

Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal

GERALDO ATALIBA

SUMÁRIO

1. Consulta. 2. Parecer. 2.1. Direito penal superposto. 2.2. a) relações entre o direito penal e o direito tributário. 2.1. b) condicionamento do aplicador da lei penal. 2.2. Caráter sistemático do direito. 2.3. Denúncia espontânea e ilícito penal. 2.4. Indiferenciação substancial entre sanção penal e sanção tributária. 2.5. Tratamento exegético do caso concreto. 2.5. a) exclusão de punibilidade e prudência na interpretação. 2.5. b) revogação do art. 14 da Lei n.º 8.137, de 1990. 2.5. c) contradição interpretativa (incompatibilidade entre o art. 138 do Código Tributário Nacional e a punição). 2.5. d) direito penal tributário. 2.5. e) confissão de crime - inversão da teleologia da lei? 2.5. f) proteção à confiança. 2.6. Desdobramentos. 2.6. a) crime de dano. 2.6. b) direito italiano. 2.6. c) direito alemão. 2.6. d) clima administrativo-fiscal brasileiro. 3. Síntese conclusiva.

Súmula

A lei penal tributária tem sua inteligência e aplicação dependentes da lei tributária. – A lei penal “reforça” as obrigações e deveres tributários. – O ilícito tributário, no caso, é ilícito penal; substancialmente são a mesma coisa. – O desaparecimento do ilícito tributário, pela espontaneidade, extinguiu a pretensão punitiva penal. – Lei ordinária não revoga lei complementar. – Persiste vigente e eficaz o art. 138 do CTN. – Interpretação que lhe retira a eficácia equivale a dá-lo por revogado. – Não é lícito ao aplicador esvaziar a eficácia do art. 138 do CTN. – A autodenúncia extingue a responsabilidade penal.

1. Consulta

1. A consulente expõe que: a) em face da repercussão na imprensa sobre procedimentos

Geraldo Ataliba é Advogado em São Paulo.

investigatórios contra a empresa "Pau Brasil Engenharia e Montagens Ltda.", com a qual manteve transações nos anos de 1990, 1991 e 1992; e b) diante de notícia sobre conseqüentes medidas fiscais contra a referida empresa, resolveu a

2. Diretoria consultar-nos sobre as providências adequadas a manter a imagem da empresa e sua absoluta regularidade fiscal, de modo a não dar margem a dúvidas sobre a lisura de seu comportamento relativamente a seus deveres tributários.

3. Os fatos que levam à questão suscitadora da consulta podem assim ser sumariados:

a) A Diretoria da consulente teve no passado despesas com pagamentos a empresa agora sob investigação fiscal, implicando redução da base de cálculo de seu imposto de renda. Diante das notícias de jornais, preocupada com seu renome e conceito, a consulente quer comunicar o fato ao fisco, mediante "denúncia espontânea", recolhendo a diferença devida, quitando-se de todo débito e sanando cabalmente a irregularidade (cf. art. 138 do CTN);

b) Teme, porém, que ulteriormente possa reabrir-se o caso, para apuração de responsabilidade penal por suposto ilícito em que não desejou incidir.

Em face disso, indaga se a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo, tem o efeito de fazer desaparecer o ilícito, em que se traduziram seus comportamentos de pagar ditos serviços e, conseqüentemente, ter reduzido seu imposto sobre a renda;

c) No momento em que se escreve este estudo, não há nenhuma acusação formal contra a consulente. Não se sabe se esta sobrevirá, nem como e com que fundamentos legais, seria formulada. O estudo que se vai desenvolver, porém, será útil à meditação sobre o tema. Desde já é possível desenvolver algumas idéias básicas gerais – na ausência de acusações concretas e rigorosa tipificação – que poderão ser aprofundadas, ulteriormente, em função de melhor precisão do contraditório.

2. Parecer

2.1. Direito penal superposto

2.1. a) relações entre direito penal e direito tributário

A lei penal reporta-se à lei tributária. No caso, direito penal é direito de superposição: a lei penal não precisa nem circunscreve a materia-

lidade do fato. Limita-se a remeter o intérprete às categorias e elaborações do direito tributário. Só a correta interpretação das situações tributárias permite ter como configurado o fato penalmente referido.

Assim, a lei penal é como que completada pela lei tributária. Sem esta, a lei penal reputa-se incompleta na maioria dos casos. É insuficiente. Só com o texto penal, o aplicador fica impossibilitado de dar por configurada a figura delituosa, sempre que a lei penal reporte-se explicita ou implicitamente a situações reguladas pelo direito tributário.

Nos crimes tributários – ou "contra a ordem tributária" – coalescem lei penal e tributária, necessariamente. Entre elas há necessária vocação de recíproca integração. Os preceitos da segunda completam os da primeira. Sem aquela, esta é ininteligível, por falta de correta e acabada definição, seja dos pressupostos e condições do comportamento ilícito, seja de sua intrínseca materialidade.

Tomemos como exemplo a Lei n.º 8.137/90 que define crimes contra a "ordem tributária". Reporta-se à omissão de "informação" (art. 1.º, I). Ora, é a lei tributária que dirá que é "informação"; que forma deve revestir; que formalidades deve observar; quando é devida; se é obrigatória ou facultativa, se pode ser suprida; se sua ausência prejudica, e em que medida, o fisco; se é substancial ou formal etc.

