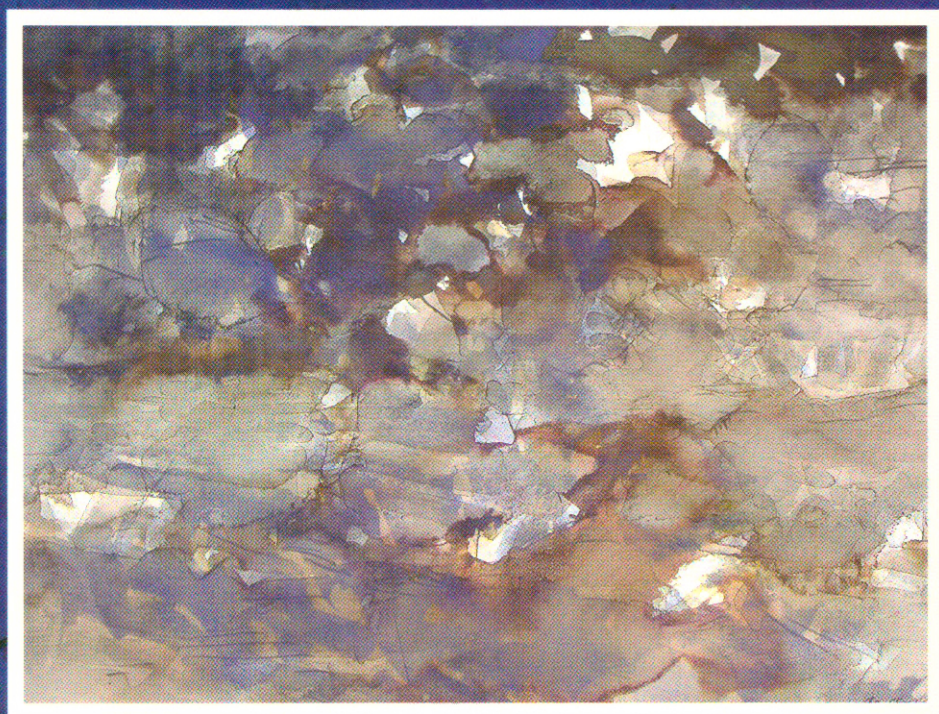


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



137

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

137

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

(FEVEREIRO - 2007)



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

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.
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

SUMÁRIO

Doutrina

Anderson Bitencourt Silva - “Cide Royalties”: aspectos genéricos e controvérsias atuais acerca da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168/00

1. Introdução. 2. A intervenção do Estado no domínio econômico e as contribuições interventivas. 3. Traços essenciais das contribuições de intervenção no domínio econômico. 4. Parâmetros de criação das contribuições de intervenção no domínio econômico. 5. A contribuição de intervenção no domínio econômico criada pela Lei nº 10.168/00 - “Cide Royalties”. 6. Conclusão.

7

Eurico Marcos Diniz de Santi - Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais

1. Introdução e questões-guia. 2. Desvios possíveis e desafios da interpretação no Direito, um curioso exercício: a escravidão é constitucional? 3. Tese paradigmática: descrição da tese da faculdade de opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte. 4. Análise e contraponto da tese paradigmática. 5. Análise e contraponto da norma proposta pela tese paradigmática. 6. Da oposição de interesses à divergência do código interpretativo. 7. Identificação do código do emissor da Lei 8.981/95: as regras de produção legislativa. 8. Respostas objetivas às questões-guias.

24

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro - A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores

1. Introdução. 2. A personalidade jurídica e sua desconsideração. 3. A desconsideração da personalidade jurídica e o Direito Tributário. 4. A responsabilidade dos sócios e administradores no Código Tributário Nacional. 5. Identificação do sujeito passivo nos casos de interposição dissimulada ou ostensiva de pessoas e da prestação de serviços personalíssimos. 6. Conclusão.

38

Hugo de Brito Machado - Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária

1. Introdução. 2. Extinção do crédito tributário. 3. Extinção da punibilidade pelo pagamento. 4. As razões da extinção da punibilidade pelo pagamento. 5. Extinção da punibilidade pela extinção do crédito. 6. Conclusões.

65

Hugo de Brito Machado Segundo - Divergência na classificação aduaneira e importação oriunda de país signatário do Mercosul

1. Introdução. 2. Situação exemplificativa. 3. Verdade material e suporte fático da regra isentiva. 4. Irrelevância da “infração” e exigência de multa. 5. Eventual tributação *a menor* no país de origem e “livre concorrência”. 6. Discussão relativa à classificação e apreensão das mercadorias. 7. Conclusões.

