

ABOLIÇÃO DA CHAMADA AUTODENÚNCIA LIBERADORA DE PENA NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO ALEMÃO? BREVES OBSERVAÇÕES POR OCASIÃO DE UMA RECENTE E POLÊMICA DECISÃO

Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 90/2011 | p. 111 - 135 | Mai - Jun / 2011
DTR\2011\1587

Alaor Leite

Mestre e Doutorando em Direito pela Ludwig Maximilians Universität - Munique.

Área do Direito: Penal; Tributário

Resumo: O presente trabalho tem como ponto de apoio uma recente e polêmica decisão a respeito da autodenúncia liberadora de pena nos crimes tributários proferida pelo Bundesgerichtshof (BGH), Tribunal alemão correspondente ao STJ brasileiro. O autor expõe a situação doutrinária e jurisprudencial anterior à decisão, segundo a qual a chamada teoria fiscal representava o fundamento da autodenúncia liberadora de pena e, num segundo momento, expõe os principais argumentos utilizados pelo novo julgado, que, aparentemente, sustenta o instituto em considerações de merecimento do autor, exigindo o que chamou de "retorno completo à honestidade fiscal". Após, avança algumas observações críticas tanto a respeito da decisão como de conteúdo mais geral, que interessam para a discussão nacional.

Palavras-chave: Crimes tributários no direito penal alemão - Autodenúncia liberadora de pena - Extinção da punibilidade pelo pagamento e parcelamento - Teoria fiscal - Teoria jurídico-penal

Abstract: The present essay discuss the very new decision of the Federal German Court (Bundesgerichtshof - BGH) about the selfdenunciation in the tax criminal law. The author describes the old jurisprudencial and doctrinal situation and also the new arguments and foundations of the new decision. In the end he takes account of the new arguments of the german Court.

Keywords: Tax criminal law in Germany - Selfdenunciation - Sanction exemption - Tax theory - Criminaltheory

1. Introdução – 2. Precisões conceituais e posição anteriormente dominante – 3. A decisão – 4. Observações: desistência voluntária de crime consumado ou abolição fática de um instituto?: 4.1 A tese do continuísmo da teoria fiscal: radicalização ao invés de ruptura; 4.2 Problemas dogmáticos e empíricos da decisão alemã; 4.3 O topos da honestidade fiscal e seu caráter moralista; 4.4 Poderia o tribunal alemão ter esvaziado completamente um instituto criado pelo legislador? – 5. Conclusão – 6. Bibliografia.

Sumário:

1.INTRODUÇÃO - 2.PRECISÕES CONCEITUAIS E POSIÇÃO ANTERIORMENTE DOMINANTE - 3.A DECISÃO - 4.OBSERVAÇÕES: DESISTÊNCIA VOLUNTÁRIA DE CRIME CONSUMADO OU ABOLIÇÃO FÁTICA DE UM INSTITUTO? - 5.CONCLUSÃO - 6.BIBLIOGRAFIA

1. INTRODUÇÃO

Ao ¹ autor de crimes tributários, tanto na Alemanha como entre nós, oferece-se a extinção da punibilidade em razão da autodenúncia e do pagamento dos tributos sonegados. À norma proibitiva da sonegação fiscal (arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990 entre nós e § 370 do Código Tributário alemão) é acrescida espécie de condição resolutiva: *ex ante* e de forma geral, limita-se o âmbito duro da proibição àquelas sonegações fiscais não seguidas de autodenúncia e pagamento dos tributos devidos. ² A norma primária ou de comportamento ³ direcionada aos cidadãos estaria formulada não em um sentido *forte* ("não sonegue tributos"), mas em um sentido *fraco* ("não deixe de se autodenunciar e pagar os tributos eventualmente sonegados"). Essa formulação excepcional, pois inexistente em relação a outros crimes patrimoniais cometidos sem violência, ⁴ carece, naturalmente, de especial legitimação e fundamentação.

A discussão alemã em torno desse tormentoso problema deve, a partir de agora, ganhar novos contornos. É que em 20.05.2010, o Bundesgerichtshof proferiu decisão polêmica (BGH 1 StR 577/09) sobre a configuração do instituto da autodenúncia liberadora de pena (*Selbstanzeige*) nos crimes

tributários previsto no Código Tributário alemão (§ 371 e ss. *Abgabenordnung* – AO).⁵ A decisão transcendeu a tarefa de resolver o caso concreto e enunciou de forma inesperada, em *obiter dictum*, uma série de novos critérios dogmáticos, que lhe deram contornos científicos. Esse fato, somado à constatação de que nossa configuração da causa de extinção da punibilidade nos crimes tributários é uma “cópia mal sucedida da legislação alemã”,⁶ torna algumas reflexões em torno da decisão um empreendimento necessário e de grande utilidade para a discussão nacional. Além disso, o presente estudo, apesar de ter inicialmente como ponto de apoio a legislação alemã, quer avançar algumas observações de conteúdo dogmático mais geral e contribuir, desta maneira, para a construção do que se convencionou designar por “ciência universal do direito penal”.⁷

O objetivo central do presente escrito é investigar com especial atenção se os novos critérios trazidos pela nova decisão do tribunal alemão representariam verdadeira ruptura com a chamada *teoria fiscal*⁸ ou se, ao contrário, não significariam mais do que um esgotamento consequente das premissas desta teoria, devendo os “novos” critérios então ser mencionados entre aspas. A decisão será também em parte utilizada como um ensejo para destacar determinados pontos e realizar determinadas distinções, que a nosso ver devem ser levados em consideração, de forma geral, na discussão dogmática sobre o controvertido problema da autodenúncia liberadora de pena nos crimes tributários.

2. PRECISÕES CONCEITUAIS E POSIÇÃO ANTERIORMENTE DOMINANTE

A discussão sobre a autodenúncia liberadora de pena no direito penal tributário alemão, apesar dos sempre existentes intensos debates doutrinários,⁹ possuía linhas gerais bem traçadas pelos tribunais alemães até a decisão mencionada.¹⁰ Também a doutrina dominante, representada pelos manuais e pelos comentários mais preocupados com a prática judiciária, gozava da mesma tranquilidade. Para que se entenda melhor a pretensa ruptura com os critérios anteriores causada pela mais recente decisão, é preciso rapidamente referir-se à situação anterior e também mencionar alguns conceitos próprios da legislação e da doutrina alemãs nessa matéria.

O pano de fundo teórico de toda a discussão é a disputa travada num plano mais geral entre a chamada *teoria fiscal* e a *teoria propriamente jurídico-penal*. Ambas teorias buscam justificar a existência e oferecer padrões interpretativos para a autodenúncia liberadora de pena existente excepcionalmente para os crimes tributários. A *teoria fiscal*¹¹ busca justificar a existência e também delinear os contornos da autodenúncia liberadora de pena nos crimes tributários com base em critérios exclusivamente atinentes à necessidade de arrecadação fiscal, prescindindo de critérios referentes ao merecimento do autor como, por exemplo, a voluntariedade da autodenúncia. A ela se contrapõe a *teoria propriamente jurídico-penal* baseada especialmente em critérios análogos aos da desistência voluntária e que não conseguiu se impor na prática judiciária, mas que vem ganhando adeptos nos últimos tempos.¹² Esta teoria parece ter como premissa fundamental a consideração de que, se de um lado o direito penal tributário é um “direito de superposição” em relação ao direito tributário como dizia Ataliba,¹³ de outro é inegavelmente ramo do direito penal e deve, então, estar submetido aos princípios que informam a construção das categorias jurídico-penais.¹⁴ Esta controvertida disputa teórica, embora travada inicialmente em plano bastante abstrato, é de fundamental importância prática na conformação do instituto da autodenúncia liberadora de pena nos crimes tributários,¹⁵ como se verá. O fundamental é perceber que, pelo menos em um primeiro olhar,¹⁶ a adoção da teoria fiscal acaba resultando em uma conformação concreta bastante ampliativa dos requisitos da autodenúncia, desde que, é claro, o objetivo final do instituto, segundo a referida teoria a arrecadação fiscal, seja atingido. Avaliar a correção desse primeiro olhar é, também, um objetivo deste escrito.

