

AS ESCUSAS ABSOLUTÓRIAS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E SEU EFEITO NEGATIVO PARA A INDERROGABILIDADE PENAL

LAS EXCLUYENTES EN LOS CRIMENES CONTRA LA ORDEN TRIBUTARIA Y SU EFECTO NEGATIVO SOBRE LA INALTERABILIDAD DE LA LEY PENAL

Marcelo D'Angelo Lara*

RESUMO

Com o advento da Lei 9.964/2000, foram criadas causas de exclusão de culpabilidade para os crimes praticados por particulares contra a ordem tributaria previstos na Lei 8.137/90. A Lei 9.983/2000, que incluiu os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária ao código penal brasileiro, trouxe disposições semelhantes. Ocorre que os dispositivos mencionados se caracterizam como exculpantes *sui generis*, desvinculados do conteúdo inerente ao direito penal brasileiro, o que poderia causar efeitos negativos na absorção do sentido das penas no corpo social. Desde então, se discute a possibilidade destes dispositivos causarem lesões à inderrogabilidade da lei penal. Este trabalho visa analisar a validade dos aludidos dispositivos e seus eventuais efeitos para a inderrogabilidade penal.

Palavras-chave: Escusas absolutórias; Crimes contra a ordem tributária; Inderrogabilidade da Lei Penal.

RESÚMEN

Con el advenimiento de la ley 9.964/2000, fueron creadas causas de exclusión de culpabilidad para los crímenes practicados por particulares contra la orden fiscal previstos en la ley 8.137/90. La ley 9.983/2000, que incluyó otros crímenes tributarios en el Código Penal brasileño, trajo disposiciones semejantes. Lo que sucede es que los dispositivos mencionados se caracterizan como exculpantes *sui generis*, desvinculado del contenido inherente a la ley penal brasileña, lo cual podría causar efectos negativos en la absorción del sentido de la reprimenda al cuerpo social. Desde entonces, se discute la posibilidad de estos dispositivos causen lesiones a la inalterabilidad de la ley penal. Este trabajo visa analizar la validez de los aludidos dispositivos y sus eventuales efectos para la inalterabilidad de la ley penal.

Palabras clave: Exclusión de culpabilidad; Crímenes tributarios; Inalterabilidad de la ley penal.

INTRODUÇÃO

O tratamento dispensado pela legislação pátria aos crimes contra a ordem tributária há muito vem sendo objeto de debates pela doutrina. O cerne da discussão perpassa duas idéias

* Mestre em direito, advogado criminalista e professor universitário. E-mail: marcelodlara@hotmail.com

gerais: a primeira, favorável à incriminação das condutas que contrariam o fiel cumprimento dos deveres dos contribuintes, defende a capitulação dos atos que contrariam a ordem tributária; a segunda, contrária à utilização do *jus puniendi* como meio de garantir o adimplemento de obrigações tributárias, critica a utilização da ameaça da pena como mero elemento de coerção, apontando o desgaste do direito penal nesse processo.

Deve-se observar que, atualmente, a corrente favorável à utilização da lei penal como instrumento de coerção para o adimplemento de obrigações tributárias tem tomado vulto. Isto porque a porção doutrinária que a defende se atém a poderosos argumentos de sua validade, como a necessidade de reafirmação do *imperium* do Estado, e a relação entre direito penal e direito tributário, ambos na esfera do direito público.

Os defensores da utilização da norma penal como elemento de reforço da norma tributária apresentam ainda uma justificativa de conteúdo prático que – ainda que não guarde estreita relação com o universo jurídico –, possui forte apelo: os benefícios supostamente trazidos pela coerção na arrecadação de tributos, aliado às benesses trazidas por uma arrecadação mais efetiva ao público em geral, através do reaparelhamento da administração.

A corrente contrária, entretanto, encontra dificuldades para refutar essas afirmações. Não pela fragilidade de seus argumentos, mas sim pelo caráter técnico dos mesmos. Isto porque a premissa principal dos críticos, o desgaste da sistemática penal, não se pode observar com o mesmo dinamismo dos benefícios apontados por uma arrecadação otimizada pela coerção.

