificando-as em próprias, que “*são puras causas de restrição de pena*”, e impróprias, que reúnem causas encobridoras de agravantes ou de fundamentação da pena, que não estão vinculadas à culpabilidade do autor e, em resumo, apresentam restrições ao princípio da culpabilidade.¹⁰¹

A desistência voluntária e o arrependimento eficaz, do art. 15. do CP¹⁰², punem a tentativa, e não se confundem com o arrependimento posterior, do art. 16 do CP¹⁰³. A despeito de terem o fato em comum de serem medidas de política criminal, pelo primeiro, após os atos de execução do crime, impedida a

⁹⁸ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p.21, 119.

⁹⁹ PRADO, Luiz Regis. *Op. Cit.* pp. 442-443.

¹⁰⁰ PRADO, Luiz Regis. *Op. Cit.* p. 444. Por Prado, são exemplos emblemáticos de condições objetivas de punibilidade a sentença declaratória de falência no crime falimentar, o prejuízo superveniente no delito do art. 164 do CP e o resultado morte ou lesão grave no delito do art. 122 do CP.

¹⁰¹ JESCHECK, Hasn-Heireinch. **Tratado de Derecho Penal**. Traducción y adiciones de derecho español por Santiago Mir Puig y Francisco Muñoz Conde. Barcelona: Bosch, 1981. p. 763. *Apud* RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp.21, 120-121.

¹⁰² BRASIL. Código Penal, art. 15: “*O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados*”.

¹⁰³ BRASIL. Código Penal, art. 16: “*Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de 1 (um) a 2/3 (dois terços)*”.

superveniência do resultado consumativo, o sujeito não será punido e responde só pelos atos já praticados; no segundo caso, o autor, depois de iniciada a execução, desiste de dar andamento à mesma, sem que o seu comportamento (objetiva e subjetivamente) se enquadre em conduta típica; no terceiro caso (arrependimento posterior), autoriza-se a redução da pena.¹⁰⁴ Observando o critério temporal, pelo art. 15 os institutos são previstos para antes da ocorrência do fato e, pelo art. 16, para após. Como o objeto do nosso estudo volta-se a crimes contra a ordem tributária, o que não pressupõe para configuração do delito de tentativa (não tipificado nos arts. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90), os institutos da desistência voluntária e do arrependimento eficaz não nos interessarão.

O arrependimento posterior é causa obrigatória de redução da pena e, por isso, não se confunde com extinção da pena, que promove estímulo à reparação do dano, nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, instituída mais em favor da vítima, até em consonância com a exposição de motivos de Nelson Hungria na reforma do CP de 84, sempre que a reparação seja realizada até o recebimento da denúncia ou queixa.¹⁰⁵ Na verdade, mesmo que na reforma de 84 houvesse uma expansão em relação à previsão anterior da aplicabilidade do arrependimento posterior, acaba que o objeto privilegiado, nesse caso, são ainda os crimes patrimoniais dolosos não violentos.¹⁰⁶ Entende-se ainda ser ato voluntário, o que não implica ser espontâneo.¹⁰⁷ Ainda, mesmo que a despeito do arrependimento posterior e das causas extintivas estarem circunscritas na teoria da pena, ambas atuam em pontos diferentes, posto que o primeiro, com seus efeitos de menor incidência da pena, cumpre-se na imposição da sentença condenatória, enquanto que as segundas, com seus efeitos extintivos direcionados aos delitos fiscais, têm por imperativo lógico que seus efeitos se manifestam “*no espaço circunscrito entre a*

¹⁰⁴ KOERNER JUNIOR, Rolf. **O Arrependimento Posterior: Antes e Depois da Lei n º 7.209, de 1984.** In: Ajuris, nr. 44, Porto Alegre: Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul, novembro de 1988. p. 16-17.

¹⁰⁵ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p.128.

¹⁰⁶ SANTOS, Juarez Cirino. *Op. Cit.* p. 325.

¹⁰⁷ “*Espontânea é a reparação quando não advém de compulsão externa. É a reparação a manifestação que exprime o desejo de o autor da infração compor, integralmente, o dano causado à sua vítima*”. Portanto, observa-se a não identidade entre os conceitos de espontaneidade e voluntariedade, posto que deste último podemos depreender a existência de uma atividade voluntária - que sofreu compulsão externa, e portanto não espontânea. KOERNER JUNIOR, Rolf. **O Arrependimento Posterior: ...** p. 19.

conduta delituosa e o início de procedimento fiscal e/ou ação penal.¹⁰⁸

Considerando exclusivamente o Código Penal, no rol mencionado em seu art. 107, e por força do art. 12 do CP¹⁰⁹, só tem relevo para o Direito Penal Tributário a morte do agente, a anistia, graça ou indulto, a retroatividade da lei que não mais considera o fato como delituoso, e a prescrição.¹¹⁰ Entretanto, há de se destacar que o elenco do art. 107 do CP não é taxativo, de um lado porque existem causas extintivas da punibilidade que não estão relacionadas no citado artigo, mas que defluem do sistema do próprio código (como por exemplo a desistência voluntária e o arrependimento eficaz quanto à punição da tentativa – art. 15 do CP), e de outro porque também na legislação extravagante há previsão dessas causas e que não fazem parte do art. 107 do CP, podendo-se citar, como exemplos não exaustivos: a suspensão condicional do processo – Lei 9.099/95 – na satisfação das obrigações estabelecidas pelo juiz, e o próprio pagamento do tributo ou contribuição como causa extintiva da punibilidade – art. 34 da Lei 9.249/95.¹¹¹ É esta última causa específica, doravante denominada *causa específica* por estar fora do Código e abarcar situação especial voltada para os crimes contra a ordem tributária, de extinção da punibilidade que será objeto de minuciosa pesquisa no título seguinte, objetivo principal desta monografia.

4.2.2.2 Dos Institutos Previstos no Código Tributário Nacional

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, em que pese a regulamentação já exposta até aqui, tanto do Código Penal, quanto da legislação especial, merece ter destacados dois institutos previstos no CTN: a denúncia espontânea e a anistia fiscal. De pronto, caberia ainda indagar se toda causa extintiva do crédito tributário, previstas no art. 156 do CTN, ou de exclusão, como a anistia fiscal, acarretam a extinção da punibilidade no âmbito penal ou só

¹⁰⁸ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p.132.

¹⁰⁹ BRASIL. Código Penal, art. 12: “As regras gerais deste Código aplicam-se aos fatos incriminados por lei especial, se esta não dispuser de modo diverso”.

¹¹⁰ SILVA, Juary. *Op. Cit.* pp. 147, 153. No mesmo sentido: CORREA, Antonio. **Dos Crimes contra a Ordem Tributária: comentários à Lei n° 8.137, de 27/12/1990**. 2ª.ed, São Paulo: Saraiva, 1996. p. 257.

¹¹¹ DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal...** p. 672.

teriam tal efeito tendo previsão legal específica. Se pesquisarmos na doutrina, encontraremos respostas positivas e negativas¹¹². Mas, não sendo nossa seara a discussão da prevalência desta ou daquela corrente, voltemos então a uma pacífica exposição dos dois institutos supracitados.

A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do CTN¹¹³, e tem o condão de afastar a responsabilidade por infrações tanto administrativas como criminais, posto que se exclui pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo (no artigo só se fala em “infrações”, não restringindo de qual tipo), restrita pelo critério temporal de que seja antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. A dicção do art. 138 do CTN é mais ampla que os comandos estampados no arts. 15 e 16 do CP, porquanto a exclusão da responsabilidade ocorre mesmo quando o arrependimento não fique demonstrado de forma inequívoca.¹¹⁴ Entretanto, para averiguar se o pagamento ou a confissão deu-se antes do início da ação fiscal, é prudente definir-lhe o significado (de ação fiscal), e para tal invocamos DINIZ, citada por MACHADO, antecipando que neste trabalho adotamos a terceira acepção das três apontadas pela autora, por ser a correntemente utilizada pelas Fazendas Públicas:

1. É a ação movida pelo fisco para apurar a existência de um crédito tributário e, conseqüentemente, cobrá-lo.
2. É o procedimento administrativo estabelecido em razão de violação das leis fiscais.
3. É o procedimento pelo qual os agentes de fiscalização da Fazenda Pública, no exercício de suas funções, penetram em estabelecimentos comerciais e industriais para fiscalizá-los, mediante exame de escrituração de documentos, de livros comerciais, de patentes de registro etc. Essa ação fiscal dos agentes é comprovada pelo seu visto e rubrica ou pelo termo de abertura e encerramento de fiscalização.¹¹⁵

¹¹² Como exemplo, entendendo que a extinção do crédito tributário afasta as providências penais em qualquer caso: SILVA, Juary. *Op. Cit.* pp. 153-154; . CORREA, Antonio. *Op. Cit.* p. 262; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), et alli. **Crimes contra a ordem ...** pp. 141-142; Em sentido contrário: FELDENS, Luciano; FISCHER, Douglas. **A Decisão Desconstitutiva do Crédito Tributário e a Ação Penal.** In: Boletim IBBCrim. nr. 88, São Paulo: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. março de 2000; STJ, Recurso Especial n^o 36.831-6-DF, de 18/04/94. .

¹¹³ BRASIL. Código Tributário Nacional, art 138: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou de depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. **Parágrafo único.** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

¹¹⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* pp. 152-154. Na mesma linha: MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* pp. 236-237.

¹¹⁵ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico.** v. 1, São Paulo: Saraiva, 1998. p. 68. Com a

Anistia fiscal “é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal”¹¹⁶. Alcança, portanto, as acepções de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa, sendo que as duas proporções semânticas oferecem questão de relevo para o Direito Penal, sendo que os penalistas designam “*anistia o perdão do delito e indulto o perdão da pena cominada para o crime*”¹¹⁷, sendo aquela uma causa de exclusão da punibilidade. Prevista nos artigos 180 a 182 do CTN, para os crimes contra a ordem tributária devemos fazer uma interpretação integrada com os artigos 107 e 108 do Código Penal, e destes dispositivos abstrairmos que pode ser concedida por lei ordinária. Resta afastada a aplicação do art. 180, inciso I, do CTN, que exige lei complementar e, assim, a anistia deve observar tão-somente o princípio da legalidade.¹¹⁸

mesma interpretação, Gomes: “(...) dá-se o início da ação fiscal quando se formaliza o termo formal respectivo”. GOMES, Luiz Flávio. **Lei n.º 9.983/00, de 14.07.00 – Crimes Previdenciários: Perdão Judicial, Extinção da Punibilidade pelo Pagamento e Princípio da Insignificância**. In: Repertório IOB de Jurisprudência. n. 2, caderno 3, p. 42, 2a. quinze jan 2001.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 500.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 501.

¹¹⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p. 159.

5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

“Sr. Diretor do Imposto de Renda:

O senhor me perdoe se venho molestá-lo. Não é consulta: é caso de consciência. Considerando o formulário para declaração de imposto de renda algo assimilável aos textos em caracteres cuneiformes, sempre me absteve religiosamente de preenchê-lo. Apenas dato e assino, entregando-o a um funcionário benévolo, a quem solicito: “Bote aí o que quiser”. Ele me encara, faz umas contas e conclui: “É tanto”. Pago e vivemos in love, o fisco e eu.

Minha dúvida, meu problema, Sr. Diretor, consiste na desconfiança de que sou, um sonegador do imposto de renda. Involuntário, inconsciente, mas de qualquer forma sonegador...

A lei manda cobrar imposto a quem tenha renda líquida superior a determinada importância; parece claro que só se tributam rendimentos em dinheiro. A seguir a mesma lei também declara: “São contribuintes as pessoas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse, como se lhes pertencessem”. Tenho a posse de inúmeros bens que não me pertencem e que desfruto copiosamente. Eles me rendem o máximo, e nunca fiz constar de minha declaração tais rendimentos.

Esses bens são: o sol, para começar do alto; a lua, que vista do terraço ou da calçada da Avenida Atlântica, diante do mar, me rendeu bilhões em sonhos; as árvores do Passeio Público e do Campo de Santana... “

Livro Cadeira de Balanço

Carlos Drummond de Andrade

“*Pago e vivemos in love, o fisco e eu*”, escreve Drummond. Na crônica, o personagem traz a lume um pensamento da sociedade: admitindo-se sonegador, quer que o pagamento o expie. Mas, somente o pagamento é suficiente, ou temos que observar outros critérios para o fisco viver “*in love*” com o contribuinte? Debater essa pergunta é nosso intento nesse capítulo.

