Consultor Tributário: Os paradoxos do Direito Penal Tributário brasileiro

> "O Antigo Regime está inteiro aí: uma regra rígida, uma prática mole; assim é o seu caráter."[1]

Com as devidas adaptações, a crítica de Tocqueville continua válida para o Direito brasileiro atual: temos uma severa lei de licitações, mas dela excepcionamos a Petrobrás[2], a Copa do Mundo, as Olimpíadas e o PAC[3]; instituímos tributos, multas e juros escorchantes, mas somos pródigos em anistias e parcelamentos especiais; multiplicamos os crimes, mas vulgarizamos o princípio da insignificância e os casos de prescrição[4]…

Não se trata aqui de conjurar todos esses enternecimentos —que são devidos em alguns casos, e mesmo insuficientes em outros—, e sim de constatar que gostamos de parecer mais duros do que somos, e até do que deveríamos ser.

Em suma: via de regra pecamos por falta, às vezes por excesso, mas sempre por meio de um jogo de esquivas que torna o nosso sistema jurídico perigosamente ininteligível e disfuncional.

A coluna de hoje cuidará dessa aporia no campo do Direito Penal Tributário.

Comecemos pelos excessos de rigor. Tome-se o artigo 168-A, parágrafo 1º, II, do Código Penal, que equipara à apropriação indébita previdenciária a conduta daquele que deixa de "recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços".

Ora, qual tributo não repercute no custo dos produtos ou serviços comercializados pelo agente econômico que o paga? O alcance do dispositivo é muito maior que o do artigo 166 do CTN, limitado ao repasse jurídico dos tributos indiretos, raiando à pura e simples criminalização da inadimplência.

Mesmo a apropriação indébita previdenciária, em sua formulação original (artigo 168-A, caput, do Código Penal), exige temperamento, visto ser fictícia a própria retenção —na prática, o empregador opera com duas obrigações autônomas: o salário líquido e a contribuição, das quais a primeira normalmente tem preferência em caso de escassez de recursos. Acertadas, assim, as decisões que aplicam a tais situações-limites a exclusão da ilicitude (estado de necessidade) ou da culpabilidade (inexigibilidade de conduta diversa).

Resta saber se essa prudência judicial se repetirá quanto à nova lei de lavagem de dinheiro (Lei 9.613/1998, alterada pela 12.683/2012). Trata-se de indagar se, com a revogação da lista taxativa de crimes antecedentes, a sonegação fiscal se incorporou a tal categoria[5]. Discordando da cara Heloísa Estellita[6], entendemos que não, por termos como certo: (a) que a sonegação fiscal não gera riqueza nova para o contribuinte, apenas mantendo de forma ilícita em suas mãos a parcela que deveria ter

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

transferido ao Estado; e, ademais, (b) que os valores correspondentes ao tributo sonegado não provêm, "direta ou indiretamente, de infração penal", mas de fato gerador necessariamente lícito (CTN, artigo 3º). Nesse ponto, estamos na tranquilizadora companhia de Misabel Derzi[7].

Uma última demasia reside na criminalização do erro do contribuinte ou da sua discordância com a exegese fazendária das leis fiscais. No lançamento por homologação, como é sabido, incumbe ao particular identificar e interpretar os dispositivos de lei aplicáveis aos fatos que pratica. E isso praticamente por sua conta e risco, pois o único subsídio oficial com que pode contar é o moroso e parcial procedimento de consulta.

Nesse quadro, é possível que erre de boa-fé e é certo que —mesmo tendo razão, o que só se saberá ao fim do processo administrativo ou judicial de discussão da dívida— será posto na condição de inadimplente. O recurso à intimidação penal é descabido em qualquer dos casos (os crimes tributários só se punem na modalidade dolosa: Código Penal, artigo 18, parágrafo único), mas tem sido moeda corrente no âmbito de planejamentos tributários não convalidados ou de discussões tão singelas quanto a da correta classificação contábil de certos bens, para efeito de creditamento do ICMS.

Até aqui, quem desconhecesse os meandros do assunto pensaria que temos um sistema penal-tributário draconiano, implacável. Mas aí intervém o principal fator de seu amolecimento, que de quebra desmarcara a sua verdadeira razão de ser: a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado.

Deixando de lado a resenha histórica, saltamos direto para o artigo 34 da Lei 9.249/1995, ainda vigente, que condiciona o benefício à quitação à vista, efetuada antes do recebimento da denúncia. A Lei do Refis (Lei 9.964/2000, artigo 15) suspendeu a punibilidade quanto aos tributos incluídos no programa antes do mencionado ato processual, extinguindo-a após a satisfação da última parcela. Forte na retroação benigna e na inaplicabilidade de condição impossível, o STF estendeu os favores aos optantes pelo Refis já denunciados quando da entrada em vigor do diploma[8].

A Lei do PAES (Lei 10.684/2003, artigo 9º) foi ainda mais generosa, ao vincular a suspensão da punibilidade a qualquer parcelamento e ao suprimir a exigência de que a adesão antecedesse o recebimento da denúncia. Aplicando-se inclusive aos parcelamentos ordinários, a flexibilização do marco temporal decerto valia também para o pagamento à vista[9].