Os efeitos negativos da utilização irresponsável da pena como mero instrumento de coerção, embora funestos, geralmente são projetados e, por este motivo, escapam da análise pragmática da questão. Entretanto, a análise dos mesmos é de fundamental importância posto que, se configurados, representariam lesões de difícil reparação na estrutura da sistemática penal vigente.

Isto porque a má utilização da norma penal nas situações em debate ofende não só a estrutura penal atual, mas sim princípios basilares da própria pena. Este trabalho pretende demonstrar o efeito de uma faceta da incriminação da inadimplência tributária – as escusas absolutórias nos crimes tributários –, em um princípio penal de fundamental importância: a inderrogabilidade de norma penal.

1 OS TIPOS PENAIS EM APREÇO, E A EXCLUSÃO DE PUNIBILIDADE

A lei 8.137/90 trata dos crimes contra a ordem tributária. No aludido diploma, merecem atenção os crimes praticados por particulares, mais precisamente os crimes de supressão ou redução de tributo, contribuição social ou acessórios, previstos no Art. 1º; e as condutas equiparadas, previstas no Art. 2º, como a seguir se observa:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

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;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Com relação aos tipos penais em si, não há muito que se criticar, exceto o caráter heterotópico da norma, que aponta para a usurpação do *jus puniendi* por uma ramificação do direito dissociada do direito penal, atingindo a fragmentaridade e subsidiaridade que são características da sistemática punitiva, o que não é propriamente objeto deste estudo.

A crítica se enfraquece, ainda, ao se considerar que o legislador tem a liberalidade de incriminar qualquer conduta que entenda lesiva aos interesses sociais transformando, após a edição de norma incriminadora, o objeto jurídico protegido através de preceito e sanção em

questão de matéria penal, independente da ramificação jurídica a que originalmente se relacione.

No entanto, embora as normas acima apresentadas contenham todos os elementos necessários a um tipo penal, o que demandaria a aplicação de reprimenda em caso de descumprimento de seus termos, o próprio legislador editou posteriormente normas que delimitam – e, em algumas situações, inviabilizam -, essa aplicação.

É o caso da Lei 9.964/2000 que, em seu Art. 15, cria obstáculos para que a norma penal cumpra seu efeito, *in verbis*:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

[...]

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

O legislador, portanto, criou um condicionamento para a aplicação da norma penal. No entanto este condicionamento, atrelado a possibilidade de suspensão da punibilidade em decorrência de celebração de acordo entre o contribuinte em débito e a administração tributária, resulta em uma norma híbrida que afeta a própria vigência do comando estipulado no tipo penal.

Essa situação não é observada exclusivamente na legislação apontada. O Código Penal Brasileiro traz em seu bojo tipos que – embora incorretamente capitulados -, tratam de crimes contra a ordem tributária. Um exemplo é o crime de apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A do CPB) que, embora capitulado como crime contra o patrimônio, tutela a ordem tributária, uma vez que trata de contribuição social:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Na mesma esteira se encontra o crime de suprimir ou reduzir contribuição social (Art. 337-A do CPB). Embora descrito como um crime praticado por particular contra a administração em geral o dispositivo é, em sua essência, um tipo penal que visa tutelar a ordem tributária posto que se trata, mais uma vez, de contribuição social, como se observa da análise da descrição típica:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - (VETADO)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

Analisando as duas tipificações constantes no Código Penal, verifica-se que existe a hipótese de exclusão da punibilidade.

Nos tipos específicos, a extinção da punibilidade vem descrita na hipótese de confissão espontânea e pagamento das contribuições antes do início da ação fiscal. Tais

descrições, presentes no Art. 168-A em seu parágrafo 2º e no Artigo 337-A em seu parágrafo 1º, tem redação semelhante, que melhor traduz seu sentido na disposição do Artigo 168-A:

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

O dispositivo do Art. 337-A, embora com redação um pouco diversa, tem idêntico sentido:

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Extrai-se, portanto, que a conduta típica, embora configure crime em todos os seus fundamentos, prescinde da punibilidade, em virtude de conduta voluntária do agente anterior a ação fiscal. A figura penal que ilustra o caso, notadamente, é a do arrependimento eficaz.

