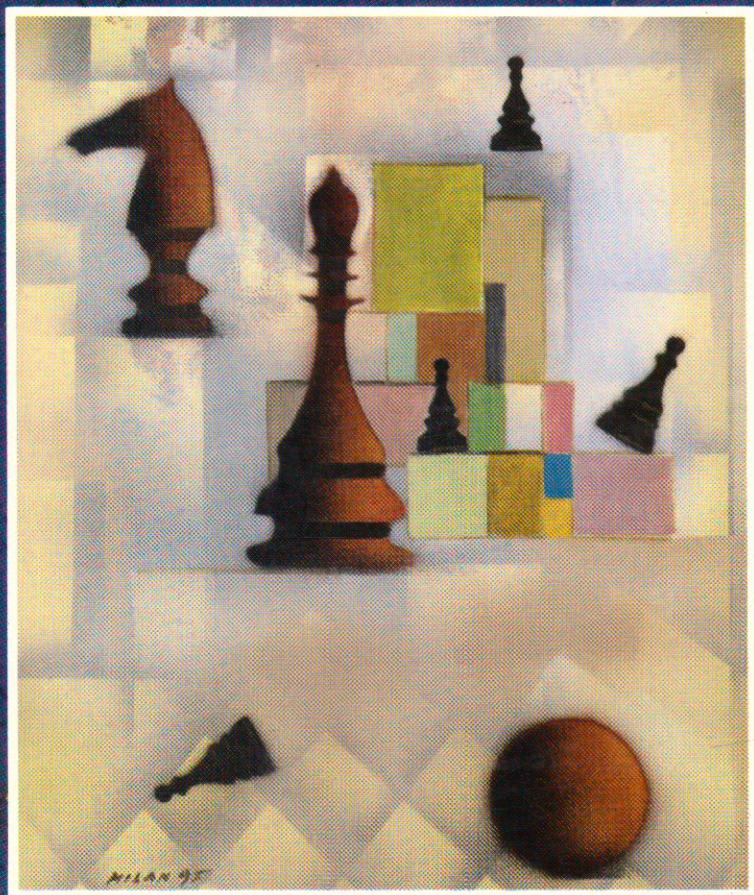


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



13

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

13

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix e*
Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(OUTUBRO - 1996)



Milan
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- O dever de contabilizar os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras - *Aroldo Gomes de Mattos* 9
- Da remissão e anistia da Lei nº 8.198/92 - redução da alíquota de ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares - *Celso Alves Feitosa* 23
- O ISS das sociedades de advogados - *Fernando Facury Scaff* 30
- Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo - *Hugo de Brito Machado* 37
- Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves - *Marcelo Viana Salomão* 41
- Multa de Mora em Obrigação Tributária - *Mitsuo Narahashi* 55

Pareceres

- Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador - inconstitucionalidade por violar, a E.C. nº 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade - *Ives Gandra da Silva Martins* 64
- Pagamento de tributo a representante da Fazenda Pública - causa extintiva do crédito tributário - *Roque Antonio Carrazza* 76
- Processo administrativo - competência do Conselho de Contribuintes para decidir sobre matéria constitucional - *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* 97

Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo

Hugo de Brito Machado

Não obstante seja o *crime fiscal* relativamente novo no Direito brasileiro, instituído que foi em 1965, já diversas vezes foi modificada a lei no que pertine à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, o que demonstra a falta de convicção do legislador a respeito dessa opção de política jurídica, que tem sido objeto de intermináveis controvérsias no plano doutrinário.

Nos termos da lei vigente, “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”¹. Note-se que a lei se refere ao *recebimento* da denúncia, e não ao *oferecimento* desta, como já foi afirmado. Muitas vezes decorre algum tempo, entre o *oferecimento*, e o *recebimento* da denúncia. É de grande utilidade prática, portanto, a distinção, sendo válida a advertência, para este ponto que pode parecer banal, em face de manifestações de autoridades no assunto, reportando-se ao oferecimento, em lugar de oferecimento da denúncia².

A disposição legal que recoloca o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade nos crimes fiscais suscita alguns problemas, entre os quais podem ser destacados: a) sua aplicação aos processos penais já em curso na data da edição da lei; b) sua aplicação quando se trata do crime de descaminho, e do crime previsto no art. 95, alínea “d”, da Lei nº 8.212/91; e ainda, c) o de saber se o acusado tem direito de ser cientificado da denúncia, para poder, antes do recebimento desta, fazer o pagamento respectivo.