Só o direito tributário, também, pode dizer quando há "tributo" devido; se há tributo, se já é devido, quando tornou-se devido e em que medida; quais as hipóteses de não-exigibilidade, suspensão, prorrogação, redução ou exclusão dos débitos tributários. Da mesma forma, só a lei tributária – interpretada por jurista afeiçoado às técnicas próprias desse ramo – poderá dizer que são "rendas" (art. 2.º, I); que é "documento ou livro exigido pela lei fiscal" (art. 1.º, II), quando o é, em que condições e com quais efeitos.

Enfim, é impossível a correta aplicação da lei penal, sem prévia e rigorosa interpretação da lei tributária. A operatividade da lei penal depende de correta, segura e firme compreensão do conteúdo, sentido e alcance da lei fiscal, bem como de rigorosa – e acuradamente técnica – verificação de sua incidência sobre determinado fato, precisamente colocado.

O intérprete e aplicador da lei penal não poderá dar por ocorrido o fato criminoso sem determinar com precisão e rigor a obrigação tri-

butária, suas características e peculiaridades estruturais e funcionais, em suas perspectivas estáticas e dinâmicas. Mais que isso, requer-se especialização acurada, para verificação da subsunção do fato questionado às hipóteses legais: a adequação rigorosa do fato concreto à sua hipotética e genérica descrição legal.

Porque – a despeito de todas as aparências indutoras do leigo – se a obrigação tributária não existir (o que leva à impossibilidade do débito) ou o dever acessório não for exigível, torna-se impossível cogitar-se de crime.

Esse é um caso – certamente não original – em que a configuração concreta do delito está em total, absoluta e irremissível dependência não só da compreensão, mas da concreta e efetiva aplicação da lei tributária, que é feita pelo fisco com a colaboração (em variada medida, conforme o caso) do contribuinte, mas sempre sujeita a controle jurisdicional. Quei dicit, não definitiva, por passível de sofrer interpretação autoritária, esta sim definitiva, do Judiciário.

Destarte, enquanto não delineada uma situação concreta, à luz do direito tributário, de modo a tornar inquestionáveis as circunstâncias de fato e sua qualificação legal, é impossível dar-se por configurado o crime fiscal.

Isso deixa claro e inquestionável que é total, absoluta e insuperável a dependência em que o aplicador da lei penal fica, diante da lei tributária, e demonstra, cabalmente, o cunho de *direito de superposição*, da lei penal. Esta não se aplica a fatos imediatamente apreensíveis pelo seu aplicador, mas a fatos só qualificáveis, previamente (antecedência lógica e cronológica) pela lei tributária.

Assim, se a lei tributária exclui o tributo, ou difere o surgimento da obrigação ou modifica os deveres acessórios etc., isso altera, posterga, reduz ou exclui a aplicação da lei penal.

2.1. b) *condicionamento do aplicador da lei penal*

O fato penalmente punível é qualificado por lei tributária anterior. Só esta poderá dizer que é tributo, quando surge, quando extingue-se. Só esta pode estabelecer quando há dever de informação ou declaração; definir “autoridade fazendária”; “elementos inexatos”; “operação”; que livros fiscais, com quais formalidades, podem ser exigidos; que é “nota fiscal” etc.

Também só a lei tributária pode estabelecer o dever de recolher “tributo descontado” e o que se entende por “recolhimento” (compra de

selo ou estampilha, débito em conta, lançamento contábil etc.).

A exata determinação do alcance da lei penal – para ser corretamente aplicada – depende de boa compreensão do exato significado dos termos referidos pelo legislador, o que só é possível, mediante adequada interpretação da lei tributária.

Esta consideração – que não parece passível de contestação – demonstra cabalmente a dependência em que fica o intérprete da lei penal, diante da legislação tributária. E reforça o argumento da sobreposição do direito penal relativamente ao tributário.

Ora, se o art. 138 do CTN faz desaparecer toda irregularidade de comportamentos concorrentes a tudo isso, não é jurídico entender-se cada fato desses como autônomo, para efeito penal. Se a lei tributária – no caso, o CTN – faz, retroativamente, desaparecer situações e altera os efeitos de atos e fatos tributários pretéritos, não parece coerente entender-se persistentes seus efeitos penais.

Se a lei tributária qualifica o arrependimento de modo a atribuir-lhe o forçar a retroação de seus efeitos a momento anterior, sanando irregularidades, cassando a pretensão sancionatória que favorecia o fisco e dispendo de modo a ter-se como não ocorrido o ilícito, não parece possível – sem grave incoerência – pretender-se inalcançadas as conseqüências penais do fato, quando estas eram meramente sancionadoras precisamente do interesse fiscal que o legislador tributário reputou satisfeito, dando por plenamente quite o contribuinte faltoso.

Tudo isso não causa espanto, nem surpresa, para quem, sendo jurista, conhece a unidade fundamental do direito (Ruy Cirne Lima) e o caráter sistemático de que se reveste sua estruturação.

Deveras, se a lei penal – no caso dos crimes contra a ordem tributária – é lei de superposição, mais saliente fica o cunho reciprocamente integrador dela e da lei penal.

As normas tributárias são *presupposte da quelle penali*¹, havendo dissenso, na doutrina e na jurisprudência italianas, sobre se são *integratici di quelle penali*. O bem jurídico protegido é o “poder tributário do Estado”², ou

¹ TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*, v. I, p. 250

² HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*, trad. D. Jarach, Ed. Giuffrè, 1956, p. 311.