É peculiar a ocorrência de que na mesma medida que se criminalizem condutas lesivas a bens jurídicos supra-individuais de natureza econômica, aqui os

da ordem tributária, surjam mecanismos legais tendentes à extinção da punibilidade dessas mesmas condutas. De destacar a atenção especial que a Política Criminal promove no incentivo de institutos jurídico-penais, de natureza reparadora, tendente a afastar a possibilidade de imposição dos efeitos penais decorrentes da conduta típica. No entanto, o estabelecimento dessas políticas descoladas dos devidos limites do Direito Penal clássico acarreta uma falta de tratamento científico penal sistemático às diversas causas de extinção da punibilidade ¹¹⁹ ¹²⁰. Devemos estar ciosos das justificações da Política Criminal, pois a adoção de causas de não-punibilidade – pessoais, de exclusão ou de extinção – pode criar odiosas formas de privilégios, contrários aos preceitos da lei máxima, exacerbando uma política intervencionista sem respaldo constitucional. Ou, pelas palavras de KOERNER JUNIOR:

Ao criminólogo da atualidade desinteressa explicar, como solução de entendimento, porque tal ou qual infração foi praticada. Quer ele sim questionar, pela crítica, o sistema ou a política social de repressão e de prevenção da criminalidade. Mostra-se não comprometido com o **status quo** e se demonstra avesso à técnica de reprodução do mesmo, quando denuncia que a falsa aparência de proteção do grupo (mesmo através de comandos integrados ao capítulo constitucional que trata das garantias e liberdades fundamentais) visa a agigantar mais ainda o Estado, tornando-o todo poderoso e a serviço de poucos e ao asseguramento de seus privilégios. ¹²¹

A preocupação da reprodução pura e simples de políticas criminais, sem uma análise crítica dos efeitos que venham a ser percebidos pela sociedade, e especialmente na falta de estímulo da discussão crítica nos meios de ensino, já foi alvo também de severas críticas de FRAGOSO:

O ensino do direito, como em geral é realizado, limita-se à dogmática jurídica e não proporciona formação profissional nem desenvolve espírito crítico relativamente à realidade social de nossos países e às condições dramáticas em que se realiza a justiça criminal. Cumpre-se, assim, com fidelidade, a sua função eminentemente conservadora, relativamente à

¹¹⁹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp.13-16.

¹²⁰ Também nesse sentido: “Ao passo que a noção e o sentimento de impunidade são detectáveis em cada brasileiro, o sistema incorpora instrumentos para afastar a punibilidade. É um antagonismo que só pode ser explicado pela distância que separa o povo em geral e a elite dominante que controla ou mais influencia o Estado”. NABARRETE NETO, André. **Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março 1997. p. 172.

¹²¹ KOERNER JUNIOR, Rolf. **Processo Criminal Inútil**.... p. 130.

manutenção e consolidação da estrutura social vigente, como é próprio, em geral, do sistema de educação.¹²²

Para que a investigação seja realmente isenta, devemos buscar os fundamentos “*político-fiscais e jurídico-penais*”¹²³, e estampar se os mesmos andam juntos na mesma estrada e conversam entre si, ou são estranhos cujas falas não se entrelaçam.

Ainda é de se consignar nossa deliberada atitude de afastar nessa investigação o tratamento dos crimes de descaminho e contrabando, bem como a dissecação do tema da sonegação previdenciária, sob pena de que, ao pretendermos falar sobre tudo, não falemos sobre nada. Ademais, por coerência, suscitariam uma análise adequada na mesma linha de raciocínio que seguimos para os crimes contra a ordem tributária, qual seja: justificar a necessidade da criminalização, identificar o bem jurídico tutelado, resgatar os conceitos básicos de outros ramos do direito além do penal, delimitar os institutos correlatos no Direito Penal e mergulhar na causa específica a ser investigada. Claramente, nossa humilde proposta não comportaria tal intento com a mínima seriedade desejada.

Portanto, desarmado do *status quo* que entorpece a visão isenta, e mirando chegar no fim do caminho escolhido trilhar neste trabalho, tendo circulado pelas diversas causas de extinção da punibilidade, identificando quais delas interessariam ao Direito Penal Tributário e apontando as características básicas de cada causa, passemos a investigar a causa específica de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária.

5.1 HISTÓRICO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento acompanha a evolução dos modelos de Estado, posto que acompanha o próprio histórico da necessidade e da forma de intervenção do Estado na ordem econômica, em virtude do cumprimento das missões que lhe são atribuídas em cada época. Vejamos a raiz histórica deste instituto, como se processou a evolução legislativa pátria e quais os

¹²² FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal: A nova parte geral**. 14ª.ed rev e atual por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1992. pp. 431-432.

¹²³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p.140.

fundamentos que os legisladores apresentaram no processo legislativo tanto para instituir como para modelar a situação legal atual.

5.1.1 Histórico da Legislação Nacional

A orientação de Política Criminal que prevê como causa extintiva da punibilidade o pagamento do imposto sofreu alterações até chegar à forma legal vigente¹²⁴. A Lei 4.729/65, que instituiu o crime de sonegação fiscal, previa a extinção da punibilidade se o agente promovesse o recolhimento devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria (dispositivo revogado pela Lei nº 8.383/91). O art. 18 do Decreto-lei nº 157/67 estabeleceu que o pagamento, mesmo após iniciada a ação fiscal, extinguiu a punibilidade. Esse diploma ampliou a mesma solução para crimes de natureza diversa dos previstos na Lei nº 4.729/65, desde que o agente efetuasse o pagamento do tributo e multa antes de iniciada a ação penal. A Lei nº 6.910/81 restringiu o alcance das hipóteses de extinção da punibilidade, excluindo os crimes de contrabando e descaminho. A Lei nº 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, dispôs, no art. 14, que haveria a extinção da punibilidade dos crimes tributários se o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (dispositivo revogado pela Lei nº 8.383/91). A Lei 9.249/95 restaurou este benefício no art. 34, com a seguinte redação:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27.12.1990 e na Lei nº 4.279, de 14.07.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (negrito nosso).

A Lei 9.983, de 14.07.2000, previu a extinção da punibilidade pelo pagamento de contribuições, importâncias ou valores, quanto aos delitos de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168 A) e de sonegação de contribuição

¹²⁴ DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal...** p. 692.

previdenciária (CP, art. 337 A)¹²⁵.

Pela importância, destaco especialmente o critério temporal no histórico da legislação sobre a extinção da punibilidade, cujo limite para realização do pagamento alterou-se da seguinte forma:

- Lei 4.729/65, art 2º - o pagamento deveria ocorrer antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria;
- Decreto-lei nº 157/67, art. 18 – neste dispositivo, estabeleceu-se que o pagamento, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, extinguiu a punibilidade. Neste caso, desde que ainda não julgado o respectivo processo, nem seria necessário o pagamento, bastando o depósito, desde que o débito fosse pago depois da decisão de primeira instância, com a conseqüente renúncia ao recurso administrativo.
- Lei nº 8.137/90, art. 14 – a punibilidade ficava extinta pelo pagamento antes do recebimento da denúncia;
- Lei nº 8.696/93, art. 3º - este artigo foi vetado pelo Presidente da República, mas propunha como limite temporal que o pagamento ocorresse antes do encerramento do procedimento administrativo;
- Lei 9.249/95, art. 34 – este é o dispositivo atualmente em vigor, determinando que o pagamento deva ocorrer antes do recebimento da denúncia.¹²⁶

5.1.2 A Experiência do Direito Comparado

No Brasil, o art. 34 da Lei 9.249/95 restabeleceu o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nas condutas lesivas à ordem tributária. Entretanto, segundo a doutrina, a inspiração deste instrumento está na legislação estrangeira. De acordo com o ordenamento legal, encontraremos denominações diversas e amplitudes diferenciadas, mas na gênese da extinção da punibilidade pelo pagamento, no âmbito do Direito Penal Tributário, temos como uma expressão específica da coordenação deste dois ramos do Direito o tratamento da reparação

¹²⁵ DOTTI, René Ariel. Idem. p. 692.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* pp. 223-228.

do dano (regra geral, o pagamento, mas também pode ser uma obrigação de fazer), levado a efeito por autor de crime contra a ordem tributária, e é pela reparação do dano que vamos comparar o instituto em outras legislações.¹²⁷

O sistema que inspirou a legislação latina foi o disposto no §371 do Código Penal alemão de 1977, que tratou da denúncia espontânea como forma de exclusão das sanções criminais referentes à prática de conduta ilícita tendente à evasão tributária. Na Alemanha, a retificação das informações prestadas ao Fisco, anteriormente ao início das atividades de fiscalização que possam ter por objeto a averiguação do fato, ou antes da comunicação (ao autor do fato) do início do processo penal respectivo, isenta o sujeito da pena correspondente ao crime formal que possa ter praticado. Mas, caso o resultado decorrente da evasão tenha ocorrido (crime material), o afastamento da pena só ocorrerá com o pagamento do tributo objeto da evasão. Assim, para o crime formal é suficiente a retificação das informações, e para o crime material, deve haver o pagamento, em ambos os casos afastando a punibilidade. Destaque-se que a necessidade da espontaneidade fica bem caracterizada pelo fato de que a regularização, seja pela retificação das informações ao Fisco, seja pelo pagamento, deva ocorrer antes da atividade estatal decorrente do conhecimento do fato (início do processo penal), ou que possa levar a esse conhecimento (realização de atos de fiscalização, ou diligências de investigação criminal)¹²⁸.

Considerando ser um dos sistemas penais tributários mais modernos da Europa (com edição em 1995), e por apresentar alguns institutos similares aos brasileiros, pesquisemos também a estrutura espanhola. No sistema espanhol, afasta-se a pena criminal com o sujeito voluntariamente reparando o dano - pagamento acompanhado da reparação das informações tributárias correspondentes - antes do início de atividades administrativo-fiscais ou judiciais por parte do Estado. Duas características destes dois sistemas estrangeiros ficam patentes: a) requisito da voluntariedade, demonstrável pela exigência que o sujeito promova a ação de reparação do dano (prestação de informação acompanhada do pagamento) antes da ciência do início das providências do Fisco, e b) requisito da

¹²⁷ Cf.: EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano...** pp.14-17.

¹²⁸ EISELE, Andréas. Idem. pp.14-17; De notar que também RÍOS sugere que a inspiração do instituto em tela está na legislação alemã de 1977. RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p. 138;

completa reparação do dano, de forma imediata, sem concessões de dilações temporais. **Com estes requisitos, o sistema penal mantém coerência com o tributário, acentuando o desejável caráter subsidiário daquele. Esses dois requisitos conferem os contornos materiais comuns ao instituto do arrependimento posterior aplicado aos crimes contra a ordem tributária**¹²⁹.

Mesmo que no Brasil tenhamos sido inspirados pelo sistema europeu, por desatenção aos requisitos comuns encontráveis nos sistemas espanhol e alemão, não podemos equiparar o instituto previsto no art. 34 da Lei 9.249/95 ao arrependimento posterior, como veremos no item seguinte (5.2). No sistema alemão, o instituto recebe o nome de “*autodenúncia liberadora da pena*”¹³⁰, e no espanhol, causa de “*levantamiento ou de anulación da pena*”¹³¹, e aqui se afigura semelhante à nossa extinção da punibilidade. A despeito deste descompasso entre a fonte inspiradora e a legislação pátria, afirma-se “*como cópia mal sucedida da legislação alemã, a extinção ou liberação da pena para os delitos fiscais no ordenamento jurídico pátrio carece dos critérios de voluntariedade e reparação*”¹³². Coincidência ou não, a considerar a vigente conformação dada ao instituto, esta infelicidade na importação “*revela-se também pelo simples fato de que não se tem notícia de mecanismo similar entre os países desenvolvidos*”¹³³. Voltaremos aprofundar o porquê dessa cópia mal sucedida no estudo da fundamentação do instituto sob o viés político-fiscal, no título 5.3 .

5.2 AVALIAÇÃO SOB O ENFOQUE JURÍDICO-PENAL

Cumpre-nos arrematar e enquadrar nos conceitos do Direito Penal clássico a localização da causa extintiva da punibilidade pelo pagamento, sendo que, primeiramente, buscaremos os ensinamentos no sistema penal, não se restringindo ao Brasil, e, na seqüência, intencionamos encaixar esta causa específica de extinção, a partir dos critérios que a balizariam, no tratamento geral dado às várias

¹²⁹ EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano...** pp.14-17.

¹³⁰ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p. 138.

¹³¹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Idem.* p. 140.

¹³² *Ibidem.* p. 155.

¹³³ MATOS, Ana Elisa A. D. *Op. Cit.* p. 227.

infrações penais.

Baseando-se na doutrina penal estrangeira (principalmente a espanhola), que fornece subsídios pertinentes para o esclarecimento da natureza jurídica do instituto, pode-se dizer que “(...) *há um consenso na doutrina quanto ao fundamento jurídico-penal deste instituto, baseado num comportamento pós-delitivo, voluntário e reparatório por parte do sujeito ativo do delito*”¹³⁴. EISELE, citando a doutrina espanhola e alemã, também reafirma a necessária atuação positiva e reparatória – após consumado o delito – hábil a extinguir a punibilidade nos crimes fiscais.^{135 136}

Observados esses critérios, estaria assegurada coerência entre sistema penal e o tributário. Entretanto, mesmo que o ordenamento jurídico brasileiro tenha-se inspirado no sistema europeu, não adotamos por inteiro os requisitos da voluntariedade e da total e imediata reparação do dano para habilitação de efeitos jurídicos ao arrependimento posterior:

(...) pois possibilita (em alguns casos) a prática de atos retificadores, mesmo após o início de atividades administrativas de fiscalização que tenham por objeto a descoberta do ato ilícito que acarretou a evasão, e permite que a reparação do dano não seja imediatamente realizada em sua totalidade, sendo possível o pagamento respectivo de forma diferida no tempo, por meio de moratórias (da qual é espécie o parcelamento do débito), sem o afastamento da possibilidade da incidência dos efeitos jurídicos do arrependimento posterior.¹³⁷

Mesmo com a mitigação desses últimos critérios, no Direito Penal Tributário brasileiro temos que o arrependimento posterior, concretizado na reparação voluntária do dano decorrente da prática de uma evasão fiscal tipificada, é uma causa extintiva de punibilidade. É o que se depreende do art. 34 da Lei 9.249/95, que fixa os critérios temporais, pagamento anterior ao recebimento da denúncia, e objetivos, a reparação deve ser completa. Não atendidos os critérios temporais e objetivos, pagamento posterior ao recebimento da denúncia, ou reparação parcial, respectivamente, apenas acarreta a incidência de circunstância genérica atenuante da pena (art. 65, III, “b”, do CP).¹³⁸

Se primarmos pelo princípio da isonomia (entre as várias condutas de crimes

¹³⁴ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p. 145.

