

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



48

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

48

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

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 de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(SETEMBRO - 1999)



Marola Omartem
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0XX11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- Inexistência jurídica e inconstitucionalidade da denúncia do tratado contra a dupla tributação entre o Brasil e Portugal - *Alberto Xavier* 7
- Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário - *Antonio Ghizzi e José Etuley Barbosa Gonçalves* 17
- Responsabilidade tributária do sócio da empresa falida - *Carlos Henrique Abrão* 23
- O ICMS, a venda sob cláusula FOB e suas conseqüências nas operações interestaduais e o decidido no REsp. nº 37.033 - STJ - *Celso Alves Feitosa* 29
- Remuneração dos concessionários de serviços de limpeza urbana: taxa ou tarifa? - *Cesar A. Guimarães Pereira* prego 10355 36
- A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o depósito consignatório - *Ernani de Paula Contipelli* 43
- Arbitragem e transação tributária - verificação de compatibilidade - *Fabio Brum Goldschmidt* 47
- Créditos do ICMS na substituição tributária - *Heron Arzua* 65
- Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo - *Hugo de Brito Machado* tudo gerador 73
- A "espacialidade" do ISS e o estabelecimento prestador - *João Luiz Coelho da Rocha* 10356 87
- A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 21/1999 - *Luiz Mélega* 96
- Da ilegal cobrança da contribuição denominada SAT - seguro de acidentes do trabalho - *Mauro Roberto Gomes de Mattos e Leonardo Pietro Antonelli* 10357 107
- A lei das cooperativas e a natureza de suas normas tributárias - matéria de lei complementar - *Renato Lopes Becho* 118
- O princípio *arm's length*, os preços de transferência e a teoria da interpretação do Direito Tributário - *Ricardo Lobo Torres* 122
- Relações entre fato gerador e substituição tributária - *Sérgio Augusto G. Pereira de Souza* lucacho 136

Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Não obstante seja o *crime fiscal* relativamente novo como figura penal, 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.

Para que se tenha a exata dimensão do tema, faremos um relato da evolução legislativa, e em seguida procuraremos sintetizar a controvérsia doutrinária que de certa forma explica a insegurança do legislador.

Examinaremos, ainda, as questões relativas ao arrependimento e ao parcelamento do débito, bem como algumas questões de direito intertemporal.

2. Evolução Legislativa

2.1. A Lei nº 4.729/65

A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que instituiu o crime de sonegação fiscal, disse extinguir-se a punibilidade “quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.¹

O que na verdade extinguiu a punibilidade, então, era a denúncia espontânea da infração, que extingue a responsabilidade pela infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Havia perfeita coerência entre essas disposições legais. O art. 2º, da Lei nº 4.729/65, atribuía ao pagamento do tributo o efeito de extinguir a punibilidade, porque em se tratando de denúncia espontânea da infração não se podia cogitar de penalidades administrativas. O pagamento do qual se cogitava era do tributo, simplesmente.

Iniciada a ação fiscal, o pagamento do tributo já não era mais possível sem as penalidades administrativas, porque não extinguiu a responsabilidade pela infração. Podia dar-se o



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

¹ “Art. 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

pagamento do tributo acrescido de multa, podendo ocorrer a redução desta, em percentual maior se feito no prazo para a reclamação, ou menor, se feito no prazo para o recurso administrativo. Por outro lado, iniciada a ação fiscal, o pagamento já não extinguiu a punibilidade, no âmbito criminal, embora pudesse ser considerado uma forma de arrependimento, da qual decorreria a redução da pena.

2.2. O Decreto-lei nº 157/67

O Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, estabeleceu que o pagamento, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, extinguiu a punibilidade. Mas o pagamento do tributo acrescido das multas devidas.

Neste caso, desde que ainda não julgado o respectivo processo, nem seria necessário o pagamento. Bastava o depósito, desde que o débito fosse pago depois da decisão de primeira instância, e obviamente com renúncia ao recurso administrativo.

Além disto, o referido Decreto-lei estendeu para crimes não previstos na Lei nº 4.729, a causa extintiva da punibilidade.² Assim, o pagamento passou a extinguir a punibilidade também nos crimes de contrabando ou descaminho.

2.3. A Lei nº 6.910/81

A Lei nº 6.910, 27 de maio de 1981, restringiu o alcance do pagamento como causa de extinção da punibilidade, que passou então a não abranger os crimes de contrabando ou descaminho.³

Em relação ao crime de contrabando tal providência restritiva tinha inteiro cabimento, pois, como se sabe, nesse crime não se cogita da sonegação do imposto, mas da violação de norma proibitiva de importação, ou de exportação.