*l'interesse fiscale del ente pubblico ou il bene protetto ... é soltanto l'interesse alla trasparenza fiscale*³. Em toda e qualquer hipótese, o ilícito (agressão a tal bem jurídico) delinea-se, define-se, confina-se ao setor tributário, para ter repercussão, no campo penal, com total dependência das qualificações legais e respectivas categorizações jurídicas anteriores. A alternativa – até mais favorável à tese que aqui vem sendo exposta – seria aceitar a unidade substancial do ilícito, para dá-lo por “absolvido”, integralmente, *ex vi* do art. 138 do CTN. Basta recordar lição do mestre Cernicchiaro:

“Aceita a colocação, facilita extrair a conclusão, de que a lei repressiva fiscal se situa no âmbito do Direito Penal. Esta ilação não deve ser recebida com reservas; o Direito é um todo indivisível, não apresenta contradições; ao contrário, as normas se completam e se interpenetram, não sendo de estranhar que o rigor penal seja trazido à colação para reforço do bem juridicamente tutelado, ainda que de interesse imediato do Tesouro” (Vicente Cernicchiaro, *Estudos em Homenagem a Aliomar Baleeiro*, Universidade de Brasília, 1976, p. 300).

Cernicchiaro é coerente e categórico:

“A visão deve ser global, porque o ilícito (também o lícito), substancialmente, é um só” (p. 300).

Assim, se a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) suprimiu o mundo jurídico o ilícito, não cabe – do abstrato discernimento entre o caráter penal ou tributário – sustentar sua persistência, contra a letra e o espírito da lei (art. 138, CTN). À perplexidade que tal postura coloca, voltaremos oportunamente.

2.2. Caráter sistemático do direito

Tudo isso decorre da unidade fundamental do sistema jurídico, atribuindo-lhe necessária harmonia interna. Quem – como os juristas – percebe o cunho sistemático do direito, sabe que suas diversas “partes” são solidárias e que os preceitos que o compõem são harmônicos entre si. Daí que o sistema jurídico não abrigue contradições. Pelos princípios gerais da lógica jurídica (positivados pela Lei de Introdução ao Código Civil) o intérprete sabe encontrar a coerência, harmonia e, pois, sistematicidade no “aparente” caos (aos olhos do leigo) do direito positivo (Lourival Villanova). E sabe que não

coexistem no sistema normas conflitantes, preceitos reciprocamente excludentes (Tércio Sam-
paio Ferraz). As normas de um sistema não brigam umas com as outras (Carlos Maximiliano). O que o direito dá com a mão esquerda não retira com a direita (Rui Barbosa). Daí ser correto dizer que, em direito, uma coisa ou é ou não é. Não pode ser e não ser ao mesmo tempo sob a mesma perspectiva. A norma é eficaz ou ineficaz; vigente ou não; existente ou inexistente; e, pois, aplicável ou não. De tudo isso depende a subsunção do fato à norma. Dada a subsunção, a norma incide. E, incidindo, produz os efeitos para que foi “posta” (direito *positivo*) no sistema.

Paulo Barros Carvalho formula a propósito, síntese rigorosa:

“... as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Trata-se do direito posto que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta... Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, *material e formalmente*, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, *material e formalmente*, regras de menor hierarquia.

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental – que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre da homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema também empírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, composto pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais” (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 5.^a edição atualizada, p. 84).

2.3. Denúncia espontânea e ilícito penal

Se aceitamos estas premissas, fica mais fácil introduzir o raciocínio conducente à solução

³ *Op. cit.*, p. 249.

da questão posta pela consulta e que se resumiria à indagação de cunho teórico: *é efeito da espontaneidade suprimir do universo jurídico o ilícito? Supresso este, pode-se sustentar que produza efeitos no campo da responsabilidade penal?*

Ora, o desaparecimento de um implica a preempção de outro, mormente se este outro é reforçador daquele.

“O Direito Tributário visa ao recolhimento de contribuições do indivíduo para a receita do Estado. As suas sanções não são mais do que conseqüências jurídicas destinadas a criar coação geral e individual para o contribuinte cumprir sua obrigação; em outras palavras, buscam garantir e efetivar as respectivas normas” (Vicente Cernicchiaro, *op. cit.*, p. 298).

Se a lei tributária – com o fito de estimular a regularidade do fluxo de recursos para o Tesouro Público (Albert Hensel) – cria instituto que implica o desaparecimento de delito, já se vê que as sanções previstas (penais ou meramente administrativas) devem ser compreendidas e aplicadas em consonância com esse *desideratum*, inspirador da lei tributária.

Aproveitando a lição do insigne magistrado Cernicchiaro, vê-se que não tem sentido cogitar-se de “coação geral e individual”, num caso em que o próprio comportamento visado foi tornado lícito pela lei tributária (art. 138 do CTN), tornando perempta toda pretensão punitiva. Seja qual for a teoria que se adote, não cabe reforço penal de obrigação que a lei dispensou ou extinguiu:

“A pena, mesmo aceitando-se o Direito Penal – constitutivo, originário e autônomo, no sentido de reelaborar conceitos – em virtude de sanções menos severas se mostrarem insuficientes, comparece para *reforçar* o cumprimento das determinações jurídicas” (*op. cit.*, p. 298).

A “determinação” legal que a Lei n.º 8.137/90 “reforçava” desapareceu, *ex vi* do art. 138 do CTN, no caso.

Ora, se a denúncia espontânea, em virtude de expressa disposição legislativa (art. 138, do CTN), coalesce com as demais normas integrantes do sistema e é com elas harmônica; se ela torna lícito o ilícito; se “apaga” o erro; se reverte as situações; se faz desaparecer a pretensão punitiva; e se, sobretudo, a lei penal simplesmente sanciona a lei tributária para reforçar-lhe

a eficácia, é fácil de ver-se que, *no caso de denúncia espontânea, o ilícito desaparece, acarretando a extinção da punibilidade.*

Gritante contradição – não abrigada pelo sistema – seria desaparecer o ilícito fiscal consistente no não-recolhimento do tributo e permanecerem os instrumentos acessórios estabelecidos em seu *reforço*. Isso agride o princípio segundo o qual o acessório segue o principal. A sanção é norma de segundo grau (Villanova), destinada a dar eficácia à norma de primeiro grau. Satisfeita esta, não tem propósito pretender-se incidente a outra.