No entanto, no que tange ao crime de apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A do CPB), existe ainda outra disposição. No aludido dispositivo, o legislador prevê a hipótese de inaplicabilidade da pena, a critério do juiz, após o início da ação fiscal, e antes do recebimento da denúncia:

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios;

No caso em questão, ainda que se considere uma hipótese de arrependimento eficaz, o dispositivo não trata de uma exclusão de punibilidade, uma vez que pressupõe uma hipótese de perdão judicial.

Independente das hipóteses até então levantadas, seja na modalidade de arrependimento eficaz, perdão judicial ou na mera suspensão da pretensão punitiva descrita no Art. 15 da Lei 9.964/2000, resta claro que o legislador reconhece a existência do crime, preterindo a punição em virtude da possibilidade de atingir o objetivo da tutela legal: a manutenção da ordem tributária e do fluxo de arrecadação.

Aparentemente, tais disposições não apresentam prejuízo para a ordem legal. Em verdade, em primeira análise demonstram uma vantagem, posto que a coerção através da norma penal sem a aplicação de pena representa, supostamente, a produção de um resultado positivo sem lesão à liberdade do incriminado.

Entretanto, o efeito não imediatamente percebido dessa forma de aplicação do direito penal é grave, posto que atinge um dos fundamentos do direito penal, o princípio da inderrogabilidade da pena.

2 O PRINCÍPIO DA INDERROGABILIDADE PENAL

O princípio da inderrogabilidade penal serve ao Direito como corolário do princípio da legalidade. Em sucinta conceituação, significa ser a pena inderrogável: uma vez constatada a prática da infração penal, não pode deixar de ser aplicada (consequência da legalidade) (NUCCI. 2010. p. 376).

Etimologicamente, a denominação do princípio resulta da conjugação do prefixo de negação *in* à expressão *derrogabilidade* - inerente ao verbo *derrogar* que -, por sua vez, tem origem na expressão latina *derogare*, como substrato da junção das expressões *de* (no sentido de “fora”, ou “contrário”) e *rogare* (significando “pedido”, “comando”). Juridicamente, encontra significado na impossibilidade de exceção ou rejeição da aplicabilidade de alguma determinação legal, no caso, a previsão de aplicação de penas relativas a eventual prática do crime.

Na doutrina penal pátria, a expressão foi adotada como denominador de princípio essencial da pena, traduzindo a obrigatoriedade de aplicação de reprimenda depois de constatada prática de infração penal.

Este princípio deriva das anotações de Beccaria, com as quais corrobora em uníssono a doutrina penal pátria - ecoando nas vozes de Hungria, Noronha, Fragoso, Damásio de Jesus, Mirabete, Luis Régios Prado e Grecco -, de que a pena serve a duas finalidades: em primeiro lugar a de *prevenção geral*, traduzida pelo exemplo que a sua aplicação imprime ao corpo social; em segundo lugar, e não menos importante, a *prevenção especial*, como função ressocializadora do infrator. Na mesma esteira, outros doutrinadores sustentam que a pena, sob o aspecto teleológico, “é, concomitantemente, castigo e defesa social” (BUSHATSKY. 1970. p. 161).

Essa conclusão denota que a pena, para a sua correta aplicação, deve sempre atender a essas duas funções e, assim fazendo, preserva a sua inderrogabilidade. No entanto, não é incomum que a doutrina, supervalorizando os princípios da intervenção mínima e da dignidade da pessoa humana – o que faz com correção -, eventualmente olvide as necessidades sociais de prevenção geral.

Isto porque a ideia de legalidade demanda, também, uma aceitação social de uma “certeza da lei”. Essa certeza, por sua vez, possui duas vertentes: inicialmente, a da anterioridade, consagrada pela máxima *nulumo crimen nulla poena sine praevia lege*¹; e a da aplicabilidade da reprimenda como punição pelo descumprimento da norma, traduzida pelo brocardo *malum passionis, quod infligitur, ob malum actionis*², no sentido de retribuição.

Embora não seja a retribuição o objetivo principal do direito penal, há que se respeitar o seu caráter de exemplo à coletividade, sob pena de se disseminar o desrespeito geral às normas, através da mitigação do aforismo *nemo censetur ignorare legem*³.

Afinal, como leciona Damásio de Jesus (1998. p. 518), “a pena deve ser inderrogável, no sentido da certeza de sua aplicação. Assim, diante do cometimento de um ilícito penal, a punição imposta ao autor deverá ser certa e devidamente cumprida”..