¹³⁵ EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano**.... pp. 15-17.

¹³⁶ Vide item 4.2.1 – Comportamento Pós-Delitivo e a Voluntariedade e Reparação do Dano.

¹³⁷ EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano**... . p. 17

¹³⁸ EISELE, Andréas. *Idem*. pp. 20-21.

contra o patrimônio – seja público ou individual), fácil notar flagrante atentado. Também não podemos afirmar que a conformação do art. 34 da indigitada Lei atende aspectos jurídico-penais, por criar uma consciência delitiva no sonegador, que sai ao final de forma que mesmo que continue à margem da lei não será nem considerado reincidente no futuro, pois não sofre sentença condenatória. Com maestria, NABARRETE NETO condensa todas estas afirmações:

Dentro da sistemática do Código Penal, o legislador, de modo geral, qualificou a reparação do dano como causa de diminuição (art. 16) ou atenuante de pena (art. 65, III, b), conforme ocorra, respectivamente, antes ou depois do recebimento da denúncia. A única exceção é a do peculato culposo, em que a reparação do dano precedente à sentença irrecorrível extingue a punibilidade (art. 312, § 3º, 1ª. parte). Logo, a hipótese do **art. 34 da Lei 9.249/95 soma-se a esta ao fugir à regra do sistema** (*grifo nosso*). [...] Sob o ponto de vista lógico, o arrependimento, a reparação do dano pressupõem o cometimento do ilícito penal pelo agente e **seria mais coerente que a extinção a punibilidade fosse precedida da declaração do Estado-Juiz de que o tipo penal foi realizado** (*grifo nosso*) e de que o autor foi aquele que acabou beneficiado com a causa extintiva. A sistemática adotada pelo legislador privilegia puramente o pagamento da exação sonegada. Com isso, utiliza a ameaça de processo e a pena como expedientes para compelir o agente ao pagamento da dívida. Na verdade, a punibilidade estatal deveria ser de tal molde a não possibilitar a reprodução seja da conduta censurada, seja do infrator. **A solução presente cria o vício mental do sonegador** (*grifo nosso*) de que as consequências de seu insucesso na prática delitiva podem ser evitadas pela quitação do tributo ou contribuição social. [...] O poder punitivo não é bem comerciável e torna-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado.¹³⁹

Quanto ao citado vício mental, poder-se-ia afirmar que não procede, por já existir instituto similar no sistema penal brasileiro: peculato culposo - Código Penal, art. 312, § 3º. – é causa de extinção da punibilidade o ressarcimento do dano antes da condenação irrecorrível. Tal assertiva merece reparo. Lembremos que, diferentemente da culpa verificada no peculato, nos crimes contra a ordem tributária, para a conduta ser típica, faz-se necessária uma conduta dolosa, seja o crime de resultado, seja formal, o que são situações significativamente distintas entre si. Não há crime fiscal por culpa. Assim, por BRUNO:

O agente, não por dolo, mas por imprudência, negligência ou imperícia deu lugar a que se realizasse o peculato. Repara o dano antes de passar em julgado a condenação, e o Estado desinteressa-se da punição de crime de tão leve responsabilidade.¹⁴⁰

¹³⁹ NABARRETE NETO, André. *Op. Cit.* p. 178.

¹⁴⁰ BRUNO, Aníbal. *Op. Cit.* p. 230.

Enfim, à luz do art. 34 da Lei 9.249/95, para extinção da punibilidade dos crimes fiscais pelo pagamento, basta observar os mitigados requisitos da voluntariedade e da reparação do dano.

5.3 AVALIAÇÃO SOB O ENFOQUE POLÍTICO-FISCAL

Não há como negarmos a importância da política fiscal como manifestação da soberania estatal que, com o crescente intervencionismo público, requer prementes recursos para concretizar as demandas sociais. Então, não se pode desconhecer a vinculação do enfoque político-fiscal, de onde sobressai a função de verificar novos ingressos ao Tesouro, que tem a companhia de outras funções, como a de estimular o retorno do contribuinte à honestidade fiscal. A adoção do enfoque citado, de forma unilateral, recebe críticas pontuais, como a vulnerabilidade do princípio da igualdade, ao desmotivar os contribuintes que cumprem adequadamente suas obrigações fiscais, bem como o abrandamento do “*caráter coativo das normas, a própria obrigatoriedade da ação penal e a proteção absoluta de bens jurídico-penais*”¹⁴¹. Nas palavras de IGLESIAS RÍOS: “*El Estado vende la sanción penal a cambio de dinero fiscal*”¹⁴².

E o que pensam os agentes fiscais do erário? Numa busca das manifestações destes servidores públicos não fica margem de dúvida quanto à inconformidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no formato atual (pela Lei 9.249/95), o que pode ser observado por moções aprovadas nos Congresso de Auditores-Fiscais da Receita Federal¹⁴³, ou mesmo com registro do

¹⁴¹ O autor analisa os fundamentos da causa extintiva da punibilidade a partir da autodenúncia liberadora da pena do modelo alemão, trazendo-nos da doutrina estrangeira as considerações de cunho extra jurídico-penal. RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p. 142. Ainda com RÍOS, em outra obra: “*A fundamentação político-fiscal, na prática, parte de uma suposição: o oferecimento da não aplicação da pena estimulatória ao defraudador à retificação e ao pagamento total do valor sonogado. Pela extensão da suposição, este posicionamento doutrinário está longe de ter uma sólida resposta tanto no aspecto prático como no teórico*”. RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal...** p. 59.

¹⁴² IGLESIAS RÍOS, Miguel Angel. **La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria** (un análisis de la “autodenuncia” Art. 305-4 CP). Valencia: Tirant lo Blanch, 2003. p.195. Apud RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** p. 142.

¹⁴³ “*A política jurídica criminal adotada no Brasil, com a extinção da punibilidade pelo pagamento, estabelecida pela Lei 9.249/95, revela os valores ético/políticos que predominam na sociedade. [...] É preciso mudança cultural, derrubar preconceitos e criar consciência tributária*”. HICKMANN, Clair Maria. **Crime Fiscal: Privilégio do Sonegador**. Tese aprovada no VII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Novembro de 2000. Disponível na internet, em

pensamento desses em nossa doutrina¹⁴⁴. Engrossando a fileira, não é diferente o sentimento dos representantes do Ministério Público¹⁴⁵.

Se analisarmos o instituto da causa específica da extinção da punibilidade exclusivamente pelo enfoque político-fiscal, somos carecedores de convicção de legitimidade de fundamentação. Se buscarmos o apoio dos agentes do Estado que militam no tema, também não encontramos guarida. Vejamos então se, mantendo visão exclusivamente na arrecadação tributária, localizamos argumentos sólidos a justificar nossa guerreada causa específica de extinção da punibilidade.

5.3.1 O Aspecto da Arrecadação Tributária

Preliminarmente, precisamos afastar todas as considerações sobre o alcance maior do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, desconsiderando a investigação das necessidades que são demanda de um Estado Social e Democrático de Direito, e nos desvencilharmos da propalada proteção da

www.unafisco.org.br/institucional/conaf, em 02/09/2006; Ainda: “*E no entanto uma indagação não quer calar: por que o cidadão que rouba uma galinha e posteriormente a devolve, arrependido, não encontra na lei a mesma complacência? Ao contrário, ao pobre ladrão de galinha (a galinha pode até ser figurada, mas a pobreza é real) reserva-se o rigor do art. 65 do CP: Art. 65. São circunstâncias que sempre atenuam a pena:...III- ter o agente:...b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano. Para uns, extinção da punibilidade; para outros, mera atenuação da pena. Por quê?*”. MAGALHÃES, Fernando. **Extinção da Punibilidade como Expressão da Desigualdade**. Tese aprovada no VIII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Novembro de 2002. Disponível na internet, em www.unafisco.org.br/institucional/conaf, em 02/09/2006.

¹⁴⁴ “*Os agentes da fiscalização esperavam que tal dispositivo fosse vetado pelo Presidente da República, mas tal não veio a ocorrer, sendo sancionado o projeto como votado e que se transformou na Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, publicada no Diário Oficial do dia seguinte, à p. 22304*”. CORREA, Antonio. *Op. Cit.* p. 263; “*O dispositivo supratranscrito da Lei n.º 9.249/95 foi objeto de acerbas críticas dos meios fazendários e dos representantes judiciais da União, (...)*”. SILVA, Juary. *Op. Cit.* p. 160.

¹⁴⁵ “*(...) para o que seria necessário acabar com a convicção generalizada de impunidade existente, melhor aparelhando a Receita Federal e extirpando da legislação os dispositivos que a tornam inócua (particularmente o art. 34 da Lei 9.249/95 e o art. 83 da Lei 9.430/96), (...)*”. BONSAGLIA, Mario Luiz. **A Lei como Causa de Impunidade dos Crimes Fiscais**. Boletim dos Procuradores da República, ano 9, nº 1, janeiro de 1999. Disponível na internet, em www.anpr.org.br, em 02/09/2006; Ainda: “*Os Procuradores da República, reunidos em Florianópolis, em seu XX Encontro Nacional, ocorrido entre os dias 28 de outubro e 2 de novembro de 2003, para discutir, como tema central, o Ministério Público e a defesa da ordem econômica e social, vêm a público externar as seguintes considerações: [...] 4 - Nos crimes contra a ordem tributária, a extinção da punibilidade pode decorrer do pagamento integral do tributo, somente se realizado até o início da respectiva ação fiscal*” (grifo e sublinhado nosso). **Carta de Florianópolis - Procuradores Insistem em Querer Fazer Investigação Criminal**. XX Encontro Nacional de Procuradores da República. Outubro de 2003. Disponível na internet, <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/2544,1>>, em 02/09/2006.

função tributária, e da proteção às prestações públicas, por decorrência. Feito isto, podemos afirmar que a criminalização e a extinção da punibilidade pelo pagamento se prestam exclusivamente para prover o bem jurídico arrecadação tributária. Portanto, fundado exclusivamente em critério extra jurídico-penal, ao arrepio do Direito Penal clássico, pelo que nem se cogitaria discutir prevenção geral e especial, poder-se-ia afirmar que o vigente art. 34 da Lei 9.249/95 atende sua finalidade assim delimitada?

Já se tornando lugar-comum, também não há consenso nessa afirmação. Uma corrente afirmaria que sim, a extinção da punibilidade até o recebimento da denúncia é um instituto que atende ao que se propõe, qual seja, o aumento da arrecadação tributária pelo estímulo ao pagamento¹⁴⁶. Outra corrente defende que não, a conformação do atual instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento teria efeito pernicioso de levar a uma redução da arrecadação, pois, como se pode aguardar ser apanhado para então promover o recolhimento, o risco compensaria. DECOMAIN é representante de porte desta última corrente:

Trata-se de mecanismo pelo qual supôs o legislador que poderia ampliar a receita tributária. [...] Sem embargo da discutível moralidade dessa benesse, [...], também não se sabe sequer se esse benefício contribuiu para aumentar ou, ao inverso, para diminuir a receita tributária. [...] Bem provável que essa causa de extinção da punibilidade na verdade represente antes um estímulo à delinqüência, que um mecanismo de alavancamento das receitas tributárias. O ganho poderá ser elevado. O risco de ser descoberto, relativamente reduzido. E a garantia da impunidade, com o pagamento, estará assegurada. Tudo com mais uma agravante: falsidades engendradas em prejuízo de particulares e, por isso mesmo, bem menos graves do que aquelas que atingem a receita tributária, não tem sua punibilidade extinta por qualquer forma de reparação do dano. Quando muito, seus autores, nessa hipótese, se beneficiam da regra do art. 16 do Código Penal.¹⁴⁷

DECOMAIN reportou em 1997 o que ocorre corriqueiramente no cenário nacional (muito comum no político, atualmente), onde o agente do crime fiscal

¹⁴⁶ No item infra – 5.3.2 *As Considerações dos Legisladores*, sob a influência de doutrinadores na conformação do atual instituto, chamamos atenção aos participantes do XX Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro, entre os quais encontramos Hugo de Brito MACHADO, dentre eles um exemplo do defensor dessa linha de pensamento: “*A criminalização do ilícito tributário deu-se com o objetivo de compelir o contribuinte ao pagamento dos tributos. Não em razão de qualquer reprovação moral da conduta de resistência ao tributo. E sendo assim, constitui hipocrisia negar que tal criminalização tem inegável caráter utilitarista. [...] A extinção da punibilidade em exame, portanto, funciona como inegável estímulo ao pagamento do tributo lançado*”. MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* pp. 231, 234;

¹⁴⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3^a ed rev, atual e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997. pp. 147-148.

aguarda ser apanhado, para então usufruir o instituto da impunidade que legalmente lhe é conferido¹⁴⁸. Extremamente oportuna seria a seguinte informação: quanto, em valor de arrecadação e quantidade de contribuintes, os recolhimentos decorrentes de lançamentos tributários realizados pela Secretaria da Receita Federal que têm vinculações com crimes fiscais (com representação fiscal para fins penais) representariam na receita administrada pela mesma instituição, esta que detém a maior fatia da fonte de Recursos da União. Após minuciosa pesquisa, infelizmente não logramos êxito em encontrar qualquer estudo divulgado nesse sentido, ausência que é lastimável, apesar das prováveis diminutas relações percentuais - benefício/valor total da arrecadação - que observaríamos.