Seria, mesmo, inteiramente despropositado pretender a manutenção do instituto da espontaneidade, sem atribuir-lhe o efeito de tornar peremptas todas as pretensões estatais referentes à obrigação que ela, espontaneidade, visa a absolver. Ora, tal contradição não se abriga em nenhum sistema jurídico. Admitir que o fisco possa manter e exercer pretensão penal, diante de comportamento induzido pela lei (art. 138 do CTN) é vislumbrar norma chocando-se com norma; norma brigando com norma, todas vigentes e eficazes ao mesmo tempo. Instituto jurídico anulando instituto jurídico.

A forma normal que o nosso sistema consagra para a eliminação de um instituto completo, acabado e definido, como o é a *denúncia espontânea*, é a revogação. No dia em que o legislador complementar decidir tirar do sistema a espontaneidade, deverá editar lei complementar revogando o art. 138 do CTN.

Enquanto o legislador complementar não introduza explícito preceito revogando o art. 138 do CTN, este persistirá. E continuará irradiando sua especial eficácia sobre as situações que foi chamado a cobrir. Vigente este, a lei ordinária – penal ou tributária – terá sua interpretação e aplicação subordinada a seus preceitos.

Pretender aplicar lei penal com abstração das impostergáveis exigências sistemáticas concernentes ao instituto da espontaneidade – modelado por lei tida pela jurisprudência e pela maioria da doutrina como complementar – é desprestigiar os mais básicos princípios conformadores de nossa ordenação jurídica e desacatar os mais elementares postulados da coerência que tornam viável a exclusão do arbítrio e da álea, timbres do direito nos estados civilizados.

Nenhuma das figuras penais previstas na Lei n.º 8.137/90 pode ter existência ou qualificação, independentemente da legislação tributária

ria. Não é possível, assim, ao intérprete da lei penal desconhecer os institutos tributários e a disciplina que tal legislação estabelece. Mais do que isso: a relação, no caso, é de dependência. A solução penal depende da solução tributária. *Se a lei tributária dispõe ser inexistente ou inexigível uma obrigação ou um dever, não pode o aplicador da lei penal entender diversamente.*

No caso da consulta, se a lei tributária – art. 138 do CTN – preceitua que os encargos decorrentes de uma situação desaparecem e não são mais exigíveis, não se pode entender aplicável a sanção que a protege. Se a lei tributária expressamente “apaga” o ilícito, não se pode entender persista ele para efeitos penais.

Conseqüentemente, não pode o fisco ver mantido seu interesse jurídico na punição do ilícito, se norma jurídica válida (art. 138 do CTN) o fez desaparecer apagando-o. Com a denúncia espontânea, a nosso ver, feneceu a legitimidade da perseguição punitiva.

2.4. Indiferenciação substancial entre sanção penal e tributária

É corrente, entre os mais autorizados professores de direito tributário, a afirmação de que não há diferença entre infração e sanção penal e infração e sanção tributária, o que leva à lógica conseqüência de que o desaparecimento de uma – por força de um fato legalmente qualificado para produzir tal efeito – leva ao inexorável desaparecimento da outra.

Deveras, o ilícito tributário é também penal, em alguns casos, definidos discricionariamente pelo legislador. Porém, *ontologicamente, os ilícitos não se distinguem. A distinção é dogmática, residindo unicamente nas sanções – conseqüências da não-prestação*⁴.

É da melhor doutrina espanhola:

“Infracciones y sanciones penales e infracciones y sanciones administrativas son, creemos, con una gran parte de la doctrina, esencialmente, ontológicamente, iguales. El legislador califica la conducta ilícita en ambos casos de igual forma: de tal manera que la hace merecedora de una sanción penal, de una sanción que tiene como finalidad el castigo y la intimidación” (Jose Juan Ferreiro Lapata, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 13.^a

edición, 1991, p. 432).

Sublinha o insigne professor de Barcelona:

“La diferencia entre sanciones e infracciones penales e infracciones administrativas es puramente formal. Se basa fundamentalmente en el órgano llamado a apreciarlas y aplicarlas. Si es un órgano judicial, la infracción y la sanción son penales. Si es un órgano administrativo, la infracción y la sanción son administrativas” (pp. 432/433).

Tal tese sustenta-se, solidamente, no postulado da unidade do sistema jurídico. Diz Ferreiro:

“Las normas penales (propias o impropias, es decir, penales o administrativas) conforman un único ordenamiento jurídico. Tal unidad postula, junto a otras razones que en él inciden, el mantenimiento del principio non bis in idem en todos los casos” (p. 437).

Assim, expõe, com vigor, a conseqüência do postulado:

“El principio general del derecho conocido por non bis in idem – ha declarado el Tribunal Constitucional (S. de 30 de enero de 1981) – supone en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones – administrativa y penal – en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración – relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc. – que justifique el ejercicio del ius puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración” (p. 437).

