

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



121

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

121



Fernando Durão

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

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars 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
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena
(OUTUBRO - 2005)

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.

Complete sua coleção.

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.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

S U M Á R I O

Doutrina

Daniel Zanetti Marques Carneiro - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela manifestação de inconformidade a que alude a Lei nº 9.430/96

1. Introdução.
2. A compensação de tributos (brevíssimo panorama).
3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, III).
4. A manifestação de inconformidade e a pretendida suspensão da exigibilidade do crédito com fulcro no art. 151, III, do CTN - análise da legislação regente do tema.
5. Relevância prática - um caso concreto.
6. Conclusão.

7

Diogo Ferraz - O possível conflito entre os preços de transferência e a legislação CFC

1. Introdução.
2. Breves noções sobre preços de transferência (*transfer pricing*).
3. Breves noções sobre a legislação CFC.
4. Possíveis conflitos entre os dois institutos.
5. Conclusão.

22

Eurico Marcos Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto - PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios

1. Descrição do caso concreto.
2. Questões controvertidas.
3. Da competência para a criação de lei instituindo o PIS/Cofins-importação.
4. Aplicação das categorias propostas na resolução dos problemas controvertidos.
5. Conclusões.

34

Fernando Netto Boiteux - Os Conselhos de Contribuintes e a jurisprudência dos Tribunais Superiores

- I. Declaração de inconstitucionalidade; competência.
- II. Indisponibilidade dos bens públicos e consequências de sua violação.
- III. O regime da Lei nº 9.430/96.
- IV. Art. 4º, *caput*, do Decreto nº 2.346/97: constitucionalidade.
- V. Art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97: âmbito de aplicação.
- VI. Art. 1º do Decreto nº 2.346/97: âmbito de aplicação.
- VII. Portaria MF nº 103/2002: legalidade.
- VIII. Os regimentos internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes.
- IX. Precedentes judiciais e fontes do direito.
- X. Meios de controle da legalidade dos atos de julgamento.
- XI. Conclusões.

55

Gabriel Lacerda Troianelli - O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168/2000

1. Introdução.
2. Os limites constitucionais à criação de contribuições de intervenção no domínio econômico.
3. A compatibilidade da Cide com a Constituição Federal.
4. Uma possível interpretação do § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

69

Hugo de Brito Machado - Efeitos do parcelamento e do pagamento do tributo no crime contra a ordem tributária: hipótese de aplicação da lei penal por analogia

1. Introdução.
2. A tese restritiva.
3. Aplicação analógica da lei penal.
4. Interpretação conforme com a Constituição.
5. O dano e a responsabilidade.

80

Rui Barros Leal Farias - A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e a função do Direito Penal

1. Introdução.
2. Da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária na legislação brasileira.
3. O Supremo Tribunal Federal e a extinção da punibilidade.
4. Função do Direito Penal Tributário - arrecadar recursos ou punir os infratores da Lei Penal?
5. Conclusões.

89

Tiago Cappi Janini - Incidência da Cofins para as entidades sem fins lucrativos: inconstitucionalidades e ilegalidades

1. Introdução.
2. Disciplina legal.
3. Problemática a ser enfrentada.
4. Imunidade das entidades sem fins lucrativos.
5. Conflito entre instrução normativa e lei ordinária.
6. A sistematica não cumulativa.
7. Conclusões.

100

Efeitos do Parcelamento e do Pagamento do Tributo no Crime contra a Ordem Tributária: Hipótese de Aplicação da Lei Penal por Analogia

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Depois de inúmeras alterações legislativas, e de vacilações na doutrina e na jurisprudência, parece hoje pacificado o entendimento, que decorre do art. 9º e seus parágrafos, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 e já foi afirmado pelo Supremo Tribunal Federal, de que no crime de supressão ou redução de tributo, definido pelo art. 1º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o pagamento do tributo, a qualquer tempo antes da execução da pena, extingue a punibilidade.