Estava bastante claro para a doutrina e jurisprudência alemãs, a despeito naturalmente de algumas vozes críticas na doutrina, que a autodenúncia¹⁷ era uma causa pessoal de extinção da punibilidade¹⁸ de natureza especial,¹⁹ fundada em razões eminentemente fiscais.²⁰ Predominava declaradamente a chamada *teoria fiscal*.²¹ Em razão deste posicionamento dominante, não havia problema em aceitar a chamada autodenúncia parcial, vale dizer, a apresentação espontânea de apenas algumas das fontes tributáveis ainda desconhecidas do fisco.²² A autodenúncia parcial era também aceita com base nas palavras usadas pela lei. Ao prever a extinção da punibilidade, o legislador alemão dispôs no § 371 AO que o autor “ficará *nessa medida (insoweit)* livre de pena”. O elemento “nessa medida” era interpretado como uma autorização para a autodenúncia parcial, já que a extinção da punibilidade ocorreria apenas nos limites do que foi anteriormente autodenunciado e, em regra, pago. Ora, a existência do “nessa medida” implicaria, pois, em uma aceitação implícita de uma autodenúncia incompleta, já que o “nessa medida” cumpriria apenas a função de excluir que autodenúncias parciais produzissem efeitos para além do que foi autodenunciado. Como a função da causa pessoal de extinção da punibilidade era eminentemente o acesso a fontes tributáveis até então escondidas, pouco importavam os motivos do sujeito (medo de fiscalização ou da pena, arrependimento moral etc.), e mesmo a chamada autodenúncia parcial dolosa, em que o sujeito conscientemente esconde outras fontes tributáveis e promove a autodenúncia, por exemplo, apenas referente à quantia que ele possa

posteriormente pagar, era aceita sem maiores problemas.²³ Também questões relativas à forma (se oral, se escrita) eram bastante relativizadas.²⁴ Afinal, o importante era ter acesso a novas fontes tributáveis. Aspectos propriamente penais, em especial a voluntariedade da autodenúncia, eram, quando muito, postos em segundo plano.²⁵

A própria lei tributária alemã, no entanto, prevê, no § 371 II, hipóteses que impedem a aplicação da causa pessoal de extinção da punibilidade (designadas por *Sperrgründe*, expressão que pode ser traduzida como causas de bloqueio),²⁶ especialmente nos casos em que a autodenúncia ocorre após o início de procedimento fiscal (§ 371 II 1a)²⁷ ou após o conhecimento da notícia do início do procedimento fiscal por parte do acusado (§ 371 II 1b), ou, ainda, no caso em que se deva considerar que o autor, no momento da autodenúncia, já conhecia ou no mínimo possuía o dever de ter conhecimento de que o fato fora descoberto pela fiscalização (chamada *Tatentdeckung*, § 371 II 2).²⁸ Nessas hipóteses pode-se interpretar que a lei exigiu, de alguma forma, certo elemento de voluntariedade na autodenúncia, elemento integrante, por exemplo, das regras gerais da desistência voluntária,²⁹ mas este elemento teria, ainda assim, sua importância diminuída diante do sentido eminentemente fiscal do instituto.³⁰ Essa é, naturalmente, uma interpretação possível, mas não exclui uma explicação puramente fiscal. Afinal, basta entender que nos casos previstos no § 371, II, o fisco terá, cedo ou tarde, acesso às fontes fiscais, não necessitando mais da participação do sujeito. Essas causas de bloqueio, por afastarem a possibilidade de extinção da punibilidade e, portanto, confirmarem e fundamentarem indiretamente a punibilidade do sujeito, sempre foram interpretadas restritivamente. O elemento “descoberta do fato”, por exemplo, sempre foi considerado como mais do que mera suspeita suficiente para indiciar e menos do que convicção suficiente para a condenação.³¹ Dizia-se que, para confirmar a presença do elemento “descoberta do fato”, os órgãos de fiscalização precisariam possuir antes da autodenúncia conhecimento suficiente – tanto no aspecto objetivo quanto subjetivo – para lançar corretamente os tributos devidos.³² A necessidade de conhecimento ou do dever de conhecimento desse “descobrimento do fato” (pela fiscalização) por parte do sujeito sempre foi interpretada, igualmente, com parcimônia,³³ tudo para ampliar o acesso à extinção a punibilidade e, com isso e fundamentalmente, a arrecadação tributária. As coisas estavam claras: às razões fiscais, convite *vip*; às razões propriamente penais, a lista de espera. Esta era a situação anterior, que parece confirmar aquela primeira impressão acima exposta, segundo a qual a adoção da teoria fiscal resulta em uma interpretação mais ampliadora dos requisitos positivos e mais restritiva dos requisitos negativos da autodenúncia liberadora de pena.

Esse quadro de linhas bastante claras, no entanto, já começa a ser transportado para o museu do direito penal tributário alemão e, em seu lugar, optaram os curadores da exposição por uma tela de linhas turvas, borradas, com tendências impressionistas. Uma decisão do BGH, na Alemanha, já costuma ter muita autoridade por si, mas a decisão em questão parece ser especialmente impactante, uma vez que ela não deixa, pelo menos em um primeiro olhar, nada como era antes: a interpretação de outrora parece já não vigorar mais, e o cerco em torno do problema político e jurídico da sonegação fiscal parece ter-se fechado de vez.³⁴ Resta saber se a mudança ocorreu por motivos teóricos ou apenas por alterações circunstanciais, de política econômica ou fiscal. É dessa suposta mudança brusca no plano jurisprudencial que falarei no próximo tópico.

3. A DECISÃO

A decisão mantém a afirmação dominante de que a autodenúncia liberadora de pena é uma causa pessoal de extinção da punibilidade (nm. 7),³⁵ e isso é tudo o que expressamente se mantém. De saída, lê-se a afirmação categórica de que meras razões fiscais não são suficientes para fundamentar tamanho privilégio concedido aos crimes tributários (nm. 8 e 9). A causa especial de extinção da punibilidade deve ser, sim, fundamentada em critérios fiscais, mas deve também ser compreendida com base em outros critérios relacionados ao merecimento do autor: “apenas interesses fiscais no recebimento de tributos sonegados não são capazes de justificar este privilégio” (nm. 9). O referido privilégio necessita de uma “dupla justificação” (nm. 8). Assim, a decisão exige o retorno *completo* do autor à honestidade fiscal (*Steuer Ehrlichkeit*) (nm. 9). Com base nesse fundamento, o tribunal afirmou que a chamada “autodenúncia parcial” está completamente excluída, pois representaria apenas retorno parcial à honestidade e essa é a grande novidade e também o ponto mais relevante da decisão. O tribunal superou sem maiores delongas o argumento das palavras da lei relacionado à utilização do termo “nessa medida” (*insoweit*), e deu interpretação claramente restritiva ao elemento, entendendo que daqui não se pode extrair uma aceitação legislativa da autodenúncia parcial (nm. 11). Para o autor fazer jus à liberação de pena, deve autodenunciar-se em relação a toda e qualquer fonte tributável ainda inacessível ao fisco: ou tudo, ou nada. Deve, como diz a decisão em recurso à expressão cotidiana, “limpar a mesa” (nm. 10). Só assim haveria o retorno à completa honestidade fiscal (nm. 13). Por isso, e com mais razão, fica também excluída a até então aceita “autodenúncia parcial dolosa”, na qual o sujeito apenas autodenuncia o que possui condições de pagar posteriormente. O fato de o autor apenas autodenunciar-se em relação ao que pode pagar é, para o tribunal, irrelevante (nm.

15). A jurisprudência anterior do BGH é, pois, expressamente alterada e essa ruptura é expressamente comunicada: *a autodenúncia parcial não é mais passível de garantir ao autor a extinção da punibilidade prevista no § 371 AO (nm. 13).*

O tribunal afastou o argumento de que não se poderia interpretar restritivamente uma causa de extinção da punibilidade em razão do princípio da legalidade e deu, ao contrário, interpretação ampliativa às causas que impedem a aplicação da causa extintiva da punibilidade (nm. 19). *A principal razão seria a de que os meios atualmente existentes para investigação e a crescente cooperação internacional tornaram o fim político fiscal da autodenúncia menos relevante do que o fim de retorno à honestidade fiscal* (nm. 12 e nm. 36). Deve-se, em razão dos novos mecanismos investigativos, conceder ao requisito do retorno à honestidade fiscal um “peso adicional” (nm. 12). Desta consideração extraiu o Tribunal algumas consequências mais concretas, como a necessidade de ampliação do conceito de “descoberta do fato” e também dos deveres de conhecimento do sujeito com relação a essa descoberta (nm. 24 e ss.). Em suma: o Tribunal se pretende revolucionário (ver especialmente nm. 13), como a argumentação acima exposta o comprova. Resta saber se esta não é mais uma daquelas revoluções que, como tantas, ao anunciarem mudar tudo, deixam tudo como está.

4. OBSERVAÇÕES: DESISTÊNCIA VOLUNTÁRIA DE CRIME CONSUMADO OU ABOLIÇÃO FÁTICA DE UM INSTITUTO?

Embora fuja do objetivo central deste breve escrito tratar da em si discutível legitimidade do instituto da autodenúncia nos crimes tributários, fato é que há muito tempo não só a fundamentação dogmática como também a legitimidade da autodenúncia liberadora de pena vêm sendo questionadas. Tiedemann afirmava categoricamente, já em 1975, ainda diante da antiga redação do Código Tributário alemão, que a autodenúncia como causa extintiva da punibilidade especial seria ilegítima e precisava ser revogada de *lege ferenda*, ou, no mínimo, restringida consideravelmente em seus pressupostos de *lege lata*.³⁶ Mal sabia Tiedemann que seu apelo tinha ares de vaticínio.