5.3.2. As Considerações dos Legisladores

Dada toda esta pândega na legislação pátria, buscamos pessoalmente, em 2005, nos empoeirados processos do arquivo do Senado Federal em Brasília/DF, as explicações e justificativas dos legisladores - a interpretação histórica¹⁴⁹, tanto para o art. 14 da Lei nº 8.137/90, como da sua derrogação pela Lei 8.383/91, e também os porquês do artigo 34 da Lei 9.249/95. Vejamos então, do mar de informações lá encontrado, algumas cenas desta peça com os atores e seus *scripts*.

O Governo dos anos 90 tentou disciplinar matéria penal em comento por

¹⁴⁸ Como exemplo clássico de altíssima visibilidade, a transparecer aos do povo estímulo à delinqüência e garantia da impunidade, transcrevemos trechos de uma reportagem do conhecido caso do mensalão: “O publicitário Duda Mendonça [...] pagou R\$ 4,334 milhões ao Fisco para regularizar todos os tributos devidos pela offshore Dussendorf Company, empresa aberta no paraíso fiscal das Bahamas para receber pagamentos de serviços prestados ao PT nas eleições presidenciais de 2002. Com o pagamento dos tributos, ele não poderá ser processado por sonegação fiscal. [...] Naquele ano, Duda fez a campanha do atual presidente Luiz Inácio Lula da Silva e de candidatos do PT a governador e a senador. [...]. Figueiredo explicou ontem que ao reconhecer espontaneamente o débito com a Receita, Duda Mendonça não poderá ser processado por sonegação fiscal. ‘A lei 9.249/95 prevê que se antes de recebida a denúncia o contribuinte se adiantar e confessar o débito com a Receita Federal, deixa de ser crime. Isso quer dizer que o Duda não pode ser processado por sonegação fiscal [...]’.” DUDA livre de sonegação. **Correio Braziliense**, 15 de setembro 2005. Caderno Política, Da Redação.

¹⁴⁹ “Para alcançar o sentido da mens legis, o intérprete tem, muitas vezes, que se recorrer do elemento histórico, verificando as razões históricas (occasio legis) determinadoras da lei. Eis a interpretação histórica, por ser baseada em documentos históricos do direito. Muitas vezes nessa interpretação são usados os chamados trabalhos preparatórios, isto é, projetos de lei, debates nas comissões técnicas das assembleias legislativas e no plenário das mesmas, pareceres, emendas e justificações dos mesmos. Esses trabalhos não têm força de lei. [...] Como ensina Ferrara, valem como subsídio, não como fonte autêntica da vontade da lei.” GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 16ª ed rev, Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 245.

meio das Medidas Provisórias 153/90 e 156/90, o que foi repelido pelo Congresso Nacional por inconstitucionalidade. Resultado disso, adveio o Projeto de Lei nº. 4.788, de 28 de março de 1990, e encaminhado pelo Executivo pela mensagem nº. 340/90, quando o Presidente Fernando Collor, pelos então Ministros Bernardo Cabral e Zélia Maria Cardoso de Mello, propõe no art. 14 do PL alteração no modelo de extinção da punibilidade pelo pagamento nos moldes da determinação à época vigente, alterando-se o limite temporal deste conceito (retornando à disposição do art. 2º. da Lei 4.729/65 – estabelecendo o pagamento até o início da ação fiscal), apresentando as seguintes razões:

Dispondo sobre a extinção da punibilidade, estabelece-se que a mesma somente terá lugar quando o agente promover espontaneamente o pagamento do tributo ou contribuição, inclusive adicional, antes do início da ação fiscal. Essa disposição põe fim à situação até agora vigente, que consistia em verdadeiro estímulo à prática de atos danosos ao Erário Público, eis que ocorria a extinção da punibilidade quando o agente, já tendo sido iniciada a ação fiscal, recolhia o crédito tributário, antes da decisão administrativa de primeira instância. Em alguns casos, ao delinqüente era permitido realizar o pagamento até antes do início da ação penal, para beneficiar-se com a extinção da punibilidade.¹⁵⁰

Na Câmara, houve modificação do projeto original enviado pelo Executivo , alterando-se o limite temporal do pagamento para até o recebimento da denúncia. Ainda na Câmara, o então Deputado Plínio Arruda Sampaio, por considerar tratar-se de “*privilégio improcedente que beneficia os sonegadores*”¹⁵¹, propôs emenda oferecida em plenário para suprimir o referido artigo, que foi posteriormente rejeitada quando da aprovação do relatório final. Sobre o substitutivo rejeitado, no Parecer do relator designado pela Mesa em substituição à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, o Deputado Federal relator Nelson Jobim, entende que “*o que visam as normas contra sonegação fiscal é a satisfação do tesouro como recolhimento do Tributo e não o puro apenamento do infrator*”. De destacar que foi na aprovação do relatório, por lavra do Deputado Nelson Jobim, que ocorreu a alteração do limite temporal proposto pelo Executivo, que era a efetivação do pagamento até o início da ação fiscal, para o formato ora vigente, acatando o pagamento até o recebimento da

¹⁵⁰ BRASIL. Projeto de Lei n º 4.788-D, de 28 de março de 1990. Arquivos do Senado Federal.

¹⁵¹ BRASIL. Projeto de Lei n º 4.788-D, de 28 de março de 1990. Emenda nº 23, de 20 de abril de 1990. Arquivos do Senado Federal.

denúncia. Assim, positivou-se na Lei 8.137/90 o instituto com o limite para a reparação da exação até o recebimento da denúncia.

Um ano após, a Lei nº 8.383/91, de 30 de dezembro de 1991, inseriu no art. 98 a revogação do citado art. 14 da Lei 8.137/90 que, segundo o Deputado Luis Roberto Ponte¹⁵², ocorreu sem qualquer fundamentação. Houve nova tentativa de reviver o dispositivo revogado, conforme disposto no art 3º¹⁵³ da Lei nº 8.696/93¹⁵⁴, de 26 de agosto de 1993, mas ao final restou o presente artigo vetado pelo Presidente Itamar Franco, cujas razões interessam aqui apresentar, pelo menos parcialmente:

Razões do veto

[...]

A norma ora vetada alcança, na verdade, é o contribuinte cuja má-fé ficou caracterizada. E isto é evidentemente contrário ao interesse público, por contrair diretamente o princípio da moralidade administrativa. [...]

Não obstante, reconheço que, a par da natureza pedagógica das normas penais, principalmente no campo fiscal, razões ocorrem pelas quais devem ser procurados procedimentos que não desestimulem o arrependimento eficaz, mediante a satisfação espontânea na via administrativa, das obrigações tributárias. Já determinei, portanto, a realização de estudos que permitam ao Poder Executivo propor ao Congresso Nacional projeto de lei consubstanciando normas que acautelem o interesse e a moralidade da Administração e, ao mesmo tempo, contemplem adequadamente os interesses e a situação do contribuinte em falta.¹⁵⁵

Em 1995, no Projeto de Lei nº 913/95, pela emenda aditiva nº 33/95¹⁵⁶ (sendo aditiva, portanto, a proposta deu-se pelos membros do Legislativo e não pelo Executivo), de 31 de outubro de 1995, volta-se à carga para reedição do revogado

¹⁵² BRASIL. Projeto de Lei nº 913/95. Emenda Aditiva 33/95, de 31 de outubro de 1995. Câmara de Deputados: Deputado Luis Roberto Ponte. Arquivos do Senado Federal. O PL foi convertido na Lei 9.249/95.

¹⁵³ BRASIL. Lei 8696/93. Art. 3º.: Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º. a 3º. da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do encerramento do procedimento administrativo.

¹⁵⁴ Pela Portaria nº 1.136, de 21.11.1991, foi constituída comissão encarregada de elaborar Anteprojeto de lei dos crimes tributários, coordenada por Miguel Reale Júnior, composta por Ada Pellegrini Grinover, René Ariel Dotti, Hamilton Dias de Souza, José Alexandre Tavares Guerreiro e David Teixeira de Azevedo. Segundo o coordenador, “*buscou-se atingir os dois objetivos de justa retribuição e prevenção, sem demasias sancionatórias que terminam por levar à impunidade, em razão do excessivo rigor da pena, conduzindo a absolvições injustas. Nesta proposta legislativa, no art. 12 apresentado, está a inspiração para o artigo vetado antes da edição da Lei 8.383/91*”. REALE JÚNIOR, Miguel. **Crimes Tributários**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho-setembro 1993.

¹⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* pp. 226-227.

¹⁵⁶ BRASIL. Projeto de Lei nº 913/95. Emenda Aditiva 33/95, de 31 de outubro de 1995. Câmara de Deputados: Deputado Luis Roberto Ponte. Arquivos do Senado Federal.

mas persistente art. 14 da Lei 8.137/90. Fundado em uma ordem tributária que “*nem violente os direitos e garantias individuais que plasmam a cidadania*”¹⁵⁷, avocando o repúdio que causa na sociedade a possibilidade de que “*sem qualquer apuração e muito menos sem julgamento, vem ensejando a abertura da ação penal, de modo que o agente fiscal se torna o titular da ação penal*”¹⁵⁸, propugnava-se ressuscitar a extinção da punibilidade, arrematando o insigne Deputado com os seguintes argumentos:

Finalmente, a par dessas razões jurídicas imanentes à cidadania, sobreleva notar que a política própria e inteligente da administração pública é a de propiciar o pagamento de tributos e não a de dificultar ou mesmo impedir seu recolhimento, como passou a acontecer depois da revogação do art. 14 da Lei n.º 8.137/90. A Lei, no fundo, deve visar o pagamento do tributo, que é o interesse do Poder Público, de modo que, se o contribuinte paga e continua sujeito a processo penal, **sob a arguição de que o pagamento importa em confissão, o resultado fatal é o de que o contribuinte se vê impedido de pagar** (grifo nosso). Esta é uma atitude política antinômica, pois que oposta ao interesse fiscal da receita e, por isto, sob o aspecto da arrecadação a presente emenda é tão importante quanto os demais aspectos expostos.¹⁵⁹

Antonio Kandir, como relator do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação no PL 913/95, concede guarida à emenda 33/95, alinhando-se, inclusive, ao fato de que sem o dispositivo proposto “*inibe-se o pagamento do débito, pelo receio do contribuinte de que sua iniciativa seja interpretada como reconhecimento de que cometeu o crime*”¹⁶⁰. De exaltar o tempo dispensado para amadurecer o debate, pela Câmara Baixa, da citada emenda, considerando que a data da emenda e do protocolo na Casa é idêntica à do dia do relatório do Sr. Antonio Kandir; talvez tal artigo merecesse mais do que o um dia de atenção formalmente dispensado. A questão passaria então para discussão dos eminentes Senadores, recebendo o PL 913/95 a numeração de PLC n.º 126/95.

Dois senadores saíram em defesa da supressão da emenda aditiva n.º 33/95. O primeiro, Carlos Patrocínio, pela apresentação da emenda supressiva 07/95, onde aduz a estranheza da proposição da Câmara ao projeto original, que a emenda 33/95 foi acrescentada ao projeto após a apresentação do substitutivo do relator

¹⁵⁷ BRASIL. Idem.

¹⁵⁸ Ibidem.

¹⁵⁹ Ibidem.

¹⁶⁰ BRASIL. Projeto de Lei n.º 913/95. 2.º. Parecer do Relator – Comissão de Finanças e Tributação, 31 de outubro de 1995. Arquivos do Senado Federal.

que, se por um lado afirmou ser importantíssimo o tema para a sociedade, assume por outro, por escrito, que teve curto tempo de meditação, ainda indaga porque somente esta disposição foi acatada pelo relator se este avaliava um projeto para crimes fiscais em elaboração, asseverando com propriedade o que tenho por transcrever:

No mérito, é de se observar que a extinção de punibilidade proposta concorrerá para tornar inócuas as leis que tratam de coibir os crimes de sonegação e contra a ordem tributária, pois, com ela, deixará de existir inibição à prática desses delitos, pela perda do poder dissuasório das penas. Bastará ao infrator, quando flagrado pelo Fisco, mobilizar recursos financeiros continuamente obtidos com a prática reiterada dos crimes, pagar os gravames exigidos, e assim furtar-se à punição, podendo então prosseguir na sua conduta anti-social. Esta, aliás, agride um bem superior ao próprio direito da Fazenda em haver os tributos devidos: o direito à convivência social fundada no respeito geral às leis e à ordem estabelecida, base do Estado de Direito. [...] Não se trata portanto de simples questão financeira, quando se propõe manter a inexistência de punibilidade, na espécie. Trata-se de resguardar valor vital para o Estado Democrático.¹⁶¹

O Senador Eduardo Suplicy, na emenda supressiva n.º 11/95, além do que já advertiu Carlos Patrocínio, acrescenta que *“com a eliminação total dos riscos inerentes a esta atividade pode-se prever que a sonegação ganhará amplo campo para expansão, com o auxílio do Congresso Nacional e seus Parlamentares”*. O Senador Ney Suassuna, relator pela Câmara Alta do PLC 126/95, aduzindo que as disposições do projeto original urgiam de aprovação por conta das necessárias providências fiscais de fim de ano e pela necessária observação do princípio da anterioridade da lei tributária, atira-se à posição que *“não faz sentido acolher-se qualquer das vinte e oito emendas formuladas, sob pena de devolução da matéria ao reexame necessário da Casa de origem”*¹⁶². Assim, o Senado meramente e tão-somente se prestou a carimbar as decisões da Câmara de Deputados.

