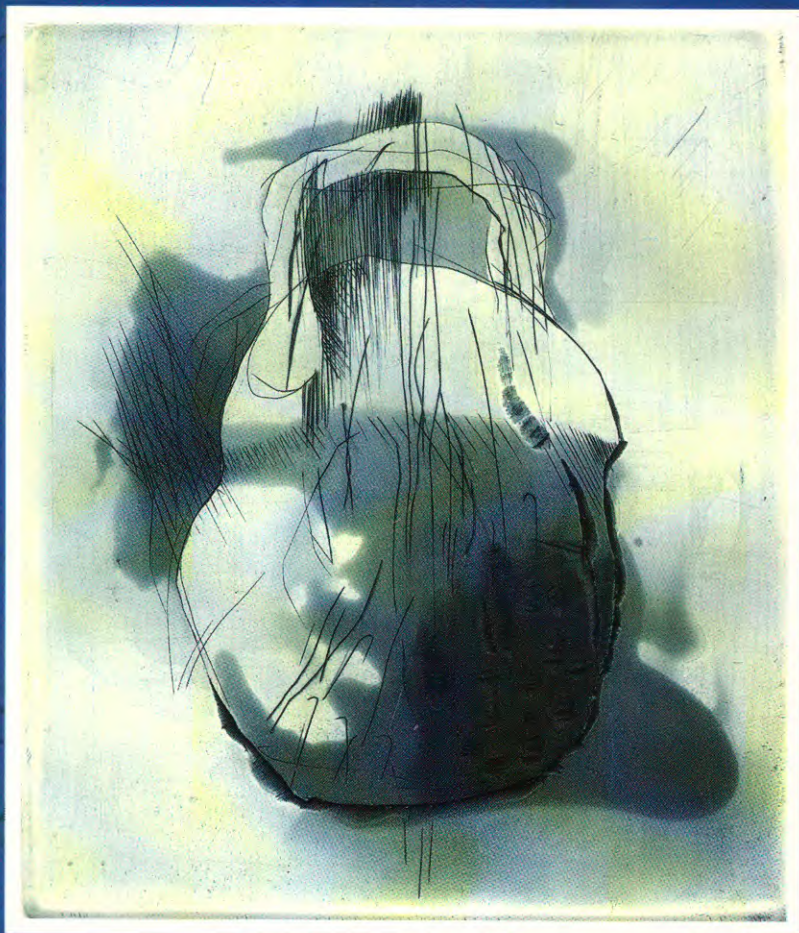


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



156

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

156

(SETEMBRO - 2008)

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

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marcio Périgo

é o autor da fotografia 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

André Felipe de Barros Cordeiro - Reflexões sobre a natureza do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

1. Introdução. 2. Teorias sobre o FGTS. 3. Problemática do tema. 4. O equívoco da interpretação jurisprudencial. 5. Nosso posicionamento. Crédito e interesse público. 6. Conclusões.

7

Aroldo Gomes de Mattos - ICMS: a eficácia e o alcance da não-cumulatividade

1) A evolução da sistemática da não-cumulatividade. 2) As diversas modalidades de cobrança. 3) O disciplinamento do regime de compensação. 4) A evolução da lei complementar disciplinadora. 5) Conclusões.

23

Cleucio Santos Nunes - Exigência de contribuição de melhoria nos casos de transferências de receitas para execução de obra pública

1. Introdução. 2. Regime jurídico da contribuição de melhoria. 3. Transferências de recursos financeiros no sistema federado do Brasil. 4. Transferências de recursos e a exigência de contribuições de melhoria. 5. Conclusão.

29

Fábio Piovesan Bozza - Divergências na contabilização e regime de tributação dos contratos de empreitada a longo prazo

1. Breves anotações sobre a natureza jurídica da empreitada. 2. A apropriação contábil das receitas e despesas na empreitada. 3. Os pronunciamentos das entidades da classe contábil a respeito. 4. A legislação brasileira e as regras internacionais de harmonização contábil. 5. Os princípios contábeis geralmente aceitos e o princípio da legalidade. 6. O regime fiscal aplicável aos contratos a longo prazo. 7. Crítica ao regime fiscal de tributação dos contratos a longo prazo. 8. O critério da medição física da obra segundo o Decreto-lei n. 1.598. 9. Conclusões.