Para ganhar precisão, deve-se distinguir claramente entre dois planos de crítica ao instituto da autodenúncia liberadora de pena nos crimes tributários: o da *legitimidade ou existência* em si do instituto e o de sua *fundamentação* dogmática. O plano da legitimidade em si pode ser equacionado definitivamente apenas por dois modos, a saber: intervenção do legislador e declaração de inconstitucionalidade pela Corte Suprema. Aos magistrados e especialmente aos tribunais cabe fundamentalmente a importante tarefa de dar contornos dogmáticos ao instituto. A crítica científica pode, naturalmente, dirigir-se aos dois planos, mas na presente sede trata-se especialmente de questionar o delineamento dogmático do instituto sob análise previsto tanto pelo legislador alemão como pelo brasileiro, ou seja, permaneceremos no plano da fundamentação dogmática. Embora a crítica possa, sim, se concentrar apenas na legitimidade do instituto, parece ser um erro estratégico prescindir de uma discussão sobre a fundamentação dogmática de um instituto que de fato existe e é aplicado diuturnamente. O que se quer evitar com a distinção é, sobretudo, que o anúncio de uma “nova” fundamentação dogmática ao instituto, acabe resultando em sua verdadeira abolição de fato, e, assim, acaba-se por responder à pergunta da legitimidade em sentido negativo de forma indireta e pouco clara: pergunta-se pela fundamentação mais ou menos restritiva do instituto e a resposta é sua ilegitimidade.

A fundamentação mais restritiva e quase abolicionista do instituto pode, por exemplo, representar nada mais do que um mal-estar e um repúdio em relação à própria previsão do instituto por parte do legislador. Ocorre que ao intérprete não é dado esquivar-se arditosamente da existência de instituto criado pelo legislador. Esta distinção é direcionada especialmente – mas não só aos tribunais e magistrados. Ao leitor não deverá surpreender se chegarmos à conclusão de que o tribunal alemão cometeu, no nosso caso, o erro acima apontado.

Quanto à fundamentação dogmática da autodenúncia liberadora de pena, vinha e ainda vem ganhando força uma tentativa de interpretação de acordo com as regras gerais da desistência voluntária e do arrependimento ativo:³⁷ Poder-se-ia dizer que a autodenúncia seria uma espécie de *desistência voluntária de crime consumado*. Só assim, atribuindo ao instituto verdadeiro caráter jurídico-penal – isto é, adotando a chamada teoria propriamente jurídico-penal –, é que o problema de legitimidade poderia ser ao menos em parte resolvido já *de lege lata*.³⁸ Parte da doutrina exigia que se introduzisse na autodenúncia a voluntariedade como cláusula geral, buscando demonstrar que o instituto, baseado na voluntariedade e reparação e vinculado à teoria da pena, teria inclusive caráter e traços bastante “modernos”.³⁹ Alguns buscaram semelhanças entre a autodenúncia e outros dispositivos do Código Penal alemão que preveem a possibilidade de extinção da punibilidade pela reparação do dano mesmo após a consumação do delito,⁴⁰ para negar, dessa forma, que se tratasse de um verdadeiro privilégio concedido aos autores de crimes tributários. Apenas essa nova interpretação de acordo com as regras gerais de desistência, com tendência clara para a restrição da utilização do § 371 AO, poderia explicar uma espécie de compensação do desvalor da ação pela autodenúncia voluntária, e a compensação do desvalor de resultado pela reparação e pagamento do tributo devido.⁴¹ Em suma, de todos os lados

havia apelos à necessidade de conferir uma configuração jurídico-penal ao instituto da autodenúncia liberadora de pena, antes interpretado de forma bastante ampliativa eminentemente do ponto de vista meramente fiscal.

Como já se disse, a nova decisão do BGH enfatiza a necessidade de se exigir, além das razões puramente fiscais, um requisito de natureza pretensamente penal: o retorno completo à honestidade fiscal (nm. 9). Mais do que isso, esse segundo critério deveria possuir "peso adicional", em razão dos novos mecanismos de investigação existentes (nm. 12). O mero acesso às fontes tributáveis desconhecidas parece não representar mais um fim em si mesmo, como defende a teoria fiscal, constituindo apenas a documentação de um traço de personalidade valioso e de se levar em conta para a ordem jurídica: a completa honestidade fiscal. Engana-se, no entanto, quem pretender daí extrair a apressada consequência de que, desta forma, o BGH teria atendido os justificados apelos da doutrina e conferido caráter jurídico-penal ao instituto e, assim, destronado a teoria fiscal de seu reinado absoluto.

4.1 A tese do continuísmo da teoria fiscal: radicalização ao invés de ruptura

Até esta decisão, como vimos, a existência da autodenúncia fundamentava-se em razões puramente fiscais e isso era dito de forma bastante clara. Prescindia o Estado das exigências propriamente jurídico-penais para a desistência em troca de um acesso mais fácil às fontes tributáveis. A justificativa do dispositivo de exceção estava no caráter invisível e meticuloso da sonegação fiscal: ao contrário de outros delitos patrimoniais, a sonegação fiscal apresenta, em razão da complexidade que a envolve, dificuldades de acesso e é, por isso, mais difícil de investigar: ⁴² o Estado encontrar-se-ia, nestes casos, em uma situação assemelhada a uma espécie de "estado de necessidade contínuo, perene". ⁴³ Pois bem, *a lógica inerente a essa justificativa não mudou*. O que mudou foi sua roupagem, já que agora aparece travestida de exigência de "retorno completo à honestidade fiscal" (nm. 10). O rompimento com a jurisprudência anterior não se deve a uma alteração de seus fundamentos teóricos, mas sim, como se verá logo abaixo, a um novo contexto fático relacionado especialmente aos novos meios de investigação criminal dos crimes tributários. Concretamente: *não houve ruptura ou revolução teórica, houve, sim, radicalização do mesmo discurso*. É preciso distinguir aqui entre os *motivos apresentados* (necessidade de retorno completo à honestidade fiscal etc.) pelo tribunal e as *razões* (atual desnecessidade pragmática do instituto existente em função dos novos mecanismos de investigação criminal) da decisão. Os motivos apresentados representam, de fato, uma novidade. A razão, no entanto, permanece a mesma.

Ora, a razão pela qual o Tribunal quer conceder mais peso ao requisito pretensamente penal de "retorno à honestidade fiscal" é meramente pragmática, de conveniência. O Tribunal faz referência expressa, em dois momentos, aos novos meios de investigação em matéria tributária disponíveis, às novas modalidades de controle, ao crescimento da cooperação internacional (nm. 12 e nm. 36) e, após, a pretexto de dar maior rigor ao critério propriamente penal, afirma que apenas a autodenúncia completa pode ensejar a aplicação da causa extintiva da punibilidade. Em outras palavras: como não se precisa mais do sujeito para ter acesso às fontes tributáveis, não é mais preciso vender liberação de pena a preço tão módico. O sujeito só merecerá, então, a causa extintiva da punibilidade quando convidar o fisco para sua empresa e abrir toda sua contabilidade. Uma razão dessa ordem não representa uma reclamada configuração jurídico-penal do instituto, mas, ao contrário, uma radicalização da teoria fiscal, que maneja institutos penais ao gosto das conjunturas políticas e necessidades passageiras maiores ou menores de arrecadação fiscal. ⁴⁴ Por acreditar que atualmente possui meios eficazes de investigação criminal, não se entende mais como necessária a concessão ao sujeito de causa extintiva da punibilidade. Em uma época em que o governo alemão acaba de comprar dados sigilosos de contas de alemães no exterior, ⁴⁵ justificando a ilegalidade pelo montante expressivo de fontes tributáveis, soa no mínimo estranho que o BGH tenha potencializado as exigências para a eficácia liberadora de pena da autodenúncia.

Entre o "novo" posicionamento e o "antigo" é ainda de se preferir este último, que tem a seu favor, a despeito de uma possível incorreção teórica, ⁴⁶ a vantagem de ter sido defendido de forma *clara*, e não de forma sub-reptícia, como parece ser o caso da nova decisão. Já estamos assim em condições de responder o questionamento mais geral do presente escrito: a decisão é "nova" apenas em um sentido puramente temporal, e as alterações que se produzirão não são mais do que o esgotamento lógico das premissas da teoria fiscal, há muito defendida pela jurisprudência alemã. Ou seja, o estado de coisas realmente será modificado – o recrudescimento no manejo dos critérios é evidente –, mas não por meio de uma autoproclamada revolução ou reviravolta teórica, mas em razão de mecanismo próprio ligado ao domínio da teoria fiscal.