2.4. Lei nº 8.137/90

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os *crimes contra a ordem tributária*, em seus artigos 1º a 3º, e estabeleceu:

“Art. 14 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Também aqui tinha-se a extinção da punibilidade mediante a reparação integral dos prejuízos decorrentes do cometimento delituoso, antes do recebimento da denúncia. Estava de certa forma preservado o direito do contribuinte

² O Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, estabelece:

“Art. 18 - Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1967, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo, depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade de primeira instância.

§ 1º O contribuinte que requerer, até quinze de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos.

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal, se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo.”

³ A Lei nº 6.910/81 estabeleceu:

“Art. 1º - O disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.”

ao acerto administrativo da relação tributária.

Esse dispositivo albergava razoável, se não a melhor, solução legislativa, posto que evitava o constrangimento do sujeito passivo da relação tributária preservando o direito deste ao questionamento administrativo, e preservava também os interesses do fisco, garantindo o recebimento integral do crédito tributário que a Administração a final tivesse como efetivamente devido. Mesmo assim teve existência breve, vigorando apenas até o final de 1991.

2.5. Lei nº 8.383/91

Com efeito, a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em seu art. 98, revogou expressamente o art. 2º, da Lei nº 4.729/65 e o art. 14, da Lei nº 8.137/90.

Era a implantação do denominado terrorismo fiscal.

Não demorou muito, porém, e voltou a prevalecer o bom senso do legislador, que no art. 3º, da Lei nº 8.696, de 26.08.93, restabeleceu o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade. O mesmo bom senso, porém, não esteve presente no Executivo, que terminou vetando o dispositivo inovador.

2.6. Lei nº 8.696/93

Realmente, o art. 3º da Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993, estabeleceu:

“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”.

Esse dispositivo, porém, foi vetado pelo Presidente da República, por razões assim expostas:

“Razões do veto

O dispositivo, tal como redigido, importará na extinção da punibilidade de agentes dolosos, cujo procedimento caracteriza os crimes enumerados nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, uma vez que a ação fiscal e a representação criminal são simultâneas. Quer isto dizer que, no momento em que instaura o processo administrativo, o agente fiscal deve também, configurado o crime, promover a denúncia ao Ministério Público para instauração do processo criminal.

Consequência da simultaneidade do início dos procedimentos é a possibilidade de o contribuinte, antes do término do processo administrativo - mas mesmo após a ocorrência de condenação criminal - efetuar o recolhimento dos tributos e encargos e alcançar a impunidade.

É de ser relevado que, referindo-se o art. 3º da lei citada a crimes praticados por servidor público, a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, colocaria os ganhos ilícitos provenientes da corrupção funcional, a salvo de qualquer penalização.

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.

Ademais, observo que a Lei nº 8.137 admitia a extinção da punibilidade no caso de o agente promover a satisfação das obrigações tributárias antes do recebimento da denúncia criminal. Essa disposição (art. 14), foi revogada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

A norma ora vetada, entretanto, permitiria a extinção da punibilidade

mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo tributário administrativo pode prolongar-se além do processo criminal, e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório.

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.

Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar em parte o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional".⁴

Preconizava, como se vê, o Chefe do Poder Executivo, o terrorismo fiscal, com a utilização da ameaça de ação penal como forma de intimidação, que certamente acreditava capaz de resolver o problema da sonegação fiscal. A ação penal teria de ser promovida simultaneamente com a ação fiscal, e sendo assim não se poderia admitir a extinção da punibilidade depois de proposta a ação penal.

Pouco mais de dois anos depois, todavia, voltava a prevalecer o bom senso, e mais uma vez colocava o legislador o

pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade.

2.7. Lei nº 9.249/95

Com efeito, a Lei nº 9.249, de 26.12.95, em seu art. 34 restabelece a extinção da punibilidade pelo pagamento; assim:

"Art. 34. 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".

Agora, portanto, o pagamento será extintivo da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Como esta somente pode ser proposta depois de encerrado o processo administrativo, tem-se que o dispositivo legal em referência é bem melhor, do ponto de vista de política legislativa, do que o anterior, que exigia fosse o pagamento efetuado antes do encerramento do processo administrativo.

3. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento

3.1. Controvérsia doutrinária

As idas e voltas acima relatadas bem demonstram a insegurança como o tema tem sido tratado pelo legislador, e isto certamente decorre da profunda controvérsia doutrinária sobre o tema. Um significativo segmento da comunidade de juristas brasileiros não admite a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, enquanto outro segmento, não menos significativo, dessa mesma co-

⁴ IOB Urgente, anexo ao Bol. 35/93 - Extra; e Revista de Direito Administrativo, nº 193, jul/set-1993, pp. 418/419.

munidade, preconiza com entusiasmo a tese oposta, como forma de fortalecer o Tesouro Público.