Antes da Lei nº 10.684/2003 vigorava o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em face do qual se operava a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Agora, porém, opera-se a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, feito a qualquer tempo, mesmo depois de transitada em julgado a sentença penal condenatória.

Houve quem sustentasse que a extinção da punibilidade nos termos da Lei nº 10.684/2003 somente ocorria em relação aos casos nos quais tivesse havido o parcelamento do débito tributário. Entendimento inteiramente inconsistente, fundado apenas em interpretação literal, cedo superado por manifestações do Supremo Tribunal Federal. Mas a idéia de restringir o alcance da norma que estabelece essa forma de extinção da punibilidade parece persistir, tanto que agora dizem estar prevalecendo entre as autoridades da Receita Federal o entendimento segundo o qual o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 não seria invocável por contribuinte pessoa física, beneficiário de parcelamento de seus débitos tributários.

De tão absurda que é a distinção, nesse contexto, entre contribuinte pessoa jurídica e contribuinte pessoa física, custa-nos acreditar que realmente esteja sendo feita por autoridades no âmbito da Receita Federal. Entretanto, como a informação nos veio de fonte merecedora de todo nosso respeito, vamos neste pequeno estudo examiná-la.

A questão que se coloca, portanto, é a de saber se a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento e a extinção da punibilidade pelo pagamento operam-se apenas nos ca-



Hugo de Brito Machado
é Desembargador
Federal aposentado do
TRF da 5ª Região,
Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.

sos de contribuinte pessoa jurídica, ou se também ocorrem nos casos em que o contribuinte seja uma pessoa física.

2. A Tese Restritiva

2.1. *O dispositivo legal em que se funda*

Estabelece a Lei nº 10.684/2003, que dispõe sobre parcelamentos de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências:

“Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 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.”

2.2. *Interpretação literal*

Os que sustentam a tese restritiva do alcance do dispositivo legal em tela afirmam que os efeitos do parcelamento do débito, e do seu pagamento, operam-se apenas nos casos de contribuinte pessoa jurídica. Não se operam em favor do contribuinte pessoa física que se coloque na mesma situação, vale dizer, que obtenha parcelamento de seu débito tributário e faça o correspondente pagamento.

Essa tese restritiva busca apoio simplesmente no elemento literal. Como a lei, ao cuidar da suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária, e da extinção da punibilidade, refere-se expressamente à *pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes*, seria evidente que a norma penal em tela não alcançaria os casos nos quais um contribuinte, na condição de pessoa física, seja o agente do crime em questão.

2.3. *Inconsistência da tese restritiva*

Fundada, como se vê, exclusivamente na interpretação literal do texto que, como se sabe, é geralmente insuficiente, a tese restritiva em questão é absolutamente inconsistente e com certeza não prevalecerá perante o Poder Judiciário.

Na verdade, a interpretação literal pode em certos casos ser sustentada como instrumento da efetividade do princípio da legalidade, mas este, como se sabe, tanto em matéria tributária como em matéria penal, nada mais é do que um instrumento de proteção do particular contra o poder estatal. Logo, só é invocável em favor do particular. Jamais contra este. No caso de que se cuida, portanto, basta a invocação do elemento teleológico para justificar plenamente a aplicação do art. 9º, e seus parágrafos, aos casos de contribuinte pessoa física.

Entendemos, aliás, que o próprio legislador não poderia fazer a restrição em tela, pois se o fizesse o dispositivo legal que albergasse tal restrição seria flagrantemente inconstitucional, porque lesivo ao princípio da isonomia.

É o que vamos a seguir demonstrar.

3. Aplicação Analógica da Lei Penal

3.1. *Interpretação extensiva ou integração*

Por mais hábil que seja o legislador, e mais adequada a técnica legislativa utilizada, jamais se conseguirá evitar inteiramente a ocorrência de situações não claramente previstas pela norma jurídica. Daí por que se cogita da denominada interpretação extensiva e da denominada integração do ordenamento jurídico.