Tendo recebido o PLC 126/95 para sanção, o Presidente Fernando Henrique Cardoso, na Mensagem 1.532/95, entre outras medidas, limitou-se quanto ao artigo 34 (objeto da emenda aditiva 33/95), a suprimir os §§ 1.º e 2.º, resultando o caput na forma como é atualmente vigente na Lei 9.249/95.

Resumindo, na busca das luzes da interpretação histórica encontramos o

¹⁶¹ BRASIL. Projeto de Lei da Câmara n.º 126/95. Emenda Supressiva 07/95, de 30 de novembro de 2005.

¹⁶² Comissão de Assuntos Econômicos - Parecer de Plenário, sobre o Projeto de Lei da Câmara n.º 126, de 1995 (Projeto de Lei n.º 913, de 1995), relator Senador Ney Suassuna.

seguinte: a) *quanto ao andamento do processo legislativo*: o art. 34 da Lei 9.249/95 foi inserido pelo Legislativo em plenário da Câmara, distorcendo proposta de projeto original do Executivo, em relatório substitutivo acatado pelo relator, e no mesmo dia da apresentação foi aprovado (apesar do próprio relator ressaltar a importância e a pouca reflexão), seguiu-se remessa ao Senado onde sofreu pitoresco tratamento, qual seja, o de que não havia tempo de discuti-lo, apesar das severas e pesadas críticas de 2 senadores; e b) *quanto ao fundamento da proposição*: em síntese, resume-se ao fato de que o contribuinte sentia-se impedido de pagar o tributo por importar tal fato em confissão.

Finalizando esta reflexão, cabe notar que o Deputado Federal Luis Roberto Ponte, autor formal da emenda 33/95, que desaguou no atual art. 34 da Lei 9.249/95, ao afirmar que a revogação do dispositivo anterior “*tem tido o repúdio da sociedade, em meio à incontrolável complexidade da legislação tributária...*”, levamos a concluir ser essa parte da sociedade a autora intelectual da demanda (pois é a parte inconformada). Isso nos obriga a perguntar: qual é o estamento da sociedade que está o legislador a se referir? É uma questão difícil de precisar, mas um bom indício pode ser encontrado nas palavras de MARTINS, na apresentação à segunda edição do livro *Crimes contra a Ordem Tributária*, resultado de debate ocorrido no XX Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro, onde arvora ao evento o feito de levar “*o Congresso Nacional a acatar algumas sugestões do conclave, concernentes à extinção da punibilidade dos crimes tributários, se recolhida a obrigação antes da denúncia*”¹⁶³. A despeito do grau da efetiva influência avocada por MARTINS, se considerarmos que a data do evento é compatível com a afirmação, e também por uma rápida passada pelos participantes do conclave, e cotejarmos as idéias nos posteriores livros destes mesmos, veremos que há coerência na afirmação. Em adição, a justificativa e a fundamentação dada pelo citado Simpósio encontra eco nas afirmações apresentadas na emenda aditiva 33/95. Portanto, inferindo a partir desses pressupostos, temos identificado pelo menos alguns representantes deste estamento da sociedade que demandou o dispositivo legal no formato que é hoje conhecido.

Ainda, por derradeiro, vendo por outro flanco a mesma busca de identificar

¹⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), et alli. **Crimes contra a Ordem ...** página de apresentação do livro.

qual parcela da sociedade encontra-se aflita, artigo do Procurador da República, Dr. Celso Antonio Três, concede-nos robusta pista, citando os debates em plenário da emenda aditiva nº 33/95, transcrevendo o aparte concedido pelo Deputado Luis Roberto Ponte, donde destacamos que *“O Deputado Silvio Torres pediu a palavra para declarar-se favorável ao acolhimento da emenda pelo Relator, **acrescentando, a propósito, que fora procurado em São Paulo por representantes de Federações do Comércio, os quais lhe relataram muitos problemas que vinham ocorrendo em função daquela lei,(...)**”* (negrito nosso).¹⁶⁴

5.4 PRÓS E CONTRAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

A insegurança, ou a falta de sistematização, à guisa de encontramos um consenso tanto político-fiscal como jurídico-penal da extinção da punibilidade pelo pagamento, torna obrigatório listarmos os argumentos favoráveis e contrários com os quais nos deparamos na literatura jurídica, na admissão ou não da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo¹⁶⁵. Neste intento, encontramos em MACHADO uma síntese das lições buscadas na doutrina:

Argumentos contrários:

a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética; b) estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo; c) estabelecer tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros. Para os mais radicais, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, juntamente com a exigência da conclusão do processo administrativo como condição para que a notícia do crime seja ofertada ao Ministério Público, constituem as maiores causas da impunidade.

Argumentos favoráveis:

a) as normas que tutelam o crédito tributário, sejam criminais ou não, objetivam tornar efetivo esse crédito; assim, sendo o crédito satisfeito, não subsistem razões para insistir na aplicação de pena criminal, contra todas as considerações de política criminal; b) por outro lado, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pena privativa de liberdade, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento; c) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onerá-lo.¹⁶⁶

¹⁶⁴ TRÊS, Celso Antonio. **Brasil é o Paraíso de Al Capone, mostra Consenso**. In: Revista Consultor Jurídico, 31 de março de 2004. Disponível na internet, <http://conjur.estadao.com.br//static/text/22684,2>, em 02/09/2006.

¹⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 229.

¹⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* pp. 230-231.

Sem novamente adentrar na discussão de cada item acima que, direta ou indiretamente, já foram apresentados nessa altura do trabalho, temos bem pequena amostra do acirrado debate ainda a ser enfrentado pelos operadores do direito no campo do Direito Penal Tributário. Cada qual defende seus argumentos nesta “batalha”, seja baseando-se em critérios político-fiscais, seja em jurídico-penais, mais ou menos influenciados pelas atividades, ou que exercem ou que são exercidas por aqueles a quem defendem.

5.5 OUTRAS QUESTÕES CORRELATAS

A causa específica de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária está longe de encontrar mar calmo para navegar, e ainda há outras questões que pedem passagem. Não com o intuito de dissecar, mas sim de apontar, pincelaremos nos próximos 4 tópicos questões de trânsito obrigatório.

5.5.1. Sobre a Afronta ao Princípio da Isonomia

É recorrente invocar que o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95 afronta ao princípio da isonomia, positivado no *caput* do art. 5º. da nossa Carta Magna, com a seguinte formulação: “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza(...)*”. Primordial, de partida, asseverar que “*(...) tal mandamento não se limita a igualar os indivíduos em face das leis, [...]. Na verdade, trata-se também de igualdade na lei, pois tal norma tem ainda em mira o próprio legislador, (...)*”¹⁶⁷.

Mas, o que seria esta isonomia? Seguindo a trilha demarcada pelo Professor Jose Roberto VIEIRA¹⁶⁸, ressaltamos os ensinamentos de Ruy BARBOSA:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura.

¹⁶⁷ VIEIRA, Jose Roberto. **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**. In: Revista de Direito Tributário, nº 54. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 97.

¹⁶⁸ **Princípios Constitucionais ...** p. 98.

Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se eqüivalessem.

Esta blasfêmia contra a razão e a fé, contra a civilização e a humanidade, é a filosofia da miséria, proclamada em nome dos direitos do trabalho; e, executada, não faria senão inaugurar, em vez da supremacia do trabalho, a organização da miséria.¹⁶⁹ (negrito nosso)

Entretanto, “*quem são os iguais e quem são os desiguais*”¹⁷⁰, ou por outra forma, “*que espécies de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?*”¹⁷¹.

O melhor da doutrina¹⁷² nos aponta a obra de Celso Antonio Bandeira de MELLO como referência para estudo do conteúdo jurídico deste princípio garantidor. Seguindo esse autor, e em apertada síntese, há que se identificar o fator erigido em critério de *discrîmen*, fazer uma correlação lógica entre o *discrîmen* e a discriminação legal decidida em função dele, sendo imperioso averiguar a consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição.¹⁷³

Interpretando a estrutura de análise proposta anteriormente, vejamos dois casos, hipotéticos, para avaliar a situação objeto de nossa monografia: furto de bicicleta, com imediata prisão em flagrante do agente, *versus*, pagamento de tributos, por agente que o reduziu ou suprimiu de forma fraudulenta, realizado o recolhimento após o início de uma ação fiscal e antes do recebimento da denúncia. Para o primeiro caso, regra geral, não havendo prejuízo patrimonial à vítima por ter recebido (reparação) seu patrimônio de forma integral, devolução da bicicleta à

¹⁶⁹ BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. Edição eletrônica da obra disponível na internet, em www.jahr.org, em 23/09/2006.

¹⁷⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª.ed, 14ª. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 11.

¹⁷¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. Cit.* p. 11.

¹⁷² AMARO, Luciano. *Op. Cit.* p. 131; CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 151; VIEIRA, Jose Roberto. **Princípios Constitucionais ...** p. 98;

¹⁷³ “*Para que um discrîmen legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nela residentes, diferenciados. c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público*”. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. Cit.* p. 41.

vítima, incidiria o disposto no art. 16 do CP, redução da pena; no segundo caso, havendo quitação integral do débito, reparação integral do dano patrimonial – erário, em função do artigo 34 da Lei 9.249/95, há extinção da punibilidade.

Vejamos: o fator de *discrímen* é o bem jurídico tutelado, que é diferenciado quando se afronta o bem jurídico individual (patrimônio da vítima), em contraponto ao bem jurídico coletivo (função pública e erário – arrecadação tributária), fazendo incidir distintos regimes jurídico-penais de punibilidade. Em ambos os casos houve a reparação integral do objeto (retorno ao *status quo* anterior, restituição do *quantum* de patrimônio – posse da bicicleta x recolhimento do imposto devido ao erário), e mesmo sendo situações similares (nos dois casos houve uma anterior atuação do Estado em relação ao momento da reparação – prisão em flagrante e início do procedimento fiscal), os efeitos da devolução (redução da pena – art. 16 do CP x extinção da punibilidade – art. 34 da Lei 9.249/95) diferenciam-se pelo prazo mais elástico para reparação do dano nos crimes contra a ordem tributária. O critério temporal não pode ser adotado como fator de *discrímen*¹⁷⁴. Portanto, a questão central reside em se saber se é defeso haver efeitos diferenciados, em condutas e situações equiparáveis, quando essas se desigualarem tão-somente por afrontarem bens jurídicos individuais ou coletivos, responsáveis por apontar o regime jurídico-penal que deverá ser adotado a cada caso.

Na investigação da consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição é que se localiza o divisor de águas para identificar o achaque ou não ao princípio da igualdade. Para aqueles que entendem que o bem jurídico coletivo (função pública e erário – para garantia dos direitos supra-individuais) deve ter o mesmo grau de proteção que o bem jurídico individual, ocorre afronta ao princípio da igualdade¹⁷⁵. Outros, ao eleger como bem jurídico coletivo a arrecadação tributária, o fazem colocando essa num patamar inferior aos bens jurídicos individuais (essencialmente por não relevarem a existência de uma

¹⁷⁴ “O fator ‘tempo’ não é jamais um critério diferencial, ainda que em primeiro relação aparente possuir este caráter. [...] O que se põe em pauta, nuclearmente, portanto, são sempre as pessoas, fatos ou situações, pois só neles podem residir diferenças”. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. Cit.* pp. 30, 33. Portanto, no caso em tela, a situação diferenciadora é o bem jurídico tutelado, que irá sujeitar o agente a distintos regimes jurídico-penais.

¹⁷⁵ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Op. Cit.* p. 146; EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano...** p. 11; NABARRETE NETO, André. *Op. Cit.* p.178; RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal...** p. 50; RODRIGUES, Anabela Miranda. *Op. Cit.* p. 181; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Op. Cit.* p. 31.

proteção às funções públicas), pelo que se justificaria constitucionalmente tal diferenciação de regime jurídico-penal¹⁷⁶.