A constante alteração da regulamentação referente à extinção da punibilidade nos crimes tributários, seja no plano jurisprudencial, seja no plano legislativo, é mecanismo ínsito à engrenagem da teoria fiscal e parece ser a maior característica desta teoria. *Aquela impressão inicial, segundo a qual a adoção da teoria fiscal conduz sempre à conformação mais ampliativa da causa de extinção da*

punibilidade nos crimes tributários, não é, portanto, verdadeira. O que de fato ocorre é que a conformação mais ampliada ou mais restritiva é relegada, sob os domínios da teoria fiscal, a outro plano que não o teórico: ao plano empírico, das contingências, do imponderável. Ou seja, sob a égide da teoria fiscal, argumentos teóricos valem muito pouco e a troca de roupa daquela teoria ocorre pelas mesmas razões que vestimos um casaco quando está frio e o retiramos quando está calor: por alterações climáticas. A diferença da situação jurídica alemã em relação à brasileira é que, entre nós, o legislador tem menos pudor em matéria de direito penal tributário – essa “matéria de conteúdo transitório por natureza”, como descreveu Cunha Luna para justificar as constantes alterações⁴⁷ –, e prefere alterar a regulamentação já no plano legislativo:⁴⁸ são “as idas e vindas do legislador em matéria de efeitos do pagamento e do parcelamento sobre a punibilidade nos crimes tributários” a que se refere Estellita⁴⁹ e que encontram sua mais nova manifestação nas alterações realizadas pela Lei 12.382/2011.

4.2 Problemas dogmáticos e empíricos da decisão alemã

Com a exigência de que o sujeito proceda à autodenúncia completa e ao fazer depender a eficácia liberadora de pena da autodenúncia da efetiva correção e caráter completo da declaração, o tribunal alemão criou, igualmente, no mínimo dois problemas: um empírico e outro dogmático.

O problema *empírico* diz com a dificuldade em se imaginar a possibilidade de uma autodenúncia efetivamente completa, sem divergências escriturais ou contábeis diante de um quadro tributário bastante instável e complexo.⁵⁰ Ou seja, estar-se-ia exigindo algo que é quase impossível na prática.

⁵¹ O tribunal, ao anunciar o fim da autodenúncia parcial, acabou decretando o fim de toda e qualquer autodenúncia liberadora de pena, já que é difícil de imaginar um autor de sonegação fiscal que esteja disposto a correr o risco de, ao ter sua autodenúncia rejeitada por ser considerada incompleta, chamar a atenção do fisco para sua contabilidade e tornar-se, assim, provável alvo de visitas futuras.⁵² Afinal, como se sabe, a realização de autodenúncia é uma ação sopesada e pré-calculada e normalmente antecedida de consulta a profissional da área jurídica.⁵³ Curto e grosso: compreendida nestes termos, a autodenúncia deixará de ser um empreendimento atrativo. O almejado “incentivo ao retorno à honestidade fiscal” mencionado na decisão (nm. 9) simplesmente não existirá, já que é difícil de imaginar um sujeito que escancare fontes tributáveis até então escondidas sem ter, como contrapartida, a segurança e certeza de que com isso verá extinta a punibilidade de seu comportamento.⁵⁴

Por outro lado, é *dogmaticamente* bastante discutível se o efeito de uma causa extintiva da punibilidade referente a determinado crime pode ficar na dependência da autodenúncia de outros supostos crimes.

⁵⁵ Em nenhuma disciplina geral sobre o tema se condiciona a desistência de um delito à desistência de outros delitos assemelhados, por exemplo, ainda em fase de tentativa. A desistência voluntária é, para usar uma expressão que ficou consagrada na discussão acerca da consciência do injusto e erro de proibição, *divisível*, ou seja, referente apenas ao tipo penal em questão. Não se exige do sujeito uma abstenção geral de praticar crimes, mas sim a desistência de realizar o crime em questão. Pense-se em crimes cometidos em concurso material (art. 70 CP (LGL\1940\2)): está claro que a eficácia da desistência em relação a um dos crimes não pode ficar condicionada à desistência de todos os outros.

⁵⁶ Essa *divisibilidade* é uma característica aparentemente geral das causas extintivas da punibilidade, como o demonstra, para ficar com o exemplo mais evidente, a regra da prescrição em caso de concurso de crimes, cujos efeitos ocorrem individualmente em relação a cada delito (art. 119, CP (LGL\1940\2)). Aqui reside um argumento adicional no sentido do entendimento de que o Tribunal não emprestou, de forma alguma, caráter propriamente jurídico-penal ao instituto da autodenúncia.

4.3 O topos da honestidade fiscal e seu caráter moralista

Ainda que se conceda à decisão em análise um relativo caráter revolucionário, no sentido de ter ao menos dado alguma relevância aos chamados critérios propriamente penais, não seria de se aplaudir a forma que escolheu para percorrer esse caminho. *É que a decisão possui conotação inegavelmente moralista.* O tribunal não poderia, segundo seus motivos autodeclarados, conceder extinção da punibilidade ao autor parcialmente honesto, já que o meio honesto é, de outro lado, meio desonesto, e esse *autor* não mereceria ter sua punibilidade extinta. A autodenúncia parcial e especialmente a autodenúncia parcial dolosa não seriam, seguindo esse raciocínio, uma demonstração de retorno completo à honestidade fiscal, e não passariam de mais uma das ações estratégicas, das esquivas deliberadas retiradas do arsenal de um empresário que enxerga a ordem jurídica e seus valores como um obstáculo à sua busca contumaz por lucro. Especialmente a autodenúncia parcial dolosa seria aquilo que, já há algum tempo, Kumer chamou de “ilusão e engodo renovados”,⁵⁷ isto é, uma atitude confirmativa da desonestidade fiscal já demonstrada com a sonegação fiscal. *Ocorre que há muito já se abandonou qualquer conotação moral, por exemplo, na teoria da desistência da tentativa, especialmente no que se refere à exigência de voluntariedade da desistência.* Já há algum tempo chegou-se à conclusão de que o elemento voluntariedade exigido na teoria da desistência não possui

nenhuma conotação moral, não se exigindo que o motivo da desistência seja louvável ou valoroso moralmente, bastando que não seja determinado heteronomamente: ⁵⁸ voluntariedade, aqui, é autonomia dos motivos e nada mais. Também aqui há evidente dissonância entre a nova decisão e o estado atual da teoria da desistência em direito penal. Do ponto de vista jurídico-penal, e pressupondo que se aceite que a decisão de fato guiou-se pela necessidade de dar contornos jurídico-penais ao instituto em análise, estaríamos diante de um verdadeiro retrocesso teórico, inadmissível em um direito penal de proteção de bens jurídicos, ou, para dizê-lo de modo mais correto, de um direito penal inscrito na tradição liberal. ⁵⁹ Vale dizer: ainda que acreditemos nos *motivos expostos* pelo Tribunal alemão e prescindamos, por ora, das *razões* que o motivaram, a decisão não merece o aplauso dos penalistas.

4.4 Poderia o tribunal alemão ter esvaziado completamente um instituto criado pelo legislador?

Outro questionamento relevante do ponto de vista do princípio da legalidade diz respeito ao limite de atuação de um Tribunal Superior em relação a instituto criado pelo legislador em procedimento conforme ao direito e cuja constitucionalidade foi, após questionamento efetivamente ocorrido nesse caso, ⁶⁰ confirmada pelo Tribunal Constitucional. Não parece correto que, como ocorreu no caso que ora analisamos, o BGH *esvazie inteiramente* o conceito de autodenúncia liberadora de pena e acabe, ao fim, abolindo faticamente um instituto cuja legitimidade poderia ser revista definitivamente apenas por duas formas: por intervenção do legislador ou por declaração de inconstitucionalidade. Em última análise, o tribunal, ao esvaziar completamente o instituto liberador da pena, acabou substituindo-se ao legislador. Aqui a distinção clara acima proposta mostra todo o seu potencial: o tribunal poderia e mesmo deveria, sim, questionar e delinear os contornos dogmáticos deste instituto jurídico-penal, isto é, poderia *fundamentar* dogmaticamente o instituto de forma diversa da até então dominante, abandonando por completo, por exemplo, a teoria fiscal e exigir, entre outras coisas, a presença da voluntariedade como cláusula geral. Ocorre que a fundamentação dogmática do instituto encontra uma barreira intransponível, a saber, a necessidade de aceitar, por ora, a *legitimidade e existência* do instituto: um instituto previsto pelo legislador deve poder possuir existência prática, o que parece excluído a partir dos critérios apontados pela nova decisão. Claramente: o tribunal não pode, a pretexto de emprestar nova fundamentação dogmática ao instituto da autodenúncia liberadora da pena, *aboli-lo faticamente* e, assim, substituir as instâncias competentes para decidir sobre a legitimidade e existência do referido instituto. Parece que houve, sim, um excesso por parte do tribunal.