No âmbito deste estudo não se justifica a incursão no questionamento em torno da possível distinção entre interpretação extensiva e integração. Diremos apenas que tanto uma como a outra prestam-se para equacionar problemas que não estão regulados, ou pelo menos não estão clara e indiscutivelmente regulados, em normas expressas e específicas incidentes no caso. E excluímos a utilidade do exame aqui da possível distinção, admitindo, para os fins deste estudo cuidar-se mesmo de analogia, de meio de integração do sistema jurídico, e não de interpretação extensiva.

Em outras palavras, admitimos que a resposta para a questão de saber se a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento e a extinção da punibilidade pelo pagamento operam-se apenas nos casos de contribuinte pessoa jurídica, ou se também ocorrem nos casos em que o contribuinte seja uma pessoa física, exige que se cogite da possibilidade da aplicação da norma do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, por analogia.

Na verdade o referido dispositivo legal não criou uma lacuna em nosso ordenamento jurídico porque a sua interpretação conforme com a Constituição é bastante para superar a questão que estamos examinando neste estudo. De todo modo, vamos admitir, para fins de argumentação, que existe uma lacuna em nosso ordenamento, e vamos examinar a questão de saber se essa lacuna deve ser colmatada com o uso da analogia.

Começamos nosso trabalho invocando a lição de Damásio, que nos diz:

“O emprego dos processos de auto-integração não é ilimitado. Esbarra no princípio da reserva legal. Assim, só podem ser aplicados em relação às normas penais não incriminadoras.

A analogia é o primeiro recurso fornecido pela ciência jurídica na solução do problema da auto-integração da norma penal.”¹

Como as normas albergadas pelo art. 9º, e seus parágrafos, da Lei nº 10.684/2003, não são normas incriminadoras, temos de admitir desde logo que, em princípio, a analogia é um meio de integração utilizável no caso de que se cuida. Vejamos, porém, o que a esse respeito nos ensinam os doutrinadores.

3.2. *Analogia in bonam partem no Direito Penal*

Em praticamente todo o mundo rege-se o Direito Penal pelo princípio da legalidade. No Brasil esse princípio está expresso na Constituição Federal, em norma segundo a qual “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.²

Pode parecer que o princípio da estrita legalidade seria impedimento à aplicação analógica da lei penal. Não é, todavia. A própria norma da Constituição que o

¹ Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, 1º volume, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 41.

² Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXIX.

expressa, ao dizer que *não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*, restringe o alcance da exigência da estrita legalidade. E na verdade assim deve ser, porque o princípio da legalidade foi construído como um instrumento de proteção do particular, contra o arbítrio dos que exercem o poder estatal. Seu objetivo é a proteção do acusado, e tal objetivo seria invertido com sua ampliação que nos levasse a rejeitar a integração por analogia mesmo quando esta favorece o acusado.

Por isto prevalece na doutrina, no Brasil e no estrangeiro, o entendimento segundo o qual no Direito Penal deve ser adotada, seja como forma de extensão do sentido da norma, seja como forma de integração da lei, a analogia *in bonam partem*, quer dizer, a analogia para favorecer o acusado. Confirmando essa assertiva inúmeras manifestações doutrinárias podem ser citadas.

Comecemos com a lição de Damásio, que nos ensina:

“Não há negar que a analogia é inadmissível em matéria penal para criar delitos e cominar penas. Em se tratando, porém, de casos de leis penais não incriminadoras, é perfeitamente permitido o procedimento analógico.”³

Paulo José da Costa Jr., por seu turno, escreve:

“Inadmissível a analogia *in malam partem*. Assim, a extensão analógica que venha a prejudicar o réu, seja por fazê-lo responder por um fato não expressamente previsto pela lei, seja por aplicar-lhe uma pena não estabelecida previamente, seja ainda por agravar-lhe a situação, não é de nenhum modo aceita pelo direito penal, em razão do princípio da reserva legal. Admite-se, ao contrário, a analogia *in bonam partem*, isto é, aquela que venha de algum modo a favorecer o réu (favor rei).”⁴

Mirabete também ensina:

“Diante do princípio da legalidade do crime e da pena, pelo qual não se pode impor sanção penal a fato não previsto em lei, é inadmissível o emprego da analogia para criar ilícitos penais ou estabelecer sanções criminais. Nada impede, entretanto, a aplicação da analogia às normas não incriminadoras quando se vise, na lacuna evidente da lei, favorecer a situação do réu por um princípio de equidade. Há, no caso, a chamada ‘analogia *in bonam partem*’, que não contraria o princípio da reserva legal, podendo ser utilizada diante do disposto no já citado art. 4º, da LICC.”⁵

Magalhães Noronha, que chegou a manifestar opinião em sentido diverso, ressou convencido. Tanto que comenta restrições feitas por Nelson Hungria⁶ à utilização da analogia em matéria penal, mas conclui:

“Também já fomos dessa opinião. Entretanto força é reconhecer que essa espécie de analogia não se opõe ao princípio da reserva legal, e, depois, casos há em que, na iminência da punição infíqua, deve lançar-se mão dela.”⁷

No estrangeiro não é diferente. Muñoz Conde, catedrático de Direito Penal da Universidade Pablo Olavide, de Sevilla, Espanha, ensina que:

³ Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, 1º volume, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 48.

⁴ José Paulo da Costa Jr., *Curso de Direito Penal*, 8ª edição, DPJ, São Paulo, 2005, p. 27.

⁵ Julio Fabbrini Mirabete, *Manual de Direito Penal*, 18ª edição, Atlas, São Paulo, 2002, p. 47.

⁶ A tese de Hungria, rejeitando a aplicação da analogia *in bona partem*, é coerente e merece toda a consideração de quem pretenda fazer uma análise do tema, mas não pode ser aplicada no caso de que se cuida porque isto implicaria flagrante lesão ao princípio da isonomia, como será demonstrado neste estudo, no item 4, onde vamos cuidar da interpretação segundo a Constituição.

⁷ E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, volume 1, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 74.

“La primera razón por la que se prohíbe la analogía en derecho penal es por la vigencia en él del principio de legalidad. Este principio, como conquista histórica irreversible, tiene un profundo significado jurídico, del que deriva la prohibición de fundamental la responsabilidad penal en otra cosa que no sea en la ley. De este modo se convierte la ley en la única fuente de creación del derecho penal y cuando no existe una ley directamente aplicable al caso que se quiere fallar, debe quedar este caso marginado de las consecuencias jurídico penales.

Ahora bien, de la vigencia del principio da legalidad no se deriva la prohibición absoluta de la analogía, sino sólo de aquella analogía que va en contra del reo (*analogía in malam partem*). La analogía favorable al reo (*analogía in bonam partem*), por el contrario, es admitida e incluso alabada. La razón de esto obedece también a la vigencia del principio de legalidad, cuya creación se debió a que se consideraba necesario proteger al individuo frente al poder punitivo del Estado, y por eso mismo, si de lo que se trata es de evitar la intervención del poder punitivo estatal, no tiene importancia que se excluya de su ámbito algún caso dudosamente subsumible en él.”⁸

No mesmo sentido há muito se formara, aliás, a doutrina do grande Sebastián Soler, expressa em obra cuja primeira edição data de 1940. Depois de justificar por que deve se proibida a aplicação analógica da lei penal, Soler adverte:

“No creemos, sin embargo, que la prohibición del procedimiento analógico sea, en el campo penal, absoluta y sin distinciones, pues siendo ese procedimiento uno de los medios jurídicos interpretativos lícitos (art. 16, C.C.), su prohibición debe entenderse limitada sólo en cuanto pueda vulnerar el principio constitucional superior, de donde se deduce que no estará prohibida la analogía cuando conduzca a la aceptación de un principio que la ley contenga sólo implícitamente, y que no leve a ampliar sino a restringir la pretensión punitiva.”⁹

Não obstante todas essas manifestações doutrinárias, mais do que suficientes para justificar a aplicação da analogia no caso em tela, em respeito à tese contrária, adotada por Nelson Hungria, vamos demonstrar que mesmo rejeitada a analogia não se pode chegar a resultado diverso porque violaríamos flagrantemente a Constituição Federal. E não apenas uma norma da Constituição, mas um princípio por ela consagrado que é sabidamente instrumento de realização da Justiça, um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cumpre realizar.