83

Mauro Silva - A utilização do Acordo de Preços Antecipado (APA) no regime de controle de preços de transferência

Introdução. 1. Aspectos gerais do APA. 2. Possibilidade de utilização do APA por residente no Brasil. 3. Vantagens e desvantagens do APA. Conclusões.

91

Pareceres

Ives Gandra da Silva Martins - O fato gerador do imposto sobre a renda e a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que implique acréscimo patrimonial - inteligência do artigo 43 do Código Tributário Nacional - ilegalidade de pretendida incidência sem ocorrência de acréscimo

Consulta. Resposta.

108

Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Nos dias atuais, a Ciência do Direito tem como sobejamente demonstrada a insuficiência do elemento literal na interpretação das normas jurídicas. O elemento literal é insuficiente não apenas porque não nos conduz ao significado adequado da norma, mas porque muita vez nos conduz a resultado inteiramente absurdo. Indispensável, pois, a utilização de outros elementos, entre os quais o teleológico ou finalístico e o contextual. Por outro lado, os princípios, entre eles o da razoabilidade, são a bússola indispensável para o intérprete. Afinal o Direito é realmente um fruto e um instrumento da racionalidade humana, que nos distingue a nós, humanos, dos outros animais habitantes de nosso planeta.

Não podemos, outrossim, esquecer que finalidade essencial do Direito consiste em colocar limites ao poder, para viabilizar a convivência harmoniosa dos homens, e a solução justa dos conflitos inevitáveis nessa convivência.

No plano do Direito Penal, temos de ver as normas como limitações ao poder/dever de punir que o grupo social atribui ao Estado. Por isto mesmo é que nesse campo do Direito a civilização construiu valiosos princípios, como o da legalidade e o da tipicidade, que se completam como instrumentos de defesa da liberdade humana. E à luz dos quais, até para a realizar sua finalidade essencial, os doutrinadores têm preconizado o uso da analogia como meio de integração normativa quando favoreça o acusado, assim como a denominada interpretação extensiva das normas, também apenas em favor do acusado.

É com base nessas considerações que há de ser enfrentada a questão de saber se a extinção do crédito tributário, por qualquer das causas legalmente previstas, implica a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária ou se, diversamente, só o pagamento, em sentido estrito, produz tal consequência.

Conhecemos caso no qual foi impetrado *habeas corpus* em favor do réu, com pedido de trancamento da ação penal por crime contra a ordem tributária. Alegou-se que, embora



**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.*

feito o lançamento respectivo, a Fazenda Pública não promoveu a execução fiscal. Assim, consumada a prescrição, estaria extinta a punibilidade. O Ministério Público Federal, todavia, sustentou que o prazo de prescrição a ser considerado para a extinção da punibilidade é o estabelecido na lei penal, e não o previsto na lei tributária. Não seria possível, assim, o trancamento de ação penal por crime contra a ordem tributária, proposta que fora esta muito antes de consumado o prazo de prescrição estabelecido pela lei penal.

Trata-se, data vênia, de um evidente sofisma. Não se tinha no caso a extinção da punibilidade pela prescrição da ação penal. Evidentemente a ação penal não estava prescrita. O prazo que produz tal efeito é realmente o estabelecido no Código Penal. A causa extintiva da punibilidade alegada naquele caso era a extinção do crédito tributário pela prescrição, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, coisa inteiramente diversa.

A inadmissibilidade da ação penal por crime contra a ordem tributária, quando tenha ocorrido a extinção do crédito tributário, pela prescrição ou por qualquer outra causa, nada tem a ver com a prescrição relativa a ação penal. É causa extintiva da punibilidade inteiramente diversa da prescrição penal, introduzida em nosso Direito Penal como uma opção de política legislativa. Causa nova, até então desconhecida na doutrina do Direito Penal, cuja adoção em nosso Direito positivo se fez adequada em face das peculiaridades dos crimes contra a ordem tributária, em especial do seu caráter utilitarista.

É o que pretendemos neste pequeno estudo demonstrar.

2. Extinção do Crédito Tributário

2.1. As causas de extinção do crédito tributário

O art. 156 do CTN arrola as causas de extinção do crédito tributário, a saber: a) o pagamento; b) a compensação; c) a transação; d) a remissão; e) a decadência; f) a prescrição; g) a conversão do depósito em renda; h) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; i) a consignação em pagamento; j) a decisão administrativa irreformável; l) a decisão judicial passada em julgado; m) a dação em pagamento de bens imóveis.