Vejamos.

3.1.1. *Os argumentos contrários*

Os que se manifestam contrários à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo alegam, em síntese, que admiti-la implica:

- a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética;
- b) estimular a sonegação, na medida em 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.⁵

3.1.2. *Os argumentos favoráveis*

Os que se manifestam favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sustentam, em síntese, que:

- 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.⁶

3.2. *Nossa opinião*

Efetivamente a razão parece estar com os que preconizam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, com os acréscimos legais. A favor dessa tese podemos ressaltar, entre outros, os seguintes argumentos, que adiante serão desenvolvidos:

a) constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compeler as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei;

c) é um equívoco acreditar, como fazem os que adotam a tese contrária, que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem regularmente os tributos;

d) não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente;

e) a extinção da punibilidade funciona como estímulo ao pagamento, de sorte que o contribuinte, vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial;

f) não é contrária à isonomia, e em situações outras a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão do crime (art. 15), como

⁵ Mário Luiz Bonsaglia, *A lei como causa de impunidade nos crimes fiscais*, em Boletim dos Procuradores da República, ano 1, nº 9, jan/99, pp. 18/21.

⁶ Juarez C. Silva, *Elementos de Direito Penal Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 160/161.

de redução da pena (art. 16), e aos que não podem pagar resta o recurso do parcelamento, que poderá redundar na extinção da punibilidade.

Examinemos cada um desses argumentos.

3.2.1. O caráter utilitarista da criminalização

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.

É incoerente, portanto, recusar a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, em virtude de seu caráter utilitarista. A questão que se coloca é simplesmente do momento em que se há de colocar a lei a serviço desse aspecto prático, utilitário, se no momento de avaliar o efeito intimidativo da pena, como forma de evitar a conduta violadora da lei tributária, ou se no momento em que, constatada a infração a esta, tem-se a alternativa de punir, ou relevar a falta em face do pagamento.

É incoerente, repetimos, cominar uma pena por um critério utilitarista, e no momento de escolher entre a realização do objeto perseguido, no caso o pagamento do tributo, ou a aplicação da pena cominada, optar-se pela última alternativa fundado em suposta conotação moral do Direito penal, que não foi considerada no momento precedente.

3.2.2. Efeito intimidativo da pena

Os contrários à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo na verdade acreditam que o efeito intimidativo da pena seja suficiente para fazer com

que todos paguem os tributos devidos. Isto, porém, é um evidente equívoco, que somente podem cometer aqueles que desconhecem a moderna doutrina do Direito Penal, que põe em descrédito esse efeito intimidativo, além de não examinarem a questão de saber se é mais fácil aperfeiçoar a fiscalização tributária ou os mecanismos judiciais de cujo funcionamento depende a aplicação das penas.

O efeito intimidativo da pena é diretamente proporcional à certeza de que, apanhado no cometimento delituoso, a punição ocorrerá.

Por uma série de razões, entre as quais a proteção que o sistema jurídico oferece aos acusados de cometimentos delituosos, sabe-se que é bem mais difícil aplicar a sanção penal do que a sanção administrativa tributária, vale dizer, a penalidade pecuniária.

Por outro lado, em face daquela proteção, muitos se atrevem a enfrentar os tribunais. São muito comuns as manifestações de delinquentes no sentido de que somente discutirão certas questões na Justiça, de sorte que o efeito intimidativo da sanção penal somente atinge os tímidos.

Aliás, o efeito intimidativo está mais relacionado com o aspecto moral. Ninguém quer ser réu em ação penal. Entretanto, na medida em que muitos sejam réus em ações penais por crimes contra a ordem tributária, esse efeito intimidativo de fundo moral termina diminuído, de sorte que já não existirá o temor de “sentar no banco dos réus”.

3.2.3. Estímulo à sonegação

Equivocado, também, é o argumento segundo o qual a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo constitui um estímulo à sonegação. Na ver-

dade, esse estímulo somente existe na medida em que a fiscalização tributária seja ineficiente. Um aperfeiçoamento da fiscalização - saindo do comodismo - somado à possibilidade de pena prisional para os que não pagarem o crédito tributário, no qual estão tributo e as penalidades pecuniárias, é o melhor desestímulo à sonegação.

O efeito intimidativo, aqui, se faz presente pela certeza da ação penal se não ocorrer o pagamento, enquanto, sem a fiscalização eficaz, esse efeito intimidativo é anulado pela esperança de não ser apanhado no cometimento ilícito.