44

Hugo de Brito Machado - A extinção da punibilidade pelo pagamento no crime de inadimplemento fraudulento de obrigação tributária acessória

1. Introdução. 2. Inadimplemento de obrigação acessória. 3. Ação penal e extinção da punibilidade. 4. Extinção da punibilidade pela extinção do crédito tributário.

62

Luciano Dias Bicalho Camargos - A contribuição para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) à luz da Emenda Constitucional nº 33/2001

I - Introdução. II - Contribuição para o Incra à luz da jurisprudência e da doutrina. III - Conclusões.

71

Marcelo de Azevedo Granato - ICMS, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio

80

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli e Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro - A cobrança pelo uso do solo das concessionárias de serviços públicos

1. Introdução. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e a cobrança pelo uso de vias públicas. 3. Conclusões a respeito da análise dos casos apreciados pelo Superior Tribunal de Justiça sobre cobrança pelo uso de vias públicas.

85

Sacha Calmon Navarro Coêlho - Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias - as contribuições especiais - a importância da base de cálculo

1. As normas jurídicas ou levando a sério o Direito Tributário na dogmática das contribuições e dos impostos finalísticos. 2. A desimportância do destino da arrecadação para a definição das espécies tributárias e sua relevância para o controle da tributação. 3. As fi-

A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento no Crime de Inadimplemento Fraudulento de Obrigação Tributária Acessória

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A propósito da extinção da punibilidade pelo pagamento, no crime de supressão ou redução de tributo definido no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, coloca-se a questão de saber se não seria injusto, ou contrário ao princípio da razoabilidade, considerar-se que no crime de inadimplemento fraudulento de obrigação tributária acessória, definido no art. 2º, inciso II, da mesma Lei, por não haver o que pagar não haveria essa forma de extinção de punibilidade.

A nosso ver o entendimento segundo o qual a extinção da punibilidade pelo pagamento não se aplica ao crime previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Seria extremamente injusto, contrário ao princípio da proporcionalidade e desprovido de todo e qualquer fundamento jurídico, como vamos demonstrar neste pequeno estudo.

Começaremos examinando o tipo previsto no art. 2º, inciso I, para demonstrarmos que se trata de um tipo de caráter subsidiário, relativamente ao tipo previsto no art. 1º da mesma Lei, que dispensa cogitações a respeito da configuração da tentativa deste. Crime que pode ser considerado menos grave, com pena cominada bem menos severa, nada justificaria dele afastar a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Demonstraremos também que nos crimes contra a ordem tributária a causa da extinção da punibilidade não é, a rigor, o pagamento, mas a extinção do crédito tributário, por qualquer das causas legalmente estabelecidas. Para tanto, examinaremos a questão da analogia como elemento de integração no âmbito do Direito Penal, para deixarmos claro que embora vedado esse elemento de integração em detrimento do réu, ele é pacificamente admitido quando favorável a este.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET.

2. Inadimplemento de Obrigação Acessória

2.1. Núcleo do tipo

O inadimplemento fraudulento de obrigação acessória é um crime contra a ordem tributária cujo conceito se extrai

do art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Essa Lei define em seu art. 1º o crime de supressão ou redução de tributos e em seguida estabelece:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.”

O núcleo do tipo é composto por uma das três condutas descritas na definição legal do tipo, a saber: *fazer declaração falsa, omitir declaração e empregar outra fraude*. Essas condutas dizem respeito a fato relevante do ponto de vista tributário, vale dizer, fato que participa na formação da relação obrigacional tributária. Afastando-se, portanto, a possibilidade de configuração do tipo penal se na situação à qual dizem respeito as referidas condutas não existe tributo devido, posto que a elas é inerente a vontade de eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

O tipo penal em questão não envolve, portanto, a supressão ou a redução do tributo, mas simplesmente o *fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*. O dolo específico, portanto, é elemento essencial para a configuração do tipo.