Esse questionamento parece oportuno diante do novo entendimento do Tribunal Constitucional alemão a respeito do mandato de determinação decorrente do princípio da legalidade (BVerfG 2 BvR 2559/08, especialmente nm. 67 e ss.), em julgamento recente ocorrido no dia 23.06.2010. A Corte entendeu que esse mandato não se dirige exclusivamente ao legislador, como entende a doutrina dominante até hoje, ⁶¹ mas também aos tribunais, que não podem, portanto, esvaziar, por meio de interpretação, instituto delineado pelo legislador democraticamente legitimado. No caso em análise, o BGH concedera interpretação restritiva a instituto liberador de pena e, como vimos, esvaziou completamente a autodenúncia prevista pelo legislador. Assim, o BGH acabara decidindo – enunciando critérios gerais, transcendentais ao caso concreto, como vimos – pela punição onde o legislador parecia ter decidido pela não punibilidade. ⁶² Parece que houve, assim, uma violação da nova compreensão do mandato de determinação dada pela Corte Suprema alemã.

5. CONCLUSÃO

Assim é que, embora num primeiro momento pareça ter havido uma espécie de sensibilização do BGH com relação aos clamores da doutrina penal, que pedia uma configuração propriamente penal – e não meramente fiscal – do instituto da autodenúncia liberadora de pena para resguardar-lhe alguma fundamentação legítima já *de lege lata*, o que houve em verdade foi a radicalização do velho discurso da teoria fiscal. A pretensa ruptura acima apontada se deu no plano dos *motivos apresentados*, mas parece não corresponder às verdadeiras *razões* da nova configuração da autoliberação de pena no direito penal tributário: trata-se apenas da mais nova vestimenta da velha teoria fiscal. A teoria fiscal não é *per se* nem mais e nem menos ampliativa no que se refere à conformação da extinção da punibilidade nos crimes tributários: a decisão a esse respeito é delegada ao plano das contingências, onde argumentos teóricos não têm vez. A decisão representa, apesar da manutenção da base teórica, verdadeiro recrudescimento em relação à situação anterior, e o que acabou ocorrendo foi a *abolição fática* de um instituto que, pode, sim, ter sua legitimidade negada, mas apenas de forma clara e pelas instâncias competentes, e não de forma sub-reptícia e por meio de uma espécie de artilharia teórica. Nesse sentido, para evitar a repetição deste perigoso modo de proceder, é que se deve argumentar com clareza e distinguir os dois planos acima propostos: o da legitimidade e o da fundamentação.

Quando Tiedemann pedia, alternativamente, a revogação da autodenúncia de *lege ferenda* ou a restrição de seus pressupostos *de lege lata*, não sabia que seria possível se chegar a uma solução cumulativa juridicamente questionável: o tribunal alemão, ao exigir o impossível para a configuração

da autodenúncia e de seus efeitos jurídicos e ao fazê-lo ignorando as regras gerais da desistência no direito penal atual, aboliu faticamente o instituto, coisa que apenas o legislador ou uma declaração de inconstitucionalidade pela Corte Suprema poderia fazer em definitivo e de forma legítima. Resta esperar as próximas decisões e a também as manifestações da doutrina.

6. BIBLIOGRAFIA

ABRAMOWSKI. *Die strafbefreiende Selbstanzeige – eine verfassungswidrige Privilegierung*. Frankfurt am Main: 1991.

ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão da responsabilidade penal. *Revista de Informação Legislativa*. vol. 32. n. 125. p. 241-245. Brasília: Ed. do Senado Federal, jan.-mar. 1995.

BARSKE; Gapp. *Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahrensrecht*. Stuttgart: Fachverlag Für Wirtschaft – und Steuerstrafrecht, 1959.

BILSDORFER. Aktuelle Probleme der Selbstanzeige. *Wistra*. p. 93 e ss., p. 131 e ss. 1984.

BINDING, Karl. *Die Normen und ihre Übertretung*. 4. ed. Leipzig: Engelmann, 1922 [1872]. t. I.

BLUMERS. Zur Auslegung des § 371 AO am Beispiel "Tatentdeckung". *Wistra*. p. 85. 1985.

BRAUNS. Die Auslegung des § 371 AO im Spannungsfeld strafrechtlicher und steuerpolitischer Zielsetzungen. *Wistra*. p. 171. 1985.

BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

CAVERO, P. G. *Derecho penal económico – Parteespecial*. 2. ed. Lima: Grijley, 2007.

_____. *Derecho penal económico – Parte general*. Lima: Grijley, 2007.

CUNHA LUNA, Everardo da. Extinção da punibilidade e sonegação fiscal. *Justitia*. n. 75. p. 97. São Paulo, 1971.

ESTELLITA, Heloísa. Crimes tributários nos Tribunais Superiores. *RBCCrim*. vol. 58. p. 85. São Paulo: Ed. RT, jan.-fev. 2006.

_____. A extinção da punibilidade nos crimes tributários contra a ordem tributária e nos "crimes previdenciários". *Boletim IBCCrim*. n. 101. p. 15. São Paulo: IBCCrim, 2001.

_____. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10.684/03. *Boletim IBCCrim*. n. 130. p. 2-3. São Paulo: IBCCrim, 2003.

_____. O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários, *Boletim IBCCrim*. n.165. São Paulo: IBCCRIM, 2006.

_____. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Sanções penais tributárias*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

_____. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal (LGL\1988\3)*. São Paulo: Ed. RT, 2001.

FELDENS, Luciano. *Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FUCHS. *Handbuch des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrensrecht*. Nürnberg: Stoytscheff, 1949.

GRECO. *Lebendiges und Totes in Feuerbachs StraftheorieI*. Berlin: Duncker Humblot, 2009.

GRECO, Luís. Sobre a legitimidade da punição do autodoping nos esportes profissionais. In: _____; ROXIN, Claus; LEITE, Alaor. *Doping e direito penal*. Trad. Alaor Leite. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. Tem futuro a teoria do bem jurídico? Reflexões a partir da decisão do Tribunal Constitucional Alemão a respeito do crime de incesto (§ 173 Strafgesetzbuch). Trad. Alaor Leite e Luís Greco. *RBCCrim* vol. 82. p. 172. São Paulo: Ed. RT, jan.-fev. 2010.

HART, Herbert L. A. *The concept of law*. Oxford: Claredon Press, 1994.

HARTUNG. *Das Steuerstrafrecht*. 2. ed. Frankfurt am Main: Fran Vahlen, 1956.

HOFFMANN. *Die Ausschlußtatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*. Berlin: Berlin, 1998.

HUNSMANN. *Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg im Lichte des § 370a S. 3 AO*. Baden-Baden: Nomos, 2006.

JÄGER. *Der Rücktritt vom Versuch als zurechenbare Gefährdungsumkehr*. München: Beck, 1996.

JESSER. *Täter-Opfer-Ausgleich und Wiedergutmachung im Steuerstrafrecht*. Hamburg: Dr. Kovac, 2004.

JOECKS. § 371, In: Franzen; Gast; Joecks. *Steuerstrafrecht*. 7. ed. München: Beck, 2009.

- KELSEN, Hans. *Allgemeine Theorie der Normen*. Wien: Manz, 1979.
- KÜHNE. Strafrechtliche und moralische Fragen beim staatlichen Ankauf von illegal erlangten Bankdaten. *GA*. p. 275. 2010.
- KUMER. Steuerstrafrecht. In: WABNITZ; JANOWSKI. *Handbuch des Wirtschaft – und Steuerstrafrechts*. München: Beck, 2007.
- LEITE, Alair. *Die Normentheorie Bindings und die Strafrechtsdogmatik*. Dissertação de Mestrado, München, 2010.
- LENCKNER; SCHUMANN; WINKELBAUER. Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige im Steuerrecht und das Wiederaufleben der Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Außenprüfung. *Wistra*. 1983.
- LÖFFLER. *Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige*. Baden-Baden, 1992.
- PAWLIK. Zur strafprozessualen Verwertbarkeit rechtswidrig erlangter ausländischer Bankdaten. *JZ*. p. 693. 2010.
- PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. *Revista dos Tribunais*. vol. 617. p. 259. São Paulo: Ed. RT, mar. 1987.
- QUEDENFELD; FÜLLSACK. *Verteidigung im Steuerstrafsachen*. Heidelberg: C. F. Müller, 1996.
- RENGIER. *Strafrecht, Allgemeiner Teil*. München: Beck, 2009.
- RENZIKOWSKI. Die Unterscheidung von primären Verhaltens- und sekundären Sanktionsnormen in der analytischen Rechtstheorie. *FS-Gössel*. p. 3. 2002.
- RÖHL; RÖHL. *Allgemeine Rechtslehre*. 3. ed. Köln: Carl Heymanns, 2008.
- ROLLETSCHKE. *Steuerstrafrecht*. 3. ed. Köln: Carl Heymanns, 2009.
- ROXIN, Claus. *Observações sobre a decisão da Suprema Corte peruana no caso Fujimori*. Trad. Alair Leite (no prelo).
- _____. Strafe und Wiedergutmachung. *FS-Lorenz*. p. 51. 2001.
- _____. *Strafrecht, Allgemeiner Teil*. 4. ed. München: Beck, 2006.
- SAMSON. Steuerhinterziehung, nemo tenetur und Selbstanzeige – eine Dokumentation. *Wistra*, 1988.
- SANCHEZ RÍOS, Rodrigo. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Ed. RT, 2003.
- SCANDELARI. *O crime tributário de descaminho: fundamentos e efeitos jurídicos* (no prelo).
- SCHROEDER. Das Strafgesetz zwischen Tatvergeltung und Verhaltensverbot. *FS-Otto*. p. 165, 2007.
- SCHÜNEMANN. Förderung der Steuerehrlichkeit durch Amnestierung der Steuerhinterziehung? *ZRP*. p. 433, 2003.
- _____. *Nulla poena sine lege?* Berlin: De Gruyter, 1978.
- SCHWARTZ. Tatentdeckung durch die Abgabe einer (unwirksamen) Teilselbstanzeige. *Wistra*. vol. 3. p. 81, 2011.
- TIEDEMANN. Anmerkung zur BGH , 4 StR 369/74. *JR*. p. 386. 1975.
- TIPKE; LANG. *Steuerrecht*. 20. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010.
- TRÖNDLE; FISCHER. *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*. 53. ed. München: Beck, 2006.
- VON BRIEL; Deutscher. *Steuerstrafrecht*. 2. ed. Bonn: Anwaltverlag, 2001.
- ZENKNER SCHMIDT, Andrei. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- ZIPPELIUS. *Juristische Methodenlehre*. 10. ed. München: Beck, 2006.
- ZWICK. *Tätige Reue im Steuerstrafrecht*. Berlin, 1938.
- WULF. Auf dem Weg zur Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO)? *Wistra*. vol. 8. p. 290, 2010.