Esse rol não é exaustivo. A extinção do crédito tributário pode decorrer de outras causas, ainda que isto seja excepcional.

2.2. O pagamento

O pagamento é a causa ordinária, por isto mesmo a causa de ocorrência mais freqüente de extinção do crédito tributário. O pagamento extingue não apenas o crédito no sentido formal, mas também a relação obrigacional tributária. Não é, todavia, a única causa de extinção do crédito tributário. É apenas a mais comum, mais freqüente, a causa que ordinariamente opera a extinção dos créditos tributários em geral.

Entre as várias outras causas de extinção do crédito tributário, algumas operam a extinção também da própria obrigação tributária. Outras extinguem apenas o crédito tributário como entidade formal, sem extinguirem o seu substrato.

2.3. Outras causas de extinção do crédito tributário mencionadas no CTN

Além do pagamento, extinguem o crédito tributário diversas outras causas, a maioria delas operando a extinção da própria relação jurídica obrigacional subjacente, impedindo a constituição de um novo crédito. A seguir vamos indicar e definir sumariamente essas causas.

2.3.1. Compensação

Entende-se por compensação o encontro de débitos e créditos. Ocorre quando o devedor do crédito tributário em questão seja ao mesmo tempo credor da Fazenda Pública.

2.3.2. Transação

Reportando-se ao art. 1.025 do Código Civil de 1916, Rubens Gomes de Sousa definiu transação como “o ajuste pelo qual as partes terminam um litígio, ou evitam que ele se verifique, mediante concessões mútuas.” E acrescenta que isso não seria possível no Direito Tributário, por ser a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, o que significa que a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei, não podendo fazer concessões. Aponta, porém, uma exceção, concernente aos tributos federais.¹

É que em regra a relação tributária não admite transação, mas esta pode ocorrer em virtude de lei específica que o estabeleça.

2.3.3. Remissão

Rubens Gomes de Sousa reportando-se ao art. 1.049 do Código Civil de 1916 diz que remissão

“é o perdão da dívida pelo credor. Não pode ocorrer no direito tributário porque, sendo a autoridade fiscal obrigada a efetuar o lançamento sempre que verifique a hipótese prevista em lei, não tem a faculdade de perdoar dívidas tributárias, a não ser quando autorizada por lei expressa: é o caso das leis de *anistia fiscal*.”²

Não obstante o Código Tributário Nacional coloca entre as causas de extinção do crédito tributário a remissão (arts. 156, inciso IV, e 172). E com isto não desmente o Mestre Gomes de Sousa porque exige lei autorizadora. O que não é possível é a remissão praticada pela autoridade da Administração Tributária por sua própria iniciativa. Em face do princípio da legalidade que rege a Administração Pública em geral, e especificamente a atividade de Administração Tributária, a remissão só é possível mediante autorização legal expressa e específica.

2.3.4. Prescrição e decadência

Tanto a prescrição como a decadência são instrumentos de realização do princípio da segurança jurídica. Nada justificaria a permanência das relações jurídicas por tempo indeterminado. Assim, a lei estabelece a extinção das relações jurídicas

¹ Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, edição póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 116.

² Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, edição póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 117.

ao cabo de certo lapso de tempo, que estipula, para que sejam exercitados os direitos nelas albergados. A inércia do titular do direito durante certo tempo implica a extinção do direito.

A maioria dos tributaristas demonstra insegurança ao lidar com esses institutos, utilizando as palavras *decadência* e *prescrição* como se fossem sinônimos, e se reportando a um, ou ao outro instituto, indistintamente. Na verdade, porém, prescrição e decadência são institutos jurídicos bem distintos, e no que diz respeito à obrigação tributária principal estão muito bem estabelecidos nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, que cuidam, o primeiro, da *extinção do direito de lançar*, e o segundo da *extinção do direito de cobrar o crédito tributário*.

Diz-se que a decadência extingue o direito lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário, e que a prescrição extingue a ação destinada a sua cobrança. Não se explica, porém, porque é assim, de sorte que não se reportando o legislador, explicitamente, à decadência, ou à prescrição, resta sempre a ser resolvida a questão de saber se de uma ou da outra está cuidando em cada caso. Por isto é que em relação ao art. 168, que estabelece prazo extintivo do direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago, persistem os equívocos dos que, a partir da lição de Baleeiro,³ consideram que se trata de prazo de decadência. Equívoco em que também incorremos, afirmando que o prazo estabelecido pelo art. 168 do Código Tributário Nacional é de decadência, quando tal prazo na verdade é de prescrição, como demonstramos ao comentar aquele dispositivo.