Aliás, mesmo diante de uma fiscalização ineficiente, a cominação de pena pecuniária severa já elimina a idéia de sonegar porque se apanhado escapará da pena criminal. Ninguém por certo pretenderá correr o risco de ser obrigado a pagar o tributo com multa administrativa elevada, especialmente sabendo que, se apanhado pela fiscalização, vai ter que pagar sob pena de ser processado criminalmente.

3.2.4. Estímulo ao pagamento

A questão que se há de colocar, aqui, é a de saber se é mais proveitoso para a Fazenda Pública a) desestimular as práticas ilícitas com a ameaça da sanção penal, ou b) estimular o pagamento do tributo e acréscimos legais nas situações em que o ilícito administrativo fiscal é constatado pela fiscalização, vale dizer, o pagamento do crédito tributário regularmente constituído.

Para enfrentar essa questão coloca-se uma outra, que é a de saber se é mais factível: a) o aperfeiçoamento de todo o sistema punitivo, de sorte que se possa ter a certeza de que o contribuinte, apanhado em cometimento ilícito, sofrerá as sanções administrativas e também as

sanções penais, ou b) o aperfeiçoamento da fiscalização tributária, de sorte a que fique mais fácil a constatação dos ilícitos tributários pela Administração.

Essa questão, a nosso ver, é de solução simplíssima. É muito mais fácil o aperfeiçoamento da fiscalização tributária, que até independe de alterações legislativas, do que o aperfeiçoamento do sistema punitivo. Aliás, o aperfeiçoamento da fiscalização tributária depende exclusivamente das próprias autoridades da Administração Tributária. É uma simples questão de gerenciamento da atividade administrativa tributária.

E se é assim, não pode haver dúvida de que é bem melhor para a Fazenda Pública o estímulo ao pagamento do crédito tributário regularmente constituído.

Neste ponto, coloca-se a questão de saber se a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo com acréscimos legais, funciona, ou não, como estímulo ao pagamento.

Imaginemos a situação de um contribuinte que, apanhado em fraude fiscal, vencido no procedimento administrativo fiscal, tem a opção de pagar para extinguir a punibilidade, ou discutir em juízo para tentar demonstrar que não praticou o ilícito de que é acusado. E desse mesmo contribuinte, em idêntica situação, sabendo que o pagamento em nada lhe aproveita na esfera penal.

Qualquer um, que não seja excessivamente ingênuo, responderá prontamente que o contribuinte, na primeira situação, pagará, e na segunda, não pagará, preferindo utilizar o dinheiro correspondente na tentativa de escapar da sanção penal.

É evidente que o contribuinte, apanhado no cometimento ilícito, e sabedor de que o pagamento em nada lhe aproveita, vai utilizar o dinheiro correspon-

dente na tentativa de escapar da sanção penal. Vai tentar subornar autoridades, administrativas e judiciais, e em última análise vai tentar fugir do país. Se, porém, sabe que pagando sua dívida tributária estará livre, sem nenhuma dúvida fará o pagamento.

A extinção da punibilidade em exame, portanto, inegavelmente, funciona como estímulo ao pagamento do tributo lançado.

3.2.5. A questão da isonomia

Não é razoável o argumento segundo o qual a extinção da punibilidade pelo pagamento é um tratamento contrário à isonomia, na medida em que favorece aqueles que podem pagar. Primeiro, porque existem outras figuras típicas, como o peculato culposo, por exemplo, em relação às quais a reparação do dano, mesmo depois da denúncia, extingue a punibilidade. Segundo, porque mesmo abstraídas as normas de criminalização, a situação dos que podem pagar é sempre diferente da situação daqueles que não podem quitar seus débitos. Os primeiros escapam a quaisquer sanções pecuniárias, porque são adimplentes. Os últimos, inadimplentes, sofrem as sanções administrativo-fiscais.

Por outro lado, o não poder pagar muita vez é apenas aparente. Não se pode, aliás, olvidar que o principal argumento dos que preconizam medidas drásticas contra os sonegadores de impostos consiste exatamente na utilização, por estes, de interpostas pessoas, para as quais transferem seus bens de sorte a aparentarem situação de absolu-

ta insolvência para frustrarem a execução fiscal.⁷

Alguém que colocou seus bens em nome de terceiros, ao ver-se na iminência de ser processado tende a providenciar o pagamento, tornando desnecessária a execução fiscal.

Para os que não estão em condições de fazer o pagamento, mas estão de boa-fé, são bem intencionados e na verdade estão arrependidos do cometimento criminoso, restará sempre o caminho do parcelamento do débito, e com isto eles são colocados em condição idêntica, vale dizer, em condição de escapar da pena criminal desde que sem prejuízo da arrecadação.

4. Extinção da Punibilidade e Arrependimento

4.1. O arrependimento no Código Penal

O Código Penal cuida de duas modalidades de arrependimento. No art. 15 refere-se ao agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, e diz que este só responde pelos atos já praticados.