2 Assim SCHÜNEMANN. *Förderung der Steuerehrlichkeit durch Amnestierung der Steuerhinterziehung?*, ZRP, 2003, p. 434.

3 Sobre a distinção – especialmente relevante para o direito penal – entre normas primárias ou de comportamento dirigidas aos cidadãos e normas secundárias ou de sanção dirigidas ao juiz ver LEITE, Alaor. *Die Normentheorie Bindings und die Strafrechtsdogmatik*. Dissertação de Mestrado, München: 2010. p. 2 e ss.; RENZIKOWSKI. Die Unterscheidung von primären Verhaltens- und sekundären Sanktionsnormen in der analytischen Rechtstheorie. *FS-Gössel*, 2002, p. 3 e ss.; SCHROEDER. Das Strafgesetz zwischen Tatvergeltung und Verhaltensverbot. *FS-Otto*, 2007, p. 165 e ss.; na teoria geral do direito ver RÖHL; RÖHL. *Allgemeine Rechtslehre*. 3. ed. Köln: Carl Heymass, 2008. p. 223 e ss.; ZIPPELIUS. *Juristische Methodenlehre*. 10. ed. München: Beck, 2006, p. 7-8. A distinção aqui utilizada não corresponde à célebre divisão entre *primaryrules* e *secondaryrules* que aparece em HART, Herbert L. A. *The concept of law*. Oxford: Claredon Press, 1994. p. 94 e ss., e nem tampouco à distinção que Kelsen propôs já no apagar das luzes em seu escrito aparecido postumamente, e que significa exatamente o inverso do que aqui se quer dizer. Ver KELSEN, Hans. *Allgemeine Theorie der Normen*. Wien: Manz, 1979. p. 43 e ss.

4 Por ocasião do julgamento do RHC 21.489, 6.^a T., rel. Min. Nilson Naves, DJe de 24.03.2008, o STJ aplicou analogicamente o dispositivo previsto para os crimes tributários em caso de ressarcimento integral do prejuízo no crime de estelionato (art. 171, CP), o que, apesar de ser uma interessante notícia, ainda não afasta o caráter excepcional da previsão *legal* existente apenas nos crimes tributários. Para os outros crimes patrimoniais vigem os arts. 16 e 65, III, b, do CP. A esse respeito ver SCANDELARI. *O crime tributário de descaminho: fundamentos e efeitos jurídicos* (no prelo – 2011, p. 7 e 170); ZENKNER SCHMIDT, Andrei. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 123 e ss.

5 No direito positivo brasileiro, as figuras que mais se assemelham em seus pressupostos (especialmente em razão da exigência do elemento voluntariedade) à autodenúncia liberadora de pena consagrada no § 371 AO são aquelas previstas no § 2.º do art. 168-A, § 1.º do art. 337-A do CP, além da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. Ver a esse respeito em detalhes SANCHEZ RÍOS, Rodrigo. *Das causas de extincção da punibilidade nos delitos económicos*. São Paulo: Ed. RT, 2003. p. 135. Sobre a denúncia espontânea e seus efeitos penais ver o estudo clássico de ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão da responsabilidade penal. *Revista de Informação Legislativa*, n. 125, p. 241 e ss.

6 SANCHEZ RÍOS, Rodrigo. Op. cit., p. 155.

7 Sobre esse conceito ver GRECO. *Lebendiges und Totes in Feuerbachs Strafrecht*. Berlin: Duncker Humblot, 2009. p. 30 e ss.; GRECO, Luís. Sobre a legitimidade da punição do autodoping nos esportes profissionais, In: _____; ROXIN, Claus; LEITE, Alaor. *Doping e direito penal*. Trad. Alaor Leite. São Paulo: Atlas, 2011. p. 52. ROXIN. *Strafrecht, Allgemeiner Teil*. 4. ed. München: Beck, 2006. p. VII. Segundo Roxin, a chamada ciência universal do direito penal não se assemelha ao estudo de direito comparado à moda antiga, mas quer dar um passo além e construir argumentos que possuem pretensão de validade independentemente do local de seu surgimento. ROXIN. *Observações sobre a decisão da Suprema Corte peruana no caso Fujimori*. Trad. Alaor Leite (no prelo).

8 Sobre o conceito de teoria fiscal, logo abaixo ponto 2.

9 Para uma completa documentação do debate existente ver SAMSON. *Steuerhinterziehung, nemo tenetur und Selbstanzeige – eine Dokumentation*. *Wistra*. 1988, p. 130 e ss. – especialmente p. 133.

10 No Brasil, mesmo a situação legislativa é um tanto instável, fruto de uma série de mudanças no regime jurídico dos efeitos do parcelamento e pagamento em relação aos crimes tributários. A respeito dessa instável situação legislativa e, por consequência, doutrinária, remeto o leitor a: ESTELLITA, Heloísa. A extinção da punibilidade nos crimes tributários contra a ordem tributária e nos “crimes previdenciários”. *Boletim IBCCrim*, n. 101, p. 15; ESTELLITA, Heloísa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10.684/03. *Boletim IBCCrim*, n. 130, p. 2-3; ESTELLITA, Heloísa. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Sanções penais tributárias*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005. p. 327 e ss. e p. 379 e ss.; ESTELLITA, Heloísa. Crimes tributários nos Tribunais Superiores. *RBCCrim* 58/85 e ss.; ESTELLITA, Heloísa. O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários. *Boletim IBCCrim*. n. 165; SANCHEZ RÍOS, Rodrigo. Op. cit., p. 135 e ss.

11 Ver a exposição de CAVERO. *Derecho penal económico – Parteespecial*. Lima: Grijley, 2007. p. 692 e ss.

12 A esse respeito ver a sequência do texto. Para um panorama ver SANCHEZ RÍOS, Rodrigo. Op. cit., p. 140 e ss.

13 No sentido que depende das categorias cunhadas pelo direito tributário: ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 242 e ss.

14 Assim claramente SCHÜNEMANN. Op. cit., p. 434 e ss.; PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. RT 617/259 (DTR\1987\162) e ss.; ver também a introdução do livro de ZENKNER SCHMIDT, Andrei. Op. cit., p. XIII e ss.

15 Nenhum estudo demonstrou tão bem as consequências bastante concretas da adoção de uma ou de outra teoria como o de BRAUNS. Die Auslegung des § 371 AO im Spannungsfeld strafrechtlicher und steuerpolitischer Zielsetzungen. *Wistra*. 1985, p. 171 e ss.

16 Ver a sequência do texto, especialmente o ponto 4.1.

17 Se o contribuinte já tiver se eximido total ou parcialmente do pagamento do tributo ou se vantagens tributárias já tiverem sido obtidas em razão do crime tributário (ou seja, se não se tratar de crime tentado), a extinção da punibilidade ocorre apenas quando o beneficiário efetua em prazo razoável o pagamento do valor correspondente do tributo (§ 371, II AO). A exigência do efetivo pagamento para a confirmação da extinção da punibilidade é expressão clara do intuito arrecadatário do instituto, como afirma BILSDORFER. Aktuelle Probleme der Selbstanzeige. *Wistra*. 1984, p. 134. A doutrina aparentemente dominante entende, com base em decisões que costumam apenas se repetir, que os acessórios não precisam ser pagos, pois não são passíveis de "supressão": ROLLETSCHKE. *Steuerstrafrecht*. 3. ed. Köln: Carl Heymanns, 2009. p. 222-223 e 227; Estellita defende esta posição no Brasil, com argumentos próprios: ESTELLITA, Heloísa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Ed. RT, 2001. p. 195 e ss. e p. 221 e ss.

