

### 3 – DIREITO PENAL ECONÔMICO

---

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

ANDRÉ NABARRETE NETO

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. O pagamento do tributo ou contribuição nos crimes fiscais.

### 1. Introdução

É irônico que se esteja aqui para discutir causa extintiva de punibilidade. A realidade e impressão geral são as de impunidade. Há problemas sérios nos setores de prevenção e repressão criminais. Em vez de torná-los mais eficazes e dotados de recursos, priorizando sua participação nas despesas do orçamento público, a tendência tem sido produzir fórmulas e expedientes para dispensar sua atuação. São criadas novas hipóteses de suspensão de processo, abre-se a possibilidade de conciliação entre infrator e vítima e multiplicam-se casos de indulto, anistia e paralisa punitiva estatal.

Tem sido costumeira a importação de soluções estrangeiras para os problemas locais, quando nem mesmo elas têm-se mostrado poderosas nos seus ambientes de origem. Porém, mais que em qualquer outro ramo do conhecimento e da política, a Justiça depende das particularidades da mais variada ordem do povo sobre o qual atua e, em consequência, o que se afigura útil, bom e proveitoso para americanos e italianos, por exemplo, não o é para nós.

Pensando assim é que me parece correto lembrar de Nietzsche, que dizia:

“O pensamento e a vida se condicionam entre si tão intimamente que só chegam a ser inteligíveis através um do outro.”

Buscar fórmulas ou modelos alheios é sujeitar-se a especificidades da vida de povos que não é a nossa. No nosso meio, elas são vazias e mal assimiladas. As formas políticas, inclusive no que tange à Justiça e ao Direito, devem ser produto da relação dos cidadãos de um Estado.

Ao passo que a noção e o sentimento de impunidade são detectáveis em cada brasileiro, o sistema incorpora instrumentos para afastar a punibilidade. É um antagonismo que só pode ser explicado pela distância que separa o povo em geral e a elite dominante que controla ou mais influencia o Estado.

A experiência da Justiça no campo dos crimes de sonegação fiscal, nos últimos trinta anos, revela que raramente alguém foi punido, os processos dificilmente chegam a seu termo e as leis a respeito são confusas, mal feitas e interpretadas com forte viés ideológico. Com isso, predomina a impunidade e generaliza-se a sonegação fiscal. São minhas impressões e conclusões decorrentes da análise dos fatos e de minha atividade como juiz federal criminal em São Paulo. Elas não são verdadeiras nem falsas, mas *expressões subjetivas da minha personalidade concreta*.

Entendo que o fulcro das dificuldades esteja na interpretação da realidade e das leis, impregnada de uma visão de mundo fortemente ideológica. Fala-se em crimes

contra a ordem tributária e não em sonegação fiscal, hesita-se em tachar de criminoso o sonegador, que é sempre encarado como inadimplente e com múltiplas justificativas para sua conduta. Chega-se ao extremo de se propor que não existam leis incriminando a sonegação, já que, conforme se argumenta, é natural rejeitar-se a imposição fiscal.

Sabendo que o Brasil é o que é, com uma concentração de renda e riqueza persistentes e crescentes, uma maioria da população pobre, uma classe média pequena e uma minúscula parcela com padrões de acumulação e vida nababescos, quando se refere a sonegador, a identificação recai sobre o setor mais rico.

Não há alternativa para a sociedade brasileira que não a de utilizar o Estado para correção das graves desigualdades. Para isso, o domínio do aparelho estatal deve orientar-se com tal objetivo e isso somente ocorrerá se a vontade da maioria prevalecer na ação pública.

Para a realização de seus fins, o Estado deve possuir recursos e estes advêm da arrecadação de tributos. O combate à sonegação é, pois, prioridade indiscutível. O combate à sonegação criminosa é imprescindível. Àqueles que, pura e simplesmente, não cumprem suas obrigações tributárias, o Estado deve cobrá-los com todos os meios privilegiados que detém. Porém, aos que empregam a fraude para furtar-se ao pagamento de tributos, a lei penal deve ser clara e implacável, pois, caso contrário, eles se multiplicam e reiteram.

Proponho que o cânon para interpretação seja o da maioria. O da minoria, economicamente privilegiada, tem servido para anular os efeitos da lei penal tributária: os processos não se iniciam; se se instauram, não se concluem; e se são concluídos, as penas não são aplicadas. Com isso, o Estado continua financeiramente fraco e a ordem econômica convive com a desigualdade de muitos e acumu-

lação de poucos, inclusive baseada nas vantagens da sonegação fiscal.