A distinção essencial entre decadência e prescrição, capaz de explicar porque a primeira atinge o próprio direito material, enquanto a segunda atinge a ação que o protege, reside na própria natureza do direito material que no primeiro caso é afetado diretamente, e no segundo indiretamente.

A decadência atinge o direito de lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Já a prescrição atinge o direito de ação, ou direito de cobrar o crédito tributário. Assim, de decadência se cuida antes do lançamento, enquanto de prescrição se cuida depois do lançamento. Em Direito Tributário, a fronteira entre a decadência e a prescrição é precisamente o lançamento.

2.3.5. Conversão de depósito em renda

Quando um contribuinte pretende discutir em juízo a exigência de um tributo, seja antes ou depois de constituído o crédito tributário, tem a faculdade de efetuar o depósito do valor correspondente. O depósito integral do crédito tributário suspende a exigibilidade deste.

A decisão favorável à Fazenda Pública manda que o depósito seja convertido em renda. Com o seu trânsito em julgado, ocorre a conversão do depósito em renda e a conseqüente extinção do crédito tributário questionado.

2.3.6. Pagamento antecipado e homologação do lançamento

O pagamento antecipado não opera por si mesmo a extinção do crédito tributário. Por isto mesmo a data do pagamento não marca o início do prazo de extinção

³ *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 570.

do direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente. Tal prazo só começa com a constituição do crédito tributário, até porque seria ilógico admitir-se a extinção antes da constituição deste.

A rigor, a constituição e a extinção do crédito tributário, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, operam-se simultaneamente. O decurso do prazo de cinco anos, a contar do fato gerador do tributo, implica homologação tácita da apuração feita pelo contribuinte. E com esta a constituição do crédito, que se extingue imediatamente, pela decadência. A causa extintiva é a soma dos dois fatos, o *pagamento antecipado* mais a *homologação do lançamento*, seja expressa ou tácita. Com a homologação, a Administração Pública afirma que a apuração do valor do crédito tributário, feita pelo contribuinte, está correta. Em consequência, o pagamento realizado antes (pagamento antecipado) é tido como adequado, operando-se então a extinção do crédito ao qual corresponde.

2.3.7. *Consignação em pagamento*

A consignação em pagamento é, a rigor, uma forma especial de pagamento que pode ser posta em prática sempre que ocorra um obstáculo ao pagamento como forma ordinária de extinção do crédito tributário.

A ação de consignação em pagamento é cabível nos casos indicados pelo art. 164 do Código Tributário Nacional. Com a mesma efetua-se o pagamento por uma via excepcional, em face das peculiaridades do caso.

2.3.8. *Decisão administrativa irreformável*

A decisão administrativa irreformável também é causa de extinção do crédito tributário. É a decisão com a qual a própria Administração afirma, em última instância, não ser juridicamente procedente a exigência que está sendo feita ao contribuinte. Não ter fundamento jurídico o crédito tributário questionado. Seja porque reconhece não existir o seu suporte substancial, vale dizer, reconhece não existir a obrigação tributária considerada no lançamento, seja porque reconhece haver sido o lançamento feito de forma indevida, vale dizer, sem obediência às formalidades legalmente estabelecidas para esse fim.

A distinção é relevante. Se a decisão administrativa afirma não existir a própria obrigação tributária, o crédito estará extinto definitivamente. Não haverá oportunidade para um novo lançamento, vale dizer, para que a Administração proceda novamente a constituição do crédito tributário. Se, porém, a decisão que extingue o crédito tributário reconhece apenas que o lançamento respectivo foi feito sem observância das exigências legais para esse fim, então um novo lançamento poderá ser feito. Em qualquer caso quando ainda não haja decorrido o prazo previsto no art. 173 do Código. E mesmo que haja decorrido o prazo do art. 173, na hipótese prevista em seu inciso II, vale dizer, quando se trate de anulamento por vício formal, pois neste caso o inciso II, a Administração terá um novo prazo para esse fim.