Na verdade o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 deve ser interpretado em conformidade com a Constituição.

4. Interpretação Conforme com a Constituição

4.1. Em que consiste

Diz-se que a interpretação das leis deve ser conforme com a Constituição e isto quer dizer que se a lei admite uma interpretação que a coloca em desacordo com a Constituição e outra que a coloca conforme com a Constituição, devemos optar pela primeira dessas interpretações. Em outras palavras, devemos optar pela interpretação que se mostra em harmonia com a Constituição e assim preserva a coerência do sistema jurídico, à consideração de que todas as normas integram um sistema. Aliás, já escrevemos:

⁸ Francisco Muñoz Conde, *Introducción al Derecho Penal*, 2ª edição, B. de F., Montevideo-Buenos Aires, 2001, pp. 233/234.

⁹ Sebastián Soler, *Derecho Penal Argentino*, 4ª edição, 10ª reimpressão, TEA, Buenos Aires, 1992, pp. 188/189.

“Essa consideração leva o intérprete à conclusão de que a melhor interpretação, entre as várias possíveis, de uma norma, é aquela que a coloca em harmonia com as demais, não apenas do ponto de vista lógico formal, mas também do ponto de vista valorativo.”¹⁰

Dir-se-á que no caso de que se cuida seria então necessário ampliar o campo de aplicação do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, porque esta, em sua expressão literal, não abrange o parcelamento de tributo concedido a pessoas físicas, nem o pagamento destes, de sorte que não se poderia cogitar de seus efeitos penais. Essa deficiência da lei, todavia, não afasta a possibilidade ou, mais exatamente, não afasta a necessidade de interpretarmos o dispositivo deficiente de forma a colocá-lo conforme com a Constituição.

A interpretação será, portanto, ampliativa, pois será sempre necessária a adequação da lei à Constituição. É a lição irreparável de Guastini que, depois de se referir à interpretação restritiva do alcance da lei, esclarece:

“Pero puede también suceder, por el contrario, que para adecuar una disposición legislativa a la Constitución sea necesario ampliar su campo de aplicación. Ocurre esto, por ejemplo, siempre que una ley atribuye un beneficio a una clase de sujetos excluyendo a otra clase de sujetos que, en virtud del principio de igualdad (artículo 3º constitucional), debería gozar, en cambio, del mismo beneficio. Se encuentran ejemplos de ello en todas las sentencias ‘aditivas’ de la Corte Constitucional.”¹¹

Se entendermos que a simples interpretação extensiva da norma albergada pelo art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, permite-nos alcançar as hipóteses de parcelamento e pagamento do tributo por contribuinte pessoa física, a questão em exame neste estudo estará resolvida. Nem se há de cogitar mais, portanto, de analogia *in bonam partem*. Se adotarmos o entendimento contrário, porém, restará a questão de saber a aplicação da lei penal por analogia é possível quando resulte em benefício do réu.

Como já afirmamos (item 3.1 deste estudo), estamos admitindo a necessidade de integração analógica, propositadamente, apenas para abrirmos ensejo ao questionamento em torno da possibilidade de analogia *in bonam partem* no Direito Penal.

4.2. Existência de lacuna técnica ou verdadeira

Admitindo-se a existência de uma lacuna, a primeira questão que se coloca é a de saber se estamos diante de uma falsa lacuna, ou lacuna política, ou de uma lacuna verdadeira ou técnica.

Com apoio na doutrina de Karl Engisch¹² temos ensinado que a lacuna falsa, política ou ideológica,

“... embora configurada pela ausência de uma norma específica, é vista ou sentida apenas por quem gostaria de chegar a uma solução diferente em determinado caso, em lugar da solução decorrente da aplicação da norma geral ou do princípio geral negativo. O suprimento da ausência da norma fica a critério do legislador, que poderá editar a norma específica reclamada.”¹³

¹⁰ Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, p. 171.