O texto da lei penal tributária deve ser interpretado pela maioria, em favor da maioria e para os fins que lhe são próprios. Do contrário, a sonegação fiscal criminosa favorecerá os setores economicamente dominantes e o Estado será seu instrumento, não evitando a desigualdade e propiciando a acumulação de riqueza por uma minoria, em detrimento da sociedade brasileira como um todo.

Interpretar o texto determina o que o ser é e se o ato é influenciado por terceiro ou imposto por terceiro, o indivíduo se vê substituído na sua própria realidade e deixa de existir autonomamente.

É preciso lutar contra cânones e canonizadores da lei penal tributária como sendo um apêndice da lei tributária e existindo para não existir. Reneguem os intérpretes canonizados e os canonizadores de intérpretes, cuja única intenção é anular ou atenuar a punibilidade do Estado no campo da sonegação fiscal. Procurem identificar os textos sacralizados e desconstituí-los. A interpretação deles não é inexpugnável. Saibam porque são sagradas certas interpretações e a que interesses servem seus intérpretes.

Os canonizadores e seus intérpretes escolhidos, a cada tentativa que nós empreendemos de desconstituir sua bíblia, ameaçam com a exclusão e a marginalização.

Os intérpretes canonizados professam e profetizam que a leitura que fazem do texto penal tributário é a que melhor convém ao Estado e à sociedade brasileira. Não se iludam com a autoridade que eles se arrogam, pois ela baseia-se em profecias de um futuro supostamente vindouro, mas que não se realizará e o cânon é feito à custa do momento presente.

A interpretação dada pelos canonizadores ao texto não passa de uma vontade de poder sobre ele. Sobre as palavras e frases articuladas do texto legal operam-se deslocamentos de perspectivas, projetam-se

tropos e são feitas desleiturais que promovem interesses particulares.

O texto canonizado está vazado na influência que objetiva sobre a maioria e pretende conter a verdade e o controle das origens e dos destinos. Porém, não há originalidade e o objetivo é reproduzir e manter instâncias do poder.

Nossa tarefa é desler o texto das minorias. Ele não é original, nem o correto ou verdadeiro. É o poder nele entronizado que deve ser desmascarado. A interpretação dele é mimética: repete e diz que não o faz, reproduz relações de poder injustas, mas acena com o mito da igualdade.

A desleitura da leitura canonizada tem natureza defensiva. É uma defesa que tem caráter agressivo e ativo, pois busca desmontá-la, destorcê-la e refazê-la sob os auspícios do interesse da maioria.

Os canonizadores e os intérpretes canonizados verberam que o texto legal penal tributário tem o significado que proclamam, dando-lhe a idéia de completude e independência, dentro de uma integração lógico-sistemática, estigmatizando-se-o como o que é o "bom senso".

Não obstante, como adverte Harold Bloom, textos não têm significado, a não ser na relação que estabelecem com outros textos. Um texto não tem um único significado, mas é parte de um significado; ele é um fato de relação inter-textual e não uma substância a ser analisada.

Assim como textos são eventos de relação, também o são as pessoas. As relações devem ser esclarecidas, decantando-se quais são as estruturas e a dinâmica de poder e verificando-se para quem este serve.

Devemos rejeitar as interpretações que só beneficiam uma maioria. Ela nos é estranha. Foi criada por outrem e não nos serve. Adotá-la significa acolher interesses alheios.

A interpretação do texto canonizado se arroga ser totalidade e lógico-sistemática. Mostra-se como representação da coerência e voltada para a realização da felicidade

de geral. Porém, tudo isso é falso, mentiroso, pois está crivada de autocontradição, reúne elementos antagônicos com o único fim de eternizar relações de poder desiguais. A interpretação canonizada, quando é desmistificada, revela seu caráter esquizofrênico, uma visão do mundo que se quer impor a todos, apesar de contrariar os interesses da maioria, prometendo esperança.

Ao se defrontar com o texto legal penal tributário e a voz dos canonizadores, deve-se indagar: Quem é o intérprete e que tipo de poder sobre o texto ele pretende obter?

## **2. O pagamento do tributo ou contribuição nos crimes fiscais**

Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária é um tema muito mais amplo do que os comentários que pretendo fazer. Incluiria todos os casos de extinção previstos no art. 107 do CP. Meu interesse, entretanto, cinge-se ao art. 34 da Lei 9.249, de 26.12.1995, segundo o qual:

"Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27.12.1990, e na Lei 4.729, de 14.07.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia."