Nesse dispositivo os penalistas vislumbram a figura da desistência voluntária, que existe quando o agente cessa o seu comportamento delituoso antes de esgotar o processo executivo, e o arrependimento eficaz, que tem lugar quando o agente, tendo já ultimado o processo de execução do crime, desenvolve nova atividade impedindo a produção do resultado.⁸

No art. 16 o Código cuida do arrependimento posterior, que se configura

⁷ Esse argumento das autoridades fiscais na verdade apenas revela comodismo destas, porque se sabe que um levantamento do patrimônio dos terceiros pode ser capaz, na quase totalidade dos casos, de revelar a origem espúria dos bens que se encontram em seus nomes.

⁸ Cf. Damásio E. de Jesus, *Código Penal Anotado*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1991, p. 41.

quando, nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça a pessoa, o agente, por ato voluntário, antes do recebimento da denúncia ou da queixa, repara o dano.

Ocorrendo a desistência voluntária, prevista no art. 15 do Código Penal, quer se entenda que esta é causa de extinção da punibilidade, quer se entenda que ela torna atípico o fato, como ensina, com razão, Damásio, o certo é que o agente não será mais punível.

Nos crimes contra a ordem tributária configura-se a desistência voluntária se o agente, antes de findo o prazo para o pagamento do tributo, resolve corrigir, e corrige, os registros que poderiam configurar o crime, de sorte que os fatos com relevância tributária a que estes se reportam se façam objeto de registros normais, e o tributo porventura devido seja normalmente recolhido. Ou que a obrigação acessória se mostre adimplida de forma útil para o fisco.

O arrependimento eficaz, previsto também no art. 15 do Código Penal, nos crimes contra a ordem tributária, configura-se quando o contribuinte, depois do prazo para o pagamento do tributo, ou daquele estabelecido para o cumprimento de uma obrigação acessória, mas antes de iniciada ação fiscal contra ele, capaz de apurar a ocorrência daqueles fatos, faz a denúncia espontânea da infração nos termos do art. 138 do CTN. Em tais casos, seja por força da norma do art. 15 do Código Penal, excludente da tipicidade, seja por força da norma do art. 138, do CTN, que extingue a punibilidade, o agente não mais poderá ser punido.

Ocorrendo o arrependimento posterior, nos termos do art. 16 do Código

Penal, a pena será reduzida de um a dois terços, o que tornará possível a suspensão do processo, e a conseqüente extinção da punibilidade, como adiante será demonstrado.

4.2. Arrependimento e denúncia espontânea

Leva problema a interpretação dos artigos 15 e 16 do Código Penal, tendo-se em vista as características próprias dos crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei nº 8.137/90, e tendo-se em vista, ainda, o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

É razoável entender-se, com Decomain, que findo o prazo para o pagamento do tributo de cuja supressão ou redução se cogita, está consumado o crime descrito no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. O momento consumativo seria o instante em que se vence o prazo para pagamento do tributo.⁹

Embora, em princípio, seja assim, a questão merece melhor exame. Não pode ser resolvida à luz dos dispositivos do Código Penal, sem nenhuma consideração para com as características peculiares dos crimes contra a ordem tributária, e para com os dispositivos da legislação tributária.

O direito é um sistema. As leis devem ser interpretadas de sorte a que não seja quebrada a harmonia deste. O objetivo visado pelo legislador ao elaborar determinada norma, não deve ser contrariado pelo intérprete de norma outra, que não se possa ter como revogadora da primeira. Os valores corporificados em uma norma devem ser objeto de atenção do intérprete, que deve, em seu labor, emprestar à norma interpretada o significado que preserve aqueles valores.

⁹ Pedro Roberto Decomain, *Crimes contra a Ordem Tributária*, Obra Jurídica Editora, Florianópolis, 1994, p. 50.

O Código Tributário Nacional estabelece que “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 do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”. E ainda, que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.¹⁰

Isto quer dizer que, a qualquer tempo antes de instaurada a ação fiscal contra o sujeito passivo da obrigação tributária, pode este eximir-se da responsabilidade pelo cometimento de infrações fiscais, denunciando a infração cometida e pagando o tributo devido, se for o caso, ou oferecendo para depósito a quantia arbitrada pela autoridade administrativa, se o montante do tributo depender de apuração.

Não é razoável, portanto, que estando o contribuinte isento de responsabilidade pelas infrações cometidas, reste sujeito a sanção penal, pelos mesmos fatos.

A norma do art. 138, e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tem o objetivo de estimular a denúncia espontânea de infrações tributárias. Esse objetivo restaria contrariado se o intérprete da norma penal considerasse irrelevante a denúncia espontânea no mesmo disciplinada.