¹¹ Riccardo Guastini, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, 6ª edição, tradução de Marina Gascón e Miguel Carbonell, Porrúa/Universidad Nacional Autónoma, México, 2004, p. 49.

¹² Karl Engisch, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 7ª edição, tradução de J. Baptista Machado, Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1996, pp. 276/309.

¹³ Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, p. 183.

E que a lacuna verdadeira, ou técnica, é aquela que deve ser preenchida pelo aplicador da norma porque

“... a solução consistente na aplicação de uma norma geral, ou do princípio geral negativo, será sempre axiologicamente insatisfatória. Resolve, do ponto de vista lógico, mas a solução será insatisfatória, porque será contrária aos valores albergados pelo ordenamento jurídico. Estará em conflito com o valor *justiça*, o valor *segurança*, ou outro valor que o ordenamento jurídico consagra.”¹⁴

Restaria saber se no caso do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, a não-abrangência da situação na qual o parcelamento do débito, ou o seu pagamento, é relacionado a um contribuinte pessoa física configura um momento de incongruência, e consubstancial, portanto, uma lacuna técnica ou verdadeira, que pode ser preenchida pelo intérprete.

Não temos dúvida de que, admitida a existência de lacuna, temos de admitir que se trata de uma lacuna verdadeira, ou técnica, tamanha é a incongruência que se instaura no sistema jurídico, porque não existe nenhuma razão lógica capaz de justificar o tratamento diferenciado entre o agente de crime contra a ordem tributária que atua no âmbito de uma pessoa jurídica e o agente dessa mesma espécie de crime que atua individualmente.

4.3. *Discriminação inconstitucional*

O tratamento diferenciado entre o agente de crime contra a ordem tributária que atua no âmbito de uma pessoa jurídica, e aquele que atua na condição de contribuinte individual, não seria admissível mesmo que consubstanciado em dispositivo expresso da lei. Em outras palavras, se houvesse dispositivo expresso afirmando que o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 não se aplica aos casos de contribuinte pessoa física, esse dispositivo seria induvidosamente desprovido de validade porque afrontoso ao princípio da isonomia que além de ser um princípio universal do Direito de todo o mundo civilizado, está expressamente albergado pela Constituição Federal.

As discriminações que o legislador pode estabelecer, sem afronta ao princípio da isonomia, são somente aquelas fundadas em critério de discrimine que tenha pertinência lógica com o resultado da discriminação. Nas palavras do eminentíssimo jurista:

“Cabe, por isso mesmo, quanto a este aspecto concluir: o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica - a dizer: o fator de discriminação - pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que, se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.”¹⁵

No caso de que se cuida, o critério especificador escolhido pela lei teria sido a qualidade do contribuinte como tal. Não a qualidade ou qualquer elemento inerente

¹⁴ Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, p. 183.

¹⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª edição, Malheiros, São Paulo, 1993, pp. 38/39.

te ao agente do crime. E o resultado da discriminação seria considerar-se destinatário do benefício da suspensão da pretensão punitiva, e da extinção da punibilidade, apenas os agentes de crimes contra a ordem tributária vinculados a pessoas jurídicas. Ficariam excluídos do benefício em tela os agentes desses crimes não vinculados a pessoas jurídicas porque são contribuintes na condição de pessoas físicas.

É da maior evidência, portanto, a absoluta ausência de qualquer pertinência lógica entre o fator de discriminação - ser ou não ser o agente do crime ligado a uma pessoa jurídica - e o resultado a que se chega, vale dizer, o favorecimento apenas dos agentes de crime ligados a pessoas jurídicas, e a exclusão dos que não ligados, porque contribuintes como pessoas físicas.

A agressão ao princípio da isonomia, no caso, é tão clara, que se pode mesmo considerar inteiramente desnecessárias todas as razões desenvolvidas neste pequeno estudo, a cuja elaboração na verdade só nos dedicamos em virtude da elevada consideração que temos a quem nos informou do entendimento mantido por autoridades da Receita Federal sobre o tema.

