

DA LABILIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS: ASPECTOS DO RECENTE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO ALEMÃO E SEU CONDICIONAMENTO AO DIREITO MATERIAL FISCAL — NOTAS COMPARATIVAS

Des. ALCINO PINTO FALCÃO

1. *Da labilidade, uma das especialidades do direito tributário* — Um dos pontos bem acentuados pelos doutores do direito fiscal é a labilidade das suas normas, sujeitas a freqüentes modificações (1); as próprias normas constitucionais, entre nós como alhures, apesar de deverem ser promulgadas para permanecer durante razoável período — já que sua constante alteração será, de certo modo, a negação do constitucionalismo (2) — quando dizem respeito a tema tributário não resistem às tentações das reformas constitucionais, como faz pouco ocorreu quanto à Lei Fundamental de Bona (Bonn) (3). Compreensível que, alterado o texto constitucional, novidades quanto ao direito tributário haveriam de vir à luz na Alemanha; e foi isso o que ocorreu, aliás até antecipando-se à promulgação do texto constitucional revisto, em especial o chamado direito penal tributário (4). Este, aliás, passando a vigor

(1) Cf., Dr. ERIK BIRGELEN, *Die Beeinträchtigung der handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit durch das Steuerrecht*, Zurique, 1970, pág. 86: *Da das Fiskalrecht bekanntermassen häufigen Änderungen unterworfen ist* ("pois que, notoriamente, o direito fiscal está sujeito a freqüentes modificações"), referindo-se ao direito *legislado*, isto é, ao direito positivo tributário. Um *aliud* em relação aos princípios, que também são contingentes (*wandelbar*), isto é, os particulares, contrastando com a permanência presumida dos princípios fundamentais comuns (cf., H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, vol. I, 2.^a edição de 1969, págs. 52/53). As leis tributárias não são apenas lábeis: a tendência é cada vez se tornarem mais transitórias (*Die Steuergesetze sind labil und werden zunehmend labiler*), adverte o sobrejuiz Dr. WILHELM HARTZ, do Tribunal Federal de Munique, na sua contribuição à coletânea de *Estudos em Honra de Spitaler* (Verlag Dr. Otto Schmidt, Colônia, 1965, pág. 98).

(2) Cf., WERNER KÄGI, *Die Verfassung als rechtliche Grundordnung des Staates*, 1945, págs. 51 e 77: *Mit dem Begriff der Verfassung verbundet sich die Vorstellung der Stabilität*.

(3) Sobre essa recente reforma constitucional alemã, reporto-me ao meu artigo vindo a lume na *Revista de Direito* (órgão do M.P.-G.B.), vol. 16 (1972) e, também, na *Revista de Direito Público* (São Paulo), vol. 20.

(4) Sobre esse recente direito penal tributário, o presente artigo abebeu-se, particularmente, no livro dos fiscalistas BUSCHMANN e LUTHMANN, *Das*

antes do novo Código Penal Alemão, em especial sua nova Parte Geral, que somente deve entrar em vigor em primeiro de outubro de 1973 (5).

Como já tive ocasião de frisar no artigo mencionado na nota três, eu parece-me dever merecer a atenção do jurista brasileiro essa nova contribuição tedesca ao direito fiscal, sabido que na Alemanha é que esse novo ramo do direito tem atingido as melhores culminâncias da técnica (6) e conhecido o mimetismo do nosso legislador, aliás justificado pela excelência da fonte inspiradora.

Na epígrafe do presente artigo usei do adjetivo *recente*, propositadamente ao invés de empregar o qualificativo *novo*; é que muito do que é recente não será, propriamente, novo, no tema a versar no artigo, mas há, sem dúvida, a realçar — em especial no que tange ao chamado direito penal tributário — pontos que são efetivamente merecedores desse apelativo. Recente, pois, a significar a evolução havida com a entrada em vigor da Lei Fundamental de Bona (Bonn), pois que as leis fiscais a ela anteriores — em especial a famosa *Reichsabgabeordnung* — não obstante a permanência do respectivo texto, passaram por vezes a receber conteúdo diferente, segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional (7). A pretensão deste artigo é modesta: aflorar alguns pontos da evolução sofrida pelo direito tributário tedesco, quer sob o aspecto da nova legislação, quer sob o prisma da evolução de conceitos, como fruto de elaboração jurisprudencial e doutrinária. E de certa forma fazendo uma, senão confrontação, pelo menos referência, no que for pertinente, ao vigente direito brasileiro.

2. *A jurisprudência, como acelerador da reforma do direito penal tributário* (8). Essa antecipação da reforma do direito penal tributário alemão,

neue Steuerstrafrech., 1969; ALFRED SUDAU, *Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeit*, 1970; TH. GÖSSWEINER, *Wesen und Probleme der Bilanzdelikte* e o excelente capítulo final do livro de HEINZ PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, 1971.

(5) Cf., MEZGER-BLEI, *Strafrecht*, vol. I (14.^a edição, de 1970), pág. 15.

(6) Cf., RUI BARBOSA NOGUEIRA, *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, 2.^a edição, pág. 92 (com fulcro na lição do norte-americano ROBERT MURRAY HAIG); GERALDO ATALIBA, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1968, pág. 77.

(7) Cf., BRUNO SCHMIDT-BLEIBTREU e FRANZ KLEIN, *Steuerrecht unter Verfassungskontrolle*, 1966, pág. 173: *durch das Inkrafttreten des Grundgesetzes insofern einen anderen inhalt erhalten*.

(8) A denominação direito penal tributário por vezes é substituída por *fiscal* e, até mesmo, por *financeiro*, na nomenclatura de autores alemães e italianos — adverte RODRIGUEZ DEVESA (ver, *Enciclopédia Seix*, tomo V, págs. 282/283) — o qual, esclarecendo compor-se do conjunto de normas que estabelecem as infrações da legislação fiscal, sob cominação de uma pena, como consequência jurídica — com boa razão considera mais exato e compreensivo o qualificativo tributário. Entre nós, o que me parece posição extremada e irrecebível, há os que, como o jovem professor SÉRGIO DO REGO MACEDO (ver, *Rev. de Informação Legislativa*, órgão do Senado Federal, n.º 27, pág. 168) dizem não haver espaço para falar-se em “direito penal financeiro ou econômico ou fiscal”. Não admira que assim conclua, já que vai mais longe, negando (em 1970!) a própria autonomia do direito fiscal, do qual *cientificamente* ainda não se pode falar! A ser isso verdade, o nosso legislador seria um desatinado, ao impor ao aplicador das leis

que passou a vigor antes de ultimada a relativa ao Código Penal, deve-se ao Tribunal Constitucional — advertem os especialistas (SUDAU, pág. 15; BUSCHMANN e LUTHMANN, pág. 3) — o qual em acórdão de 6 de junho de 1967 declarou incompatíveis com a Lei Fundamental de 1949 certos dispositivos, materiais e formais, da legislação fiscal a ela anteriores e que davam competência a certas autoridades fiscais para aplicar penas (e não simples sanções administrativas) aos infratores das leis fiscais. Estabeleceu-se, com isso, um vazio legislativo (*eine Gesetzeslücke entstanden war*), em campo em que o legislador não podia cruzar os braços — talvez por não acreditar muito na moral fiscal dos contribuintes alemães, porque não fora isso não haveria razão para a trigança com que foram aprovadas a lei de 10 de agosto de 1967 (relativa à parte processual) e a de 12 de agosto de 1968 (referente aos preceitos materiais), estabelecendo um novo direito processual e penal tributários (9), ambas, porém, devendo entrar em vigor simultaneamente, a primeiro de outubro de 1968.