No entanto, em virtude da relação das normas em debate com o direito tributário deve-se, inicialmente, observar se as normas tributárias são, também, passíveis de inderrogabilidade. O que resta claro, uma vez que se trata de normas de direito público, é que o direito tributário, assim como o econômico, é dotado de inderrogabilidade. É o que leciona José Nabantino Ramos (1977. p. 100), ao indicar que as normas de direito econômico e tributário não podem ser derogadas a critério das partes sendo, portanto, de Direito Público.

Ainda que não fossem as normas tributárias dotadas de inderrogabilidade, deveriam obedecer ao princípio quando associadas às normas penais, posto que as normas em debate no presente trabalho são, essencialmente, incriminadoras. E nesse ponto surge o questionamento acerca da aplicação dos dispositivos suscitados, ponderando se a flexibilização do *jus puniendi*, através de normas que se valem do elemento coercitivo prescindindo da pena, afeta a inderrogabilidade.

A resposta a esse questionamento não é simples. Isto porque a própria lei penal observa situações em que a flexibilização do princípio é permitida.

Segundo Júlio Fabrini Mirabete (2000. p. 51), o caráter obrigatório da inderrogabilidade “é suavizado em várias situações, conforme a lei penal. São os casos da suspensão condicional, do livramento condicional, do perdão judicial, da extinção da punibilidade etc”.

Claramente, essa suavização decorre de situações em que as necessidades da *prevenção especial* são sobrepostas às da *prevenção geral*. Entretanto, por mais austera que

¹ Tradução livre: nulo é o crime e a pena sem anterior previsão legal.

² Tradução livre: um mal justo, aplicado opostamente a um mal injusto.

³ Tradução livre: a ninguém é permitido ignorar a lei.

pareça essa flexibilização, ela apresenta riscos para a própria validade da norma, como adverte Edgard Magalhães Noronha (1963. p. 275):

A inevitabilidade penal tem sofrido restrições impostas pela finalidade da prevenção especial, ditando medidas como o livramento condicional, o *sursis*, o perdão judicial, a graça e o indulto. Devem esses institutos, principalmente os últimos, ser aplicados com parcimônia e critério, para não se consagrar como norma a impunidade

Isto porque a não aplicação da pena não vem, também, a significar a inexistência do crime. Ao contrário, a atuação sistematizada do poder público em prescindir da aplicação da pena passa ao administrado a impressão de que o respeito à norma carece de elemento coercitivo e que, portanto, deixa de ser imperativo.

É o que observam Nelson Hungria e Heleno Fragoso (1977. p. 27):

Igualmente na hipótese de extinção da punibilidade, não deixa de existir o crime: o que se dá, por motivos de conveniência ou critérios político-criminais, ligados a acontecimentos posteriores ao crime, é uma renúncia do Estado ao já adquirido *jus puniendi* no caso concreto (*Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch*, como dizem os autores alemães), rompendo-se o binômio crime-pena, na expressão de Carnelutti. O crime persiste, quer como fato (pois *factum infectum fieri nequit*), quer como entidade jurídica.

O que se questiona, então, é se a lei pode prescindir da aplicação da pena, e em que situações poderia fazê-lo sem ofender a sua inderrogabilidade.

Inicialmente, como demanda o próprio princípio, a flexibilização do *jus puniendi* não seria aceitável. No entanto, é sabido que o direito penal prevê situações em que se torna possível prescindir da aplicação da pena, sem a negação de existência do crime.

É o que acontece nas situações em que, nas palavras de Von Liszt (1932), a lei pode construir uma “ponte de ouro” para a retirada do agente que já se tornara passível de pena, por considerações de política criminal⁴.

Na sistemática penal brasileira, essas situações se traduzem em escusas absolutórias, ou causas de exclusão de punibilidade. As situações analisadas no presente trabalho podem ser classificadas como desistência voluntária, arrependimento eficaz ou perdão judicial, como a seguir será observado.