2.3.9. *Decisão judicial passada em julgado*

A decisão judicial passada em julgado, favorável ao contribuinte, também é causa de extinção do crédito tributário. A rigor, em terminologia mais precisa, te-

mos de admitir que as decisões judiciais não extinguem propriamente a relação jurídica obrigacional. Elas extinguem apenas o crédito tributário enquanto relação simplesmente formal, desprovida de conteúdo. A relação jurídica obrigacional que tenha sido utilizada para a constituição do crédito tributário ou não existia, ou então, se existia, subsiste.

Realmente, a decisão judicial favorável ao contribuinte pode reconhecer que o crédito tributário foi constituído sem que existisse obrigação tributária a lhe empregar substância. Reconhece, portanto, que não podia a Administração fazer o lançamento porque não existia obrigação tributária. O tributo não era devido. Neste caso a extinção do crédito tributário é definitiva.

Pode ocorrer, porém, que a decisão judicial favorável ao contribuinte apenas afirme que o lançamento foi feito de forma indevida. Sem obediência às formalidades legais. Neste caso, se ainda não decorrer o prazo de decadência, o lançamento poderá ser feito novamente, por força do disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional. Entretanto, se já decorrer o prazo de decadência, o lançamento só poderá ser feito novamente se a decisão tiver anulado o lançamento anterior. Não na hipótese de haver afirmado ser aquele inexistente.

2.3.10. *Dação em pagamento*

A dação em pagamento é um instituto do direito privado, mais especificamente um instituto do direito das obrigações, segundo o qual o credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida, como está dito no art. 356 do vigente Código Civil. E a rigor equivale a uma compra e venda, posto que determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão do contrato de compra e venda.

A norma do inciso XI, do art. 156, do Código Tributário Nacional, não autoriza a aquisição de bens imóveis sem a observância das normas do Direito Administrativo aplicáveis à aquisição desses bens pela Fazenda Pública. A questão essencial, portanto, que se estabelece para sua aplicação, diz respeito ao estabelecimento do preço do bem imóvel a ser recebido em pagamento.

2.4. *Causas de extinção não mencionadas no CTN*

2.4.1. *Novação e confusão*

O art. 156 do Código Tributário Nacional não menciona entre as modalidades de extinção do crédito tributário a novação e a confusão, além de outras referidas pela doutrina.⁴ Para Rubens Gomes de Sousa, trata-se de modalidades de extinção inaplicáveis ou aplicáveis excepcionalmente à obrigação tributária.⁵ Talvez por isto mesmo não se encontram mencionadas no Código.

Sobre a novação e a confusão, doutrina Baleeiro:

“No Direito Privado, há outras modalidades de extinção de obrigações, como a novação (Código Civil, arts. 999 e 1.008) e a confusão (Código Civil, arts. 1.049 a 1.052), que o CTN não contemplou.

⁴ Cf. Ricardo Lobo Torres, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 2003, pp. 353/354.

⁵ Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, edição póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 114.

A novação, isto é, a constituição de nova dívida para substituição da anterior, ou substituição de credor por outro novo, não parece compatível com a obrigação tributária. Mas a confusão, isto é extinção determinada quando, por um fato ou ato jurídico, as qualidades de credor e devedor se reúnem na mesma pessoa, pode acontecer esporadicamente no Direito Tributário. Se o pai credor, p. ex., vem a ser herdeiro necessário do filho devedor, desaparece a dívida deste para com ele, porque ninguém pode ser credor de si mesmo, ainda que civilistas, inclusive Espínola discutissem o autocontrato (*Selbscontrahiren*).

Ora, uma pessoa de Direito Público pode ser legatária da universalidade de bens e obrigações de alguém. A União recolhe as heranças jacentes, isto é, os bens deixados pelos defuntos sem herdeiros nem legatários conhecidos. Passando a dona da *universitas rerum* do *de cujus*, opera-se aí a *confusão*.⁶

A doutrina refere, ainda, outras causas de extinção do crédito tributário. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, menciona como causas de extinção do crédito tributário não mencionadas pelo Código Tributário Nacional além da novação, e da confusão, a impossibilidade de cumprimento da prestação, e a antecipação do pagamento sem a ocorrência do fato gerador.⁷

A nosso ver, o Código Tributário Nacional não proíbe que o legislador autorize, em situações específicas, a utilização de outras fórmulas jurídicas de extinção do crédito tributário. Importante é apenas que sejam preservados os interesses da Fazenda Pública e dos contribuintes.