Impõe-se, para melhor compreensão do alcance da reforma, uma referência ao direito anterior e à sua gênese. Até 1919, quando entrou em vigor a já aludida *Reichsabgabeordnung* (10), ou seja, o Código Tributário Alemão — as sanções penais por violação de deveres fiscais encontravam-se dispersas em várias leis tributárias; com o Código Tributário, passaram a integrar a sua terceira parte, mas só uma lei modificadora, de 4 de julho de 1939, é que, de modo integral, incluiu o direito penal aduaneiro (dada a dificuldade oriunda dos seus particularismos em relação aos demais tributos) na citada AO. Com o advento da Lei Fundamental de Bona, alguns que se vieram a tornar multidão, começaram a punir por uma reforma, por acharem isso ser imperativo face à consagração do Estado de Direito e ao fortalecimento do princípio da separação qualitativa de Poderes, a que tanta ênfase deu a Lei Fundamental; seria incompatível com o novo sistema constitucional alguém sofrer pena sem ser aplicada pelo juiz e a AO dava atribuições exorbitantes às autoridades fiscais, pois estas, em certos casos, não só teriam atribuições processuais penais, como poderiam aplicar

fiscais (na ausência de disposição expressa) reportar-se aos “princípios gerais de direito tributário” (Lei n.º 5.172/1966, art. 108, n.º II) antes de socorrer-se dos “princípios gerais de direito público” (citado artigo, inciso III).

(9) Na verdade, há anos havia projetos a respeito, mas que, pelo conflito de interesses e repartições de opiniões, não se convertiam em lei. Essa pressa e esse temor do fisco alemão talvez sirva de “consolo” para nós brasileiros, que, durante os trabalhos preparatórios, havíamos — não se sabe porque a preferência — sido *honrados* com a referência de que no Brasil bastaria que apenas 70% dos impostos fossem declarados para que pudesse haver uma diminuição da carga tributária de 50%! (*Wenn man zum Beispiel hört, dass in Brasilien die Steuer um 50 v.H. ermässigt werden könnte, wenn nur 70% aller Einkommen deklariert wurden*) — apud Koch, “Steuer-Kongress-Report”, 1968, pág. 239, nota 36. A citação é de BUSCHMANN e LUTHMANN (pág. 5).

(10) Conhecida e citada pelas siglas AO ou RAO. Os dispositivos de direito material (e formal) penal tributário de tão famoso corpo de leis, antes da reforma de 1968 podem ser consultados nos exaustivos DALCKE, FUHRMANN e SCHÄFER, *Strafrecht und Strafverfahren*, 36.ª edição, págs. 877/922 (§§ 391 a 477).

penas (e não meras multas administrativas), chegando o § 458 a dar torça de coisa julgada às respectivas decisões, como se fossem sentenças (...*wirken wie ein rechtskräftiges Urteil*). Daí, os reformistas propugnarem: a) a separação do ilícito criminal do simplesmente administrativo fiscal, passando os delitos leves a serem infrações disciplinares; b) abolição da competência processual e penal, que a AO adjudicava às autoridades fiscais.

Essa argumentação, como já acentuei, acabou por obter bom êxito no Tribunal Constitucional, impondo ao legislador modificar o direito vigente, para ajustá-lo às diretrizes consignadas no aresto constitucional.

3. *O novo direito penal tributário e o novo código penal* — Estando em curso a reforma do próprio Código Penal Alemão, a ocasião seria propícia para nele incluir-se o elenco dos crimes relativos a violações graves das normas fiscais. Preponderou, porém, a tradição germânica: esses crimes, se não mais apreciados pela autoridade fiscal, nem por isso passaram a integrar o Código Penal (caminho diverso do seguido pelo legislador do nosso novo Código Penal), que por isso, em relação a essa legislação penal especializada continuará apenas a valer como *legislação subsidiária* (novo § 391, alínea 2). Mas, houve um grande progresso no ponto, advertem BUSCHMANN e LUTHMANN (pág. 6), já que pelo antigo § 392, alínea 1, seriam delitos fiscais violações apenas de deveres, previstos pelas leis fiscais no interesse da tributação (*im Interesse der Besteuerung auferlegten*), o que dava margem a dúvidas sobre a autoria principal, de quem, pelo direito penal material não seria o próprio obrigado ao encargo fiscal violado, por dever valer-se dos préstimos de terceiro (*v.g.*, despachante aduaneiro) ou ser-lhe permitido socorrer-se de um mandatário, conselheiro fiscal, etc. O novo parágrafo não mais repousa naquela cláusula, nem na violação de deveres, mas sim na ação punível contra as leis fiscais (*Zuwiderhandlung gegen Steuergesetze*), o que esvaziou de muito a controvérsia, mas não a excluiu de todo, já que a referência “contra as leis fiscais” implica em não tornar, de modo absoluto, irrelevante para o direito penal tributário, futuramente, o conceito de violação de deveres, já que as leis fiscais, por seu lado, contém normas impositivas de deveres (*Pflichtnormen*). E não perdeu interesse o ponto, também, já que o crime de sonegação fiscal, numa das suas modalidades frequentes (será o caso do inciso I do artigo 1.º da nossa lei 4.729/1965) ficará condicionado à violação do dever de informar à autoridade fiscal (*Offenbarungspflicht*). Um ponto, de alto relevo, ficou certo com a reforma: o princípio *nulla poena sine culpa* vigora no novo direito penal tributário alemão (cf., SUDAU, pág. 25). (11).