⁴ *Wohl aber kann die Gesetzgebung aus kriminalpolitischen grund dem bereits straffällig gewordenem tater eine goldene Brücke zum Rücksuge.*

3 AS ESCUSAS ABSOLUTÓRIAS E O PERDÃO JUDICIAL

Verificando os dispositivos em estudo, se conclui que as hipóteses de isenção de pena estão fundamentadas em escusas absolutórias e ainda na hipótese de perdão judicial⁵.

Verificando, inicialmente as disposições permissivas descritas nos tipos em estudo, se constata que as hipóteses apresentadas pelo Art. 15 da Lei 9.964/2000 são duas: a primeira delas - em seu *caput* e parágrafo 2º inciso I -, uma norma genérica de exclusão de punibilidade; na segunda, descrita em seu parágrafo 3º, uma hipótese de desistência voluntária ou arrependimento eficaz.

A hipótese de desistência voluntária ou arrependimento eficaz permeiam ainda os dispositivos do parágrafo 2º do Art. 168-A do CPB, e ainda do parágrafo 1º do Art. 337-A do mesmo diploma, bem como serve como supedâneo à possibilidade de perdão judicial no parágrafo 3º, inciso I do Art. 168-A supracitado.

Portanto, com espeque de se definir pelo eventual risco à inderrogabilidade das aludidas normas pela aplicação das benesses, há que se verificar se os pressupostos legais para a sua aplicação foram observados.

Em primeiro lugar, cumpre analisar a causa *sui generis* de exclusão de punibilidade apresentada pelo Art. 15 da Lei 9.964/2000. Aparentemente, a hipótese estaria amparada pelo inciso VI do Art. 107 do Código Penal Brasileiro, que prevê a exclusão da punibilidade “*pela retratação do agente, nos casos em que a lei admite*”.

Entretanto, essa retratação não se observa nas hipóteses do Art. 15 *caput* e seu parágrafo 2º uma vez que, nas aludidas situações, a lei prevê a suspensão da pretensão punitiva quando da realização de acordos para o adimplemento dos débitos tributários.

Não obstante, as hipóteses apresentadas nos dois últimos dispositivos afrontam a própria essência da norma, uma vez que reconhecer um acordo realizado individualmente entre o contribuinte e um determinado órgão da administração como causa de exclusão de punibilidade é o mesmo que subverter a norma penal a uma relação de atributividade. Isto não somente implicaria em um enfraquecimento de sua inderrogabilidade, como também em um reconhecimento de sua derogabilidade, o que é inaceitável em uma norma de direito público.

Sendo assim, as únicas hipóteses condizentes com a estrutura penal vigente seriam derivativas da aludida retratação do agente, implicando em hipóteses de desistência voluntária

⁵ A diferenciação entre os institutos encontra respaldo em detalhes técnicos, uma vez que as escusas absolutórias traduzem disposições taxativas constantes na norma, enquanto o perdão judicial é uma permissão legal cuja aplicabilidade depende da discricionariedade do juiz.

ou arrependimento eficaz, independente de sua aplicação como escusa absolutória ou perdão judicial.

Essas premissas devem ser tratadas com cuidado, uma vez que a sistemática penal brasileira rejeita a teoria da anulação (*annullationstheorie*), de que o arrependimento anularia o dolo e, conseqüentemente, o crime.

Estaria, pois, a situação adstrita à aplicabilidade do Art. 15 do Código Penal, o qual trata justamente da desistência voluntária e do arrependimento eficaz, rezando que “*o agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados*”. Cumpre, portanto, observar se tais situações se configuram.

A desistência voluntária, inicialmente, remonta à teoria de Reinhart Franck (1931. §43. Apud HUNGRIA e FRAGOSO. 1977), de que o agente decidiria por não prosseguir na produção de um determinado resultado embora pudesse fazê-lo (*ich nicht weiter handeln, selbst wenn ich es könnte*), ou não poderia prosseguir na produção do resultado, ainda que o quisesse (*ich kann nicht weiter handeln, selbst ich es wollte*).

Ocorre que, tanto os dispositivos dos Art. 1º e 2º da Lei 8.137/90, quanto os dos Art. 168-A e 337-A do CPB tratam de crimes formais, que se consumam a partir da prática das condutas nucleares “suprimir”, “reduzir”, “omitir”, “fraudar”, “falsificar”, “fazer falsa declaração”, “deixar de repassar”, “deixar de recolher”, entre vários outros. Uma vez que o dano ao erário é presumido, o resultado se produz imediatamente com a prática da conduta típica.