2.2. Caráter subsidiário

A doutrina não tem dado nome a esse crime. Há quem afirme tratar-se de *sonegação fiscal*, apontando identidade entre esse tipo, descrito no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, e o tipo descrito no art. 1º, da Lei nº 4.729/65, denominado *crime de sonegação fiscal*. Neste sentido é a lição de Eisele:

“O tipo veiculado pelo art. 2º, I, descreve hipótese fática que corresponde à anteriormente prevista no art. 1º da Lei nº 4.729/65 (ou seja, abrange o mesmo conteúdo material, embora possua estrutura formal diversa).

Porém, seu âmbito de incidência é mais abrangente, porque, enquanto a lei anterior previa exaustivamente as hipóteses nas quais os atos fraudulentos que visassem à evasão tributária configuravam sonegação fiscal, o art. 2º, I, indica a mesma situação fática de modo genérico, abrangendo, dessa forma, outras situações não previstas na legislação anterior, pela inclusão de uma cláusula genérica (após a indicação exemplificativa das hipóteses similares) que permite a utilização do recurso denominado interpretação analógica para a conformação do conteúdo do tipo.

Como ocorreu mera redefinição formal do tipo (modificação da estrutura lingüística da descrição da hipótese, sem alteração de seu conteúdo), a norma decorrente de seu substrato material não foi alterada.

Dessa forma, o conceito penal de sonegação fiscal (nos estritos moldes definidos pela Lei nº 4.729/65) deve ser aplicado ao crime tipificado no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, cujo fato típico configura elemento do tipo descrito no art. 1º, *caput*, da mesma lei, porque o art. 2º, I, é um tipo subsidiário do art. 1º, *caput*, eis que este abrange aquele. Logo, a sonegação fiscal é um meio pelo qual pode ser praticada a evasão tributária mediante fraude.

O tipo é subsidiário em relação ao previsto no art. 1º, *caput*, porque descreve de forma autônoma uma conduta que pode caracterizar fase de execução deste fato típico (o que configura sua forma tentada).

Portanto, se o sujeito realizar uma conduta que consista na tentativa da prática do fato tipificado no art. 1º, *caput*, a tipicidade será estabelecida em relação à descrição vei-

culada pelo art. 2º, I, solucionando-se o concurso aparente de leis pela aplicação do critério da subsidiariedade.”¹

O caráter subsidiário do tipo penal descrito no art. 2º, inciso I, em relação ao tipo penal descrito no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, tem sido reconhecido pela jurisprudência. Neste sentido o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já decidiu:

“Apelação criminal. Crimes contra a ordem tributária. Subsidiariedade do delito do art. 2º da Lei nº 8.137/90 em relação ao do art. 1º.

A omissão de informação às autoridades fazendárias, com a finalidade de eximir, total ou parcialmente, o pagamento de tributo, pode caracterizar, em princípio, tanto o delito capitulado no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, quanto a infração penal prevista no art. 2º, I, do mesmo diploma legal. A distinção far-se-á, unicamente, em razão da existência do resultado danoso ao erário.”²

Podemos entender, portanto, que o tipo penal previsto no art. 2º, inciso I, distingue-se do tipo penal previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, apenas porque a sua configuração não exige a efetiva ocorrência do resultado desejado pelo agente, vale dizer, a supressão ou a redução do tributo, embora esse resultado tenha sido desejado. Assim, exatamente porque a ocorrência do resultado não é elemento do tipo, que se completa com a conduta meio apta para alcançar dito fim, preferimos a denominação *inadimplemento fraudulento de obrigação acessória*. Não obstante o tipo penal definido no art. 1º, da Lei nº 4.729/65, fosse um crime formal ou de mera conduta, a expressão *sonação fiscal* nos parece envolver a idéia de resultado, vale dizer, a idéia de efetivo proveito do autor, em prejuízo do Fisco.