Mas a alteração da letra do parágrafo tem a virtude, também, de incrementar os limites do direito penal tributário alemão; pelo texto antigo,

(11) Como se sabe, em matéria penal tributária, tem havido leis que contrariando os princípios do direito penal hodierno, ainda contemplam casos de responsabilidade penal por fato de terceiro e responsabilidade sem culpa. Mas a tendência é repudiar esse rigor. Com a sua grande autoridade, o Prof. HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, em seu erudito estudo “O novo direito penal tributário e econômico” (*Rev. Bras. de Criminologia e Direito Penal*, vol. 12) preleciona (página 75): “O Direito Penal Fiscal orienta-se hoje nesse sentido”.

advertem os comentadores DALCKE e outros citados na nota dez retro, não caberiam no questionado parágrafo 392 violações de deveres previstos em leis fiscais (salvo o caso de contrabando ou descaminho, ressalvados expressamente na alínea 2 do parágrafo), mas que não o fossem no interesse da tributação e sim no da saúde pública, por exemplo; com o texto reformado, já não será assim, dando-se maior extensão ao direito penal tributário e uma mais enérgica proteção a certos deveres previstos nas diversas leis fiscais e que o legislador não haja considerado apenas merecerem a sanção administrativa fiscal.

Momento parece ser de observar que a preferência legislativa alemã, no sentido de manter o direito penal tributário afastado do corpo do Código Penal, poderá enfrentar objeções, tanto mais que, embora isso ocorra, continuará ele a ser uma parte do direito penal (*Das Steuerstrafrecht ist ein Teil des allgemeinen Strafrechts*, dizem seus especialistas). O nosso legislador do novo Código Penal Brasileiro optou por solução oposta, incorporando ao Código Penal tudo aquilo que constituiria o nosso direito penal tributário, que, a não ser quanto aos crimes de contrabando e descaminho, se encontra diluído em diversas leis fiscais e assim ficará até à entrada em vigor do novo Diploma Penal brasileiro. Esta decisão terá seus méritos, mas apresenta dois inconvenientes. O primeiro: face à instabilidade das normas fiscais, dificilmente não virá a surgir uma legislação penal extravagante, fora do novo Código Penal, surpreendendo aqueles que confiem em que toda a matéria esteja codificada. E o outro, queiram ou não os ciosos doutores do direito penal comum (12), é que, por força da especialidade dos chamados crimes fiscais, o direito penal a ele referente não poderá ter um conteúdo tão independente (como entre nós, nas pegadas de NELSON HUNGRIA, em geral se sustenta) do direito tributário material (cuja labilidade é sabida

(12) Entre nós, campeão dessa posição extremada, o saudoso NELSON HUNGRIA (cf., *Comentários ao Código Penal*, 1958, vol. IX, págs. 434/435) e a verdadeira legião dos seus seguidores.

No entanto, parece-me continuar válida a lição de LOUIS TROTABAS, *Précis de science et législation financières*, 9.^a edição, n.º 368, pág. 307: "C'est quand le juge applique lui-même certaines sanctions qu'il peut y avoir pénalité ou délit fiscal. Toutes les théories du droit pénal ne sont pas NÉCESSAIREMENT valables pour les pénalités fiscales" (o grifo é do publicista francês).

E, com a devida vênia, eu, parece-me, incabível o rigor da afirmativa do pranteado criminalista brasileiro. Com sabedoria, REINHART MAURACH, *Strafrecht* (2.^a edição, de 1958), vol. I, pág. 24 — adverte não poder o direito penal pretender punir aquilo que, no caso concreto, outro ramo do direito concede e asism é permitido (*nicht rechtswidrig ist eine an sich tatbestandsmäßige Handlung, die im Einzelfalle von einem beliebigen des Rechts gebilligt, also erlaubt ist*).

Em certos pontos, o direito penal tributário tem sido pioneiro, como no caso do reconhecimento do erro de direito — com preceitos particulares no direito penal tributário tedesco desde 1934, como anotam SCHÖNKE e SCHRÖDER, *Kommentar*, 9.^a edição, pág. 350 (sobre isso o que se dirá no item 4 adiante). Entre nós, por exagerado conservantismo que às vezes impede ver a realidade da vida, tal erro de direito, pela opinião dominante, continua sendo posto de lado (ver o que já disse em meu livro *Parte Geral do Código Civil*, Rio, 1959, pág. 211, nota 225). O § 17 do novo Código Penal tedesco, de 1973, expressamente contempla o *Verbotsirrtum* (cf., MEZGER-BLEI, volume citado, pág. 212).

e proclamada), a termos de afirmar-se que não há espaço para falar-se em norma de lei penal em branco, isto é, cujo conteúdo haja de ser encontrado *aliunde* e que quaisquer critérios assumidos pela lei fiscal serão alheios à lei penal e ao juízo criminal (autor citado, volume referido, pág. 434).

Poderá o direito penal ordinário, *v.g.*, ter limites diferentes do civil quanto à idade e será lícito sustentar ter conceitos próprios nos crimes contra a propriedade, nem sempre ajustáveis aos do direito civil e, assim, em relação a outros crimes comuns; mas, no que tocar aos crimes fiscais, não deverá ser assim: ter-se-á que abeberar nos conceitos e no que prever a instável legislação fiscal, que, de uma hora para outra — sem atender às repercussões no direito penal comum — poderá considerar que aquilo que não era, *p. ex.*, considerado contrabando passa a ser (como fez o legislador, ao revogar o § 3.º da Lei 2.145), sem esclarecer se a sanção volta a ser apenas a administrativa-fiscal ou se cairá a hipótese no âmbito da lei penal. Em outras palavras, em relação aos crimes do direito penal tributário o direito criminal será condicionado pelo que dispuserem — a ser verdadeira a lição dos alemães — as normas materiais do direito fiscal. As incriminações do catálogo do direito penal tributário são normas penais em branco (*Blankett-normen ausgestaltet sind*, na pertinente observação de SUDAU); senão todas, pelo menos a maioria, pois apenas umas poucas (*v.g.*, hipóteses de certos contrabandos — proibições de importar por motivo de saúde pública e não por razões fiscais e o caso de favorecimento, que não carecem de ser preenchidos pelas normas substantivas do direito fiscal) não o serão. É a lição dos citados BUSCHMANN e LUTHMANN (pág. 9), que advertem que regras administrativas na verdade não vinculam os tribunais, mas nos processos relativos ao direito penal tributário, em certas circunstâncias, devem ser consideradas como regras de interpretação (*Für die Steuergerichte können sie unter Umständen als Auslegungsregeln von Bedeutung sein*), com reflexos sobre o prisma subjetivo, por outro lado.