Ressalte-se que a incriminação das condutas de resistência ao tributo tem o objetivo de proteger o Erário Público, e tal objetivo seria frustrado se não se

preservasse o estímulo à denúncia espontânea de infrações fiscais.

Por outro lado, antes de findo o prazo para o pagamento do tributo, ainda que ocorra ação fiscal, não se pode ter como consumado o crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Assim, o término do prazo para o pagamento do tributo tem apenas o efeito de emprestar à instauração da ação fiscal a condição de marco definidor da consumação do crime, na medida em que afasta a espontaneidade da denúncia.

Em síntese, portanto, o crime estará consumado com o início da ação fiscal, ou com o término do prazo para pagamento do tributo, valendo o que por último ocorrer.

4.3. A extinção da punibilidade pelo pagamento, a denúncia espontânea e o arrependimento

Tendo a Lei nº 9.249, de 26.12.95, em seu art. 34, restabelecido o pagamento como causa de extinção da punibilidade, nos crimes *definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*, poder-se-ia considerar superada a questão da denúncia espontânea e do arrependimento. Não é certo, porém, que seja assim. Certas situações que se podem configurar na relação tributária exigem ainda elaboração doutrinária, para a construção de uma Ciência do Direito efetivamente harmoniosa, livre o quanto possível de antinomias.

A extinção da punibilidade pelo pagamento configura-se desde que este ocorra antes do recebimento da denúncia. Mesmo nos casos em que tenha havido ação fiscal e com esta tenha sido

¹⁰ CTN, art. 138, e seu parágrafo único.

constatado o fato delituoso. Sob este aspecto é mais abrangente do que a denúncia espontânea, que somente se configura se o contribuinte regulariza sua situação fiscal antes de ter início a ação fiscal.

Por outro lado, tanto a extinção da punibilidade pelo pagamento, como a denúncia espontânea, pressupõe o pagamento integral da dívida tributária, antes do recebimento da denúncia, a primeira, e antes de ter início a ação fiscal, a segunda, mas nenhuma das duas abrange a hipótese de parcelamento da dívida.

O arrendimento eficaz, todavia, sob certo aspecto é mais abrangente, porque alcança as hipóteses de parcelamento quando não tenha havido ação fiscal, como adiante será demonstrado.

5. O Parcelamento do Débito

5.1. O pedido de parcelamento

Existem respeitáveis decisões afirmando que o parcelamento do débito tributário extingue a punibilidade nos termos do art. 34, da Lei nº 9.249/95.¹¹ Não obstante as excelentes razões de política criminal, e de política tributária, em que se apóiam tais decisões, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a extinção da punibilidade “quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia” (Lei 9.249/95, art. 34) pressupõe a satisfação integral do débito, e não apenas o seu parcelamento. Precedente citado: Inq (QO) 1.028-RS (DJU de 30.8.96); HC 74.754-SP (julgado em 4.3.97, acórdão

pendente de publicação, v. Informativo STF 62).¹²

O pedido de parcelamento, por si, não configura a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário, nem é causa de extinção da punibilidade nos termos do art. 34, da Lei nº 9.249/95, segundo a jurisprudência da Corte Maior.

Teria, então, algum outro efeito no âmbito do Direito Penal?

Pode ocorrer um pedido de parcelamento depois que, em ação fiscal, foi constatado o cometimento ilícito. E pode ocorrer um pedido de parcelamento por iniciativa voluntária do contribuinte. Neste último caso, embora não esteja configurada a denúncia espontânea, à míngua do pagamento, estará configurado o arrendimento eficaz.

Para tanto, aliás, nem é necessário o deferimento do pedido. Basta o pedido, desde que, repita-se, tenha sido espontâneo, e esteja o pedido instruído com todas as informações a respeito dos fatos em face dos quais não se deu o pagamento do tributo nas épocas próprias.

É que o crime contra a ordem tributária não se configura pelo simples inadimplemento da obrigação tributária principal. O tipo penal tem como elemento essencial a fraude. Superada, então, a fraude, com o restabelecimento da verdade a respeito dos fatos com relevância tributária, tem-se o desaparecimento por inteiro dos efeitos da prática fraudulenta, e o fisco passa a dispor de todas as condições para lançar o tributo e promover sua cobrança, tal como ocorreria se a fraude nunca tivesse existido.

¹¹ TRF da 4ª Região, 2ª Turma, Ap. Crim. nº 97.04.10116-3/PR, Rel. Juíza Tania Escobar, julgada em 24.09.98, DJU 2 de 28.10.98, p. 338 e RDDT nº 40, p. 188.; Ap. Crim. nº 97.04.30328-9/PR, Rel. Juiz Vladimir Freitas, julgada em 05.01.99, DJU 2 de 03.02.99, p. 433 e RDDT nº 43, p. 217.

