

OS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA TRIBUTÁRIA NA ESFERA CRIMINAL

Juliana Martins ZAUPA*

RESUMO: O artigo tem por objetivo fazer um paralelo acerca dos efeitos da espontaneidade no Direito Penal e no Direito Tributário. A autora, partindo da distinção entre os delitos tributários e o penal tributário, defende a tese de que, no âmbito penal, o contribuinte que procura o Fisco e satisfaz seus débitos tributários é beneficiado com a extinção da punibilidade, uma vez que, agindo desta forma, não haverá que se falar em dolo, e muito menos dano ao Erário Público.

Palavras-chaves: denúncia espontânea, sonegação fiscal, ilícito tributário, ilícito penal tributário, dano, dolo e extinção da punibilidade.

INTRODUÇÃO

A espontaneidade é um Instituto prestigiado por todo Ordenamento Jurídico Pátrio e está contemplado, sobretudo, no artigo 138 do Código Tributário Nacional.¹

Verifica-se que, de um lado, há o estímulo ao cumprimento espontâneo das obrigações e deveres previstos em lei tributária onde o *contribuinte, procurando as autoridades fiscais para proceder à retificação de declarações anteriormente feitas ou, levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades, erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso, sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se o dolo, e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as conseqüências civis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstos em Lei, para o*

* A autora é aluna do 5º ano “A” de Direito na Associação Educacional Toledo - Faculdade de Direito de Presidente Prudente/SP.

¹ A denúncia espontânea era prevista também no artigo 14 da Lei nº 8.137/90, que foi revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91. Posteriormente, com a edição da lei 9.249/95, a extinção da punibilidade pelo pagamento realizado antes do recebimento da denúncia voltou a vigor, ante o disposto no art. 34 que dispõe: “Art. 34. *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia*”

caso.² Desta forma, devido aos benefícios concedidos ao contribuinte é de se aduzir que ela represente uma sanção premial³ e não punitiva. Por outro lado, a espontaneidade no cumprimento da obrigação mostra-se atrativo para o Fisco, incrementando a arrecadação, poupa-o dos dissabores das penalidades administrativas-tributárias consentâneas, e das conseqüências penais dela decorrentes.

No entanto, são inúmeras as divergências doutrinárias a respeito dos efeitos do Instituto da Espontaneidade, seja na esfera penal, seja na esfera tributária. Para a melhor compreensão do assunto faz-se necessário diferenciar os efeitos da inobservância das normas penais e das normas tributárias:

Para o Direito Tributário a responsabilidade pelo ilícito tributário é objetiva, independente de dolo ou culpa, fazendo-se necessária a apuração do ato infracional na esfera administrativa pelo procedimento fiscalizatório, lavrando-se o Auto de Infração, para que ocorra o lançamento do montante devido como dívida ativa e posterior ação de execução fiscal (art. 136 CTN).

Todavia, essa questão é tratada diferentemente no Direito Penal, em que, para a configuração da responsabilidade penal faz-se necessária a existência de dolo ou culpa.

A responsabilidade por infração tributária acarreta sanções diferentes da penal. Na esfera tributária, o contribuinte que não paga o tributo no vencimento é obrigado a pagar o principal, acrescido de correção monetária, além de ser penalizado com o gravame de sobre este valor incidir multa e juros de mora, sendo, para tanto, executado no âmbito civil através da ação de execução fiscal. Assim, é de se reconhecer que a finalidade de tais sanções é reparatória ou reparadora-punitiva (art. 135 e 137 CTN).

Na esfera penal, entretanto, a sanção para o crime de sonegação fiscal, por exemplo, é pena privativa de liberdade e multa, que possui finalidade diversa da tributária, ou seja, preventiva e punitiva do autor do crime.

² GERALDO ATALIBA *apud* DESLANDES (1967), p 13.

³ Segundo o entendimento de Angela Maria da Motta Pacheco (1997), fala-se em sanções premiais quando se quer induzir o cidadão a um comportamento, desta forma, o Fisco premia o cidadão que se auto denuncia e paga o tributo, de forma que se esta se der antes de qualquer procedimento administrativo, excluí-se tanto o ilícito tributário, quanto o ilícito penal.