Nessa ordem de considerações poder-se-á acrescentar que o mesmo particularismo se depara, quando o delito fiscal se realizar através de balanço, falso ou dissimulado. Se quanto ao balanço *comercial* as normas do direito comercial codificado e as particulares do direito das sociedades por ações têm função integradora dos preceitos penais — como realça o referido TH. GÖSSWEINER (págs. 60/61) ao ensinar: *Sie gelten daher als integrierende Bestandteile der Strafvorschriften* e que, no restante, o mesmo papel farão os princípios fundamentais relativos à escrita regular — com mais razão há de admitir-se que os preceitos materiais do direito fiscal façam esse papel, quando em jogo o balanço fiscal (13).

(13) O nosso Decreto-lei n.º 486/1969 dispõe sobre escrituração e livros mercantis, admitindo novas formas de escrituração, impostas pelo progresso da técnica e complexidade dos negócios das grandes empresas e seus congêrcios. Em torno do emprego dessas novas técnicas surge uma problemática penal em hipóteses interessantíssimas, mas que não poderão ser apreciadas neste artigo, para o qual só o balanço *fiscal* tem interesse.

Como se sabe, este conceitualmente não se confunde com o *comercial*, embora este seja de interesse para o exame do fisco (cf., BAUMBACH-HUECK, *Aktiengesetz*, 13.ª edição, de 1968, pág. 478; TH. GÖSSWEINER, *op. cit.*, pág. 133, nota 104;

ERYMÁ CARNEIRO, *O balanço fiscal no direito e na contabilidade*, Rio, 1950, págs. 16/17). Será "instrumento auxiliar", na previsão do § 4.º do art. 56 da Lei 4.502/1964; a rigor, *seu fundamento*.

No balanço comercial, face ao princípio da previsão, o aumento discricionário do valor dos bens poderá ter finalidade fraudulenta, a refletir-se na esfera penal; já a baixa avaliação é que, por lesiva ao fiscal, assim poderá ser considerada sob o aspecto fiscal. Em várias hipóteses a diferença de critérios, que devem presidir a cada um dos aspectos, salta à vista, com conseqüências e repercussões no direito penal inclusive, que terá que decidir da intenção fraudulenta, mas tendo que levar em conta se se trata de expediente tendente a cobrir mera fraude comercial ou fiscal.

Exemplo claro nos dá a chamada *alienação fiduciária em garantia*, corpo exótico ao nosso direito até pouco tempo e de origem alemã, onde existe por construção jurisprudencial (até hoje os alemães não conseguiram regular o instituto, dada a sua complexidade, em lei). Mas o instituto, para atender a interesses de instituições financeiras, foi adotado entre nós pela chamada Lei do Mercado de Capitais (art. 66 da Lei 4.728/1965) e parece que para ficar, o que sou levado a reconhecer, não obstante a minha conhecida antipatia pela naturalização que o nosso legislador outorgou ao instituto (sobre isso, o que já disse em artigo publicado na *Revista Forense*, vol. 230 e na *Revista de Direito do M.P.-G.B.*, vol. 10). Digo que para permanecer porque o meu ilustre colega Des. EBERT CHAMOUN, que em boa hora fora encarregado pelo Governo de elaborar o Livro referente ao Direito das Coisas, na sua Justificação tomara posição definida contra o instituto; no entanto (ao menos por gentileza *inter pares*) o emérito Supervisor das Comissões, em sua erudita e ampla Exposição de Motivos, sem algo dizer porquê fora rejeitada a opinião aludida, incluiu o instituto, embora com vestes mais simples, à moda da província, como "propriedade fiduciária" (arts. 1.548 a 1.555 do Anteprojeto enviado ao Congresso). Neste artigo o que cabe, porém, é mais uma vez realçar que o instituto se presta, entre outras práticas abusivas, à fraude fiscal, como se vê do exemplo formulado por SUDAU (*op. cit.*, pág. 46): através da constituição de uma alienação fiduciária em garantia, um indivíduo, mancomunado com seu credor pignoratício, obtém dele a liberação do vínculo real, para dificultar a penhora que o fisco (não sujeito aos efeitos da garantia real) procurava fazer e, aliena, fiduciariamente, os objetos ao credor amigo, dificultando a execução fiscal.

E o que impende mais ainda, nesta parte do presente artigo, é dar relevo ao que se deve observar no que toca aos dois balanços, no caso de alienação fiduciária em garantia. Isto tem importância para o direito penal tributário, mas, outrossim, para fins de tributação apenas, como ocorrerá no caso das chamadas "provisões para devedores duvidosos" toleradas, mas que, de acordo com o previsto em lei, o n.º 82 da Instrução Normativa n.º 2, de 12/IX/1969 (D.O. de 8/X/1969), não poderá cobrir os créditos provenientes de vendas com reserva de domínio, de operações com garantia real e os referentes a devedores falidos e concordatários.

Sendo a alienação fiduciária em garantia criação dos alemães, estes é que devem saber do que se trata. Assim, apesar de respeitáveis opiniões entre nós sustentadas para excluir da proibição as operações através de alienação fiduciária em garantia (p.ex., na *Rev. de Direito Público*, vol. 15, págs. 366 e segs.), sob a alegação de não serem *ius in re aliena*, pelo direito privado, parece-me não ser de receber tal argumento. Não será um dos *iura in re aliena* justamente por tratar-se de um *plus*, isto é, da própria propriedade, como, faz pouco, acentuou um especialista, NORBERT REICH, *Die Sicherungsübereignung*, 1970, pág. 109: *Der Sicherungsnehmer ist zivilrechtlich EIGENTÜMER, nicht bloßer Pfandgläubiger* (o grifo é dele). Não pretendo aqui fazer um rol de citações alemãs, o que seria uma vã tentativa, sabido que, no tema, a literatura jurídica tedesca pode constituir verdadeiras montanhas de páginas. Mas não devo furtar-me à cita da lição de mais um ou outro doutor alemão, que — como já disse,

4. *Outros particularismos e pontos em comum* — Apesar de a Parte Geral do Código Penal alemão — como o nosso — prever o *estado de necessidade* como causa excludente da criminalidade — e, justamente por figurar na Parte Geral, dever a justificativa ser pertinente à generalidade dos crimes da Parte Especial — no caso das infrações penais, de que acabo de fazer aceno, dificilmente se poderia conceber e muito menos admitir tal alegação. Esse particularismo mais se acentua frente aos crimes relativos ao balanço, em especial o fiscal (TH. GOSSWEINER, pág. 62: *Ein Notstand für Bilanzfälschungen kann gleichfalls niemals ernstlich schuldausschliessend in Erwägung gezogen werden*).