O fato é que há tratamento diferenciado para a punibilidade nas duas situações expostas. Confirmando o exemplo hipotético, é possível encontrar na jurisprudência a equiparação do regime jurídico-penal da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária para os delitos cometidos no âmbito do Direito Penal clássico, como alerta Lenio Luiz STRECK:

O art. 34 da Lei 9.249/95 trouxe evidentes benefícios aos sonegadores de impostos e contribuições sociais, ao introduzir a possibilidade de o sonegador ficar isento do crime em caso de pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia criminal. Enquanto isso, ao “cidadão-comum-não-sonegador”, em caso de crime contra do patrimônio em que não tenha restado prejuízo à vítima (restituição ou recuperação da *res*), há somente o benefício do desconto da pena (art. 16 do Código Penal). Como contraponto, em decisão inédita nos Tribunais brasileiros, a 2^a. Câmara Criminal do Tribunal de Alçada do RS, por maioria de votos, acatou na integralidade parecer de minha autoria, *aplicando o mesmo art. 34 da Lei 9.249 a um caso de furto de bicicleta*. No caso, ocorreu o furto do objeto e imediata prisão em flagrante, não restando qualquer prejuízo à vítima. A decisão foi assim ementada: Proc. nº 296026750 – Alvorada, RS. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TENTATIVA DE FURTO. **Decretada a extinção da punibilidade do réu com base no art. 5º., caput, da Constituição Federal de 1988, e artigo 34 da Lei 9.249, de 26.12.95, por analogia. Princípio da igualdade, insculpido no art. 5º., caput, da Constituição Federal, corretamente aplicado na espécie.**¹⁷⁷ (negrito nosso)

5.5.2 Sobre o Parcelamento dos Débitos

¹⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 231; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária...** p. 14. ; SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Op. Cit.* pp. 181-182; REALE JUNIOR, Miguel. **Despenalização no Direito Penal ...** p. 128. Quanto a este último citado, interessante observar a orientação dicotômica para os crimes do Direito Penal Econômico. Analisando os crimes tributários, em 1993, quando da coordenação das atividades previstas na Portaria n.º 1.136, de 21.11.1991, pela comissão encarregada de elaborar Anteprojeto de lei dos crimes tributários, afirmou que “*buscou-se atingir os dois objetivos de justa retribuição e prevenção, sem demasias sancionatórias que terminam por levar à impunidade, em razão do excessivo rigor da pena, conduzindo a absolvições injustas*” (vide nota 154). Mais recentemente, noutro artigo, prega a despenalização dos crimes econômicos, quando relativos ao abuso do poder econômico. REALE JUNIOR, Miguel. **Despenalização no Direito Penal ...** p. 128.

¹⁷⁷ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. In: **O Estado Democrático de Direito: procedimentalismo versus substancialismo e os obstáculos representados pelo paradigma do modo (modelo) de produção do Direito e do paradigma epistemológico da filosofia da consciência**. 4^a.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. cap. 2, p. 57.

O parcelamento no formato tradicional¹⁷⁸, apesar do dissenso na doutrina sobre a aceitação ou não desta moratória, com o condão ou de extinguir ou suspender a punibilidade dos crimes fiscais¹⁷⁹, tem sido aceito pela jurisprudência desde que o total de prestações não supere o prazo prescricional¹⁸⁰. Há decisões no sentido de que o mero pedido de parcelamento extingue a punibilidade¹⁸¹. O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, previsto pela Lei 9.964/2000, estipula formato especial para parcelamento das dívidas junto ao INSS, PGFN e SRF¹⁸², e o art. 15¹⁸³ do citado diploma disciplina a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes contra a ordem tributária, enquanto o agente dos aludidos crimes estiver incluído no REFIS. A Lei 10.684/2003, que instituiu o Parcelamento Especial – PAES, fixou pelas condições do parcelamento um limite de tempo ao

¹⁷⁸ Para exemplo de parcelamento ordinário, ver disciplina para as dívidas federais, na Lei 10.522, de 19.07.2002, que “*Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências*”.

¹⁷⁹ Citando somente alguns autores, a favor da moratória para suspender o processo: RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal...** pp. 93-94; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. Cit.* p.157; MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*p. 240-241; Contra: EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano** pp. 20-22; NABARRETE NETO, André. *Op. Cit.*172-179.

¹⁸⁰ Neste sentido, HC nº 97.04.43964-6/RS, TRF 4ª.Região, Rel. Tânia Escobar. DJ de 04.09.1997; Vide também sobre o tema outras decisões: RTJ 124/528; Inquérito nº 1.028-9/RS, STF, Pleno, Rel. Moreira Alves, DJ 04.10.1995; HC nº 92.04.21765-0/RS, TRF 4ª. Região, Rel. Fabio Bittencourt da Rosa, DJ 10.09.1992.

¹⁸¹ Por ser Acórdão recente, com decisão elástica, transcrevemos: “*A TURMA, POR UNANIMIDADE, CONCEDEU A ORDEM DE HABEAS CORPUS PARA O FIM DE DECRETAR EXTINTA A PUNIBILIDADE, COM BASE NO ARTIGO 34 DA LEI 9.249/95, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 8.137/90. PARCELAMENTO ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA.EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95.1. [...] O parcelamento regularmente firmado no âmbito da Secretaria da Receita Federal, em data anterior ao recebimento da denúncia, implica a extinção da punibilidade do agente, forte no que prescreve o artigo 34 da Lei nº 9.249/95.2. No caso em exame, o parcelamento concedido foi o geral, não se tratando de parcelamento instituído pelo Programa de Recuperação Fiscal- REFIS (Lei nº 9.964/00), tampouco do PAES (Lei nº10.684/2003), que prevêem regime especial de refinanciamento, com regras próprias no que se refere à extinção da punibilidade, exigindo a quitação integral do débito.3. Ordem concedida.” TRF4 - HABEAS CORPUS 200504010193568/PR, 07/06/2005.*

¹⁸² Quanto ao REFIS, são tantas e tão severas as críticas às condições estabelecidas para o parcelamento – que mais se equipararia a uma anistia - bem como à suspensão da pretensão punitiva do Estado, que por economia de uma discussão tão comum somente citarei ao leitor passagem pela reportagem da Folha de São Paulo, que traz à lume casos sintomáticos, como o de uma empresa cujo prazo para pagamento é estimado em 8.900 SÉCULOS (tempo maior que o da provável existência da Terra...). SOUZA, Josias. **Governo Parcela Dívidas em 8.900 Séculos.** Folha de São Paulo, 01 fev 2004. Folha Brasil.

¹⁸³ BRASIL. Lei 9.964/2000, art. 15: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º. e 2º. da Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

definir um limite de parcelas, e reeditou no art. 9º¹⁸⁴ a suspensão da pretensão punitiva do Estado. Em ambos, está expresso que, durante o tempo de permanência no programa (REFIS – Lei 9.964/200, art. 15, § 1º.) ou no regime de parcelamento (PAES - Lei 10.684/03, art. 9º., § 1º.), a prescrição criminal não corre. Também se extingue a punibilidade com a quitação integral dos débitos objeto de parcelamento.

Para registrar, quanto à suspensão da pretensão punitiva prevista na Lei do Paes, é atual a discussão se o regime de parcelamento a que se refere o artigo é somente o especial previsto na lei em que se insere o artigo¹⁸⁵, ou se para todo e qualquer regime de parcelamento (já que a cabeça do artigo visto isoladamente não restringe ao parcelamento especial) caberia tal suspensão. A inclinação da jurisprudência, amalgamada pelo STF, na manifestação do Ministro Cezar Peluzo, tem sido a de que há suspensão da pretensão punitiva para qualquer modalidade de parcelamento. A clareza do julgado impõe transcrever, para encerrar e sedimentar o assunto parcelamento:

Isto quer dizer que essa nova disciplina, a do art. 9º. da Lei nº 10.684/2003, **se aplica, indistinto, a todos os crimes tributários e a todas as formas de parcelamento**, qualquer que seja o programa ou o regime que, instituído pelo Estado, sob este ou aquele nome, no exercício de sua competência tributária, possibilite o pagamento parcelado do débito tributário. Donde ser agora adíforo tratar-se do Refis ou doutro programa legal. E mais: para os efeitos penais do parcelamento tornou-se, ainda, irrelevante o que suceda ou tenha sucedido na esfera administrativo-tributária, bastando, para os fins do art. 9º., o fato em si da concessão do parcelamento, com abstração de quando e como o haja logrado o contribuinte. ¹⁸⁶ (negrito nosso)

5.5.3 Sobre o Pagamento a Qualquer Tempo (Art. 9º., §2º., Lei 10.684/03)

No bojo da Lei 10.684/2003, intitulada Lei do Paes - Parcelamento Especial, encontram-se, no artigo 9º. e parágrafos, disposições quanto à suspensão da pretensão punitiva do Estado, quando a pessoa jurídica estiver no regime de parcelamento. Também, no §2º, disciplina a extinção do crédito tributário, no caso de seu total adimplemento. Transcrevemos o artigo:

¹⁸⁴ Vide item 5.5.3 Sobre o Pagamento a Qualquer Tempo (Art. 9º., §2º., Lei 10.684/03).

¹⁸⁵ Neste sentido: MATOS, Ana Elisa A. D. *Op. Cit.* p. 231.

¹⁸⁶ STF, Medida Cautelar em HC nº 85.048-1/RS – Rel. Min. Cezar Peluso – julgamento em 09/11/2004.

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90, 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 relacionado com o agente dos aludidos crimes **estiver incluída no regime de parcelamento.**

§1º. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§2º. **Extingue-se a punibilidade** dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com **o agente efetuar o pagamento integral** dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (negrito nosso)

De plano, a leitura do § 2º. do art. 9º. da Lei 10.684/2003 noticia nova orientação no ordenamento jurídico para a extinção da punibilidade, extirpando qualquer limite temporal, e com amplitude bastante superior ao disposto no art. 34 da Lei 9.249/95, agora concedendo a impunidade àquele **que realizar o pagamento integral do tributo a qualquer tempo.** Todas as argumentações sobre o instituto da extinção da punibilidade até aqui expostos, analisados à luz do art. 34 da Lei nº 9.249/95, cabem para esta nova disciplina. Logo após a edição da Lei do Paes, antecipando-se, citando “*a consagração da impunidade*”¹⁸⁷, RÍOS já asseverava que:

Prévios acertos partidários, **respaldados no propósito da governabilidade**, determinaram a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia. Essa decisão do legislador **reafirma a feição instrumental da lei penal**, altamente criticável, não apenas por secundar mecanismos arrecadatórios que ignoram os critérios jurídico-penais, mas **também por degradar a confiança dos cidadãos na incriminação fiscal.** [...] a existência de unívoca de critérios alheios ao direito penal é, por certo, quando não improdente, muitas vezes **carecedora de legitimidade.** [...] ¹⁸⁸ (negrito nosso)

Entretanto, preocupações de cunho jurídico-penal não fazem parte do cardápio de nossos legisladores. Proliferam artigos em revistas jurídicas alardeando a supressão do limite temporal para que o pagamento do tributo surta efeitos de extinguir a punibilidade¹⁸⁹. O entendimento do STF confirma a extinção da

¹⁸⁷ STEINER, Sylvia. Crimes Tributários e normas penais no regime do Refis. **Refis: Aspectos jurídicos relevantes.** Guilherme von Muller Lessa Vergueiro (coord.). Bauru: Edipro, 2001. p. 407. *Apud* RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da ...** p. 219.

¹⁸⁸ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da ...** p. 218

¹⁸⁹ SALOMÃO, Heloisa Estellita. **Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: A Nova Disciplina da Lei 10.684/2003.** In: Boletim IBCCRIM, setembro/2003. pp. 2-3; LEAL, Rui Barros Farias. **A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária e a Função do Direito Penal.** In: Revista Dialética do Direito Tributário, nº 121, outubro/2005. pp. 91-94; HARADA, Kiyoshi. **Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade pelo Pagamento a Qualquer Tempo.** In: Revista Jurídica Consulex, nº 192, 15 janeiro/2005. pp. 40-41.

punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo:

Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. **Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP.** O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.¹⁹⁰ (negrito nosso)

Dado o total “abrir de porteiros” conferido ao instituto da extinção da punibilidade para crimes fiscais, é com particular pesar que nos quedamos a concordar com as considerações do Ministro Sepúlveda Pertence, em manifestação quando da retificação de voto no HC nº 81.929/RJ, submetido ao STF: *“Assinalo, apenas, que a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”*. Assim, sem pudores, banaliza-se o Direito Penal Tributário ao se prever o pagamento do crédito tributário, a qualquer tempo, como causa de extinção da punibilidade, com uma total desfiguração do Direito Penal em sua convivência com o Direito Tributário.

5.5.4 Sobre o Exaurimento da Via Administrativa

Sobre o prévio exaurimento da via administrativa¹⁹¹ para que seja possível encaminhar ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais quanto aos crimes contra a ordem tributária, o STF já pacificou entendimento que *“o art. 83 da Lei 9.430/96 não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público”*¹⁹², seguido pelo STJ¹⁹³. Finalizando, o STF

¹⁹⁰ STF, HC nº. 81.929/RJ – Rel. Ministro Cezar Peluso, DJ 27/02/2004.

¹⁹¹ BRASIL. Lei 9.430/96, art. 83: A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

¹⁹² STF, ADIN 1571/DF – Plenário, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU 25.09.1998, p.11.

¹⁹³ “Em sede de crimes contra a ordem tributária, a representação fiscal a que se refere o art. 83 da Lei 9.430/96 não é condição de procedibilidade para a promoção da ação penal, podendo o Ministério Público, no exercício de sua competência legal, valer-se de quaisquer outros elementos informativos da ocorrência do delito para oferecer a denúncia”. STJ, HC 6409/MA – 6ª. Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJU 09.11.1998, p. 171.

ainda editou a Súmula 609 que diz: “*É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal*”.

