

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Luiz Mélega

*Advogado, Diretor Executivo do IBDT*

1. Em dezembro de 1990 o mundo jurídico acolheu a Lei nº 8.137, de vinte e sete desse mês, que definiu os crimes contra a ordem tributária, contra a ordem econômica e contra as relações de consumo. Não sem preocupação. Nem sem crítica. E crítica muito apropriada porque referido diploma legal misturou, num só texto, matérias heterogêneas e embaralhou penalidades, todas desnecessariamente excessivas e destinadas a punir crimes, em muitos casos, sem tipificação definida.

1.1 Críticos autorizados censuraram o caráter draconiano de certas penas, o que poderia até concorrer para inibir a sua aplicação prática, abrindo campo ainda para tratamentos diferentes, com referência a infrações idênticas, na hipótese, por exemplo, de um magistrado se utilizar do disposto no artigo dez dessa Lei, e multiplicar a pena originalmente prevista, e outro, em vez disso, optar pela sua redução, como enseja o mesmo dispositivo.

1.2 Alertaram os doutores do direito penal para a inconveniência do recurso às penas de detenção ou reclusão para crimes de natureza econômica ou tributária, porque a liberdade do infrator não apresenta risco à convivência social. A utilização de punições pecuniárias seria mais adequada, mesmo porque a principal arma para corrigir as distorções que se reprovam, seria a adoção de uma política econômica e tributária coerente, que contemplasse os incentivos necessários à orientação do comportamento dos agentes econômicos e dos contribuintes em geral.

1.3 Lembrou-se, então, que o excesso de legislação, sobretudo nas áreas tributária e econômica, a velocidade com que se produzem mudanças nessa legislação, freqüentemente através do uso de Medidas Provisórias, sempre indigentes de boa técnica legislativa, dificultam sobremaneira o seu correto entendimento, o que pode dar causa a eventuais omissões, ainda que se enalteça o desejo e o esforço do empresário e do contribuinte para bem cumpri-la. Daí porque se haveria de condenar o

excesso de rigor, máxime quando se sabe da ausência de zelo no preparo das leis e o completo descaso no sentido de corrigir as imperfeições que confundem o empresário e comprometem as relações fisco-contribuinte.

1.4 Lembrou-se, na oportunidade, que se acrescentarmos às disposições da Lei nº 8.137/1990 aquelas outras da Lei nº 1.521, de 26/12/1951, que cuida dos crimes contra a economia popular; da Lei nº 4.137, de 10/09/1962, que regula a repressão do abuso do poder econômico; da Lei nº 7.784, de 28/06/1989, que alterou a redação do artigo 11 da Lei Delegada nº 04, de 26/09/1962, que por sua vez dispõe sobre a intervenção do Estado no domínio econômico, para assegurar a livre distribuição de produtos necessários ao consumo do povo; da Lei nº 8.078, de 11/09/1990, que aprovou o Código de Defesa do Consumidor e da Medida Provisória nº 276, de 05/12/1990, convertida na Lei nº 8.158, de 08/01/1991, que instituiu normas para a defesa da livre concorrência, ter-se-ia o quadro real e preocupante das dificuldades e das vicissitudes que o empresário há de enfrentar, no esforço de produzir e comercializar as mercadorias, bens e produtos, ou para prestar os serviços que movimentam a economia nacional. Isso sem falar na Lei nº 4.729, de 14/07/1965, que define o crime de sonegação fiscal e na Lei nº 4.357, de 16/07/1964, que provê sobre crime de apropriação indébita (artigo 11).

1.5 Notou-se, todavia, que entre tantos defeitos que a deformam, referida Lei teve a virtude de registrar no seu artigo 14, a hipótese da extinção da punibilidade, nos crimes contra a ordem tributária, quando o agente promover o pagamento do tributo ou da contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

2. Respeitou, assim, a mal-formada Lei nº 8.137/1990, longeva tradição do nosso direito, nessa matéria específica, o que sempre se entendeu ser procedimento de boa inspiração política.

2.1 Já na lei nº 4.729/1965, prescreveu o seu artigo 2º que se extingue a punibilidade dos crimes nela previstos, quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Em razão da modificação introduzida pelo artigo 18 do Decreto-lei nº 157, de 10/02/1967, a punibilidade também seria extinta se fosse promovido o recolhimento dos tributos e multas devidos, mesmo depois de iniciada a ação fiscal.