Quanto ao erro (causa de isenção de pena), no direito alemão o direito penal tributário, como já gravei na nota dozena retro, antecipou-se ao ordinário, passando a contemplar o chamado erro de direito. Assim, o novo

é que têm autoridade para falar no assunto. Se o legislador brasileiro com certa precipitação acolheu o instituto exótico, quer o fisco, quer os contribuintes, devem abeberar-se e curvar-se perante seus particularismos. Como diz doutor da mais alta suposição, qual KARL LARENZ, *Lehrbuch des Schuldrechts*, vol. II, 9.^a edição, 1968, pág. 89 — “o instituto outorga ao credor, praticamente, faculdades de credor pignoratício” (*das ihm praktisch pfandrechtsartige Befugnisse gewährt*) e — esclarece em outro volume do seu reputado tratado de direito civil (*Allgemeiner Teil des Deutschen bürgerlichen Rechts*, vindo a lume em 1967, pág. 580) o instituto surgiu, na essência, como substituto da hipoteca mobiliária (*als Ersatz für die... Mobilienhypothek*). Os mais recentes tratadistas alemães do Direito das Coisas, como FRITZ BAUR (*Lehrbuch des Sachenrechts*, 6.^a edição, 1970, pág. 414) advertem que o instituto foi admitido pela jurisprudência e doutrina como uma extensão do *numerus clausus* do catálogo civil dos direitos reais e através dele (pág. 544) *formalmente* o credor se torna proprietário da coisa dada em garantia, mas, sob o ângulo econômico, é apenas credor pignoratício (*nur Pfandgläubiger*).

Não se ignora que esse prisma econômico condicione a interpretação fiscal do balanço do devedor, no qual os bens dados em garantia (através da alienação fiduciária, não obstante, civilmente, serem da propriedade do credor) devem ser ativados, como preleciona o conselheiro EDMUND MEYER, em seu *Das Steuerrecht in Frage und Antwort* (3.^a edição, 1969), n.º 369: *Der SICHERUNGSGEBER hat, obwohl er nicht mehr Eigentümer im bürgerlich-rechtlichen Sinn ist, steuerlich die übereignete Ware ZU SEINEM BETRIEBSVERMÖGEN ZU RECHNEN und in seiner Bilanz auszuweisen* (os grifos são dele). Isto reforça, ainda mais, o que acima se sustentou. Já para o balanço comercial, se o credor ativasse como próprias tais coisas, estaria fugindo à realidade econômica e poderia isso, por evidente elevação do ativo, vir a ser considerado como fraude contra os credores e os acionistas (cf., GOSSWEINER, págs. 147, 163 e 200), preconizando colocá-las na posição cabível para os créditos com garantia real (*Auf vorkommende Sicherungsübereignungen ist Bedacht zu nehmen*).

A diferença entre as posições corretas para fins comerciais e fiscais, em geral, é gravosa para o contribuinte. Mas nem sempre, como se vê de antigo caso, registrado por TITO REZENDE (*Imposto de lucros extraordinários*, Rio, 1946, pág. 49), justamente para confirmar “essa distinção entre o balanço comercial e o balanço fiscal”: Apresentado pelo contribuinte um balanço comercial, pelo qual havia tributo a recolher — foi ele impugnado por abranger apenas onze meses; impugnado pelo fisco, em revisão, por não deverem ser computadas para fins fiscais tais ou tais verbas, saiu favorecido o contribuinte, que ficou isento. Isso que sucede quanto ao aspecto puramente patrimonial, pode ocorrer no que tange à eventual responsabilidade criminal, sujeito o balanço a exame de fraude comercial ou de fraude fiscal.

direito nada inovou a respeito, mantido o efeito dirimente de tal erro, pois isso é imposto pela *Komplizierheit des Steuerrechts* (BUSCHMANN e LUTHMANN, pág. 78); os autores, porém, observam que os casos mais frequentes são os de mero erro de fato escusável.

Não é aqui lugar para discutir da bondade das teorias antagônicas, subjetivas, objetivas, "Eindruckstheorie", com diversas matizes, que levam a conseqüências diversas no que toca à figura da *tentativa* e que tão grandes partições de opiniões têm ensejado entre os penalistas, em especial os alemães, a termos de a nova Parte Geral do Código Penal alemão, a entrar em vigor em fins de 1973 (ver nota cinco retro) ter renunciado a tomar uma posição definida a respeito, como se vê do Relatório, pág. 11, que a precede: *von einer solchen Bestimmung abzusehen* (apud, MEZGER-BLEI, *op. cit.*, págs. 253/254).

Para fins do presente artigo o que importa relevar é que os especialistas do direito penal tributário tedesco continuam a afirmar que a teoria subjetiva — que não exclue a responsabilidade penal pela inidoneidade dos meios (*untauglicher Versuch*) é que se mostra adequada para esse ramo do direito penal. Mas esse rigor fica mitigado se se levar em conta que eles distinguem o chamado *crime putativo*, que fica fora da sanção penal (*strafloses Wahndelikt*). Nem sempre, porém, será fácil dizer quando se trata disto ou daquilo, como se vê dos precedentes jurisprudenciais tidos como padrões e que se encontram catalogados em DALCKE (*op. cit.*, ao § 397 da primitiva AO, pág. 883). Assim, em decisão de 1931, já o Tribunal do Reich decidia tratar-se do último, quando o agente supõe erroneamente que uma determinada situação de fato incide no tributo e tenta onegar a suposta finta. Mas o famoso Pretório, em outro caso (E. 60, 68), optou pela tentativa punível, quando o agente, por erro, supõe existir uma situação de fato, que, se ocorrente, implicaria no dever fiscal e tenta iludí-lo; foi mais além, em outra decisão de princípio (E. 57, 316), considerando ser possível a tentativa punível, mesmo quando no seu momento o fato gerador do imposto ainda estaria em formação. Esse rigor da jurisprudência pretérita não foi repudiado pela posterior à reforma, tanto assim que SUDAU (pág. 32), com propriedade, observa que — dados os particularismos do direito fiscal material — muitas vezes é difícil distinguir os atos preparatórios dos já próprios da tentativa, acrescentando ser inclinação da nova jurisprudência antecipar a tentativa para abranger aquilo que seria tão só pertinente aos primeiros (*zumal die neuere Rechtsprechung dazu neigt, den Anfang der Ausführung vorzuzverlegen*). A respeito da punibilidade de atos que seriam meramente preparatórios o mesmo autor (págs. 29/30) dá um exemplo interessante, envolvendo um caso de co-autoria — que independe da participação de todos os co-autores nos atos finais de execução — qual o seguinte: numa sociedade de capital aberto (OHG), os sócios A e B, com conhecimento recíproco, fazem escriturar despesas individuais, como sendo da sociedade. Na qualidade de gerente, o sócio A — com conhecimento de B, mas sem que este colabore — apresenta uma falsa declaração à estação fiscal; ambos serão co-autores, posto que a co-participação do segundo se haja restringido a veros atos preparatórios. Já na hipótese só aparentemente assemelhada de que B, com desconheci-

mento de A, haja feito os lançamentos incorretos e este último haja, em consequência, prestado uma declaração falsa, autor será B, uma vez que A terá agido por erro escusável.