Entretanto se, independentemente da representação fiscal para fins penais, o Ministério Público oferece a denúncia e esta é recebida pelo juízo, o STF tem decidido reiteradamente pela suspensão do prazo prescricional até a definitividade do lançamento, por ser crime material, conforme abaixo:

Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, **enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.** (negrito nosso)¹⁹⁴

Dessa forma, o tratamento do esgotamento da discussão na via administrativa possui contornos definidos pelas decisões reiteradas de nossa mais alta Corte, o que é corroborado pelo que corriqueiramente encontramos nas edições mais recentes das obras dos autores que tratam a questão.

5.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

NABARRETE NETO, com propriedade, propõe que o “*cânon para interpretação seja o da maioria*”¹⁹⁵, onde o “*da minoria privilegiada, tem servido para*

¹⁹⁴ STF, HC 81611/DF - Min. Rel. Sepúlveda Pertence, julgamento em 10/12/2003.

¹⁹⁵ NABARRETE NETO, André. *Op. Cit.* p.173.

*anular os efeitos da lei penal tributária*¹⁹⁶, em que se “*reneguem os intérpretes canonizados e os canonizadores de intérpretes*”¹⁹⁷ e, a passos firmes e pautado na boa técnica e clareza de intenção, propõe ao final: “*Assim, no futuro, seria aconselhável que se retornasse à regra do art. 16 do CP, premiando o infrator que satisfaz a ordem tributária com o recolhimento do tributo ou contribuição, por intermédio da diminuição da pena*”.¹⁹⁸

DECOMAIN também entende merecer aperfeiçoamento o instituto ora discutido, exaltando que a alteração promovida tal como vige “*mereceu severas críticas da doutrina, figurando entre os que lhe manifestaram repulsa Manuel Pedro Pimentel, Heleno Cláudio Fragoso e Sérgio do Rego Macedo (apud Manuel Pedro Pimentel, Crime de Sonegação Fiscal, RT 617/259)*”¹⁹⁹, entendendo ser essa causa de extinção “*pouco moralizadora*”²⁰⁰, aliando-se à idéia de considerar perdão judicial para o contribuinte infrator apenas uma vez, quando o agente promove a devida reparação integral dentro do limite temporal estabelecido.²⁰¹

RÍOS, com igual propriedade e vulto, assevera que não existe sintonia dos critérios jurídico-penais com os político-fiscais, prevalecendo estes últimos; que a situação como está regulamentada instrumentaliza o sistema penal, ataca a prevenção geral que se espera ver atendida, e propugna o aperfeiçoamento do instituto com retorno das modalidades extintivas da punibilidade ao âmbito dos critérios jurídico-penais. Nas próprias e precisas palavras de peso do autor:

A crítica maior, quanto a esta voluntariedade normatizada, fica por conta de que esta não retifica qualquer atuação delitiva nos casos nos quais se deflagrou a atuação da autoridade administrativo-fiscal ou da autoridade do Ministério Público. Portanto, no sistema legal brasileiro, prevalecem os fundamentos de natureza político-fiscal: arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal. E isto não é novidade.

Procede a assertiva de uma inexistência de concordância entre os fins político-fiscais com os de política criminal. [...]

[...] Na prática, torna-se mais vantajoso esperar ser denunciado pelo Ministério Público para então realizar o pagamento, pois basta efetua-lo para obter este privilégio. *In casu*, o fim da prevenção geral é desrespeitado e, perante a sociedade, **torna-se uma ‘vantagem’ direcionada para determinado estamento social, questionando a própria reafirmação social da norma penal.** [...] (*grifo nosso*).

¹⁹⁶ NABARRETE NETO, André. Idem. p.173.

¹⁹⁷ Ibidem. p.173.

¹⁹⁸ Ibidem. p.179.

¹⁹⁹ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Op. Cit.* p.144.

²⁰⁰ DECOMAIN, Pedro Roberto. Idem. pp. 145.

²⁰¹ Ibidem. pp. 144-153.

[...] Pois bem, se critérios de política-criminal demonstram a utilidade destas modalidades extintivas da punibilidade, alcançando outras finalidades vinculadas a fins extrapenais (no caso dos delitos fiscais), nada impedirá o legislador de formular legalmente esta 'idéia' progressiva, mas que o faça sempre por meio de critérios jurídico-penais.²⁰²

Em atenção à cientificidade desejável nos comandos penais, SALOMÃO alerta para a necessidade de coerência dos dispositivos, tanto os voltados à criminalização quanto aos da extinção da punibilidade dos crimes, sejam tributários ou previdenciários. Duas citações da autora externam a incoerência nos dois casos:

Fica em aberto, ainda, a inadmissível diferença entre as penas previstas para as condutas idênticas previstas nos arts. 2º., II, da Lei nº 8.137/90 e 168-A, §1º., I, do CP, com base tão-somente na espécie tributária objeto da conduta, o que, sob o ponto de vista constitucional, é insustentável.²⁰³

Assim, para aquele que, por exemplo, suprime ou reduz Imposto de Renda mediante fraude (art. 1º., *caput*, Lei 8.137/90), a extinção da punibilidade somente ocorrerá se pagos o tributo devido e os acessórios antes do recebimento da denúncia; já no caso do agente que suprime ou reduz contribuição social previdenciária também mediante fraude (art. 337-A, *caput*, CP), basta a confissão espontânea acompanhada da prestação das informações devidas à autarquia, antes do início da ação fiscal, para que ocorra o fenômeno da extinção da punibilidade.

[...] , mostra-se colidente com o princípio constitucional da isonomia a diversidade de tratamento dispensado assentada única e exclusivamente na diversidade da espécie tributária 'sonogada' ou 'não recolhida', diversidade esta que, além disso, é dissonante com os valores prestigiados constitucionalmente.²⁰⁴

A respeito de se todos os valores lesados do fisco são merecedores de pena, GOMES, refletindo sobre a aplicação dos artigos 168-A e 337-A do CP para crimes previdenciários, e lembrando que o ordenamento jurídico é composto de um sistema, invoca o princípio da insignificância. Alerta que, na prática, tal disposição já ocorre, citando farta jurisprudência, a corroborar que "*se uma norma jurídica considera um determinado valor irrisório para fins fiscais, com maior razão isso significa que esse fato não conta com 'merecimento' para o castigo penal*".²⁰⁵ Portanto, com referência na legislação pátria e na jurisprudência, o autor chama

²⁰² RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade** pp. 156-157.

²⁰³ SALOMÃO, Heloisa Estellita. **Pagamento e Parcelamento nos Crimes** ... p. 3.

²⁰⁴ SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários e Previdenciários após o Advento da Lei nº 9.983/2000**. In: Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal. n. 8. jun-jul 2001. pp. 63-65.

²⁰⁵ GOMES, Luiz Flavio. **Lei nº 9.983/00, de 14.07.00 – Crimes Previdenciários: Perdão Judicial, Extinção da Punibilidade pelo Pagamento e Princípio da Insignificância**. In: Repertório IOB de Jurisprudência. n. 2, caderno 3, p. 42, 2a. quinz jan 2001.

atenção para a definição de um critério quantitativo para considerar lesão à ordem tributária. Na mesma linha, SILVEIRA²⁰⁶.

A definição de um limite de valor para considerar a conduta típica punível não é novidade no direito comparado, posto que adotado na Argentina, Bolívia, Espanha, Portugal e Venezuela.²⁰⁷

Nossa legislação, no trato à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, segue orientação bem diversa da desejável cientificidade penal tributária que se esperaria²⁰⁸. Mesmo à luz da flagrante afronta ao princípio da isonomia²⁰⁹, da carência de legitimidade da conformação do instituto promovida pela mitigação dos critérios jurídico-penais, da explícita “*distinção fruto de um amálgama de pressões políticas, misturado à ação de lobbies poderosos*”²¹⁰ deferida aos sonegadores fiscais, impera um Poder Legislativo comprometido com fundamentos pouco precisos, como “*governabilidade*”²¹¹. Arremete-se às “costas largas” da arrecadação tributária o motivo da necessidade de privilegiar desmedidamente as castas mais altas da sociedade com as benesses da impunidade, abrindo largo caminho para discutir inclusive a descriminalização dos crimes fiscais (pois com a Lei 10.684/03, o que se tem hoje é praticamente uma despenalização dos crimes tributários, tamanha a elasticidade do tratamento). Inegável, portanto, a funcionalização - ou seria banalização? - do Direito Penal nos crimes fiscais, seja o motivo aquele estampado na embalagem de venda do produto, que é o argumento de defesa do erário, seja pelo que consideramos o verdadeiro motivo, o estabelecimento de um Direito Penal mínimo para aquelas condutas que ameaçariam a elite socioeconômica brasileira²¹². A questão é como devemos tratar essa realidade.

²⁰⁶ “*Já no caso dos pequenos defraudadores, uma sanção administrativa pode mostrar-se efetiva, tendo em vista seu potencial monetário*”. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Supra-individual**: ... *Op. Cit.* p. 146

²⁰⁷ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Op. Cit.* pp. 109-139.

²⁰⁸ Vide item 5.5.3 Sobre o Pagamento a Qualquer Tempo (Art. 9o., §2o., Lei 10.684/03).

²⁰⁹ Vide item 5.5.1. Sobre a Afronta ao Princípio da Isonomia.

²¹⁰ SUTHERLAND, Edwin H. **White-Collar crime**: classic and contemporary views. New York: The Free Press, 1995. *Apud* MATOS, Ana Elisa A. D. *Op. Cit.* p. 227.

²¹¹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da ...** p. 218.

²¹² “*Sabendo que o Brasil é o que é, com uma concentração de renda e riqueza persistentes e crescentes, uma maioria da população pobre, uma classe média pequena e uma minúscula parcela com padrões de acumulação e vida nababescos, quando se refere a sonegador, a identificação recai sobre o setor mais rico.*” NABARRETE NETO, André. *Op. Cit.* p. 172.

6 CONCLUSÃO

“Antigamente, dos grandes crimes escorria sangue. Hoje, escorre tinta de caneta.”

Autor desconhecido.

As condutas consideradas lesivas à ordem tributária estão tipificadas nos arts. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90, como crimes materiais e formais, respectivamente. A criminalização destas condutas é legítima, e tem como bem jurídico tutelado o patrimônio do erário e as funções do Estado, especialmente para garantia dos direitos supra-individuais dos cidadãos.

É necessária a integração do Direito Penal e do Tributário, a compor orientação uniforme entre eles e direcionar adequadamente o Direito Penal Tributário. Desta feita, circulamos por estes ramos do direito, alçando os institutos afins do Direito Penal clássico, e identificamos ser a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento um instituto correlato ao arrependimento posterior previsto no art. 16 do CP, obedecidos os requisitos da voluntariedade e da reparação integral do dano, num comportamento pós-delitivo positivo do agente. Entretanto, a conformação que é dada à modalidade extintiva pelo pagamento não se enquadra nos limites dos conceitos clássicos, por afrontar a prevenção geral, pois é possível ao agente uma ação - o pagamento - a qualquer tempo para obter a impunidade (§ 2º., art. 9º. da Lei 10.684/2003). Ademais, nesta última hipótese, fere-se o princípio da isonomia, pois para o arrependimento posterior, do CP, é uma causa de diminuição da pena, enquanto que, especialmente para o crime tributário, é de extinção.

Para tentar justificar esse tratamento diferenciado e privilegiado para os crimes tributários, dividimos a busca dos fundamentos da causa específica de extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária em critérios jurídico-penais e político-fiscais, investigando os argumentos da doutrina, buscando as razões dos legisladores, instigando uma reflexão sobre quais estamentos da sociedade propugnaram e propugnam a manutenção do *status quo*.

Pela visão político-fiscal, é muito discutível defender a legitimidade do instituto com os caracteres atuais, seja porque para defender sua coerência há que,

preliminarmente, mitigar o alcance do bem jurídico tutelado, reduzindo-o somente à arrecadação tributária, seja porque não se pode afirmar que o pagamento do tributo para afastar a punibilidade de fato contribua a médio e longo prazo para aumento da arrecadação, seja pela forma displicente com que nossos legisladores discutiram e introduziram o instituto no art. 34 da Lei 9.249/95 e o § 2º., art. 9º. da Lei 10.684/2003, seja pela falta de legitimidade - ou demanda da minoria privilegiada - que se configurou patente nas discussões do processo legislativo da Lei 9.249/95.

Pelo escopo jurídico-penal, chegamos, no fim do caminho, diante de um óbvio ululante²¹³ a requerer a reformulação do instituto, em consonância com o pensamento da melhor doutrina que atualmente trata da questão - RÍOS, NABARRETE NETO, SALOMÃO, EISELE, DECOMAIN, entre outros. O instituto, como está, privilegia uma minoria em detrimento da maioria, não permite um tratamento sistemático das causas de extinção da punibilidade, fere a afirmação social da norma penal, fere o princípio da isonomia, funcionaliza o sistema penal como mero meio de arrecadação - como que uma execução fiscal forçada, confere desapego a qualquer preocupação com a prevenção geral ou especial, concebe um Direito Penal e Tributário totalmente desarmônicos entre si, que resulta num Direito Penal Tributário fragilizado para os interesses da sociedade e protetivo para as classes mais abastadas.