¹² HC 77.010-RS, rel. Min. Néri da Silveira, julgado em 24.11.98, Informativo STF nº 133, Brasília 23 a 27 de novembro de 1998.

Exigir-se, para a configuração do arrendimento, o pagamento do tributo, é transformar a ameaça de pena criminal em forma oblíqua de execução fiscal, o que não pode ser admitido em nosso ordenamento jurídico, que repele as denominadas *sanções políticas*. A pena criminal, nos crimes contra a ordem tributária, pressupõe a fraude, e uma vez restabelecido pelo contribuinte, espontaneamente, o documentário dos fatos com relevo na relação tributária, já de fraude não se pode falar.

5.2. Parcelamento totalmente cumprido

O parcelamento, mesmo já deferido, e mesmo já cumprido em parte, não é causa de extinção de punibilidade. Este é o entendimento da Corte Maior, já acima referido.

Se, porém, ocorre o parcelamento e este é totalmente cumprido, antes do recebimento da denúncia, tem-se configurada a extinção da punibilidade pelo pagamento. Não importa que este se tenha dado em parcelas. Importa apenas que o débito esteja inteiramente quitado antes do recebimento da denúncia. Tal entendimento ficou expresso em julgado da Corte Maior.¹³

Assim será ainda que o parcelamento tenha sido precedido de ação fiscal, vale dizer, não seja subsequente à denúncia espontânea.

5.3. Parcelamento e suspensão do processo

5.3.1. Parcelamento e arrendimento

Pode ocorrer que o contribuinte faça o que seria uma denúncia espontânea,

levando espontaneamente ao conhecimento do fisco as infrações cometidas, antes de ação fiscal capaz de apurá-las, mas em vez de fazer o pagamento do tributo devido apenas requeira o parcelamento do débito respectivo.

Neste caso, estará configurado o arrendimento posterior, previsto no art. 16 do Código Penal, porque o dano decorrente da conduta fraudulenta estará inteiramente reparado.

Realmente, o dano decorrente da conduta fraudulenta, que configura inadimplimento de obrigações tributárias acessórias, não se confunde com aquele configurado pelo não-pagamento do tributo. Deixar de emitir uma nota fiscal, por exemplo, tem como resultado danoso a supressão do instrumento de controle fiscal, que inviabiliza ou dificulta a ação fiscal tendente a apurar o valor do tributo devido. Não se há de confundir esse dano com aquele que seria o não-pagamento do tributo.

Como o não-pagamento, puro e simples, do tributo, não constitui ilícito penal,¹⁴ tem-se então de concluir que a reparação do dano a que se reporta o art. 16 do Código Penal limita-se àquele dano decorrente da conduta que configura ilícito penal.

De todo modo, ainda que se entenda que a reparação do dano a que alude o art. 16 não é apenas o restabelecimento dos elementos de controle da obrigação tributária principal, afetados pela ação delituosa, mas inclui também o pagamento do tributo, forçoso é concluir-se que, para esse fim, o pedido de parcelamento restabelece a própria relação obrigacional tributária, fazendo in-

¹³ STF, HC 76.978-1, Min. Maurício Corrêa, julgado em 29.9.98, DJU 1, 10.02.99 p.27 e RDDT nº 43, pp. 216/217.

¹⁴ Não se está questionando, aqui, a constitucionalidade da norma que tipifica como crime o não-pagamento de certos tributos, em determinadas condições.

duvidoso o crédito da Fazenda Pública, a ser pago na forma pactuada.

5.3.2. Parcelamento e suspensão do processo

É certo que o acordo de parcelamento não extingue a punibilidade. A extinção da punibilidade, pelo pagamento, pressupõe, segundo já decidiu o Supremo Tribunal Federal, a satisfação total do débito, não sendo suficiente o pagamento de algumas parcelas deste.

Não é razoável, porém, deixar-se de atribuir efeitos penais ao comportamento do contribuinte que, apurado o crédito tributário e não podendo fazer o seu pagamento, reconhece o débito e pede o seu parcelamento. Esse comportamento certamente não é igual ao daquele que paga, mas também não é igual ao daquele que simplesmente continua resistindo ao cumprimento de seu dever tributário.

O pagamento extingue a punibilidade, ainda que o crédito tenha sido apurado sem nenhuma colaboração do contribuinte. É razoável, portanto, que a denúncia espontânea, seguida do pedido de parcelamento do débito, também possa produzir o efeito extintivo da punibilidade. E como adiante se verá, isto é possível, desde que se entenda cabível a suspensão do processo, e desde que cumpridas inteiramente pelo réu as condições dessa suspensão.

