

Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo



Heleno Torres
Professor e Advogado

O Brasil tem hoje um enorme passivo tributário, fruto de uma litigância que

não cessa de evoluir. Apenas em dívida ativa, somam-se mais de 2,1 trilhões de reais em cobrança no orçamento da União. Em parte, isso se deve às inúmeras dificuldades decorrentes da insegurança jurídica, dos vazios legislativos, como se verifica na falta de uma norma geral antielusiva, na complexidade do sistema e de questões relativas ao próprio funcionamento dos tributos (não cumulatividade, compensações, substituição tributária etc). Neste universo, porém, estão os contribuintes que defendem seus direitos legítimos contra cobranças indevidas, mas também aqueles que se aproveitam deste espaço de dificuldades, por astúcia ou má fé, para não pagar os tributos devidos, como se verifica na conduta do “devedor contumaz”, ou mesmo daqueles que pretendem ocultar-se em meio à litigância para não cumprir suas obrigações tributárias, muitas vezes, fruto de outras ilicitudes cometidas.

De lege lata, o modelo atual do subsistema repressivo do Direito Penal Tributário brasileiro destaca que o pagamento do tributo, *desde que integral*, afasta a aplicação das penas dos crimes de natureza tributária, por extinção de punibilidade.

Vejamos a evolução das leis empregadas neste particular.

No Código Tributário Nacional, o art. 138 prescreve o direito de arrependimento eficaz, pelo instituto da *denúncia espontânea*, o que traz repercussões também sobre as sanções aplicadas. É o equivalente da autodenúncia liberadora da pena, do direito alemão.

A extinção da punibilidade dos crimes tributários, no Brasil, tem origem com a Lei nº 4.357/1964, que a condicionava ao pagamento do tributo devido antes da decisão administrativa de primeira instância.

O art. 14 da Lei nº 8.137/1990, quanto ao pagamento, trouxe o seguinte efeito extintivo de punibilidade:



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

Na sequência, com o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, o comportamento pós-delitivo corretivo foi igualmente qualificado como *causa de extinção de punibilidade* extensivo aos delitos da Lei nº 4.729/1965, sempre *antes do recebimento da denúncia*, a saber:

“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.”

Logo a seguir, o § 4º e o § 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, atualmente com redação dada pela Lei nº 12.382/2011, passaram a admitir seu cabimento no caso do adimplemento integral do débito tributário antes do recebimento da denúncia (*i*), sendo que a denúncia somente poderia ser oposta ao devedor após decisão final na esfera administrativa (*ii*), como abaixo transcrito:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).



§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).”

O limite do marco temporal da regularização, qual seja o recebimento da denúncia, nos casos de parcelamento, admite uma novidade penal, que é a “*suspensão da pretensão punitiva*”. Destarte, no modelo em vigor, o pagamento do crédito tributário *antes do recebimento da denúncia* constitui-se como causa de extinção da punibilidade pelos crimes tributários, ou de “*suspensão da pretensão punitiva*”, quando se trata de parcelamento.

Em diversas oportunidades, a doutrina e entidades legítimas têm igualmente ressaltado a importância de mudanças neste regime, tanto no que concerne ao aumento das penas, quanto na revogação do referido direito.[\[1\]](#)

Para os propósitos de reforma legislativa daquelas disposições sobre “*extinção de punibilidade*” ou “*suspensão da pretensão punitiva*”, Flávio Vilela Campos deu importante contribuição com seu *estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários*, ao evidenciar os problemas decorrentes do efeito de estímulo à sonegação e explicitar como a matéria é tratada em outros ordenamentos, numa pesquisa criteriosa e coerente.

Vale destacar que muitos dos países contemplam, de modo permanente, a possibilidade da regularização voluntária, mediante o chamado “*Voluntary Disclosure Program*”, observada a espontaneidade e o efeito de arrependimento eficaz, como é o caso do Canadá, dos Estados Unidos ou da Espanha.

O não pagamento de tributo equivale ao descumprimento de um dever de cidadania. Portanto, todo ato de sonegação leva ao perecimento do exercício de direitos alheios, em relação à previdência social, à educação, à saúde, à segurança ou a qualquer outro direito atendido pelo Estado.

Importa registrar que o regime vigente, em muito merecedor de críticas, carrega em si constatações de graves injustiças colhidas na *práxis* jurídica. Mal empregado, é um espantoso calvário para muitos contribuintes.



Veja-se o caso de imputações de não pagamento de tributos que, mais tarde, o Superior Tribunal de Justiça – STJ ou o Supremo Tribunal Federal – STF qualificam como ilegais ou inconstitucionais; créditos glosados que, posteriormente, têm seu direito reconhecido pelos tribunais superiores; ou mesmo glosas de incentivos ou de isenções que virão confirmadas em tribunais no futuro.

Diga-se o mesmo para casos de confirmação de ausência de responsabilidade solidária, dívidas prescritas ou mesmo erros sobre compensações. Daí a importância de ter-se sempre algum instrumento que, ao mesmo tempo, sirva para punir exemplarmente o mau pagador e, por justiça, preserve algum espaço para execução da pena ou conexão necessária com a decisão judicial relativa ao direito material.