Não se quer acabar com a extinção da punibilidade pelo pagamento, mas reencaminhá-lo para patamares condizentes com os valores da sociedade. Entendemos que a funcionalização do sistema penal, neste caso, não é a específica causa extintiva em si, mas os contornos que lhe foram conferidos, especialmente permitir a reparação integral a qualquer tempo. Não olvidamos que nosso sistema penitenciário está caótico e, também por isso, concluímos pela necessidade de manutenção desta causa extintiva com temperamentos, de forma a melhor atender os preceitos constitucionais.

É necessário *temperar* o instituto, reeditando os dispositivos legais em vigor - art. 34 da Lei 9.249/95 e § 2º., art. 9º. da Lei 10.684/2003 -, razão porque propomos que o caminho a ser adotado passe obrigatoriamente por todos os

²¹³ “Assim, o óbvio ululante é aquele que é claríssimo, gritante, clamoroso, insofismável”. VIEIRA, Jose Roberto. **República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Porto Alegre: Síntese, v 36, 2001. p. 148.

seguintes tópicos: **a)** dar cientificidade jurídico-penal à causa extintiva da punibilidade pelo pagamento, com o retorno à inteligência do art. 16 do CP, onde deveria ser causa de diminuição da pena o pagamento do tributo no final de recursos à decisão de primeira instância administrativa²¹⁴, bem como prever a extinção da punibilidade quando o mesmo pagamento acompanhado das informações devidas ocorrer antes do início dos procedimentos fiscais, nos moldes dos sistemas inspiradores alemão e espanhol; **b)** padronização tanto dos conceitos da criminalização das condutas como das penas em abstrato, e do tratamento concedido aos agentes para afastar a punibilidade - há de haver isonomia e coerência para os crimes tributários e previdenciários; **c)** o estabelecimento de valor limite para considerar não apenas tal conduta tipicamente punível, a exemplo do observado na jurisprudência, como no próprio CP (p.e., art. 168-A, § 3º., CP), e também observado no direito comparado;²¹⁵ e **d)** estabelecer as condições de afastamento da pena quando for réu primário e de bons antecedentes (p.e., também o art. 168-A, § 3º., CP);

A mercantilização do *ius puniendi* do Estado como está hoje estabelecida só atende “aos atores que desfilam nos proscênios dos teatros da sociedade, inventores de novos teoremas do sucesso e usufrutuários de cláusulas atípicas de imunidade”²¹⁶, o que deve ser veementemente combatido, com o apoio das Instituições de Estado, e aqui, em especial, pelos meios acadêmicos que nos foram postos à disposição. Para a sociedade, os meios não estão a justificar os fins!

²¹⁴ A adoção deste marco temporal segue a proposta de comissão para elaborar Anteprojeto de Lei dos Crimes Tributários, presidida por Miguel Reale Junior REALE JÚNIOR, Miguel. *Op. Cit.* pp. 299-302; Sobre a necessidade de adotar um limite temporal que seja do conhecimento prévio do contribuinte, pois a data do recebimento da denúncia é desconhecida do contribuinte, vide considerações de CONRADO - juiz federal. CONRADO, Paulo César. **O Pagamento como Causa da Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária** (Inconstitucionalidade do Limitador Temporal, posto pelo Artigo 34 da Lei nº 9.249/95). In: Revista Dialética de Direito Tributário, nr. 30, março/98. pp. 97.

²¹⁵ De forma audaciosa, mais como um embrião para discussão, aventuramo-nos a **propor que tal valor limite seja de, no mínimo, R\$ 10.000,00 (dez mil reais)**. Mesmo de forma acanhada, e ainda necessitando fixarmos um critério temporal para apuração do débito, estaria a proposta razoável e compatível com o que a própria União considera relevante para ajuizamento de valores inscritos em dívida ativa. Ora, se não é nem interessante promover a cobrança judicial dos valores até esse limite, quiçá tipificar penalmente ações se encontrem nestes patamares. Vide: Portaria Ministério da Fazenda nº 49, de 01 de abril de 2004: “Art 1º. – Autorizar: (...) II - o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”.

²¹⁶ DOTTI, René Ariel. **Algumas Reflexões sobre o ‘Direito Penal dos Negócios’**. In: Revista dos Tribunais. v. 642. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 276.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed ver, São Paulo: Saraiva, 1999.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário – Crimes contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social**. 4ª ed, São Paulo: Atlas, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed, São Paulo: Malheiros, 1992.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Edição eletrônica da obra disponível na internet, em www.jahr.org, em 23/09/2006.

BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 10ªed, Rio de Janeiro: Revan, 2005.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul/set. 1995. n. 11, pp. 118-127.

BONSAGLIA, Mario Luiz. **A Lei como Causa de Impunidade dos Crimes Fiscais**. Boletim dos Procuradores da República, ano 1, nº 9, janeiro de 1999. Disponível na internet, em www.anpr.org.br, em 02/09/2006.

BRUNO, Aníbal. Direito Penal. In: **Causas Extintivas da Punibilidade**. Tomo 3º, Rio de Janeiro: Forense, 1978. cap. XIII, pp. 195-230.

BUSSI, Nilton. **Estudo sobre a Evasão, a Elisão e a Fraude Fiscal**. In: KUEHNE, Maurício. Ciência Penal – coletânea de estudos – homenagem a Alcides Munhoz Netto. Curitiba: JM Editora, 1999. pp. 293-316.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed, São Paulo: Saraiva, 2005.

CONRADO, Paulo César. O Pagamento como Causa da **Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária** (Inconstitucionalidade do Limitador Temporal, posto pelo Artigo 34 da Lei nº 9.249/95). In: Revista Dialética de Direito Tributário, março/98. nº. 30, pp. 85-99.

CORREA, Antonio. Dos Crimes contra a Ordem Tributária: comentários à Lei nº 8.137, de 27/12/1990. In: **Extinção da Punibilidade**. 2ª.ed, São Paulo: Saraiva, 1996. cap. II, pp. 257-267.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3ª ed rev, atual e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Crimes contra a Ordem Tributária. Normas Penais em Branco e Legalidade Rígida**. In: Repertório IOB de Jurisprudência: civil, processual penal e comercial. São Paulo: IOB, 1ª.quinzena de julho de 1995. n.3, nº 13/95.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. v. 1, São Paulo: Saraiva, 1998.

DOTTI, René Ariel. Curso de Direito Penal: parte geral. In: **A Extinção da Punibilidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. título XVI, pp. 669-692.

_____. **A Criminalidade Econômica**. In: Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. v. 602, pp. 295-306.

_____. **Algumas Reflexões sobre o 'Direito Penal dos Negócios'**. In: Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. v. 642, pp. 267-277.

_____. **Teoria Geral da Punibilidade**. Disponível na internet, www.cjf.gov.br/revista/numero7/artigo/artigo4.htm, em 23/08/2006.

DUDA livre de sonegação. **Correio Braziliense**, 15 de setembro 2005. Caderno Política, Da Redação.

EISELE, Andréas. **A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário**. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. Dissertação de Mestrado – UFPR, 2000.

FELDENS, Luciano; FISCHER, Douglas. **A Decisão Desconstitutiva do Crédito Tributário e a Ação Penal**. In: Boletim IBBCrim. São Paulo: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, março de 2000. nr. 88, p. 10.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de Direito Penal: A nova parte geral. In: **Extinção da Punibilidade**. 14^a.ed rev e atual por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1992. cap. 39, pp. 399-433.

GOMES, Luiz Flavio. **Breves Considerações sobre a Impunidade da Criminalidade Não Convencional**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Coord). *Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas*. São Paulo: Atlas, 1995. pp. 77-84.

_____. **Lei n ° 9.983/00, de 14.07.00 – Crimes Previdenciários: Perdão Judicial, Extinção da Punibilidade pelo Pagamento e Princípio da Insignificância**. In: Repertório IOB de Jurisprudência, 2^a. quinz jan 2001. n. 2, caderno 3, pp 39-42.

_____. **Sobre a Impunidade da Macro-delinquência Econômica desde a Perspectiva Criminológica da Teoria da Aprendizagem**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul/set. 1995. n. 11, pp. 166-174.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 16^a.ed rev, Rio de Janeiro: Forense, 1993.

HARADA, Kiyoshi. **Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade pelo Pagamento a Qualquer Tempo**. In: Revista Jurídica Consulex, nº 192, 15 janeiro/2005. pp. 40-41.

HICKMANN, Clair Maria. **Crime Fiscal: Privilégio do Sonegador**. Tese aprovada no VII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Novembro de 2000. Disponível na internet, www.unafisco.org.br/institucional/conaf, em 02/09/2006.

KOERNER JUNIOR, Rolf. **O Arrependimento Posterior: Antes e Depois da Lei nº 7.209, de 1984**. In: Ajuris. Porto Alegre: Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, novembro de 1988. nr. 44, pp. 14-24.

_____. **Processo Criminal Inútil?**. In: Revista do Instituto dos Advogados do Paraná. Curitiba: Instituto dos Advogados do Paraná, 1993. nr. 21, pp. 129-144.

LEAL, Rui Barros Farias. **A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária e a Função do Direito Penal**. In: Revista Dialética do Direito Tributário, outubro/2005. nº 121, pp. 87-89.

LOPES, Maria Lídia; RIBAS, Rodrigo. **Direito Penal Tributário: questões relevantes**. 2^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal: a Crise do Estado como Causa de Exclusão da Culpabilidade**. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Luiz Alberto. **Dos Crimes contra a Ordem Tributária**. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. v. 34, pp. 259-265.

MAGALHÃES, Fernando. **Extinção da Punibilidade como Expressão da Desigualdade**. Tese aprovada no VIII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Novembro de 2002. Disponível na internet, em www.unafisco.org.br/institucional/conaf, em 02/09/2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), *et alli*. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª.ed. atual, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1996.

_____. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MATOS, Ana Elisa A. D. **A Extinção da Punibilidade Mediante Pagamentos nos Crimes contra a Ordem Tributária**. In: Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil (Distrito Federal). 2005. nr. 79, v. 23, pp. 225-238.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª.ed, 14ª. tiragem - São Paulo: Malheiros, 2006.

MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal: Parte Geral**. v. 1. 22ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Processo Penal**. 17ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

NABARRETE NETO, André. **Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março 1997. n. 17, pp. 172-179.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma Visão Prospectiva de sua Despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004.

POHL, Letícia. **Dignidade Penal e Carência de Tutela Penal nos Crimes de Omissão de Recolhimento de Tributos**. Dissertação de Mestrado – UFPR, 2003.

PRADO, Luiz Regis. **Apontamentos sobre a Punibilidade e suas Condicionantes Positiva e Negativa.** In: Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. v.776, pp. 440-452.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Crimes Tributários.** In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho-setembro 1993. n. 3, pp. 299-302.

_____. **Despenalização no Direito Penal Econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa?** In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. nr. 28, pp. 116-129.

RÍOS, Rodrigo Sanches. **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **O Crime Fiscal.** Porto Alegre: Fabris, 1998.

_____. **Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação.** In: Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. v. 775, pp. 432-448.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal.** In: PODVAL, Roberto(Org.). Temas de direito penal econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. pp. 181-191.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários e Previdenciários após o Advento da Lei nº 9.983/2000.** In: Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal. n. 8. jun-jul 2001. pp. 63-65.

_____. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: A Nova Disciplina da Lei 10.684/2003.** In: Boletim IBCCRIM. São Paulo: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, setembro/2003. nr. 130, pp. 1-3.

SANCHEZ, Jesus-María Silva. **A Expansão do Direito Penal: Aspectos da Política Criminal nas Sociedades Pós-industriais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SANTOS, Juarez Cirino dos. A Moderna Teoria do Fato Punível. In: **Outras Condições de Punibilidade; Tentativa e Consumação.** 4^a.ed. Curitiba: ICPC; Lumen Júris, 2005. caps. 9 e 11, pp. 267-270, 301-326.

SILVA, Juary. Elementos de Direito Penal Tributário. In: **A Extinção da Punibilidade.** São Paulo: Saraiva, 1998. pp. 147-165. caps. 20 e 21, pp. 147-165.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Supra-individual: interesses difusos.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SOUZA, Josias. **Governo Parcela Dívidas em 8.900 Séculos.** Folha de São Paulo, 01 fev 2004. Folha Brasil.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal.** Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. In: **O Estado Democrático de Direito: procedimentalismo versus substancialismo e os obstáculos representados pelo paradigma do modo (modelo) de produção do Direito e do paradigma epistemológico da filosofia da consciência.** .4^a.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. cap. 2, pp. 33-60.

TRÊS, Celso Antonio. **Brasil é o Paraíso de Al Capone, Mostra Consenso.**In: Revista Consultor Jurídico, 31 de março de 2004. Disponível na internet, <http://conjur.estadao.com.br//static/text/22684,2> , em 02/09/2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal.** 5^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

VIEIRA, Jose Roberto. A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto. In: **A Regra-Matriz de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 1993. cap. 3, pp. 55-69.

_____. **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**. In: Revista de Direito Tributário, nº 54. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. pp. 95-104.

_____. **República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. v 36. Porto Alegre: Síntese, 2001. pp. 147-161.

WOLFF, Nazareno Jorgealém. **Sistema Tributário e Marginalidade no Brasil**. Dissertação de Mestrado – UFPR, 2001.