Feitas estas considerações voltemos a nos referir à tese de Nelson Hungria.

4.4. Contornando a tese de Nelson Hungria

Entre os raros penalistas que se manifestam contrários ao emprego da analogia *in bonam partem*, Nelson Hungria desenvolve argumento consistente na defesa de sua tese. Sustenta o inesquecível doutrinador e eminentíssimo Ministro do Supremo Tribunal Federal:

“Com o argumento de que o princípio da legalidade somente diz com *incriminações e cominações de penas*, tem-se pretendido que, fora daí, o direito penal admite o emprego da analogia, desde que se atenda ao critério do *favorabilia amplianda*. Assim, poderiam ter aplicação analógica os preceitos referentes a exclusão de crime ou de culpabilidade, isenção ou atenuação de pena e extinção da punibilidade. Realmente, o *nulum crimen, nulla poena sine lege* não é infenso à analogia *in bonam partem*; mas contra a admissão desta, nos casos apontados, há a objeção de que os preceitos a estes relativos são de caráter *excepcional*, e as exceções às regras da lei são rigorosamente limitadas aos casos a que se referem. *Excepciones sunt strictissimi juris*. Os preceitos sobre causas discriminantes, excludentes ou atenuantes de culpabilidade ou de pena, ou extintivas de punibilidade, constituem *jus singulare* em relação aos preceitos incriminadores ou sancionadores, e, assim, não admitem extensão além dos casos taxativamente enumerados.”¹⁶

A tese é aparentemente consistente. Por isto mesmo é que nos ocupamos dela. Mas sua consistência não resiste ao teste da constitucionalidade.

Realmente, a situação do agente de crime contra a ordem tributária que atua no âmbito de uma pessoa jurídica é igual à situação do agente desse mesmo crime que atua como contribuinte pessoa física. Tanto é assim que a Lei nº 8.137/1990 tratou-os de modo exatamente igual. Não existe, portanto, razão alguma para distinguí-los no dispositivo que, embora excepcional, institui a causa de suspensão da pretensão punitiva, e a causa de extinção da punibilidade que estamos a examinar.

¹⁶ Nelson Hungria, *Comentários ao Código Penal*, volume I, tomo I, 4^a edição, Forense, Rio de Janeiro, 1958, pp. 91/93.

É tal a identidade de situações desses agentes que será inconstitucional o dispositivo de lei que estabeleça distinção entre eles, negando a um os benefícios da suspensão da pretensão punitiva e da extinção da punibilidade que oferece ao outro. Pela mesma razão, pode-se facilmente concluir, será inconstitucional a não-aplicação da analogia que enseja o tratamento isonômico diante da lacuna da lei.

5. O Dano e a Responsabilidade

5.1. Possível dano

Diante do absurdo entendimento que se diz existente no âmbito da Receita Federal é possível que venham a ser encaminhados ao Ministério Público representações fiscais para fins penais contra contribuinte, pessoas físicas, mesmo quando estes tenham efetuado o pagamento de seus tributos, ou estejam em regime de parcelamento, cumprindo regularmente a obrigação de pagar as parcelas respectivas.

Tal ocorrendo, e vindo a ser ofertada denúncia contra aquele que teve sua punibilidade extinta, ou tem a pretensão punitiva contra ele suspensa por estar cumprindo o parcelamento que lhe foi deferido, é possível cogitar-se de dano moral. E com certeza haverá dano material se em decorrência da ação penal teve de realizar despesas para defender-se, ou sofreu outro prejuízo material qualquer.

5.2. Responsabilidade do agente público

Configurado o dano, é indiscutível a responsabilidade pessoal do agente público que tenha feito o encaminhamento da representação fiscal para fins penais, porque tal remessa configura ato ilícito. Ainda que não se configure dolo, se o agente não teve o propósito de causar o dano, é indiscutível ter havido culpa, a menos que o agente público que fez tal remessa não soubesse do pagamento, ou do parcelamento, que constituem causas impeditivas daquela providência.