E isto sem falar na evolução da doutrina e da jurisprudência existentes sobre os debates infindáveis a respeito do “planejamento tributário”. A decisão final sobre o que seja “abusivo”, “agressivo” ou “legítimo”, certamente, dependerá de elevado grau de subjetivismo, salvo quando reconhecida a função da “causa jurídica dos atos e negócios jurídicos realizados como elemento objetivo de controle”.^[2] Por isso, a solução pode não se dar no processo administrativo, mas depender do exame judicial da matéria.

A prática cada vez mais numerosa de procedimentos administrativos transferidos ao contribuinte, para que este interprete a lei e a cumpra do melhor modo possível, estabelece uma condição deste como “intérprete” permanente e necessário das leis tributárias, de tal forma que já não cabe falar de “intérprete autêntico” ou de privilégios da Administração na ação de interpretar e aplicar a lei tributária. Todos – Fisco e contribuintes – são intérpretes qualificados da comunidade hermenêutica do Direito Tributário, que se constitui em torno do regime jurídico dos tributos exigidos de determinados sujeitos passivos.

Como ponderado pelo Ministro Sérgio Moro, ao rebater o projeto de “abuso de autoridade”, *divergências de interpretações* das regras jurídicas não podem ser consideradas como hipótese para imputação de conduta criminosa. *Mutatis mutandis*, pode-se dizer o mesmo quando o contribuinte segue conforme uma regra de isenção e, em vista disso, não declara determinado tributo que seria exigido, não fosse a regra que define a não incidência.

A interpretação (aplicação) do Direito Tributário convive com a indeterminação e a incerteza^[3] (a *dúvida interpretativa*) e sua função é aquela de construção de sentidos e significados para os textos normativos. A *doutrina do único significado correto* já não tem cabimento para prestigiar a certeza jurídica.

Neste cenário, alguma regra deve existir para calibrar o modelo punitivo, que deve ser implacável para os casos de devedores contumazes ou aqueles que cometem fraudes graves e abusivas, sem que se banalize o emprego do instrumento para todo e qualquer caso, sem as devidas cautelas, mormente quando o débito tributário se encontra garantido, não há decisão final sobre elemento do mérito que se preste como motivo da denúncia ou quando realmente persista dúvida fundada, nos casos albergados pelo art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN.



Em tempos de *compliance* e deveres de transparência, o recebimento de uma denúncia pode ser suficiente para devastar a reputação ou credibilidade de um contribuinte, pessoa física ou jurídica. Não se pode adotar o meio coercitivo penal como pressão para adimplemento de débitos que não estejam em conformidade com a Constituição ou com as leis do País. Isto feriria garantias constitucionais várias, como a do devido processo legal, liberdade de provas e acesso a recursos.

Aplicado, assim, o programa geral de garantias penais ao âmbito do Direito Penal Tributário, chega-se à conclusão de que suas infrações e sanções, *a uma*, deverão decorrer de lei, em sentido formal e material (*tipicidade*); *a duas*, deverão tutelar condutas que efetivamente lesionem ou possam lesionar o bem jurídico a que se volta a tutela operada por este subsistema jurídico (*antijuridicidade*); e *a três*, deverão evidenciar a responsabilidade individual dos acusados, aferida pela contrariedade ao agir conforme o ordenamento posto (*culpabilidade*).^[4]

Portanto, em atenção ao princípio da segurança jurídica, a reforma deste modelo, que é urgente, pode vir com aprimoramentos que reduzam a ineficácia da legislação tributária e penal, de modo a inibir o recurso à litigância como algo vantajoso. Uma atitude que não se coaduna com os valores jurídicos do Estado Democrático de Direito.

O poder repressivo do Estado deve ser aplicado com rigor contra aqueles que deixam de cumprir com suas obrigações para com o Erário, agindo com dolo, fraude ou simulação, de forma comissiva ou omissiva, para evitar a incidência de tributos que, validamente, recairiam sobre uma situação concretamente ocorrida.

Como se vê, a matéria é rica em questionamentos e justifica uma reflexão mais aturada sobre seus distintos elementos e repercussões. É neste contexto que se impõem críticas ao modelo atual do nosso regime de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. O direito brasileiro precisa avançar na reformulação de todo o sistema sancionador, tanto penal quanto administrativo, que é arcaico, injusto e disfuncional.

[1] Cf. a Nota Técnica Unafisco Nº 10/2018: “O aumento das penas e a revogação dos dispositivos legais que permitem a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária”.

[2] Veja-se: O “*planejamento será lícito desde que cada ato analisado individualmente e também no conjunto com outros atos tenha uma função, ou seja, produza as consequências jurídicas que se espera daquele ato. É o que muitos chamam de ‘causa’ do negócio.*” CARF. Processo nº 16561.720150/2015-11. Acórdão nº 1401-002.347. Publicado em 22 de maio de 2018. Relatora: Livia De Carli Germano. Cf. ainda: GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127.

[3] Como assinala Paulo Otero: “*Se existem zonas interpretativas de certeza positiva e zonas de certeza negativa, a verdade é que a normatividade comporta, em número cada vez maior, zonas intermédias ou cinzentas, sendo controvertido extrair da legalidade um sentido único ou mesmo um sentido não contraditório e, por isso mesmo, a existência de um padrão indiscutível de conduta administrativa: a ideia do que seja a conformidade normativa do agir da Administração Pública torna-se uma realidade nem sempre fácil de determinar, propiciando aos tribunais um acréscimo de protagonismo definidor do*



sentido último da lei.” (OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961)

[4] Cf. DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador: Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 26.

Date Created

27/11/2019