Esta argumentação deduz, como se vê, as corretas e adequadas conseqüências do postulado. E reforça substancialmente a concepção – a que nos arraigamos – de que a extinção da pretensão punitiva é total e absoluta, não comportando inteligência cuja conseqüência implique desconsideração das exigências do sagrado princípio *non bis in idem*, seja em seus aspectos positivos, seja negativos. Porque esse princípio só pode ser lembrado na inteireza de sua eficácia e somente aplica-se na hipótese de identidade substancial de comportamentos e normas que o qualifiquem.

2.5. Tratamento exegético do caso concreto

2.5. a) Exclusão de punibilidade e prudên-

⁴CERNICCHIARO, Vicente. *Estudos em homenagem a Aliomar Baleeiro*, p. 297.

cia na interpretação

Ninguém pode ser punido por exercer um direito. Principalmente quando o exercício do direito é instrumento do cumprimento de um dever. Deveras, o art. 138 do CTN dá ao contribuinte um direito, que, por sua vez, é instrumento (estímulo, veículo) do cumprimento do dever de pagar tributo.

Ora, se alguém exerce o direito, exatamente na forma (e para a finalidade) prescrita na lei tributária, não poderá incidir em sanção penal. Tal contradição não se abriga em nenhum sistema jurídico.

2.5. b) revogação do art. 14 da Lei n.º 8.137/90

A Lei n.º 8.383/91 (art. 98) revogou o art. 14 da Lei n.º 8.137/90. Deve-se perquirir o alcance dessa decisão legislativa à luz dos preceitos constitucionais sobre a matéria.

Por acaso o dito art. 14 suprimiu a eficácia do art. 138 do CTN? Parece que não. É implicação clara e necessária desse preceito (art. 138) que a pretensão punitiva desaparece, com o desaparecimento do ilícito tributário. O art. 14 da Lei n.º 8.137/90 tinha a virtude de dispensar esforços de interpretação e agilizar, no campo penal, as conseqüências do art. 138. Por outro lado, perturbava sua eficácia, enquanto induzia muitos contribuintes a aguardarem a iminência da denúncia penal, para recolherem o débito tributário.

Daí que sua revogação (do art. 14) não possa ser reputada como tendo o efeito de esvaziar – retirando-lhe toda eficácia – o art. 138 do CTN. Pelo contrário. Veio tornar mais rápida a resposta do contribuinte faltoso ao seu estímulo (já não aguardará a iminência da denúncia; pelo contrário, antecipar-se-á a qualquer ação fiscal, ainda na esfera administrativa).

Enquanto não sobrevier lei complementar que o retire do sistema, o art. 138 há de produzir os efeitos que lhe são próprios (aqui estudados). Estes efeitos supõem, necessariamente, o desaparecimento do ilícito anterior, que só chegou a ser conhecido pelo fisco, pela autodenúncia do contribuinte.

Não se pode atribuir à revogação do art. 14 da Lei n.º 8.137/90 significado que implique desconsiderar o quadro geral – dentro do qual movimentar-se-á o intérprete – que condiciona, envolve e dá substância e eficácia ao art. 138 do CTN.

É que, se desaparece a legitimidade para o

fisco argüir o não-pagamento, com seus consectários, forçosamente desaparece a pretensão punitiva penal, indissociável da teleologia do art. 138 do CTN. Seria superficial – para não dizer primária – a visão fragmentária das normas aglutinadas em torno do art. 138.

2.5. c) contradição interpretativa (incompatibilidade entre o art. 138 do CTN e punição)

Ou o art. 138 do CTN apaga os fatos ilícitos passados, ou não apaga. Não há meio termo. É que: a) o ilícito é um só (não ter pago tributo oportunamente); e b) a espontaneidade perde razão de existir, se o contribuinte arriscar-se a ser submetido a processo penal.

Todo o concerto da doutrina – secundado pela jurisprudência – entende que o comportamento do contribuinte, nos termos do art. 138 do CTN, torna lícito o ilícito; desfaz a ilicitude e “dá o dito por não dito”. Para que a lei complementar tributária não seja tida como ineficaz pelo intérprete, deve ter seus efeitos integralmente respeitados. Isso, no caso, implica necessariamente o afastamento da sanção penal.

Entender doutra forma é afirmar a superioridade da lei ordinária sobre a complementar e atribuir grave incoerência ao sistema. Pretender aplicar sanção penal, para proteger obrigação tributária extinta e desaparecida – *ex vi* do art. 138 do CTN – é ignorar a lei tributária e sobrepor a sanção ao próprio bem jurídico tutelado, subvertendo a lógica do sistema e invertendo seus desígnios.

Há invencível e evidente incompatibilidade entre o preceituado no art. 138 do CTN e qualquer punição. A esta imprime a ordem jurídica um sentido negativo incompatível com a nota positiva, característica do CTN.

Admitir, assim, punição – em razão de fatos que se abrigam no art. 138 do CTN – é dá-lo por revogado. Ora, não se tem por revogado um instituto jurídico por implicação, por infêrência. Havia necessidade de explícita manifestação legislativa nesse sentido, o que não houve. Além do mais, se o CTN contém normas gerais, só lei complementar poderia revogá-lo.

Todo resultado de esforços exegéticos que levem à inutilização, redução à ineficácia ou preempção do instituto da espontaneidade – tal como timbrado pelo preceito do art. 138 do CTN – deve ser repellido, por repugnante ao nosso sistema. Deveras, assim entender é dar por preempta essa disposição. É entender que houve sua revogação tácita.

Ora, isso seria rotundo equívoco. Um insti-

tuto jurídico com tão clara inspiração e contornos tão nítidos, exercendo função tão bem estabelecida no nosso sistema e harmonicamente articulado com todos os demais institutos tributários não se pode reputar expelido do sistema por implicação, revogado tacitamente, como se se tratasse de preceito secundário, sem significação maior.