A primeira observação que pode ser feita é que o legislador enxertou uma norma penal num diploma de natureza tributária. A Lei 9.249 traz como subtítulo o seguinte:

"Altera a legislação do imposto de rendas das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências."

Entendo que o fato não traduz apenas falta de técnica, mas representa um traço do Estado brasileiro, que legisla em excesso, confunde e mistura as matérias que disciplina, causando um caos da inteligibilidade dos destinatários. É uma característica de autoritarismo e falta de demo-

cracia, pois impede a compreensão clara da ordem jurídica pelos cidadãos.

O art. 34 da Lei 9.249/95 restabeleceu a possibilidade de a punibilidade ser extinta, se o agente paga o tributo ou a contribuição social, antes do recebimento da denúncia. Anteriormente, vários diplomas legais previam o pagamento como forma de extinguir a punibilidade em crimes fiscais. Assim, no crime de não recolhimento do imposto de renda retido na fonte, com a Lei 4.357/64, art. 11, § 1.º; no crime de sonegação fiscal, com a Lei 4.729/65, art. 3.º e Dec.-lei 157/67, art. 18, §§ 1.º a 3.º; na apropriação indébita do imposto sobre produtos industrializados, com o Dec.-lei 326/67, art. 2.º; e nos crimes contra a ordem tributária, com a Lei 8.137/90, art. 14. Porém, o art. 98 da Lei 8.383, de 30.12.1991, extirpou do sistema tal causa extintiva da punibilidade, que agora renasce com o mencionado art. 34 da Lei 9.249/95.

Novamente, não se pode deixar de salientar a instabilidade que existe nesse campo legislativo. Mais uma vez, tem-se que enfatizar a desorientação que isso provoca nos destinatários da norma, revelando a ausência de inteligibilidade do Estado para os cidadãos.

Outro aspecto a ser ressaltado é sobre o âmbito de aplicação da hipótese legal. A lei se refere aos crimes definidos na Lei 8.137/90 e na Lei 4.729/65. Em primeiro lugar, deve-se acentuar que a Lei 8.137/90 revogou a Lei 4.729/65, pois redisciplinou, reformulou e deu nova redação a toda a matéria tratada nela, à exceção de seu art. 5.º, que incorporou ao art. 334 do CP outras figuras de descaminho ou contrabando. Inobstante, de uma maneira geral, entendo que a extinção da punibilidade através do pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia é possível em todos os crimes fiscais, incluindo-se entre eles os casos do art. 95, letra "d", da Lei 8.212/91 e o próprio delito de descaminho, que cuida de fraude ocorrida na entrada e saída de mercadorias no

país, com o objetivo de frustrar o pagamento de direitos alfandegários.

Sob o ponto de vista temporal, não só a partir da edição da Lei 9.249/95, a realização da causa extintiva é possível, como é óbvio, mas é preciso reconhecer-lhe efeitos retroativos, porque benéficos, à luz do que dispõem o art. 5.º, XL, da CF e o art. 2.º, parágrafo único, do CP. No que tange à regressividade da força da lei *in casu*, considero que ela é imperativa e irrestrita, ou seja, incide ainda que o agente tenha sido condenado por sentença transitada em julgado e em fase de execução de pena.

O art. 34 tinha, na sua versão original, o § 2.º, de acordo com o qual a causa extintiva de que estou tratando se aplicaria aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos penais em curso. Entretanto, foi objeto de veto presidencial. Este fato, contudo, não obsta conferirem-se efeitos retroativos ao dispositivo legal, pois, como já se acentuou, o comando constitucional e o Código Penal são nesse sentido. Aliás, estão em consonância com a tradição de nosso Direito e com o Direito Internacional.

Vale a pena esclarecer, também, que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo depende da iniciativa do agente, como estabelece a lei. Não compete ao juiz intimá-lo a fazê-lo, conceder-lhe ou não prazo para que pague ou não o tributo. O interessado deve trazer o fato ao conhecimento do juízo e comprová-lo, requerendo o benefício legal.