Diz a lei que nos crimes para os quais a pena mínima cominada não seja superior a um ano, estejam ou não tais crimes abrangidos pela competência dos denominados Juizados Especiais, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que

*o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizam a suspensão condicional da pena.*¹⁵

Assim, nos crimes previstos nos arts. 2º e 3º, da Lei nº 8.137/90, desde que presentes os demais requisitos legais, é indubitado o cabimento da suspensão do processo, porque a penas cominadas nesses dispositivos são de seis meses de detenção e um ano de reclusão, respectivamente.

Leva problema, então, saber se no crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, é também cabível a suspensão do processo, posto que a pena mínima cominada, neste caso, é de dois anos de reclusão.

Se o crédito tributário foi constituído por iniciativa do contribuinte, vale dizer, se este fez o que seria uma denúncia espontânea e apenas não efetuou o pagamento, o pedido de parcelamento do débito constituirá forma evidente de arrependimento posterior.

5.3.3. Direito à suspensão do processo

Há quem sustente que a suspensão do processo é uma faculdade atribuída ao Ministério Público. Essa tese, porém, está superada pela jurisprudência, e não tem consistência alguma em face de nossa Constituição, como bem demonstra Luiz Flávio Gomes.¹⁶

A suspensão do processo é um direito subjetivo do réu, desde que, evidentemente, estejam presentes os requisitos previstos na lei.

Nos crimes previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 8.137/90, com pena mínima cominada não superior a um ano, por-

¹⁵ Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, art. 89.

¹⁶ Luiz Flávio Gomes, *Suspensão condicional do processo penal*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pp. 166/167.

tanto, não há o que se possa questionar. Vejamos como se pode chegar à suspensão do processo no crime de supressão ou redução do tributo, previsto no art. 1º da mesma lei, cuja pena mínima cominada é de dois anos.

5.3.4. Causa de redução da pena

A iniciativa do contribuinte de levar ao fisco todos os elementos necessários ao lançamento do tributo, posteriormente ao término do prazo para o pagamento do tributo, e o subsequente pedido de parcelamento do débito, juntos, configuram evidente forma de arrependimento posterior.

Assim, aplica-se o art. 16 do Código Penal, que prescreve a redução da pena, de um a dois terços, tendo-se a consequente redução da pena mínima de dois anos para oito meses.

Sim, porque a redução, no caso, há de ser efetivamente de dois terços. A redução de apenas um terço é cabível para o cômputo da prescrição, que se rege pela pena máxima cominada. Para a suspensão do processo, que se rege pela pena mínima cominada, o raciocínio há de ser o inverso, conforme a doutrina apoiada por Luiz Flávio Gomes.¹⁷

No mesmo sentido, Heloísa Estelita Salomão, com apoio em decisões no Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, sustenta que a reparação do dano, nos termos do art. 16 do Código Penal, leva à suspensão condicional do processo, pois "a pena mínima passará a ser de 8 meses de reclusão (diminuição de dois terços, a máxima prevista pelo dispositivo penal acima indicado)".¹⁸

5.3.5. Suspensão do processo e extinção da punibilidade

Uma vez obtida a suspensão do processo, deve o réu, para obter a extinção da punibilidade, observar as condições que para tanto tenham sido fixadas pelo juiz.

Ressalte-se que entre aquelas condições, no contexto deste estudo, deve figurar o cumprimento do dever de pagar a dívida parcelada, e pode estar, também, a de não cometer qualquer outra infração da lei tributária, mesmo que não configure crime.

A solução que preconizamos, como é fácil de se ver, favorece a Fazenda Pública, porque viabiliza a arrecadação dos tributos, e favorece o contribuinte que a final queira colaborar com o fisco, recuperando-se de deslizes cometidos.

Chega-se, com ela, à solução recomendada tanto pela política criminal, como pela política tributária, sem o inconveniente que teria a extinção da punibilidade pura e simplesmente como decorrência do parcelamento do débito. É que uma vez decretada a extinção da punibilidade em face do parcelamento, poderá o contribuinte deixar de cumprir o acordo respectivo sem que nada mais possa ser feito contra ele na esfera criminal.

Aliás, esse é um único argumento consistente dos que se opõem à tese da extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito. Muitos poderiam pedir o parcelamento apenas com o propósito de obter a extinção da punibilidade, mas imbuídos desde logo da intenção de não honrar o compromisso assumido com a Fazenda Pública.

¹⁷ Luiz Flávio Gomes, Suspensão condicional do processo penal, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, p. 215.

¹⁸ Heloísa Estelita Salomão, Arrependimento posterior nos crimes contra a ordem tributária, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 37, Dialética, São Paulo, p. 61.