Em recente artigo publicado no Repertório IOB de Jurisprudência sustentamos a aplicação retroativa do dis-



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região e
Professor Titular de Direito
Tributário da Universidade
Federal do Ceará.

1 Lei nº 9.249, de 26.12.95, art. 34.

2 Márcio Andrade Torres (Procurador da República) e Maria Cristina Barongeno Cukierkom (Juíza Federal), A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, em Boletim IBCCrim, nº 40, abril/1996, pp. 5/6.

positivo em questão, posto que a retroatividade da lei penal benigna é princípio universalmente consagrado, e está expressamente previsto em nossa Constituição³. Além disto, atende ao interesse da Fazenda Pública, ensejando o aumento da arrecadação tributária, e evita maus tratos ao princípio da isonomia.

Examinemos, então, as outras duas questões.

O art. 34, da Lei nº 9.249/95, que restabeleceu essa causa extintiva da punibilidade, refere-se aos crimes definidos na Lei nº 8.137/90, e na Lei nº 4.729/65. Como assevera, entre outros, o ex-Procurador-Geral da República, Aristides Junqueira Alvarenga, "todos os tipos penais definidos na Lei 4.729/65 foram objeto de novo tratamento pela Lei 8.137/90, a autorizar a conclusão de que a Lei 4.729/65 foi revogada pela Lei 8.137/90, restando daquela apenas o artigo que deu nova redação aos §§ do art. 334 do CP, concernentes aos crimes de contrabando e descaminho"⁴. Assim, como da Lei nº 4.729/65 só restam em vigor as disposições concernentes ao descaminho, a referência a ela deve ser entendida no sentido de que a extinção da punibilidade aplica-se também a tal crime.

Quanto ao crime previsto no art. 95, alínea "d", da Lei nº 8.212/91, há quem sustente ser aplicável o art. 34, da Lei nº 9.249/94, por analogia⁵. À mesma conclusão se pode chegar, como fez o Supremo Tribunal Federal, afirmando a identidade essencial entre os tipos penais descritos no art. 95, alínea "d", da Lei nº 8.212/91, e no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90⁶.

O dispositivo que restabeleceu o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade nos crimes fiscais, como acontece, aliás, com as normas jurídicas em geral, deve ser interpretado com atenção ao interesse público, e como ensina Vicente Cernicchiaro, "em se consultando o interesse público, antes de tudo, o que mais conta é o recolhimento do tributo"⁷.

Infundado são os argumentos segundo os quais a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é "grande mola propulsora da impunidade, protegendo aqueles que, conscientemente, deixam de recolher aos cofres públicos considerável montante de tributos"⁸ e o receio de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo "se torne estímulo à inadimplência", levando o contribuinte a negociar com o dinheiro do

3 Constituição Federal, art. 5º, inciso XL.

4 Crimes Contra a Ordem Tributária, em Pesquisas Tributárias, Nova Série - 1, Crimes Contra a Ordem Tributária, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995, p. 52.

5 Márcio Andrade Torres (Procurador da República) e Maria Cristina Barongeno Cukierkom (Juíza Federal), A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, em Boletim IBCCrim, nº 40, abril/1996, pp. 5/6.

6 HC 73.418-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 5.3.96, Informativo STF nº 22, 4 a 8 de março de 1996, a dizer: "Se a conduta tipificada no art. 95, d, da Lei 8.212/91 ('deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida a Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;') coincide essencialmente com a descrita no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 ('deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos'), tem-se como aplicável a réu processado com fundamento no primeiro dispositivo o benefício previsto no art. 34 da Lei 9.249/95 ('Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, ... quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia')."

7 Luiz Vicente Cernicchiaro, Imposto - extinção da punibilidade, em Direito e Justiça, Correio Brasiliense, 8.4.96.

8 Márcio Andrade Torres (Procurador da República) e Maria Cristina Barongeno Cukierkom (Juíza Federal), A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, em Boletim IBCCrim, nº 40, abril/1996, p. 5.