Se o art. 138 é norma geral de direito tributário – como o entendem doutrina e jurisprudência – não pode a interpretação da lei penal levar a conclusão pela sua revogação (ou esvaziamento) por obra de lei ordinária, como o é a lei penal.

2.5. d) *Direito penal tributário*

O mais influente doutrinador espanhol, o Prof. Sainz de Bujanda, enquadrando o direito penal tributário no direito penal, àquele designa *derecho tributario sancionador*.⁵

Crítica a expressão “penas penais” (o mesmo que “penas criminais”) a que é levada a fórmula italiana pedestremente positivista (que *deja ... al jurista en vacaciones: ya no tiene que pensar. Para que ?*), após repudiar sua posição científica:

“Vuelvo, pues, a lo que apuntaba hace unos instantes. No voy a seguir – decía – el método adoptado por un amplio sector de la literatura italiana, sino otro que toma en consideración ciertos conceptos generales para explicar, desde ellos, la peculiar situación en que se encuentra, dentro de la ciencia del Derecho, el tema de la infracción tributaria y el del Derecho penal tributario.

Para que mi modo de razonar no parezca estéril, por irreal, me veo precisado a ampliar algo estas consideraciones metodológicas, de tipo preliminar, con las que trataré, de paso, de poner de relieve que la quimera se aloja más bien en la construcción que se opone a la que postulo, es decir, en aquella que pretende convertir la voz imperativa del legislador en creadora de todo Derecho y, lo que es más inconcebible, en artifice de la ciencia que lo explica” (p. 544).

E, após resistir a que *el pensamiento jurídico haya quedado paralizado o prisionero en las mallas del dispositivo legal*⁶, distingue o

⁵ BUJANDA, Sainz de. *Hacienda y Derecho*, v. V, p. 540.

⁶ *Op. cit.*, p. 347.

conceito jurídico do conceito legal⁷, examina as sanções sob o critério do conteúdo, fundamento e finalidade⁸, para – à semelhança de Juan Manuel Teran – distinguir conceitos jurídicos *puros* de decisões autoritárias do legislador criando *conceitos legais*.

Ao cabo de acurado encadeamento de *raciocínios críticos, elegantemente expostos, sublinha o desígnio de “segurança” que perpassa o sistema jurídico e considera que as infrações são – mais que ameaça a esse valor (segurança jurídica) – uma ruptura transitória dele, cujo remédio é a sanção*⁹. Prossegue mostrando que a infração torna a sociedade – titular do bem ultimamente protegido: a ordem jurídica – vítima, ao lado daqueles seus membros, que têm diretamente lesada sua esfera jurídica de modo especialmente intenso¹⁰.

*Desenvolve sua fecunda elaboração, para sustentar que a sanção tributária é sempre pena intimidatória, exemplar e repressiva*¹¹, seja qual for o *nomen iuris* que lhe atribua o legislador. Daí o excluir qualquer cunho indenizatório, para repisar seu caráter expiatório, com finalidade intimidatória¹².

Daí extrair a conclusão de que substancialmente são idênticas as sanções chamadas tributárias e as penais, não confundindo o jurista a natureza das normas, em função das denominações adotadas pelo legislador¹³, que não conseguirá jamais superar sua “identidade substancial”.

*Presente – por razões que não importa agora discutir – a sanção, num corpo legislativo designado “código penal” ou “código tributário”, com o nome de pena, ou sanções pecuniárias, ou multas, a “identidade substancial” persiste. Daí a inexorável incidência dos princípios constitucionais retores do exercício do ius puniendi em todos os casos, a despeito*¹⁴ de qualquer manobra legislativa ou locubração doutrinária. Com base nisso, pode afirmar, magistralmente:

“Pues bien, supuesto todo lo que

⁷ *Op. cit.*, p. 548.

⁸ *Op. cit.*, p. 550.

⁹ *Op. cit.*, p. 551.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 552.

¹¹ *Op. cit.*, p. 562.

¹² *Op. cit.*, p. 563.

¹³ *Op. cit.*, p. 568.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 571.

antecede, como negar que el Derecho que regula las infracciones tributarias y las penas que a ellas se aplican es una *parte del Derecho penal*? Se trata, sin duda, de un sector del Derecho penal que no ha emigrado del campo de la legislación tributaria, pero que por ello *no deja de ser constitutivamente Derecho penal*" (p. 572).

E Sainz de Bujanda, com sua admirável verve, reproduz a explicação (ou justificação) doutrinária prevalecente, tal como formulada pelo incluíto Dino Jarach:

"... se trata de una parcela del derecho penal que aún no se ha emancipado del cuerpo del Derecho positivo tributario, que sigue viviendo en el marco de los textos positivos tributarios, por lo que la denominación de Derecho tributario penal es orientadora para el profesional del Derecho y permite, además, en el plano didáctico, seguir comprendiéndolo dentro de un Curso de explicaciones del derecho tributario" (p. 573).

De tudo (que esta pálida síntese seja estímulo à releitura detida das lições desse grande mestre) resulta, a nosso ver, demonstrada a *impossibilidade de discernir infração tributária de infração penal* e, sobretudo, a inviabilidade de pretender-se que uma lei exclua *ex tunc* um ilícito para efeitos de responsabilidade tributária, sem ter o mesmo efeito no setor penal.