A evolução, apesar da leniência crescente, barrou construções ainda mais arrojadas, como a que equiparava o parcelamento à novação, com o condão de extinguir de imediato o débito originário —e, junto com ele, o crime de que fosse objeto. A tese chegou a prevalecer no STJ[10], mas foi abandonada por errônea (a moratória é causa de suspensão, e não de extinção do crédito tributário) e pelos paradoxos cruzados a que expunha o contribuinte e o Fisco: aquele abraçava a novação para fins penais e a repelia enquanto empecilho à rediscussão judicial de débitos confessados, e este —em atitude não menos incoerente— aferrava-se às posições opostas em cada um desses debates.

Recentemente, a Lei 12.382/2011 (ao incluir um parágrafo 2º ao artigo 83 da Lei 9.430/1996) restringiu um pouco o favor legal, restaurando a condição de que o parcelamento, para suspender a punibilidade, seja pedido antes do recebimento da denúncia. Entendemos que assim voltou a ser também para a

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

quitação à vista, dado que a supressão do limite temporal nesse campo se fizera por analogia com o artigo 9º da Lei do PAES, agora tacitamente revogado.

Esta a linha seguida no anteprojeto de Código Penal (artigo 348, parágrafo 4º), que inova ao reconhecer a suspensão da punibilidade também em virtude de ação que combata o lançamento, desde que com garantia idônea (artigo 348, parágrafo 6º).

Em síntese, temos uma legislação e uma prática penais que vão muito além da persecução da falsidade material ou ideológica, compensadas por uma válvula de escape consistente no pagamento ou no parcelamento da dívida, tudo a demonstrar que a finalidade do sistema penal-tributário não é punir o verdadeiro fraudador (o qual, podendo comprar a própria liberdade, mantém a tranquilidade de apostar que não será flagrado), mas reforçar os mecanismos de arrecadação.

Não vamos ao ponto de sustentar que a extinção da punibilidade pelo pagamento seja inconstitucional. A isonomia não é ferida, pois a oportunidade é aberta a todos, e o valor a pagar, via de regra, será proporcional à capacidade de cada um. Mas parece-nos que é inoportuna e deseducadora, pelo menos num ambiente em que a persecução penal se dirigisse unicamente contra a fraude.

Uma derradeira palavra sobre o vínculo entre os processos tributário e penal. A teor da Súmula Vinculante 24 do STF —nem sempre respeitada pela própria Corte…[11] —, a ação criminal só pode ser proposta após o fim do processo administrativo em que se discutem a existência e o valor da dívida.

Pensamos que o entendimento é correto, pois não se pode falar em sonegação antes de saber-se se há tributo, e, a bem da verdade, tímido. A nosso ver, a denúncia deveria aguardar o trânsito em julgado da ação judicial referente ao débito, pois só aí se terá tido a plena cognição dos fatos (porque os Tribunais administrativo são resistentes a perícias) e do direito (porque não julgam constitucionalidade), e só assim se afastará em definitivo o risco de condenação criminal pela evasão de tributo depois declarado inexistente[12].

A agilização por que tem passado o processo civil garantirá que esse necessário aprimoramento não sirva a fins protelatórios.

Sempre soubemos distinguir os bons dos maus. A revolução de que necessitamos consistiria em inverter a lógica atual, de dureza excessiva contra os primeiros e de paternalismo em direção aos outros.

[1] Alexis de Tocqueville, L'Ancien Régime et la Révolution. Paris: Gallimard, 1967, p. 140.

[2] Lei nº 9.478/97 (art. 67) e Decreto nº 2.745/98.

[3] Lei nº 12.462/2011. A inclusão do último fez-se pela Lei nº 12.688/2012.

[4] A ponto de se ter chegado à prescrição com base "na pena em concreto hipotética", oxímoro depois rechaçado pela Súmula nº 438 do STJ.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[5] Eis a nova redação do tipo penal:

"Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal."

[6] Lavagem de capitais, exercício da advocacia e risco. Consultor Jurídico, 27.09.2012.

http://www.conjur.com.br/2012-set-27/heloisa-estellita-lavagem-capitais-exercicio-advocacia-risco

[7] Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. In Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 8, nº 31, p. 201-216, jul./set. 2000.

[8] STF, 1ª Turma, RE nº 409.730/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 29.04.2005.

[9] STF, 1ª Turma, HC nº 81.929/RJ, Rel. para o acórdão Min. CEZAR PELUSO, DJ 27.02.2004.

[10] STJ, 3ª Seção, RHC nº 11.598/SC, Rel. Min. GILSON DIP, DJ 02.09.2002.

[11] STF, 1ª Turma, HC nº 108.037/ES, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 01/02/2012.

[12] A solução hoje oferecida pelo Código de Processo Penal é insuficiente. Pelo seu art. 92, a ação cível incidental só suspende de forma automática o processo penal se for relativa ao estado das pessoas. Quanto às outras matérias, a suspensão é facultativa e temporalmente limitada (art. 93).

Date Created
03/10/2012

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.