Seja como for, o importante é entendermos que o rol de causas de extinção do crédito tributário não é exaustivo e que a lei outras causas pode estabelecer. Desde que se reconheça presente uma causa suficiente para operar a extinção do crédito tributário, portanto, ter-se-á presente o efeito, vale dizer, a extinção de que se cuida. E a questão que se coloca, então, é a de saber se, ocorrendo a extinção do crédito tributário ao qual esteja ligada a prática de um crime contra a ordem tributária, opera-se, ou não, a extinção da punibilidade em relação a esse crime. Em outras palavras, coloca-se a questão de saber se a palavra pagamento, como causa de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem, deve ser entendida literalmente, ou se deve ser entendida em sentido mais amplo, como sinônimo de extinção definitiva do crédito tributário.

Para oferecermos resposta segura a essa questão, vamos examinar os dispositivos legais que cuidam da extinção da punibilidade pelo pagamento, assim como as razões pelas quais esses dispositivos foram introduzidos em nosso Direito positivo.

3. Extinção da Punibilidade pelo Pagamento

3.1. Evolução legislativa

3.1.1. 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”.⁸

⁶ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 860.

⁷ Ricardo Lobo Torres, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. II, 3ª edição, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 2003, pp. 353/360.

⁸ “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.”

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 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.

3.1.2. 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.⁹ Assim, o pagamento passou a extinguir a punibilidade também nos crimes de contrabando ou descaminho.

3.1.3. 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.¹⁰

⁹ 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.”

¹⁰ 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.”

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.

3.1.4. A 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 arts. 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 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 afinal tivesse como efetivamente devido. Mesmo assim teve existência breve, vigorando apenas até o final de 1991.

3.1.5. A 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, porém, e voltou a prevalecer o bom senso do legislador, que no art. 3º, da Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993, 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.

3.1.6. A 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 ocor-

rência de condenação criminal -, efetuar o recolhimento dos tributos e encargos e alcançar a impunidade.

É de ser relevante 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 *[sic]* o contribuinte cuja má-fé ficou caracterizada. E isto é, evidentemente, contrário ao interesse público, por contravir 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 absoluto.

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 submete à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.”¹¹

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.

3.1.7. A Lei nº 9.249/95

Com efeito, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 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.”

O pagamento tornou-se, então, extintivo da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. E como esta somente pode ser oferecida depois

¹¹ IOB Urgente, anexo ao Boletim 35/93 - Extra; e Revista de Direito Administrativo nº 193, julho/setembro de 1993, pp. 418/419.

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.

3.1.8. A Lei nº 10.684/05

Em maio de 2005, veio a lume a Lei nº 10.684, que estabelece:

“Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27/12/90, e nos arts. 168-A e 337-A do Dec.-lei 2.848, de 07/12/40 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos estiver incluída no regime de parcelamento.

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

§ 2º Extingui-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.”

Antes do advento desse dispositivo legal, o Supremo Tribunal Federal já admitia que o pagamento, mesmo depois do recebimento da denúncia, operava a extinção da punibilidade. Não era pacífico o entendimento, mas ensejou o deferimento de *habeas corpus* para o trancamento de ação penal.¹²

Depois da Lei nº 10.684/05 o assunto pacificou-se. É digna de nota, porém, a manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence, que antes ficara vencido e resolveu acompanhar o relator, assinalando, porém, que a nova lei tornou escancaradamente claro que a repressão penal nos “crimes contra a ordem tributária” é apenas uma forma reforçada de execução fiscal. Essa tese ficou bem evidente no entendimento de alguns magistrados que, em face da denúncia, mandavam dar ciência desta ao acusado para, querendo, pagar e obter a extinção da punibilidade.

4. As Razões da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento

4.1. Controvérsia doutrinária

As idas e voltas acima relatadas bem demonstram a insegurança com que 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 comunidade, preconiza com entusiasmo a tese oposta, como forma de fortalecer o Tesouro Público. Vejamos os argumentos utilizados nessa disputa.

4.1.1. Os argumentos contrários

Os que se manifestam contrários à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo alegam, em síntese, que a admitir implica:

- a) tornar o Direito Penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética;

¹² STF, HC 81.929-0, Relator originário Ministro Sepúlveda Pertence, Relator para o acórdão Ministro César Peluso, julgado em 16.09.2003, DJU de 27.02.2004, p. 27; e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 103, abril de 2004, pp. 227/228.

- 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.¹³

4.1.2. 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.¹⁴

4.2. 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 compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei;
- b) 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;
- c) não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente;
- d) 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;
- e) 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 de re-

¹³ Mário Luiz Bonsaglia, "A Lei como Causa de Impunidade nos Crimes Fiscais", em *Boletim dos Procuradores da República* nº 9, ano I, janeiro de 1999, pp. 18/21.