Fisco para, somente se e quando apanhado em falta, pagar o tributo⁹. O Fisco dispõe de instrumentos jurídicos adequados para tornar essa postura do contribuinte absolutamente desvantajosa, e assim evitá-la. Basta que os utilize. Temos leis impondo multas pesadas para os sonegadores. Multas cujo valor estará incluído no montante cujo pagamento extingue a punibilidade.

Entre os dispositivos que cominam sanções pecuniárias aos contribuintes faltosos merece destaque aquele que estabelece multa de 300% (trezentos por cento) do valor da operação para o contribuinte que a praticar sem emitir o documento fiscal adequado¹⁰. Preceito que produziu notável efeito prático na vida do contribuinte, quando ainda era medida provisória, e que foi rapidamente esquecido quando convertido em lei. Posto em desuso pelo Fisco, que não o vem aplicando, não se sabe por quê.

Difícilmente um contribuinte deixará de emitir nota fiscal de uma venda de mercadoria se essa falta enseja a aplicação de multa de trezentos por cento do valor da operação. Salvo, é claro, se o Fisco esquece, como tem feito, a existência do dispositivo prescritor daquela sanção, preferindo a ameaça de sanções penais. Todos sabem das complicações do processo judicial e das garantias constitucionais do acusado de prática criminosa. Em face disto, o efeito intimidativo da sanção penal, que é inegável, torna-se bem menor do que o efeito de uma sanção pecuniária elevada, que se pode aplicar sumariamente, em processo administrativo, e a cujo pagamento, a final, ainda será estimulado o contri-

buinte, para fugir à sanção penal com a extinção da punibilidade.

Finalmente, relevante é a questão de saber se o denunciado por crimes contra a ordem tributária tem direito de ser cientificado da denúncia, antes do recebimento desta, para que possa efetuar o pagamento e, assim, extinguir sua punibilidade.

Por certo alguém dirá que não, porque a lei não determina tal providência. Penso que a questão não é assim tão simples, como pode parecer aos que não procuram ver no Direito um todo harmônico, coerente, especialmente dirigido para a realização dos princípios constitucionais.

A Constituição, repita-se, assegura aos acusados em geral *o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes* (Art. 5º, inciso LV). Assim, não é razoável admitir seja o contribuinte surpreendido com a citação para responder a ação penal, sem que lhe reste mais esse recurso de defesa, decisivo em muitos casos, que é a possibilidade de fazer o pagamento extintivo da punibilidade.

Entre os objetivos do direito destaca-se a preservação dos bens jurídicos, e a restauração destes quando atingidos. Surpreender o acusado com a citação, quando já não lhe é possível pagar para extinguir sua punibilidade, é fazer da ação penal mero instrumento de castigo, privilegiando concepção absolutamente superada da sanção penal. Como assevera Luiz Vicente Cernicchiaro, nenhuma sanção penal pode ser afastada do interesse público, e em sendo este consultado, "antes de tudo, o que mais conta é o recolhimento do tributo"¹¹.

9 Luiz Vicente Cernicchiaro, Imposto - extinção da punibilidade, em Direito e Justiça, Correio Brasiliense, 8.4.96.

10 Lei nº 8.846, de 21.1.94, art. 3º.

11 Luiz Vicente Cernicchiaro, Imposto - extinção da punibilidade, em Direito e Justiça, Correio Brasiliense, 8.4.96.

Assegurar ao contribuinte a oportunidade de pagar, antes do recebimento da denúncia, é atender ao interesse público, que se realiza com o restabelecimento do direito à arrecadação do tributo, além de cumprir a Constituição, dando ao acusado o ensejo de usar um importante meio de defesa.

A abertura dessa oportunidade de defesa ao contribuinte é essencial, sobretudo nos casos em que a denúncia é oferecida sem que tenha havido inquérito policial, pois em tais casos a denúncia constitui surpresa que se não

harmoniza com os postulados do Estado de Direito. E não se venha dizer que a notificação do contribuinte para manifestar-se antes do recebimento da denúncia converteria a ação penal em ameaça, instrumento de cobrança que seria ilegítimo. Que a ação penal é um instrumento de intimidação do contribuinte, não há dúvida, e sua legitimidade em muitos casos é realmente duvidosa. Não, porém, pelo fato de se assegurar ao acusado a oportunidade de extinguir a punibilidade, pelo pagamento.