Igual tratamento está previsto no artigo 5º do Decreto-lei nº 1.060, de 21/10/1969, com exceção apenas para a hipótese de reincidência nos crimes de apropriação indébita, caso em que o ressarcimento do dano não excluiria a punibilidade.

Ocorre que, em 30 de dezembro de 1991, foi promulgada a Lei nº 8.383, de 30/12/1991, que instituiu a Unidade Fiscal de Referência - UFIR, alterou a legislação do imposto sobre a renda e cuidou de providências outras, entre elas a revogação expressa, pelo seu artigo 98, do artigo 2º da Lei nº 4.729/1965. Mesmo porque o artigo 23 da Lei nº 8.137/1990 já revogara as disposições em contrário, como o aludido artigo 18 do Decreto-lei nº 157/1967, que não se ajusta ao artigo 14 da citada Lei, o qual estabeleceu condições diferentes para a extinção da punibilidade.

Resulta disso que já não haveria o referido benefício, nos crimes de sonegação ou contra a ordem tributária, efetue ou não o agente o pagamento das quantias devidas aos cofres públicos, corrigidas monetariamente e acrescidas das multas e dos juros previstos em lei.

4. Questiona-se agora se teria sido providência acertada a revogação em causa, que sem dúvida preocupa empresários e contribuintes em geral, porque é do conhecimento de todos que, no Brasil, não tem sido tarefa fácil acompanhar, interpretar e cumprir com acerto a vasta e complexa legislação que cuida dos tributos, das contribuições sociais e das obrigações acessórias.

Este fato já foi reconhecido pelas autoridades fazendárias, quando afirmaram, na Exposição de Motivos do Projeto de Reforma Tributária, que a principal causa da sonegação está na natureza da relação fisco-contribuinte, que se desenvolveu no País, onde a autoridade fiscal historicamente desrespeita o contribuinte, seja por arrecadar mal, seja por gastar mal. Nem foi por outro motivo que, entre as principais preocupações dos constituintes em 1988, em relação a matérias fiscais, estavam a garantia do contribuinte contra abusos do Fisco e a transparência da execução do orçamento (O Estado de S. Paulo, edição de 07/11/1992).

4.1 Face a esse quadro e à interpretação que as autoridades fazendárias cuidam de dar ao disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional (responsabilidade objetiva), justificar-se-ia o receio, já lembrado alhures, de que mesmo uma simples e involuntária omissão, da qual possa resultar parcela de tributo, ou de contribuição social, não recolhida

oportunamente, seja capaz de gerar a pena de detenção ou mesmo a de reclusão.

4.2 Está escrito no artigo 18 do Código Penal, na redação da Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984, que o crime é *doloso* quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. *Culposo* quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

E, em seu parágrafo único, está dito que, salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

Damásio E. de Jesus, discorrendo sobre a excepcionalidade do crime culposo, explica que, para saber quando um crime admite a modalidade culposa basta analisar a norma penal incriminadora. Quando o Código admite essa modalidade, há referência expressa à culpa, em sentido estrito. Mas quando o Código, descrevendo um crime, silencia a respeito da culpa, é porque não concebe a modalidade culposa, só admitindo a dolosa. Quando o sujeito pratica o fato culposamente e a figura típica não admite a modalidade culposa, não há crime. Se, por exemplo, o sujeito destrói culposamente coisa alheia, não haverá crime, porque nas figuras penais do crime de dano (artigos 163 a 166 do Código Penal) não há referência à espécie culposa. Como o dano só admite o dolo e o sujeito agiu com culpa, não responde por crime algum. Subsistirá, se for o caso, a responsabilidade civil pela reparação de eventuais prejuízos sofridos pelo prejudicado (*Comentários ao Código Penal*, vol. 1<sup>a</sup>, pág. 332, 2<sup>a</sup> edição, Editora Saraiva).

5. Como muito bem assinalou o saudoso Fábio Fanucchi, no seu conhecido *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3<sup>a</sup> edição, 1975, vol. I, pág. 32 dada a sua natureza de manifesta compulsoriedade (a de obrigar à prestação monetária ou a de fazer ou não fazer alguma coisa), o Direito Tributário, para garantir o cumprimento daquilo que impõe, cria normas de punição do inadimplente. Nesse instante, manifesta-se como direito repressivo, passa a observar princípios inerentes ao Direito Penal. Assim como no Direito Penal *nullum erimen nulla poena sine lege*, no Direito Tributário não haverá tributo sem prévia lei que o institua.