Sendo assim, não seria cabível a hipótese de desistência voluntária em nenhuma das situações, uma vez que seria impossível ao agente, seja por decisão ou impossibilidade, evitar a produção do resultado. É o que obtempera Ottorino Vannini (1947):

Não há, aqui, desistência voluntária, pois esta não consiste em deixar de repetir um ato que, por si só, era meio idôneo a produzir o *eventus damni*; exauriu-se a ação executiva, pois não se pode admitir que o agente não tenha feito tudo quanto era suficiente para praticar o crime

Não sendo possível a desistência voluntária, cumpre analisar a possibilidade do arrependimento eficaz, que consistiria em um impedimento, por iniciativa do infrator, da produção do resultado.

Entretanto, conforme lecionam Hungria e Fragoso (1977. p. 27), a hipótese também seria impossível, uma vez que “*a desistência voluntária consiste sempre numa omissão ou abstenção de atividade; ao passo que o arrependimento eficaz exige necessariamente uma*

atuação militante, e só é possível nos crimes materiais, em que o resultado se destaca da ação”.

Notadamente, não são materiais os crimes em apreço. A única possibilidade que lhes assiste é a de arrependimento posterior a qual, inclusive, melhor se assemelha às situações elencadas nas disposições permissivas atribuídas aos aludidos crimes. O arrependimento posterior, nos termos do Art. 16 do CPB, é justamente a situação em que o agente demonstra seu arrependimento restituindo a coisa ou – mais adequado aos casos em tela -, reparando o dano. Entretanto, o arrependimento posterior não ilide a aplicação da pena, podendo incidir, quando muito, em sua redução, conforme se observa dos termos do próprio dispositivo constante no código penal brasileiro:

Art. 16 Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

Isto porque a reparação do dano não anula a ação criminosa, sobretudo nos crimes formais como os ora estudados, conforme explica Mauro Angioni (1930. p. 49):

As causas que implicam a proibição de punir o fato cometido, mas consistentes na ocorrência de fatos sucessivos (sejam estes queridos pelo agente, ou sobrevenham à sua revelia, ou mesmo contra a sua vontade), não são causas de exclusão da ilicitude do fato. E não o são porque não podem impedir a manifestação de uma ilicitude que já se manifestou, nem a apresentação de um crime que já aconteceu.

Portanto, a aplicação das benesses constantes nos dispositivos legais objetos desse estudo não encontra respaldo na sistemática penal vigente.

4 CONCLUSÃO

Observando as informações colhidas, resta a conclusão de que o legislador resolveu – ao mesmo tempo em que criminalizou condutas relativas à ramificação legais distintas do direito Penal -, “premiar” o infrator que opta por reparar o dano ao erário, optando por ignorar os efeitos do crime e, sobretudo, da ausência de sua expiação no que tange à previsão geral. Diante da impossibilidade de se aplicar as escusas absolutórias tradicionais, foram criadas causas *sui generis* de exclusão de culpabilidade.

Essas causas traduzem uma opção política do legislador em conferir maior aplicabilidade às normas tributárias através da usurpação do *jus puniendi*, no caso utilizado meramente como elemento coercitivo para ao adimplemento das obrigações tributárias.

No entanto, essa utilização da norma penal como elemento reafirmador do valor da norma tributária coloca em cheque a sua inderrogabilidade, pois, como disse Otto Von Gierke (1883. In: HUNGRIA e FRAGOSO. 1977. p. 68), “*o fundamento da regra ignorantia juris nocet é menos a ficção do conhecimento geral da lei do que o raciocínio de que na lei é apenas expresso o que já existe ou deve existir na consciência jurídica de cada indivíduo*”.

Da mesma forma, se observa uma deturpação do próprio sentido da lei, uma vez o estratagema fortalece a afirmação desses determinados dispositivos escritos em detrimento da sistemática legal – sobretudo a penal -, em contraste com o brocardo milenar do Digesto Justiniano (MADEIRA. 2009), onde o jurisconsulto Celso preconizou: “*saber as leis não é ter-lhe em mente as palavras, mas conhecer-lhes a força e intenção*⁶”.