2.5. e) *confissão de crime – inversão da teleologia da lei?*

Parece rotundamente equivocada toda interpretação que conclua que a espontaneidade possa ser entendida como confissão de crime. Pior, como requerimento que o contribuinte faz de abertura de inquérito para apurar crime por ele mesmo cometido. *Nemo venire in se*. Admiti-lo é jogar por terra toda a doutrina que a civilização ocidental veio construindo nos últimos séculos. Daí o impor-se categórica repulsa a toda interpretação que caminhe nesse sentido.

É razoável a interpretação que afirma que a revogação do art. 14 da Lei n.º 8.137/90 teve o condão de *transformar uma causa extintiva de punibilidade em confissão e prova material de crime*?

A prevalecer tal orientação, criar-se-á estímulo a que todos os contribuintes escondam seus ilícitos e tratem de dissimular seus traços, empenhadamente. Enfim, estar-se-á afirmando a revogação ou – o que dá no mesmo – total perda de eficácia do art. 138 do CTN.

Na verdade, parece mais jurídico entender que a lei revogadora teve o fito de retirar o aparente estímulo a que os contribuintes optassem por só pagar tributo às vésperas da denúncia.

Deveras, o caráter sistemático do direito postula conclusões exegéticas opostas: induz claramente o intérprete a entender que a revogação do dito art. 14 – ao contrário de esvaziar – veio reforçar a eficácia do art. 138 do CTN, restabelecendo a cristalinidade do desígnio prescrito e afastando toda perturbação à realização de seu desiderato.

Com a revogação do art. 14, superou-se a situação de dúvida do contribuinte e afastou-se o aparente incentivo a que só recolhesse o tributo já devido, mas não declarado nem recolhido, às vésperas da denúncia penal.

Com a dita revogação, nenhum fator normativo transtorna a denúncia espontânea, desde o primeiro momento, após a prática do ilícito. Não há mais o dado normativo perturbador que induzia o contribuinte faltoso a aguardar a iminência da denúncia penal, para, só então, quitar-se perante o fisco. A revogação do art. 14 aprimorou substancialmente o sistema.

2.5. f) *proteção à confiança*

Doutrina e jurisprudência alemãs preocupam-se com "proteção da confiança". Autores espanhóis refletem o cuidado com esse valor. Alberto Xavier dedica belas páginas ao tema¹⁵. De nada vale a Constituição, se o clima que a jurisprudência vier a propiciar não resguardar esse dado republicano elementar.

À vista disso, vê-se que o fisco não pode "aproveitar" sozmente o art. 138 do CTN, para punir o contribuinte que adere a seu espírito. No instante em que isso fosse tolerado, etc (art. 138) seria inutilizado e teria perdido toda sua significação e eficácia. A lei tributária deixaria de servir à sua natural teleologia (abastecer os cofres públicos) e empobrecer-se-ia como instrumento de indução de comportamentos corretivos dos contribuintes.

Ora, tal deliberação política tão grave – e de tão importantes efeitos – não poderia ser adotada pelo intérprete, mas só pelo legislador complementar.

2.6. *Desdobramentos*

2.6. a) *crime de dano*

Os crimes previstos na Lei n.º 8.137/90 de-

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Princípios da legalidade e tipicidade da tributação*, Ed. RT, SP, 1978, pp. 43 e ss.

vem ser tratados como crimes de dano, ainda que algumas figuras aparentem crime de "mera conduta". É que o bem jurídico tutelado é, sempre e principalmente, a eficácia e regularidade da arrecadação (Francesco Tesauro). Mesmo porque todos os comportamentos previstos nessa lei só têm explicação – e só podem ser compreendidos – em função do interesse da arrecadação tributária.

Nessa perspectiva, parece evidente que a decisão normativa do legislador tributário, incentivando a denúncia espontânea, há de ser entendida como satisfatória do interesse tributário posto à sua cura. Dai também que o saneamento do ilícito (substancialmente detrimento do Tesouro) exclui peremptoriamente o dano. Não cabe cogitar de dano, se a lei (art. 138 do CTN) faz presumir plenamente quite o contribuinte devedor.

2.6. b) *Direito italiano*

Também a lei italiana exclui a punibilidade em casos de auto denúncia:

"Non è punibile chi – entro novanta giorni dal termine stabilito per la presentazione della dichiarazione – porta specificamente a conoscenza degli uffici competenti i redditi non indicati nella dichiarazione infedele, sempreché la violazione non sia stata constatata e non siano iniziate ispezioni o verifiche. Trattasi del c.d. ravvedimento operoso, che richiede chi si porti a conoscenza dell'ufficio, in qualsiasi modo, il reddito non dichiarato. Deve trattarsi di una comunicazione precisa del dato non dichiarato: tale comunicazione ha efficacia esclusivamente penale, e non impedisce l'applicazione delle sanzioni amministrative per l'illecito di infedele dichiarazione" (Francesco Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET Editore, pp. 254/255).

A diferença entre o direito italiano e o nosso está em que, lá, a autodenúncia só exclui a responsabilidade penal e não – como aqui – também a tributária (ou administrativa tributária).

Sublinha Tesauro a condição legal – como no direito brasileiro – da espontaneidade:

"Vediamo, ora, l'esimente. 'Non è punibile chi specificamente indica nella (relativa) dichiarazione i corrispettivi non fatturati o non annotati, a condizioni che ne sia stata effettuata apposita annotazione nelle scritture contabili, che la vio-

lazione non sia stata constatata e che non siano iniziate ispezioni o verifiche'. L'esimente, quindi, è accordata a chi – omessa l'annotazione o la fatturazione – vi ponga poi rimedio, provvendo all'annotazione e dichiarando i corrispettivi originariamente non fatturati o non annotati; il revvedimento deve essere spontaneo: tutti sono disposti a pentirsi, quando temono di essere scoperti (deve precedere, quindi, l'accertamento)" (op. cit., p. 256).