5.1 Considerada essa relação entre esses dois ramos do Direito Público (o Direito Penal e o Direito Tributário), reconhecida por todos os doutores que se ocupam do assunto, não haveria exagero na afirmação de que, assim como no Direito Penal, no Direito Tributário, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas, não haverá crime sem dolo. O crime culposamente

quando expressa a culpa na tipificação do delito, há de ter sua causa na negligência, na imperícia ou na imprudência.

5.2 O mesmo ilustre tributarista, à página 476 da obra citada, afirma que todos os crimes tributários terão o dolo como elemento integrante. Não existe um que se configure por culpa.

5.3 Essa é também a lição do grande e sempre lembrado mestre José Frederico Marques, em magistral aula proferida no curso realizado para 447 graduados, patrocinada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário, em 1975: "sem dolo não há crime contra o Fisco, salvo se em alguma lei especial vier prevista expressamente modalidade de crime culposo. De qualquer modo, porém, inadmissível será (ao reverso do que pode acontecer no campo estritamente jurídico-tributário) a existência de crime, com apenas a responsabilidade objetiva do agente, o que está banido do nosso Direito Penal" (*Direito Penal Tributário*, 1975, Editora Resenha Tributária - Coedição Instituto Brasileiro de Direito Tributário).

6. Daí porque não se pode atribuir ao artigo 136 do Código Tributário Nacional, a abrangência pretendida alhures, pela qual seria suficiente a ocorrência da infração (da qual resultasse o não recolhimento do tributo, ou de contribuição, ou o seu recolhimento a menor), para dar lugar ao crime de sonegação.

Está escrito nesse dispositivo que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A responsabilidade aí referida, que independe de intenção do agente, limita-se às *infrações* da legislação tributária e não vai além do ressarcimento decorrente de inadimplência do agente, como seja o pagamento das quantias devidas (tributo, contribuição, multas, juros e outros acréscimos legais) corrigidas monetariamente. A disposição referida não cuida do crime de sonegação, que este não pode existir sem a ocorrência do dolo e, quando expressamente prevista, da culpa.

Veja-se, ainda, nesse particular, o ensinamento de Aliomar Baleeiro, nos comentários aos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional (*Direito Tributário Brasileiro*, 9ª edição, Forense).

6.1 Seria útil lembrar, também, que os artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional, inserem-se na Seção IV, Capítulo V, Título II do Livro Segundo do Código Tributário Nacional. O Título II cuida da Obrigação Tributária. O Capítulo V da *Responsabilidade Tributária*.

6.1.1 O artigo 138 prescreve que a responsabilidade (tributária) é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Sabe-se que a Lei nº 5.172, de 25/10/1966, que aprovou o Código Tributário Nacional, por decisão unânime do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária de 20/05/1983, foi considerada de natureza complementar (R.T.J. nº 105/194).

E porque esse artigo 138, que admite a exclusão da responsabilidade tributária, quando pago ou depositado o tributo devido, é disposição de lei complementar, óbvio que só poderá ser modificado, alterado ou revogado, por outra lei complementar.

Põe-se, então, a questão de saber como poderia subsistir a responsabilidade por crime contra a ordem tributária, quando o agente, utilizando-se da faculdade que lhe confere citado artigo 138, haja promovido a liquidação da dívida fiscal. Pago o tributo devido, excluída a responsabilidade tributária, já não existirá a relação de causa e efeito que poderia ensejar o apenamento por crime de sonegação. Sobre determinado aspecto poder-se-ia dizer de pouco ou nenhum efeito a revogação antes referida, processada pelo artigo 98 da Lei nº 8.383/1991.

7. É ainda do magistério do grande Frederico Marques esta distinção entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal: "Nenhum deles designa ciência jurídica autônoma, mas tão-somente capítulo do terreno especial de ciência jurídica em que está compreendido. E como é sempre o primeiro qualificativo que recebe o acento tônico para mostrar a disciplina do Direito em que a matéria se enquadra, temos que o Direito Tributário Penal se aloja dentro do Direito Tributário, enquanto que o Direito Penal Tributário está situado dentro do Direito Penal. Em um caso e em outro, a designação usada não cuida de estereotipar ciência autônoma, mas tão-somente de procurar qualificação jurídico-sistemática a um dos setores da disciplina em que se enquadra ou está abrangido. O Direito Tributário Penal tem por objeto as sanções estatuídas para o ilícito tributário, enquanto que o Direito Penal Tributário focaliza o ilícito tributário que complementarmente também é ilícito penal" (obra citada, páginas 12/13).