O legislador, através da ameaça da reprimenda, induz o agente ao adimplemento da obrigação tributária, sem se importar se este o faz *virtutis amore* ou *formidine poene*, para depois perdoá-lo da expiação pela prática da conduta criminosa. Com isso, claramente, fomenta a arrecadação. Porém, causa outros problemas.

Inicialmente, por enfraquecer a sistemática penal, uma vez que a ausência de aplicação de pena à hipótese de crime configurado gera no seio social o sentimento de impunidade. Afinal, a falibilidade do sistema penal resulta na interpretação de sua incapacidade de tutelar todas as situações nele previstas, o que gera sentimento de incerteza de aplicação da pena, debilitando o caráter desencorajador que a reprimenda procura passar ao potencial criminoso e à sociedade em geral.

Por fim, porque a certeza do perdão da expiação pelo Estado enfraquece a própria sistemática tributária, posto que o cidadão passa a absorver a permissividade como uma garantia ao descumprimento da lei, uma vez que pode protelar o adimplemento da obrigação tributária até a iminência de uma ação fiscal e, dependendo de sua absorção do texto legal, decidir por cumprir tais obrigações mesmo após a instauração dessa ação.

Os efeitos dessa errônea interpretação podem ser funestos, uma vez que sobrecarregaria o fisco, mitigando a própria obrigatoriedade da contribuição tributária, posto que caberia ao cidadão aguardar o lançamento dos tributos pelos órgãos de fiscalização para, na iminência da ação fiscal, efetuar o adimplemento de suas obrigações.

Sendo assim, o legislador põe em risco não só a inderrogabilidade da lei penal, como também a própria aplicabilidade da lei tributária, criando supedâneo para a instauração de uma situação exponencialmente mais grave que o mau que buscou evitar.

⁶ *Scire leges non est verba earum, sed vim as potestatem tenere.*

REFERÊNCIAS

ANGIONI, Mauro. **Le cause Che escludono l'illiceità obiettiva penale**. Milão: Ed. Scientifico. 1930.

BRASIL. **Código Penal**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Decreto-lei No. 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em: 10 de julho de 2014.

_____. **Lei No. 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 10 de julho de 2014.

_____. **Lei No. 9.964**, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm#art15>. Acesso em: 10 de julho de 2014.

_____. **Lei No. 12.529**, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm>. Acesso em: 10 de julho de 2014.

BUSHATSKY, José. **Estrutura do direito penal**. 2ª Ed. São Paulo. 1970.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. Prólogo de Norberto Bobbio. 3ª ed. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal, Parte Especial**. Vol. 1 e 2, Rio De Janeiro: Forense, 16ª Ed. 2003.

FRANK, R.. **Das Strafrecht Gesetabuch für das deutschen Reich**. Tübingen: Mohr. 1931. §46. In: HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno. **Comentários ao Código Penal**. Vol. I, tomo II. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1977.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal, parte especial. v. II e III**. Niterói: Impetus. 2010.

GIERKE, Otto Von. **Naturrecht und Deutsches Recht, Frankfurt, 1883**. In: HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno. **Comentários ao Código Penal**. Vol. I, tomo I. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1977.

HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno. **Comentários ao Código Penal. Vol. I, tomo I**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1977.

_____. **Comentários ao Código Penal. Vol. I, tomo II.**
5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1977.

JESUS, D. E. de. **Direito Penal.** 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MADEIRA, Hélcio Maciel Franca. **Digesto de Justiniano – Liber primus: introdução ao Direito Romano.** 4ª Ed. 2009. Rio de Janeiro: RT.

MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal.** 12. ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 2000.

NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal: introdução e parte geral.** V. 1. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 1963.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal: parte geral: parte especial.** 4ª. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

_____. Individualização da Pena. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005

PRADO, Luiz Régis; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Elementos de Direito Penal: parte geral.** v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

RAMOS, José Nabantino. **Sistema Brasileiro de Direito Econômico.** São Paulo: Editora Resenha Tributária. 1977.

VANNINI, Ottorino. **Manuale di Diritto Penale, Parte Generale.** Florença: Carlo Cya. 1947.

VON LISZT, Franz. **Lehrbuch des deutschen Strafrechts.** Berlim. 1932.