Alguns crimes fiscais, por sua vez, dada a sua especialidade, apresentam certa dificuldade para distinguir quando se tratará de tentativa ou de crime continuado. Será o caso da sonegação fiscal, como se vê da lição de HEINZ PAULICK (*op. cit.*, n.º 1127), arrimado inclusive em jurisprudência recente, quando observa que, ocorrendo uma indevida redução do imposto através de ilegítima omissão do contribuinte (p.ex., pela não apresentação de uma declaração, etc), independentemente de uma secundária vontade de enganar, se considerará esse procedimento como correspondente à tipicidade legal da sonegação fiscal, se demonstrado que a omissão teve por finalidade colocar o Fisco em dificuldade para acertar da existência, *quantum* ou exigibilidade do imposto. Nesse sentido, acórdão padrão bávaro, de 1964. Mas aqui caberá fazer uma distinção. Se, não obstante a omissão aludida houver lançamento, o crime será tido como consumado, se se apurar que o lançamento, mercê da omissão, foi feito em quantia *inferior* àquela que seria devida. Ter-se-á tentativa, porém, se o imposto vier a ser arbitrado e se o contribuinte comprovar que o foi em quantia superior àquela que, pela situação concreta, seria devida. É que aqui, perante o lançamento exagerado, se terá malogrado o resultado pretendido pelo infrator (*weil der erstrebte Erfolg durch die Veranlagung vereitelt worden ist*).

Aqui, todavia, merece ser posta em realce uma sutileza relativa à modalidade do imposto sonegado, a demonstrar mais uma vez aquilo que acima já se relevou, isto é, a dependência que, pela própria natureza das coisas, o direito fiscal material impõe ao direito penal tributário: não será o mesmo o momento, em que se ficará na fase da tentativa, para todos os impostos.

Uma distinção anciã, que remonta a OTTO MAYER (14), já dizia que todos os impostos se dividem, segundo a forma de percepção, em duas categorias: a) os que o Fisco recolhe através de uma declaração obrigatória expressa do contribuinte e conseqüente despacho administrativo, que determina o caso individual; b) os que são recolhidos diretamente, sem tal declaração, por força da lei (p.ex., fintas pagas por guia, como de imposto de selo, de consumo, etc).

Essa *summa divisio* tem implicações na distinção entre crime consumado e tentado, segundo se lê em BUSCHMANN e LUTHMANN (págs. 21, 22 e 72). Os segundos (*Fälligkeitsteuern*), por jurisprudência constante, têm o momento consumativo na ocasião em que o contribuinte apresenta a guia intencionalmente incorreta à estação fiscal. Já quanto aos *sub a* — isto é, os *Veranlagungssteuern* — deles se distinguem: a consumação da ação criminosa fica dependente de ser levado a erro o exator; caso contrário, se doloso o procedimento do devedor, apenas poderá falar-se em crime tentado.

(14) Cf., *Derecho Administrativo Alemán*, tradução argentina (Buenos Aires, 1950), tomo II, pág. 208. Ao propósito, a lição recente de H. W. KRUSE, *Steuerrecht*, 2.ª edição (1969), vol. I, págs. 183/184.

Num ponto, porém, a reforma veio a corrigir a demasia da segunda alínea do § 397 da antiga AO, que previa pena igual à cominada para o crime consumado. Já agora, como previsto no § 44 do Código Penal alemão, a tentativa merece pena menor do que a prevista para o crime consumado.

Ainda, a respeito da tentativa, devem dizer-se neste artigo algumas poucas palavras mais, tendo em vista a possibilidade de *resipiscência*, admitida no § 46 do Código Penal alemão (que, no a entrar em vigor em 1973, passará a ser § 24, com alterações, que não cabe apreciar neste trabalho). Segundo a lição dos comentaristas da AO (ver DALCKE, *op. cit.*, ao § 410 da AO, na redação da lei de 7 de dezembro de 1951), o § 410 da AO prevendo que — antes da consumação do crime fiscal, o ato voluntário do contribuinte (corrigindo ou dando os elementos necessários para a correta imposição fiscal) o isentasse de pena — implicou em ficar substituído o § 46 do Código Penal pelo preceito especial do § 410 (*ist durch § 410 ersetzt*). No entanto, admitia-se que a primeira parte do § 46 pudesse cobrir a tentativa em certas hipóteses, o que favoreceria o contribuinte infrator, que, com a prestação do devido, se isentaria de sanção penal, sem ter que denunciar-se à autoridade fiscal. Nesse sentido aponta a lição de dois acórdãos. Com a reforma do direito penal tributário alemão não houve qualquer modificação no ponto, segundo a jurisprudência, que os tantas vezes já citados BUSCHMANN e LUTHMANN dizem ser pacífica (*op. cit.*, pág. 95).

Propósito do presente capítulo deste artigo era demonstrar a existência de particularismos no chamado direito penal tributário. Os que se apontaram parecem ser suficientes para o fim colimado, inicialmente, em termos de síntese, imposta pelas dimensões do artigo.

5. *Sanatória dos principais crimes fiscais* — Entre nós, como se sabe, as infrações penais, relativas àquilo que se pode dizer ser material pertencente ao chamado direito penal tributário (ver nota oito retro), serão as mais expressivas as que constituem o crime de contrabando e descaminho (apenado no artigo 334 e seus parágrafos do ainda vigente Código Penal Brasileiro de 1940 e que será objeto do art. 375 e seus parágrafos do novo Código, que, a ser definitivo o previsto na última lei de adiamento — Lei n.º 5.857, de 7 de dezembro de 1972 — deverá entrar em vigor a primeiro de janeiro de 1974) e de sonegação fiscal, que, como direito novo para nós, foi definido na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, a que os críticos com razão apontam vários defeitos (p.ex., o professor HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, no seu aprofundado estudo, referido na nota onzena retro) e que passará a ser objeto do singelo artigo 376 do novo Código (*fraude contra o fisco*, segundo a marginal) e isso com propósito corretivo, pois foi obra da Comissão Revisora, que houve por bem de substituir o que previa, na esteira da suso aludida Lei 4.729, o anteprojeto da responsabilidade do sempre lembrado NELSON HUNGRIA (15).