A expressão *inadimplemento de obrigação acessória* ajusta-se a situações que não configuram o crime. É perfeitamente possível a ocorrência de situações nas quais esteja caracterizado o inadimplemento de uma obrigação tributária acessória e, não obstante, não esteja configurado o crime previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Por isto é que introduzimos o qualificativo *fraudulento*, para indicar que se trata de conduta guiada pelo dolo específico. O inadimplemento da obrigação acessória somente configura o crime de que se cuida quando qualificado pela intenção de suprimir ou reduzir tributo.

A possibilidade de lesão ao bem jurídico protegido é um elemento do tipo penal em questão. Assim, se o contribuinte mantém escrituração regular de todos os seus negócios, emite os documentos exigidos pela legislação tributária, o fato de deixar de apresentar uma declaração à Administração Tributária, ter-se-á uma omissão que não tem a possibilidade de causar a supressão ou a redução do tributo, posto que pode o Fisco a qualquer momento, pelos meios ordinários postos à sua disposição, lançar e cobrar o tributo respectivo. A possibilidade de lesão corresponde ao que os penalistas denominam perigo concreto. Sem essa possibilidade o tipo penal não se configura.

2.3. Aperfeiçoamento do tipo

O aperfeiçoamento do tipo penal em questão somente acontece quando a conduta descrita no art. 2º, inciso I, é capaz de produzir o resultado - supressão ou re-

¹ Andreas Eisele, *Crimes contra a Ordem Tributária*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2002, p. 169.

² TRF da 4ª Região, Apelação Criminal da qual foi relator o Des. Federal Paulo Afonso Brum Vaz, ementa publicada pela *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 16, Fórum, Belo Horizonte, jul/ago/2005, p. 248.

dução do tributo. Não se exige, certamente, a concretização desse resultado, mas é indispensável que a conduta do agente seja capaz de realizá-lo.

Segundo Eisele, “a conduta será típica mesmo que o ardil empregado na fraude seja grosseiro (como no caso de falsificação com qualidade insuficiente para iludir a vítima), eis que a ocorrência da evasão é irrelevante para configurar a tipicidade do fato”.³ E procurando demonstrar a consistência de sua tese, invoca a doutrina de Villegas:

“A hipótese típica é denominada por Villegas como fraude tributária simples, a qual afirma ser ‘essencialmente uma infração formal, no sentido de não necessitar de um resultado danoso para ter-se por consumada, e a simples execução de práticas dolosas, pelo infrator, com o propósito de prejudicar o Fisco, mesmo que não tenha alcançado o fim perseguido, já configura a infração.’

Dessa forma, não é possível a ocorrência da figura da tentativa, pois o início da prática dos atos de execução acarreta a consumação.

Como forma de exaurimento, se a conduta efetivamente viabilizar a supressão concreta de um tributo, o fato poderá corresponder à hipótese tipificada no art. 1º, *caput*.”⁴

Tentativa, porém, não se confunde com crime impossível. Se a omissão é inteiramente incapaz de produzir o resultado danoso para a Fazenda Pública não estará configurado o crime de que se cuida. O crime previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, realmente não existe na forma tentativa. É um crime formal. Isto, porém, não quer dizer que a ação inteiramente inábil para viabilizar o resultado pretendido seja capaz de tipificar o crime. Uma coisa é ser alcançado o resultado pretendido pelo agente. Outra, inteiramente diversa, é ser a ação deste um meio hábil para viabilizar aquele resultado. A tipificação realmente não exige o resultado, mas exige que a ação praticada seja hábil para viabilizá-lo.

Colhemos, aliás, na doutrina de Eisele, argumento para sustentar que as condutas descritas no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 somente configuram o tipo penal respectivo se forem capazes de viabilizar o resultado - supressão ou redução de tributo. Realmente, reportando-se ao tipo descrito nesse dispositivo legal, Eisele assevera que o mesmo “descreve de forma autônoma uma conduta que pode caracterizar fase de execução deste fato típico (o que configura sua forma tentada)”. E esclarece que “se o sujeito realizar uma conduta que consista na tentativa da prática do fato tipificado no art. 1º, *caput*, a tipicidade será estabelecida em relação à descrição veiculada pelo art. 2º, II, solucionando-se o concurso aparente de leis pela aplicação do critério da subsidiariedade”. Não se pode, todavia, esquecer que “não se pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumir-se o crime”.⁵ E não é razoável, pois, concluir-se que embora a conduta não seja punível como tentativa, possa ser punível como um crime consumado.