18 Para a doutrina dominante ver ROLLETSCHKE. Op. cit., p. XX; QUEDENFELD; FÜLLSACK. *Verteidigung im Steuerstrafsachen*. Heidelberg: C. F. Müller, 1996. p. 83.

19 Esse caráter especial trouxe consigo a discussão se haveria espaço dentro do direito penal tributário para as regras gerais da desistência voluntária previstas de forma geral para outros delitos. Essa questão foi solucionada da seguinte forma: admite-se, sim, a desistência voluntária nos crimes tributários, já que além de requisitos diversos, o foco da autodenúncia permaneceria, apesar de tudo, na arrecadação fiscal e não na voluntariedade do agente e na evitação da consumação do fato, como é o caso da desistência voluntária. Ambos institutos estariam em relação de concorrência, podendo a desistência voluntária apenas ser analisada após a negação da autodenúncia liberadora de pena, em razão de esta última representar lei especial (assim decidiu o BGH em BGHSt 37, p. 340 e ss.; por todos ver ROLLETSCHKE. Op. cit., p. 197 e ss.). Enfatiza o caráter excepcional da medida KUMER. *Steuerstrafrecht*. In: WABNITZ; JANOWSKI. *Handbuch des Wirtschaft- und Steuerstrafrechts*. München: Beck, 2007. p. 1119; LENCKNER; SCHUMANN; WINKELBAUER. Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige im Steuerrecht und das Wiederaufleben der Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Außenprüfung. *Wistra*. 1983, p. 124-125. Questionando em parte o caráter propriamente inovador e excepcional e buscando interpretar a autodenúncia nos delitos tributários como um misto de vários dispositivos já existentes, HUNSMANN. *Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg im Lichte des § 370a S. 3 AO*. Baden-Baden: Nomos, 2006. p. 47 e ss.; da mesma forma HOFFMANN. *Die Ausschlußtatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*. Berlin: Berlin, 1998. p. 54 e ss. Esse suposto caráter excepcional, com inegáveis ares de privilégio para os autores de delitos tributários, conduziu a que se questionasse a constitucionalidade do dispositivo por violar o princípio da igualdade, inconstitucionalidade essa afastada pelo Tribunal Constitucional Alemão: BverfG. *Wistra*. 1983, p. 251. Decididamente em favor da inconstitucionalidade ABRAMOWSKI. *Die strafbefreiende Selbstanzeige – eine verfassungswidrige Privilegierung*. Frankfurt am Main: 1991. p. 240 e 245. No Brasil há questionamento similar acerca da constitucionalidade dos dispositivos pertinentes à matéria da Lei 11.941/2009, ver ADIn 4.273 (até o fechamento desta edição, o autor não teve notícia de nova ADIn eventualmente proposta em razão da recente alteração legislativa). Sobre esse questionamento ver: ESTELLITA, Heloísa. Crimes tributários nos... cit., p. 97-99; pela inconstitucionalidade: FELDENS, Luciano. *Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 190 e ss.

20 Que razões fiscais possuem importante papel é evidente, e prova cabal disso é o § 371, parágrafo 4 AO, que afirma que quando a denúncia das fontes tributáveis é realizada por outro responsável tributário, falta uma condição de procedibilidade em relação aos outros responsáveis tributários. Não parece haver como interpretar esse dispositivo, conhecido como heterodenúncia (*Fremdanzeige*), sem

recorrer à necessidade de arrecadação fiscal. A discussão central é se esse intuito arrecadatário deve ser limitado por outras considerações relativas, por exemplo, ao merecimento do autor.

21 Assim o posicionamento dominante na jurisprudência e na doutrina: BGHSt 3, 315; BGHSt 37, 346; BGH JR 1975, p. 385; ROLLETSCHKE. Op. cit., p. 197; KUMER. Op. cit., p. 1120; JESSER. *Täter-Opfer-Ausgleich und Wiedergutmachung im Steuerstrafrecht*. Hamburg: Dr. Kovac, 2004; Von BRIEL; EHLSCHIED. *Steuerstrafrecht*. 2. ed. Bonn: Deutscher Anwaltverlag, 2001. p. 196-197; QUEDENFELD; FÜLLSACK. Op. cit., p. 80; BILSDORFER. Op. cit., p. 93; SCHWARTZ. Tatentdeckung durch die Abgabe einer (unwirksamen) Teilselbstanzeige. *Wistra*. vol. 3, p. 84.

22 ROLLETSCHKE. Op. cit., p. 201.

23 Idem, p. 204-205. Crítico especialmente contra o mal-intencionado uso da autodenúncia nesses casos de autodenúncia parcial dolosa: KUMER. Op. cit., p. 1126.

24 Referências em QUEDENFELD; FÜLLSACK. Op. cit., p. 85 e ss.: os autores enfatizam que até mesmo autodenúncias tácitas eram aceitas. Ver também BILSDORFER. Op. cit., p. 94 e ss.

25 Assim a doutrina dominante desde há muito: ZWICK. *Tätige Reue im Steuerstrafrecht*. Berlin: 1938, p. 6 e 14: não se exige comprovação de um arrependimento de natureza ética ou moral. O interessante é que o referido autor, apesar de deixar claro que aqui não se exigem os requisitos da voluntariedade típicos da teoria geral da desistência e do arrependimento, chamava, em 1938, embora advirta para a imprecisão do termo, o instituto hoje regulado no § 371 AO de "arrependimento ativo"; da mesma forma FUCHS. *Handbuch des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrensrecht*. Nürnberg: Stoytscheff, 1949. p. 61; ver também BARSKE; GAPP. *Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahrensrecht*. Stuttgart: Fachverlag für Wirtschaft – und Steuerstrafrecht, 1959. p. 83: o posicionamento interno do agente não importa para a autodenúncia; QUEDENFELD; FÜLLSACK. Op. cit., p. 327; BLUMERS. Zur Auslegung des § 371 AO am Beispiel "Tatentdeckung". *Wistra*. 1985, p. 85 e ss.; bastante convincente BRAUNS. Op. cit., p. 176.

26 Joecks entende essas causas como "pressupostos negativos de eficácia da autodenúncia liberadora de pena", JOECKS, § 371. In: _____; FRANZEN; GAST. *Steuerstrafrecht*. 7. ed. München: Beck, 2009. p. 329 e ss.

27 Este dispositivo se assemelha ao nosso parágrafo único do art. 138 do CTN.

28 Este dispositivo, inexistente em nosso direito positivo, dispõe que, caso o fato possa ser considerado como descoberto pela autoridade fiscal e o sujeito tenha ou deva ter o conhecimento desse descobrimento, então a autodenúncia não conduz à extinção da punibilidade. O conceito de "descobrimento do fato" é bastante discutido e a nova decisão, como se verá, deu a ele nova extensão.

29 Buscando interpretar as causas que impedem a aplicação da causa extintiva da punibilidade como voluntariedade presumida e legislada de forma taxativa, von BRIEL; EHLSCHIED. Op. cit., p. 237 e JOECKS. Op. cit., p. 374, este último defende sua posição deixando claro que não há que se falar de voluntariedade como cláusula geral e não escrita da autodenúncia (precisamente em JOECKS. Op. cit., p. 329; seguindo Joecks, BLUMERS. Op. cit., p. 86). Alguns autores, como KUMER. Op. cit., p. 1126, defendem que, com base na finalidade fiscal do instituto, empiricamente comprovou-se um fracasso: o sujeito autodenunciava-se apenas quando temia uma descoberta do fato, e o fisco acabava tendo acesso apenas a fontes fiscais às quais teria ciência cedo ou tarde.

30 BGHSt 37, 345, onde se lê com clareza: "Sentido precípua do § 371 AO é, independentemente do grau de merecimento de pena ou de perigosidade do autor, ampliar, por razões político-fiscais, a possibilidade de evitar delitos fiscais para além das regras gerais vigentes de desistência previstas na parte geral do Código Penal".

31 ROLLETSCHKE. Op. cit. p. 219.

32 Idem, p. 220.

33 Idem, p. 221.

34 Esse foi o tom da repercussão da decisão na mídia alemã. Por exemplo: [www.sueddeutsche.de/geld/bundesgerichtshof-urteil-zur-selbstanzeige-nur-die-totale-umkehr-zaehlt-1.951374]. Acesso em: 25.03.2011.

35 A referência entre parênteses é do número de margem constante da decisão no qual aparece o argumento.

36 TIEDEMANN. Anmerkung zur BGH, 4 StR 369/74. *JR*. 1975, p. 387. Diante do caráter excepcional da autodenúncia, também Lenckner et alii afirmaram que seria de se esperar um manejo bem restritivo do instituto, o que ainda não tinha acontecido na época em que escreveram o artigo, LENCKNER; SCHUMANN; WINKELBAUER. Op. cit., p. 124.