(15) Com a sua indiscutível autoridade de reputado mestre do direito penal e de membro proeminente da citada Comissão Revisora, assim se pronuncia o Dr. FRAGOSO (pág. 70): “A ampla fórmula elaborada pela Comissão abrange todas as hipóteses previstas nos incisos do art. 1.º da Lei n.º 4.729, salvo o for-

Não obstante a modesta divergência consignada na nota infra, não vejo como negar ao novo artigo 376 méritos sobre o casuismo do artigo primeiro da Lei n.º 4.729/1965). Mas o artigo 2.º de tal lei recita: “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”. Esse dispositivo, porém, não é *solus peregrinus* na dispersa legislação brasileira, que contempla os delitos penalmente perseguíveis; assim, a Lei 4.357, de 16 de julho de 1964 (uma das muitas que vem alterando a legislação fiscal, a demonstrar a *labilidade* já inicialmente sublinhada neste artigo!), no artigo onze e suas alíneas, definiu como apropriação indébita (art. 168 do Código Penal em vigor) o não recolhimento, dentro

necimento e a emissão de documentos gratuitos, que se inclui no inciso IV. Estes, porém, são puníveis, mais severamente, como falsidade documental. A superioridade da fórmula legislativa da Comissão reside também no fato de abranger situações não previstas na enumeração casuística da lei, como, por exemplo, o fato de organizar o contribuinte a sua própria insolvência”.

Eis o texto do novo art. 376: “Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar qualquer outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, a pagamento de imposto ou taxa, se o montante do tributo sonegado ou a sonegar é superior ao salário-mínimo”. A pena será: detenção, até um ano, ou o pagamento de vinte a cinquenta dias-multa, sem prejuízo da multa fiscal. Com a devida consideração, que sempre tributei ao consagrado professor, eu, parece-me que — nada dizendo a respeito a erudita Exposição de Motivos, que antecede o novo Código Penal — sou levado a crer o que se trata de uma explicação *a posteriori*, nos moldes daquela que se fez para o primitivo art. 180 do atual Código, que previa para a receptação uma pena muito mais rigorosa do que para o furto simples — tendo na época, sem ninguém convencer, o ilustre co-autor daquele Diploma Penal, Dr. NELSON HUNGRIA, procurado defender o rigor (que veio a ser corrigido anos após pela Lei n.º 2.505/1955), com a alegação de ter sido erro da Imprensa Nacional...

Não me parece que tenha o legislador do artigo 376 sido bem inspirado no ponto, prevenindo para a situação focalizada (delito meio, a ser absorvido pelo principal quando — o que não será raro — o próprio contribuinte relapso seja o autor da falsificação do documento) uma pena *de reclusão* (arts. 331 e 332 do novo Código Penal), *alta* — quando, para o crime principal, fica prevista uma *de detenção e das menores*, no sistema do Código. Isso sem deixar de observar que há que distinguir, se o oferecimento do documento gratuito foi anterior à consumação da almejada sonegação fiscal (caso em que haverá que se lembrar a figura da cumplicidade, que, no direito penal tributário se aplicará, como lembram BUSCHMANN e LUTHMANN, *op. cit.*, pág. 41 — a aquele... *der die eigentliche Tatbestandshandlung ausführt, nur als Gehülff qualifiziert zu werden, sofern er eben die Tat nicht als eigene, sondern als fremde will*) ou se o documento gratuito foi dado — fato muito comum em direito fiscal — para cobrir uma fraude já consumada, em que se tratará de vero favorecimento fiscal.

Quanto à referência a “organizar o contribuinte a sua própria insolvência” creio que será força de expressão, pois — se não houver eventualidade de prejuízo para o fisco ou intenção de sonegar tributos — não haverá crime fiscal, mas sim de outra natureza. Creio que se tratará da hipótese de dificuldade fraudulenta da execução fiscal, a que me referí na nota 13, reportando-me ao exemplo da alienação fiduciária em garantia. Sem dúvida, o direito italiano conhece a chamada “falência fiscal”, mas não o nosso; aliás, instituto difícil de definir, segundo A. D. GIANNINI (*Istituzioni di diritto tributario*, 5.ª edição, pág. 272, nota 10 — *L'istituto del fallimento c. d. fiscale non è facilmente definibile*).

de certo prazo, dos tributos retidos ou recebidos por certos exatores privados do fisco (uma espécie dos rendeiros — rendeiros das bravas, rendeiro do verde e quejandos cobradores particulares a serviço do Fisco, dos tempos medievais). E, no § primeiro do questionado artigo foi mais além, prevendo: “O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal”.

Essa última lei trouxe ainda um outro problema, de qualificação para fins penais, pois que em seu artigo 37 permitiu à União e Autarquias Federais delegar ao Banco do Brasil S.A., Banco do Nordeste do Brasil S.A. e Banco de Crédito da Amazônia S.A. a arrecadação de impostos, adicionais, taxas e contribuições — o que o posterior artigo 17 da Lei 4.503/64 veio a estender à rede bancária em geral (estabelecimentos bancários oficiais e privados) e, na falta destes ou de Exatoria Federal no local, às agências dos Correios e Telégrafos.

Não é aqui lugar para examinar a problemática jurídica, que poderá surgir (desvio dos impostos recebidos, insolvência da entidade financeira, etc.), face à admissão desses novos cobradores da União, mas sim dar realce a que o novo Código Penal não contempla nenhuma espécie de água lustral para os crimes fiscais, que corresponda àqueles dispositivos acima transcritos e que o projeto HUNGRIA mantinha, mas que a Comissão Revisora rejeitou. E o fez, esclarece seu douto membro, o professor HELENO CLÁUDIO FRAGOSO (estudo na revista citada, págs. 71/72), porquê: “A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido antes do início da ação fiscal é medida que somente tem cabimento em infrações leves, não punidas com pena privativa da liberdade. É *imoral* que, em se tratando de crime e de fraude dolosamente praticada, o arrependimento após a consumação tenha o efeito de extinguir a punibilidade. Essa disposição compromete a eficácia intimidativa da lei e servirá para aumentar o preço da corrupção administrativa praticada pela fiscalização. A comissão revisora do projeto HUNGRIA, como é óbvio, eliminou esse dispositivo”. (16)

(16) O professor tem toda razão quando (pág. 67) preleciona: “Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária. Esse tipo de ilícito, entre nós, não ofende o *mínimo ético* e o cidadão não tem consciência de que o cumprimento da obrigação tributária constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente à economia pública, e, pois, interesses fundamentais da comunidade”.

Mas somos latinos e, por isso, não admira que não tenhamos ainda alcançado o nível moral que, com boa razão patriótica, o ilustre professor deseja ver, através do direito penal, implantado no país.