Neste contexto, denota-se que há divergência legislativa quanto aos efeitos da espontaneidade: a prevista no artigo 138 do CTN e a prevista no artigo 34 da Lei 9.249/95. Ocorre que, o primeiro, considera espontânea, para fins de extinção da punibilidade, a denúncia efetuada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização; o segundo dispõe que a punibilidade é extinta se o agente promover o pagamento do tributo e acessórios devidos, antes do recebimento da denúncia.

Entretanto, tal discussão mostra-se desnecessária na esfera criminal uma vez que os crimes definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 são crimes materiais, ou seja, dependem de um resultado danoso.

Neste sentido, leciona Aristides Junqueira Alvarenga:⁴

[...] a ocorrência das condutas instrumentais, ou circunstanciais elementares, descritas nos incisos I a V do art. da Lei 8.137/90 não é suficiente para a consumação do crime, cuja efetivação depende da supressão ou redução de tributo, **tudo a demonstrar que trata de crime de dano, ou crime material, e não de mera conduta.**"
(grifei)

Desta forma, verifica-se que, tendo o contribuinte pago espontaneamente o principal do tributo e acessórios⁵, não há que se falar em desvalorização, diminuição ou dano ao patrimônio público, não ocorrendo sonegação fiscal para fins penais, já que este se trata de crime de dano, devendo, portanto ser declarada extinta sua punibilidade.

Ainda, como leciona Fernando Capez⁶, tal restituição leva à descaracterização do dolo, por ausência de vontade de determinar-se de forma a cometer o delito supra. Segundo este autor, o crime de sonegação fiscal elenca como elemento subjetivo **somente o dolo**, afirmando que nenhum dos crimes contra a ordem tributária admite a modalidade culposa.

⁴ MARTINS, 1995, p 50 e 51.

⁵ Multa moratória: a Autora entende que a multa moratória não deve ser exigida, pois ela caracteriza uma verdadeira sanção penal, de caráter punitivo, que muitas vezes aproxima-se do confisco. Entretanto, há posicionamentos doutrinários que entendem que sua inaplicabilidade feriria o Princípio da Isonomia.

CONCLUSÃO

Existe uma clara distinção na forma de como o instituto da espontaneidade é aplicado nas esferas penal e administrativa.

Para tanto, não podemos nos esquecer das disposições gerais que regem o Direito Penal. Assim, para a esfera penal, principalmente quando se tratar de crime de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90), o que importa realmente é que o dolo esteja nitidamente demonstrado, havendo a ocorrência de um resultado danoso, enquanto, para a esfera tributária, o art. 138 do CTN não faz qualquer menção a esta exigência.

Entretanto, mesmo que fique demonstrado o dolo, se houver o pagamento antes da denúncia, extingue-se a punibilidade penal e não a tributária, residindo aí a aludida sanção premial.

Ora, se o contribuinte paga o valor principal do tributo e seus acessórios, seria uma incongruência penalizá-lo com uma sanção penal de efeito punitivo, já que o próprio Estado renunciou ao interesse de puni-lo com a multa infracional.

Desta forma, ante ao patrimônio integralmente restabelecido, não há que se falar em resultado danoso e muito menos em dolo de determinar-se a cometer o crime de sonegação fiscal.

BIBLIOGRAFIA

⁶ CAPEZ, Fernando. 2002, p 175/187.

CAPEZ, Fernando. *Legislação Penal Especial: lei de imprensa, crimes hediondos, abuso de autoridade, sonegação fiscal, tortura e terrorismo*. São Paulo: Paloma, 2002, p. 175-187.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da *et al. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1998, 3 ed. ver.

DESLANDES, Rosenice. *Denúncia Espontânea*. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

MARTINS, Ives Granda S. (coord.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

LOVATTO, Alicio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

PACHECO, Angela Maria da Motta, *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*, Editora Max Limonad, 1997.