Assim, quem deixa de declarar um rendimento, ou deixa de informar o fato a um agente do Fisco, embora o faça com o intuito de se exigir do imposto de renda

³ Andreas Eisele, *Crimes contra a Ordem Tributária*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2002, p. 173.

⁴ Andreas Eisele, *Crimes contra a Ordem Tributária*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2002, p. 173.

⁵ Código Penal, art. 17.

correspondente, está praticando conduta que pode ser inteiramente inábil para produzir a supressão ou a redução do tributo. Em se tratando, por exemplo, de depósito bancário, se considerarmos a existência da possibilidade de informações prestadas pelo Banco, quando solicitado em face da quebra do sigilo bancário, teremos de considerar que a omissão ou a recusa de informações ao fiscal é inábil para produzir o resultado desejado, pois existem meios que a ordem jurídica coloca ordinariamente à disposição da autoridade lançadora do tributo e que a permitem superar de pronto as dificuldades criadas com a omissão ou a recusa do contribuinte.

2.4. Elementos normativos e o dolo específico

O tipo penal consiste em fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo. São elementos normativos desse tipo penal, portanto, declaração falsa, declaração sobre rendas, bens ou fatos, que necessariamente decorrem de dispositivos da legislação tributária. Em outras palavras, a declaração falsa, a declaração sobre rendas, bens ou fatos, há de ser precisamente aquela prevista na legislação tributária como obrigação tributária acessória. Não se trata, portanto, de uma declaração qualquer, prestada eventualmente. O elemento normativo do tipo se compõe de obrigações tributárias acessórias e, assim, somente se consubstancia com o dever de declarar, estabelecido em dispositivo da legislação tributária.

É também elemento normativo do tipo penal de que se cuida o *tributo*. Sem que exista um tributo devido, de cujo pagamento se pretenda o autor eximir ao inadimplir a obrigação tributária acessória, não se aperfeiçoará o tipo penal em questão. Renda, bens ou fatos, na descrição do tipo penal de que se cuida, são sempre fatos relevantes para o nascimento ou para a quantificação das obrigações tributárias ditas principais. “Os fatos de que fala o tipo são aqueles de relevo para o Fisco, ou seja, para a ordem tributária, dentre os quais podem ser citados: circulação, saída, serviços, transferências, remessas, rendimentos, etc.”⁶

Para a adequada compreensão dos elementos normativos do tipo penal em questão é relevante a consideração do seu elemento subjetivo, que é o dolo específico, vale dizer, a vontade consciente do agente de eximir-se do pagamento de tributo.

Andreas Eisele, para quem o dolo genérico é suficiente para a configuração dos demais tipos de crimes contra a ordem tributária, em relação ao crime que denominamos de inadimplemento fraudulento de obrigação acessória, reconhece a necessidade de dolo específico. Em suas palavras:

“Dentre os tipos que descrevem crimes contra a ordem tributária, apenas o art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90 prevê uma especial finalidade à qual o sujeito deve direcionar o comportamento.

Nesse crime formal, o sujeito deve, além de realizar a conduta objetivamente descrita no enunciado (fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude), fazê-lo com a finalidade de ‘eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo’.”⁷

⁶ José Alves Paulino, *Crimes contra a Ordem Tributária - Comentários à Lei nº 8.137/90*, Brasília Jurídica, Brasília, 1999, p. 64.

⁷ Andreas Eisele, *Crimes contra a Ordem Tributária*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2002, p. 66.