O mal não é apenas deparado no Brasil; o egrégio HENRY LAUFENBURGER, em seu livro *Revenu, Capital et Impôt*, 3.^a edição, págs. 293/294 — observa, também: *En France, l'opinion publique ne paraît nullement choquée des faits de fraude fiscale. Toutefois, la parfaite honnêteté fiscale est une vertu exceptionnelle qui n'existe peut-être que chez les Anglais.*

Os espanhóis AMORÓS RICA e H. RODRIGUEZ (*Contribución general sobre la renta*, págs. 309/310): ... *de todos los fraudes, los delitos fiscales son los únicos que no producen alarma social...*

Não obstante o rigor dessa explicação, pessoalmente não me parece que o projeto HUNGRIA devesse ser censurado no ponto e que o egrégio penalista tivesse ficado insensível a um possível incremento da corrupção administrativa praticada pela fiscalização, que, a existir, tanto ocorrerá com o dispositivo, como sem ele, como parece óbvio. Homem experimentado como era, o autor do projeto deve ter ponderado e se inclinado pela manutenção do princípio da extinção da punibilidade pelo pagamento, dado o interesse fiscal predominante em receber o devido. O novo Código, em outros crimes (p.ex., art. 179 e art. 348, § 4.º), admite que a reparação do dano antes da sentença — apesar de previstas penas privativas da liberdade — possa servir como causa extintiva da punibilidade e isso por motivos práticos, que não serão diferentes para o crime de sonegação fiscal. Não se pode negar que a sociedade, de modo mediato ao menos, seja ultrajada pela prática da sonegação fiscal, mas o legislador, quando prevê a sanção penal, tem em vista, de modo direto, a proteção de um determinado bem jurídico, isto é, da pretensão do Estado em receber de modo integral todas as espécies de impostos (SUDAU, *op. cit.*, pág. 40: *Das... geschützte Rechtsgut ist der Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart.*).

A oblação (17) no caso atende ao direito fiscal e dificilmente será mantido o rigor pretendido pelo novo Código Penal. A labilidade da legislação fiscal se encarregará de servir de veículo à restauração do princípio, sem se preocupar com os *motivos éticos* apontados como justificadores da sua supressão. O legislador fiscal não é muito propenso a respeitar aquilo que se poderia chamar de sentimento ético “pequeno burguês”; com a mesma facilidade com que (sem preocupar-se com uma possível alegação de imoralidade — indiferente inclusive a casos de torpeza bilateral, tão significativos para os doutores do direito penal!) — tributa os “rendimentos das barrégãs”, às quais não hesitará em ameaçar com o crime de sonegação fiscal — não terá qualquer escrúpulo em considerar o ressarcimento pleno do Fisco como água lustral, no caso que se focalizou. Os argumentos do Fisco são conhecidos, aliás (18); um deles será seu interesse na autodenúnciação (*Selbstanzeige*) do contribuinte refratário, que se malogrará, não se lhe ofereça, como incentivo, a possibilidade de livrar-se da repressão penal.

O direito fiscal tedesco, antes da reforma do capítulo relativo às sanções penais, já contemplava, mediante certos requisitos, os efeitos extintivos da

(17) O termo *oblação* deve-se a VINCENZO MANZINI, *Diritto Penale*, edição de 1950, vol. III, págs. 572 e seguintes, o qual, energicamente, afirma ter sido ele (pág. 579, nota 2) quem, pela primeira vez, enunciou o conceito.

(18) Os franceses não falam em oblação, mas sim em faculdade de transação do Fisco, que não poderá dispensar o pagamento do imposto devido, mas sim as sanções. Os argumentos, a favor do que chamam de *transaction règlement amiable*, são, segundo LOUIS FORMERY, *Les impôts en France* (Presses Universitaires de France, 1946), vol. II, pág. 423 — *Ce droit a paru indispensable, en raison de: — l'importance, parfois énorme, des pénalités inscrites dans la loi, avec une simple intention d'effet préventif; — la nécessité de tenir compte des récidives, de l'intention, de la bonne foi, des ressources du contrevenant, etc; — l'intérêt pour l'État de toucher rapidement, sans procès, ce que le délinquant accepte de payer. — On le justifie d'ailleurs en rappelant que les pénalités sont autant une réparation qu'une sanction.*

ação penal através da autodenunciação e pagamento, dentro de certo prazo, do devido (principal sonogado, coimas, juros da mora, etc). A reforma, de que venho tratando, manteve o instituto para o caso de sonegação fiscal (excluindo as hipóteses aduaneiras), sem atender às objeções morais, mas sim ao interesse preponderante do Erário. Preponderaram razões de direito público (*rechtsstaatlichen Erwägungen*), dizem BUSCHMANN e LUTHMANN (*op. cit.*, págs. 90/91), acrescentando que se tornaram dominantes, outrossim, considerações de política fiscal, já que o Fisco, em primeiro plano, estará interessado na percepção afinal do que lhe for devido (19). Daí, o instituto ser completado e regulado no § 395 e suas alíneas da RAO, no texto contemplado pelo novo direito penal tributário alemão.

Em torno desse instituto, na sua atuação, surgem certos problemas, havendo uma interessante casuística, que não cabe nos limites deste artigo analisar, já que o meu propósito, modesto e inicialmente demarcado, foi o de dar os traços marcantes do novo direito penal tributário alemão, cuja orientação o legislador do artigo 376 do nosso novo Código não quis ou soube aproveitar, não obstante a excelência da fonte — uma vez que ninguém ousa discutir o bom senso e alta técnica do direito fiscal alemão.

Resta aguardar, face à labilidade das normas fiscais, se o novo artigo 376 chegará a viger, uma vez que, pessoalmente, não acredito que, face ao preponderante interesse fiscal dos dias que correm, tenha condições de viabilidade. E cabe ficar na expectativa, a ver se os doutores do direito fiscal, sempre tão zelosos no resguardo dos particularismos desse ramo do direito público, irão conformar-se com a argumentação moral, que se diz ter informado o legislador penal do art. 376 ou se punirão pela prevalência de motivos de interesse fiscal, como fizeram, de recente e vitoriosamente, seus colegas alemães e como é de doutrina e lei assentes entre os franceses, como se demonstrou acima. — Janeiro de 1973.

(19) Os reputados especialistas de direito penal tributário, HANS EHLERS e HEINZ LOHMEYER, na quarta edição (edição de luxo, de 1969), inteiramente refundida, de seu tratado *Steuerstraf- und Steuerordnungs widrigkeitenrecht*, página 41, dizem tratar-se de faculdade *imfinanzpolitischen Interesse wünschenswert*. E que serve para restaurar a paz fiscal (*den Steuerfrieden wiederzugewinnen*).