¹⁴ Juary C. Silva, *Elementos de Direito Penal Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 160/161.

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

4.3. Contestando os argumentos da tese oposta

4.3.1. 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, se tem 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.

4.3.2. 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, apenado 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”.

4.3.3. 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 verdade, 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.

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, vindo 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 a 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 correspondente 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, negavelmente, funciona como estímulo ao pagamento do tributo lançado.

4.3.4. 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 administrativas 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, em cujos nomes colocam seus bens de sorte a aparentarem situação de absoluta insolvência para frustrarem a execução fiscal.¹⁵

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.

5. Extinção da Punibilidade pela Extinção do Crédito

5.1. Colocação da questão

É possível que em certas situações ocorra um crime contra a ordem tributária e o crédito relativo aos fatos ligados a esse crime venha a ser extinto pelo pagamento, ou por uma outra das causas de extinção do crédito tributário.

Em tais situações, a questão que se coloca consiste em saber se a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária opera-se pelo pagamento, em sentido estrito, ou pela extinção do crédito tributário por qualquer das causas legalmente

¹⁵ 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.

previstas. Em outras palavras, coloca-se a questão de saber se equiparam-se ao pagamento, para o efeito de extinguir a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, a compensação; a transação; a remissão; a decadência; a prescrição; a conversão do depósito em renda; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; a consignação em pagamento; a decisão administrativa irreformável; a decisão judicial passada em julgado; a dação em pagamento de bens imóveis; e outras causas de extinção do crédito tributário previstas em lei.

É inegável que todas essas causas são produtoras do mesmo efeito extintivo do crédito tributário, embora excepcionalmente algumas delas não produzam a extinção da relação obrigacional tributária mas simplesmente do crédito tributário como entidade formal. Assim, com a ressalva das causas de extinção do crédito tributário apenas como entidade formal, sem extinção da relação obrigacional tributária, elas devem ser consideradas como sinônimo de pagamento.

É razoável, portanto, afirmar-se que as causas de extinção do crédito tributário, com extinção da relação obrigacional tributária, são causas de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Para chegar-se a tal conclusão, basta a interpretação extensiva da norma penal que estabelece a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário.

Poder-se-á sustentar que configura integração analógica, e não interpretação extensiva, a aplicação da norma que estabelece a extinção da punibilidade pelo pagamento aos casos em que a extinção do crédito tributário decorra de outras causas. Não nos parece que seja assim. Tal procedimento configura realmente apenas interpretação extensiva da norma penal, interpretação adequada quando em benefício do acusado, como a seguir será demonstrado. Seja como for, temos de considerar que também a integração analógica, desde que destinada a favorecer o acusado, é cabível em matéria penal.

5.2. *Interpretação extensiva em matéria penal*

Entende-se por interpretação extensiva aquela na qual se atribui um sentido amplo a certos vocábulos contidos na norma, de sorte a ampliar, ou estender o alcance desta. Assim, no caso de que se cuida, tem-se, com a interpretação extensiva, a atribuição ao termo pagamento, utilizado na norma penal que estabelece a extinção da punibilidade, o significado amplo de extinção do crédito tributário. E tal atribuição justifica-se porque o pagamento é forma mais usual, a forma ordinária de extinção do crédito tributário. Os créditos tributários em geral são extintos pelo pagamento.

A interpretação extensiva não se confunde com a integração por analogia, embora tanto para uma como para a outra o pressuposto indispensável seja o favorecimento do réu. Na interpretação extensiva, como na integração por analogia, tem-se inspiração no princípio segundo o qual o que é favorável deve ser ampliado e o que é odioso deve ser restringido. É a lição de Muñoz Conde que, referindo-se à interpretação extensiva, assevera:

“La interpretación se puede clasificar, en orden a sus resultados, según amplíe o restrinja el tenor literal legal, en interpretación extensiva e interpretación restrictiva. En derecho penal rige para este tipo de interpretación el aforismo *favorabilia sunt ampli-*

da, odiosa sunt restringenda, es decir, lo favorable al reo debe ampliarse y lo que le perjudica, limitarse.”¹⁶

Não seria razoável dizer-se que o pagamento, que extingue a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, é apenas aquele feito pela forma usual. Evidentemente também o pagamento feito antes da constituição do crédito, que se completa com a homologação do lançamento, assim como o pagamento mediante a conversão do depósito em renda, ou da dação em pagamento, extinguem a punibilidade exatamente porque extinguem a relação jurídica tributária.