Ensina também o inesquecível mestre, citando Grispiñi Asua e N. Hungria, que a grande maioria dos penalistas contemporâneos entende que o

Direito Penal não é constitutivo, opinião que vem de J.J. Rousseau, mas apenas direito complementar, visto que o ilícito penal é sempre um *plus* em relação ao ilícito não penal. Quando o ato contra o direito, por atingir valores ou bem de vida que o legislador entende fundamental à sociedade, exige sanção mais rigorosa, é ele cunhado em figura típica para ganhar os contornos de infração jurídico-penal, com a conseqüente aplicação, após praticado, de *sanctio iuris* do Direito Penal.

O ilícito tributário, enquanto tal, recebe o tratamento jurídico que lhe dá o Direito Tributário. Transmutado que seja em ilícito penal, ele se estrutura como fato punível de que pode resultar a aplicação da pena, ou de medida de segurança, já agora na forma que dispuser o Direito Penal.

A infração apenas tributária, então, constitui objeto do Direito Tributário Penal; já o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário.

8. Em face de tudo quanto foi atrás exposto será lícito concluir que o disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional é norma que se insere no campo do Direito Tributário Penal. A responsabilidade objetiva que se pretende subjacente nessa disposição, dirá respeito apenas às sanções pecuniárias e outras inerentes ao Direito Tributário. Não se localiza aí a responsabilidade por ilícitos tributários que a lei especial haja tipificado como crime de sonegação ou contra a ordem tributária, porque nesses casos não há falar-se em responsabilidade objetiva.

8.1 Mesmo no que respeita às sanções pecuniárias e a outras que têm como sede o Direito Tributário Penal e, portanto, não tipificadas como crime de sonegação, questiona-se a pretendida responsabilidade objetiva do citado artigo 136 do CTN.

Celso Antonio Bandeira de Mello, em precioso parecer divulgado pela Revista de Direito Tributário 7.8, fls. 160 e seguintes, mostra que tributaristas da maior expressão, como Fábio Fanucchi, Alberto Pinheiro Xavier, Hector Villegas e Geraldo Ataliba contestam a pretendida responsabilidade objetiva do aludido artigo 136, porque esse entendimento violaria disposições constitucionais contidas no parágrafo 13 do artigo 153 da Constituição Federal de 1967/1969 e transpostas para os incisos XLV e XLVI do artigo 5º da Carta Política de 1988, segundo as quais nenhuma pena passará da pessoa do condenado, devendo a lei regular a individualização da pena. Esses princípios pressupõem obviamente a culpabilidade, porque se a responsabilidade penal fosse objetiva, nada haveria que individualizar.

9. Daí porque recebido com certo otimismo o Projeto de Lei nº 70/91, de iniciativa do Senador Fernando Henrique Cardoso, que dispõe sobre os crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita de tributo ou de contribuição social, modificando disposições da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.

Essa proposição, já aprovada no Senado Federal, e que na Câmara dos Deputados tem o nº 2.699/92, acha-se na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara, tendo como relator da matéria o Deputado Pedro Novais (PPR-MA). Está escrito no seu artigo 5º que se extingue a punibilidade dos crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita de tributo, desde que o infrator efetue o pagamento ou recolhimento da quantia devida antes da denúncia, exceto quando se tratar de infrator reincidente.

9.1 Referida propositura prescreve que constitui crime de sonegação fiscal deixar de pagar, mediante o uso de falsificação material ou ideológica, ou de qualquer outro meio fraudulento, tributos ou contribuição social devidos, no todo ou em parte, ou desviar de suas finalidades valores de incentivos fiscais (artigo 1º). Para esses crimes a pena é de reclusão de dois a oito anos.

9.2 Constitui crime de apropriação indébita deixar de recolher, no todo ou em parte, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado de contribuinte, na qualidade de sujeito passivo direto ou indireto da obrigação, ou arrecadado na qualidade de agente da administração pública (artigo 2º). Para estes delitos prevê-se a pena de reclusão de um a quatro anos.

9.3 Nos crimes referidos nos incisos 9.1 e 9.2, cometidos por pessoas jurídicas, a responsabilidade penal recairá sobre os dirigentes, "aos quais competia superintender os negócios relativos à sonegação ou determinar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou da contribuição social" (artigo 3º).

9.4 Ficam revogados os artigos 1º, 2º, 9º, 11 e parágrafo único, 14 e 20 da Lei nº 8.137, de 17 de dezembro de 1990. Os artigos 1º e 2º, cuja revogação é proposta, cuidam dos crimes contra a ordem tributária. O artigo 9º prevê a conversão, em multa, da pena de detenção ou reclusão. O artigo 11, que integra o capítulo das disposições gerais, penaliza quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para a prática dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, na medida de sua culpabilidade; a pena será idêntica à do infrator.