37 JOECKS. Op. cit., p. 374; SCHÜNEMANN. Op. cit., p. 434 e ss.; HOFFMANN. Op. cit., p. 54; HUNSMANN. Op. cit., p. 91 e ss. LÖFFLER. *Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige*. Baden-Baden: 1992, p. 208 e 271 e ss.; TIPKE; LANG. *Steuerrecht*. 20. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 1164; já em 1956 reclamava Hartung que a autodenúncia tinha se afastado muito da configuração geral do arrependimento ativo (*tätige Reue*) no Direito Penal, HARTUNG. *Das Steuerstrafrecht*. 2. ed. Frankfurt am Main: Fran Vahlen, 1956. p. 191 e 202; BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005. p. 574; no Brasil, SANCHEZ RÍOS, Rodrigo. Op. cit., passim – especialmente p. 155.

38 Joecks chega a afirmar que esse apelo da doutrina pela exigência da voluntariedade como cláusula geral expressa um alto nível de mal-estar com a existência da autodenúncia liberadora de pena. JOECKS. Op. cit., p. 331. Essa afirmação de Joecks revela, a meu ver, claramente os perigos que a distinção que proponho quer minimizar.

39 Idem, ibidem. Já que o instituto que abandonaria qualquer teoria absoluta da pena e buscaria realizar os fins preventivos da pena por meio da reparação, segundo concepção modernamente aceita. A introdução da ideia de reparação no Direito Penal é moderna também porque a dogmática penal alemã, especialmente fundamentada no estudo detalhado de Binding (BINDING, Karl. *Die Normen und ihre Übertretung*. 4. ed. Leipzig: Engelmann, 1922 [1872]. t. I, p. 284 e ss.; a respeito disso detalhadamente LEITE, Alaor. Op. cit., p. 19 e ss.), vinha trabalhando com uma separação estrita entre pena e reparação do dano. Hoje se defende que a reparação do dano não é uma questão adstrita apenas ao Direito Civil e deve cada vez mais ser utilizada como meio para realizar os fins preventivos da pena, como uma espécie de “terceira via”: ROXIN. *Strafrecht, Allgemeiner Teil...* cit., p. 103 e ss.; ROXIN. Strafe und Wiedergutmachung. *FS-Lorenz*. 2001, p. 51 e ss.; ver também, com ulteriores referências, CAVERO, P. G. *Derecho penal económico – Partegeneral*. 2. ed. Lima: Grijley, 2007. p. 1007 e ss.

40 Como HUNSMANN. Op. cit., p. 46 e ss. São os chamados casos de arrependimento ativo em crimes consumados (a respeito RENGIER. *Strafrecht, Allgemeiner Teil*. München: Beck, 2009. p. 368-369). Um exemplo é o apagamento do incêndio mesmo após já consumado o delito de perigo abstrato contra as pessoas possivelmente presentes no imóvel incendiado previsto no § 306a do StGB. Frise-se que aqui o dispositivo exige expressamente que o comportamento pós-delitivo ativo deve ser “voluntário” (§ 306e StGB). A doutrina que aponta essas semelhanças parece não levar conta é que há uma particularidade bastante relevante na forma mais comum do crime de sonegação fiscal: ele é um crime de lesão. Ao menos no ordenamento jurídico-penal alemão, nos dispositivos que oferecem a possibilidade do arrependimento ativo em crimes consumados, esta possibilidade é assegurada de forma ampla como espécie de compensação apenas para os delitos de perigo ou para os chamados delitos de empreendimento, nos quais a consumação é claramente antecipada (atenta para esse fato BRAUNS. Op. cit., p. 171). O caso mencionado do § 306 a StGB demonstra bem o intuito do legislador, já que a previsão do arrependimento ativo quer evitar o exaurimento do delito, vale dizer, evitar os graves danos casos pelo incêndio em curso. Ou seja: ainda não é possível negar certo caráter excepcional à autodenúncia liberadora de pena nos crimes tributários, já que a extinção da punibilidade é garantida para um delito de *lesão já consumado*.

41 JOECKS. Op. cit., p. 332; LÖFFLER. Op. cit., p. 229. A compensação dos desvalores de ação e de resultado deve, nesse contexto, ser naturalmente entendida de forma mais fraca do que aquela que ocorre no plano do injusto, por exemplo quando estão presentes os elementos objetivos e subjetivos de uma causa de justificação: neste último caso pode-se mesmo falar em cancelamento de desvalores de ação e de resultado.

42 LENCKNER; SCHUMANN; WINKELBAUER. Op. cit., p. 124.

43 Ver, com ulteriores referências, BRAUNS. Op. cit., p. 172.

44 Bastante crítico em relação a esse fenômeno SCANDELARI. Op. cit., p. 181 e ss.

45 Sobre esse polêmico caso que, esperamos, não represente “os outros meios de investigação mais eficazes” a que a decisão sob comentário se refere, ver KÜHNE. *Strafrechtliche und moralische Fragen beim staatlichen Ankauf von illegal erlangten Bankdaten*. GA. 2010, p. 275 e ss.; interessante a respeito PAWLIK. *Zur strafprozessualen Verwertbarkeit rechtswidrig erlangter ausländischer Bankdaten*. JZ. 2010, p. 693 e ss.

46 Sobre a incorreção teórica da teoria fiscal como sustentação para a existência e para os contornos da autodenúncia liberadora da pena não poderemos nos manifestar detidamente nesta sede.

47 CUNHA LUNA, Everardo da. *Extinção da punibilidade e sonegação fiscal*. *Justitia*. n. 75, p. 99.

48 A matéria relacionada aos crimes tributários é submetida à reserva de código na Alemanha e é toda prevista no Código Tributário alemão (§ 371 e ss), o que naturalmente impede as constantes alterações legislativas. Que no Brasil as coisas são diferentes está claro, bastando lembrar que a nova alteração foi realizada ao apagar das luzes de lei que buscou regulamentar precipuamente o salário mínimo vigente no país.

49 ESTELLITA, Heloísa. *Pagamento e parcelamento...* cit., p. 2.

50 Segundo parte da jurisprudência e doutrina anteriores, meras e pequenas divergências entre a autodenúncia e a situação efetivamente existente não afastariam a incidência da causa extintiva da punibilidade, estado de coisas que não deve permanecer assim. Sobre a situação anterior ver JOECKS. Op. cit., p. 405. Muito anteriormente, Hartung já queria negar, com base em precedentes do Tribunal do Império, a incidência da extinção da punibilidade caso houvesse divergência entre a autodenúncia e a situação real. HARTUNG. Op. cit., p. 193.

51 Assim também WULF. *Auf dem Weg zur Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO)?* *Wistra*. vol. 8, p. 290.

52 Afirmando que a autodenúncia é, em regra, um ensejo para que o Fisco investigue de forma mais próxima o autor em questão, BLUMERS. Op. cit., p. 85.

53 Sobre a calculabilidade como característica da autodenúncia ver: BRAUNS. Op. cit., p. 175 e s.

54 Assim expressamente: SCHWARTZ. Op. cit., p. 84 e 88.

55 Atentando para esse aspecto também: WULF. Op. cit., p. 291.

56 Naturalmente, a autodenúncia parcial pode ocorrer também em casos de ocorrência de apenas uma sonegação fiscal, quando o sujeito autodenuncia apenas parte do valor devido (por exemplo, em casos de montante expressivo). Nesses casos, a referência à divisibilidade parece perder parte de seu potencial explicativo, já que expressão “divisibilidade” é referida ao tipo penal e ganha importância apenas quando há ocorrência de mais de um tipo, ou seja, quando há concurso de crimes.

57 KUMER. Op. cit., p. 1126.

58 Para a doutrina dominante, por todos, JÄGER. *Der Rücktritt vom Versuch als zurechenbare Gefährdungsumkehr*. München: Beck, 1996. p. 10 e ss.

59 Decididamente contra a tese do chamado moralismo jurídico-penal ver GRECO. *Tem futuro a teoria do bem jurídico? Reflexões a partir da decisão do Tribunal Constitucional Alemão a respeito do crime de incesto (§ 173 Strafgesetzbuch)*. Trad. Alaor Leite e Luís Greco. RBCrim 82/172 e ss.

60 Ver nota de rodapé n. 19.

61 Por todos o estudo clássico de: SCHÜNEMANN. *Nulla poena sine lege?* Berlin: De Gruyter, 1978. p. 6: o mandato de determinação dirige-se exclusivamente ao legislador. Para a doutrina alemã dominante atual, ver o comentário standard de TRÖNDLE; FISCHER. *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*. 53. ed. München: Beck, 2006. p. 9 e ss.

62 Na citada nova decisão da Corte Suprema alemã, lê-se: “Em consequência disso, a interpretação dos conceitos utilizados pelo legislador para descrever o comportamento punível não pode conduzir a que uma limitação da punibilidade realizada pelo legislador acabe, ao final, sendo anulada pelo tribunal” (nm. 78). A decisão, que cuidou do delito de infidelidade patrimonial (Untreue, § 266 St GB)

parece ter enunciados novos critérios, sendo ainda incerta a aplicação destes critérios a outros tipos penais.