De todo modo, se entendermos que no caso não se trata de interpretação extensiva mas de integração analógica, a conclusão não será diferente porque também assim se dará, com certeza, a extinção da punibilidade, posto que a analogia favorável ao acusado é admitida em matéria penal.

5.3. Integração por analogia

Realmente, no Direito Penal não se admite a analogia, salvo em favor do réu. A esse respeito doutrina Ney Moura Teles:

“Tratando-se de Direito Penal, é de se perguntar: pode o juiz, diante de um fato a ele relatado, e na ausência de norma penal incriminadora, aplicar, ao fato, a norma penal que incide sobre fato perecido?”

A resposta é, com todas as letras garrafais: *não*. O uso da analogia no que diz respeito às normas penais incriminadoras é terminantemente proibido, pelo princípio da legalidade: *nullum crimen, nula poena, sine lege*. Só a lei pode definir crimes e cominar penas.

Se não há lei considerando o fato um crime, o juiz está impedido de, usando a analogia, aplicar uma pena à pessoa que o praticou.”¹⁷

Não conhecemos nenhuma manifestação doutrinária sustentando a aplicação da analogia em matéria penal em desfavor do acusado. Entretanto, é quase unânime a doutrina sustentando a aplicação analógica da lei penal em favor do réu. Não é unânime porque registramos, em sentido contrário, manifestação respeitável de Nelson Hungria, nos seguintes termos:

“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 da *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 *nullum 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. *Exceptiones 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. Notadamente, é de enjeitar-se a teoria das ‘causas supraleais de exclusão de crime ou de culpabilidade’, excogitadas pelos autores alemães para

¹⁶ Francisco Muñoz Conde, *Introducción al Derecho Penal*, 2ª edição, IBDEF, Buenos Aires, 2001, p. 238.

¹⁷ Ney Moura Teles, *Direito Penal - Parte Geral*, Atlas, São Paulo, 2004, p. 145.

suprir deficiências do Código Penal de sua pátria (velho de mais de meio século), não se justificando perante Códigos mais recentes, que procuram ir ao encontro de todas as sugestões no sentido de se obviarem os inconvenientes do *sistema fechado* da lei penal. Estaria esta exposta a sério perigo de subversão, se se atribuísse aos juízes o arbítrio de, com apoio em critérios não alicerçados pela lei escrita (como o de que sempre 'é justo o meio para o justo fim', de Graf Zu Dohna, ou o da extensão da 'não exigibilidade' além dos casos típicos do 'estado de necessidade', segundo o pensamento de Freudenthal e de Mezger), criarem causas de excepcional licitude, de impunidade ou não-culpabilidade penal.

...

A inextensibilidade por analogia das normas de exceção não precisa de figurar no corpo das leis: é um princípio apodítico de direito.¹⁸

Entretanto, não obstante o respeito que nos merece a doutrina de Hungria, preferimos a opinião majoritária, admitindo a aplicação, por analogia, de normas do Direito Penal que eventualmente conduzam a solução mais benigna. Não que a analogia seja por si mesma suficiente para justificar a solução favorável ao acusado. É importante para validar a aplicação analógica o exame do caso, buscando-se valorar as normas e os fatos para a realização da justiça no caso concreto. Afinal de contas o Direito existe especialmente para realizar a segurança e a justiça, inegavelmente os dois mais importantes valores de toda a humanidade em todos os tempos.

6. Conclusões

Diante de tudo o que foi exposto, podemos chegar com segurança às seguintes conclusões:

1ª) A colocação do pagamento entre as causas de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária foi uma elogiável opção de política jurídica do legislador, porque na verdade a criminalização do ilícito tributário deu-se com inegável objetivo utilitarista.

2ª) Por interpretação extensiva da norma penal é razoável entender-se, como entendemos, que a palavra pagamento tem o sentido de extinção do crédito tributário, de sorte que uma vez extinto o crédito tributário está extinta a punibilidade do crime contra a ordem tributária ligado a sua constituição.

3ª) Ainda que se negue a possibilidade de interpretação extensiva com o resultado afirmado na conclusão anterior, mesmo assim se terá de admitir que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária dar-se-á, por interpretação analógica, como decorrência da extinção do crédito tributário, por qualquer das causas legalmente admitidas.

¹⁸ Nelson Hungria, *Comentários ao Código Penal*, tomo I, vol. I, Rio de Janeiro, 1958, pp. 91/94.