Não é originalidade nossa a inspiração do art. 138 do CTN. Apenas nossa disciplina é mais moderna. E mais abrangente.

2.6. c) *direito alemão*

Já no direito alemão da década de 20 era certo que *depois de cometida uma fraude fiscal ... quem retifica sua declaração inexata – sem que tenha havido (objetivamente) uma denúncia ou seja iniciada uma inspeção e sem que um imediato perigo de ser descoberto o haja induzido (subjetivamente) à retificação – remanesce impune*¹⁶.

Na redação atual do código de impostos alemão (R.A.O.) o tema é tratado pelo § 153, que prevê a retificação (1.1.) que, combinado com os §§ 168 e 169¹⁷, dá a feição atual do instituto, da retificação por autodenúncia.

Do teor do preceito e dos comentários do autorizado H. Paulick se vê que nem passa pelas cogitações dos aplicadores, atualmente, a pretensão de punir o contribuinte que se autodenuncia, colaborando (ainda que serodidamente) com o fisco e atendendo a um induzimento ilegal.

2.6. d) *clima administrativo-fiscal brasileiro*

O não-pagamento de tributo não é necessariamente inspirado em má-fé. Várias são as razões que podem a isso conduzir, como didaticamente o expõe Aires Barreto:

"Não raras vezes, contribuintes, mal informados ou assessorados, descumprem dispositivos legais, regulamentares ou administrativos" (*Suplemento tributário*, LTR, n.º 49/79, p. 259).

No tumulto dos regulamentos e normas menores, na instabilidade legislativa e na de-

¹⁶ HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*, trad. D. Jarach, p. 313.

¹⁷ V. *Ordenanza tributaria alemana*, trad. Carlos Palao, estudo preliminar de Heinz Paulick, Ed. Instituto Estudios Fiscales, Madri, 1980, p. 153.

sorganização administrativa em que vimos vivendo, não estranha que haja equívocos e erros de fato e de direito involuntariamente praticados, por ação ou omissão.

As próprias divergências entre órgãos administrativos, e até mesmo judiciais, alimentam esse clima e dão ensejo a todo tipo de perplexidades e dúvidas, que explicam muitos erros e, pois, muitas aparentes sonegações e inadimplências.

Isso é que contribui para explicar a postura legislativa de criar um tão forte estímulo a que os contribuintes – ao contrário de esconderem seus erros (voluntários ou não) – procurem o fisco e os relatem, recolhendo os tributos devidos, cuja existência era ignorada pelo fisco e tinham muita probabilidade de assim persistirem.

3. *Síntese conclusiva*

Todo o aqui longamente exposto pode assim ser – a título de conclusão – sintetizado:

1. A inteligência da lei penal – na maioria dos casos de crimes contra a ordem tributária – depende de prévia determinação dos conceitos tributários, todos estritamente legais.

2. Conseqüentemente, a aplicação da lei penal é condicionada à exata interpretação da lei tributária que, no caso, é “pressuposto” daquela.

3. Só a compreensão global da ordenação jurídica – necessariamente una e sistemática – permite adequada solução dos casos concretos postos à decisão dos aplicadores. Essa *compreensão* é que enseja ver a interrelação específica entre lei penal e lei tributária.

4. A denúncia espontânea de ilícito tributário – acompanhada, como foi o caso, do recolhimento do tributo devido – apaga, expungindo do universo jurídico, a infração. Desaparece, conseqüentemente, a responsabilidade do contribuinte. Extinguem-se, pois, quaisquer pretensões punitivas do Estado.

5. As infrações e sanções penais são ontologicamente iguais às infrações e sanções tributárias. O bem jurídico tutelado é o mesmo.

Desaparecida a infração não cabe a sanção. Se o art. 138 do CTN cancela, anula, extingue a infração tributária, não pode persistir sanção que a reprima.

6. Se a finalidade da espontaneidade (art. 138, CTN) é incentivar a autodenúncia, punir penalmente quem a faça implica retirar toda eficácia ao instituto. Isso é contradição que o sistema não abriga.

7. Interpretar desta forma é afirmar a revogação – implícita, por inferência, por construção interpretativa – do art. 138 do CTN. Ora, isso é impossível, porque: a) lei complementar não se revoga por lei ordinária; e b) instituto jurídico definido, típico, sistematicamente localizado e cabalmente delineado não se entende revogado por indireta implicação.

8. A denúncia espontânea é direito do contribuinte. Ninguém pode ser punido por exercer direito. O exercício desse direito é instrumental do dever de pagar tributo. Punir o exercício do direito é impedir o cumprimento de dever, cujo beneficiário (*pretensor*, na linguagem do inclito Lourival Villanova) é o próprio Estado (Fisco).

9. O art. 14 da Lei n.º 8.137/90 excluía a punibilidade, no caso de pagamento do tributo antes da denúncia penal. Revogado esse preceito (pela Lei n.º 8.383/91), não se pode entender a) revogado o art. 138 do CTN, nem b) esvaziada sua eficácia. É que este – lei complementar que é – persiste vigente, não sendo perturbado em seu conteúdo, sentido e alcance por regras de lei ordinária. Ainda que assim não fosse, a convergência de duas leis para o mesmo objetivo não induz que a revogação de uma (art. 14) implique revogação da outra.

10. O art. 138 do CTN é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação.

Por tudo isso, sentimos-nos autorizados a afirmar que a autodenúncia de que cuida o art. 138 do CTN extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais administrativas ou tributárias).