O artigo 14 trata dos casos de extinção da punibilidade, sendo que o artigo 20 deu nova redação ao parágrafo 1º do artigo 316 do Código Penal,



que, em virtude da nova redação dada pelo artigo 7º do projeto aqui referido, ficará assim:

"Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: pena - reclusão de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa".

10. A proposição do Senador Fernando Henrique Cardoso, agrava as penalidades para os crimes contra a ordem tributária, em relação àqueles previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. Vale dizer, acentua os excessos desta última, aumentando para dois a oito anos pena que na referida Lei nº 8.137/1990 vão de dois a cinco anos de reclusão e de seis meses a dois anos de reclusão.

Além disso, ao cuidar da extinção da punibilidade, alude apenas aos tributos, o que permite entender que, quanto às contribuições sociais, ainda que liquidada a dívida, permanecerá a pena.

É certo que se poderia objetar que a expressão "tributo" é gênero, que compreende as espécies imposto, taxa e contribuições em geral. Há certa corrente doutrinária, entretanto, que nega a natureza tributária das contribuições sociais.

Mesmo no projeto aqui comentado essa diferença está assinalada, porque ao tipificar os crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita, o autor alude a tributo e a contribuição social, o que significa que na sua concepção esta última não tem natureza tributária.

Parece-nos que seria necessário, assim, alterar a redação do artigo 5º da propositura examinada, para incluir o pagamento das contribuições sociais como causa extintiva da punibilidade. Mesmo porque o benefício referido incentiva a liquidação das dívidas; se o devedor, ciente de que o pagamento do débito não o libera da pena privativa da liberdade, não será estimulado ao pagamento, até possível que usará os valores devidos ao erário para cobrir despesas feitas para livrar-se da imputação de criminoso.

10.1 Vale a pena transcrever, aqui, sobre o assunto, as sábias palavras do eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira, que se acham às folhas 226 e 227 do seu precioso *Curso de Direito Tributário*, 7ª edição, 1986, Editora Saraiva:

"A consciência popular reluta em admitir que as infrações fiscais possam configurar um ilícito criminoso, vendo antes na ação ou

omissão contrária às leis fiscais uma forma de defesa da liberdade natural contra as coações fiscais (cf. Blumenstein, *Sistema*, p. 287. Nova edição do original suíço, p. 310).

Certos autores, que defendem a inflição de pena privativa da liberdade nos chamados crimes de sonegação, ressaltam que nesses casos ela se justifica, em primeiro lugar, porque se está punindo o delinqüente pela desobediência às ordens do Estado; mais ainda, a dívida fiscal que deixa de ser paga fraudulentamente é afinal dinheiro público destinado a aplicação em finalidades do bem-estar coletivo e aquele que descumpre esse dever cívico, não só prejudica a comunidade, mas também os contribuintes honestos que por isso mesmo vão ficando mais onerados. Daí essa penalidade não dever ser confundida com a da simples prisão por dívida.

Entretanto, se essas razões de ordem pública são por esse lado procedentes, o fato é que essa pena, ao mesmo tempo que visa tutelar esses valores públicos e sociais em verdade também pune o não-pagamento da dívida ao fisco, tanto que a legislação prevê certas hipóteses em que o pagamento elide à consciência.

Por tudo isso, na mente e sentimento do povo contribuinte, jamais essa pena deixou de estar associada à idéia da prisão por dívida e, de modo geral, repugnar à consciência.

De outro lado não só a extensão, mas sobretudo a complexidade das obrigações tributárias impostas por meio de uma legislação não só muito instável, mas sobretudo complexa e referta de dúvidas, causando um generalizado estado de incerteza, poderia autorizar e mesmo Poder Público, principal responsável por essa situação, a exigir o cumprimento por meio de penas privativas da liberdade?

Mesmo nos países em que se configuram e se punem crimes tributários, a jurisprudência revela escassa aplicação e grande cautela dos órgãos fiscais e tribunais judiciários nessa imposição de pena privativa da liberdade.

Mais recomendável do que a inflição de penas tão graves seria a melhoria da legislação, dos serviços de fiscalização e orientação consultiva, da justiça fiscal, da conscientização dos obrigados e, sobretudo, a da boa aplicação dos dinheiros públicos".