Realmente, é a própria descrição legal do tipo penal em tela que está a indicar expressamente uma finalidade específica à qual se dirige a ação delituosa. O agente há de desempenhar a conduta descrita no tipo penal *para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*. “Trata-se de crime meramente formal, embora informado por dolo específico ou específico fim de agir.”⁸

3. Ação Penal e Extinção da Punibilidade

3.1. Ação penal

A ação penal é pública incondicionada, mas o Ministério Público, tal como ocorre em relação ao crime previsto no art. 1º, não pode promovê-la antes de encerrado o processo administrativo de lançamento tributário. É que a conduta descrita no art. 2º, inciso II, configura também ilícito administrativo tributário que enseja a aplicação de penalidade pela autoridade administrativa, e tal ilícito há de ser apurado no processo administrativo de lançamento.

Aliás, como se trata de fatos que devem ter, para a configuração do tipo penal, relevância tributária, é indiscutível a necessidade de manifestação da autoridade da Administração Tributária, única competente para dizer dessa relevância. José Alves Paulino, comentando o tipo penal em questão assevera:

“Os elementos que integram o tipo devem estar bem comprovados e demonstrados para a sua configuração, porque todos eles compõem e fazem parte do *iter* para que o agente alcance o seu resultado: obter uma vantagem econômica, não pagando, deixando de pagar ou pagando parcialmente o tributo devido.”⁹

A nosso ver, a verificação da conduta que é, no caso, elemento do tipo penal, cabe à autoridade competente para fazer o lançamento tributário. Por isto mesmo, tal como acontece com a ação penal pelo crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, também neste caso a propositura da ação penal só é cabível depois do pronunciamento definitivo da autoridade administrativa.

3.2. Extinção da punibilidade pelo pagamento

O pagamento do crédito tributário, consubstanciado na multa imposta pela autoridade da Administração Tributária, extingue a punibilidade. Esta, aliás, é mais uma razão para que a ação penal somente seja promovida depois de constituído o crédito tributário pela autoridade administrativa competente, com a aplicação da multa cabível.

Realmente, se em relação ao crime mais grave, tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90 que consubstancia um dano efetivo ao bem jurídico protegido pela lei penal, o pagamento é causa de extinção da punibilidade, seria redobrado absurdo entender-se que em relação ao crime menos grave, tipificado no art. 2º, inciso I, da mesma Lei, que consubstancia apenas perigo concreto de dano ao bem jurídico protegido pela Lei penal, ao pagamento não se atribuisse o mesmo efeito extintivo da punibilidade.

⁸ Pedro Roberto Decomain, *Crimes contra a Ordem Tributária*, 2ª edição, Obra Jurídica, Florianópolis, 1994, p. 80.

⁹ José Alves Paulino, *Crimes contra a Ordem Tributária - Comentários à Lei nº 8.137/90*, Brasília Jurídica, Brasília, 1999, p. 64.

Aliás, a nosso ver, o que extingue a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária não é apenas o pagamento, mas a extinção do crédito tributário, por qualquer das causas que a provoque, como a seguir se verá.

4. Extinção da Punibilidade pela Extinção do Crédito Tributário

4.1. 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 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 tributária 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.

4.2. 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 atri-

buição 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 amplianda, odiosa sunt restringenda*, es decir, lo favorable al reo debe ampliarse y lo que le perjudica, limitarse.”¹⁰

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 dar-se-á, com certeza, a extinção da punibilidade, posto que a analogia favorável ao acusado é admitida em matéria penal.

4.3. 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 garrafas: *não*. O uso da analogia no que diz respeito às normas penas 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.”¹¹

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:

¹⁰ Francisco Muñoz Conde, *Introducción al Derecho Penal*, 2ª edición, IB de f, Montevideo/Buenos Aires, 2001, p. 238.

¹¹ Ney Moura Teles, *Direito Penal - Parte Geral*, Atlas, São Paulo, 2004, p. 145.

“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 inofensivo 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 supralégais de exclusão de crime ou de culpabilidade’, excogitadas pelos autores alemães para 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 atribuisse aos juízes o arbítrio de, com apoio em critérios não afixados 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.”¹²

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 o Direito existe é para realizar os valores da segurança e da justiça, inegavelmente os dois mais importantes valores de toda a humanidade em todos os tempos.