Quanto ao sujeito ativo dos crimes fiscais, é toda e qualquer pessoa natural que realize ou participe da realização do tipo penal previsto em lei. É curial que a pessoa jurídica não pode sê-lo à luz de nosso sistema penal. O Supremo Tribunal Federal (HC 72.271-7, SP, 24.10.1995), de outro lado, já decidiu que o administrador público pode ser enquadrado nas penas dos crimes de sonegação fiscal como agente realizador da conduta ilícita. Entendo que a solução é a mais lógica, em

face dos termos genéricos, e indistintos da redação da lei. Tal questão tem sido levantada nos casos do imposto de renda retido na fonte e de falta de recolhimento de contribuição previdenciária.

Como a lei determina que a iniciativa do pagamento cabe ao agente, se outro o realizar, a extinção da punibilidade não é extensiva. Portanto, na co-autoria, a ação de um não aproveita aos demais. Nos casos em que a sonegação fiscal é relativa a pessoa jurídica, o pagamento do tributo é obrigação dela e o sujeito ativo do crime, geralmente um diretor, administrador, gerente ou sócio, deve demonstrar que a causa extintiva ocorreu em razão de seu esforço e vontades diretos. Assim, se ele já não está na empresa, a ação de outros não o beneficia.

A extinção da punibilidade se dá com o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios. Há a entrega de moeda para a obtenção da quitação. O valor inclui o tributo ou contribuição social, singelamente considerados, corrigidos monetariamente e acrescidos de juros de mora e, eventualmente, multa.

Seja no crime de dano ou de mera conduta, conforme hipótese contemplada na lei, é indubitado que o pagamento do tributo ou contribuição social constitui reparação do dano concreto ou projetivo. Também a esse respeito a Suprema Corte já decidiu (RTJ 124/528) que ela deva ser integral para provocar a extinção da punibilidade.

O pagamento somente opera a extinção de punibilidade por outro lado, se se verificar antes do recebimento da denúncia. Depois, apenas pode funcionar como atenuante genérica, quando da fixação da pena pelo juiz (art. 65, III, "b", CP).

Sob as premissas de que o pagamento do tributo ou contribuição deve ser integral e de que deve ocorrer antes do recebimento da denúncia, nenhuma dúvida subsiste de que o mero parcelamento temporal do débito vencido não extingue a punibilidade. Parece cristalino que a pro-

messa de pagamento futuro não se equipara ao pagamento efetivo, nem tampouco à realização parcial deste. Aliás, no âmbito do Direito Tributário, a moratória é causa suspensiva do crédito tributário e não extintiva, a teor do art. 151, inc. I, do CTN.

Alguns costumam identificar o parcelamento do débito tributário vencido a uma espécie de novação e, em consequência, dar-lhe o mesmo efeito do pagamento, para fins de extinguir a punibilidade. Todavia, afigura-se um equívoco evidente. A novação é forma de extinção de obrigação sem pagamento e, se ausente este, não se pode invocar o benefício do art. 34 da Lei 9.249/95.

É certo, outrossim, que com a novação uma obrigação se extingue e outra nasce. Ela atinge a obrigação nos seus elementos essenciais, que são os sujeitos (credor-devedor), o objeto (a prestação a ser cumprida) e o vínculo jurídico. Por isso, não se confunde com a confissão de uma dívida, acompanhada do parcelamento do débito vencido. Nesta situação, a obrigação originária continua intacta, em todos seus pontos básicos, havendo alteração ou modificação em dado secundário da relação jurídica, qual seja, o prazo do pagamento. A propósito, vale transcrever excerto da obra de Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, vol. II, p. 191 *et seq.*:

"Na novação, a obrigação nasce e outra preexistente se extingue. Não há aqui mera alteração ou modificação do seus elementos secundários. É mister sua profundidade, e o seu impacto sobre os essenciais."

Há os que pensam de uma perspectiva diferente e para mim absurda. Entendem que o parcelamento do débito vencido elimina o dolo da conduta delitiva e, assim, torna-a atípica. Inobstante, não se consegue compreender como um evento futuro, posterior, descaracteriza o elemento subjetivo de uma conduta passada. Consumada a infração, o que implica a

conjugação de seus elementos objetivos e subjetivos no tempo e no espaço, o comportamento posterior do agente não apaga sua ação anterior.

Tem sido defendida uma solução intermediária para aqueles que, relativamente ao débito vencido, obtêm seu parcelamento. Embora descartem ao fato o efeito de extinguir a punibilidade, acenam com a possibilidade de o processo ser suspenso, enquanto não quitada integralmente a dívida. Assim, porque consideram que o parcelamento não é pagamento integral e que este deve ocorrer antes do recebimento da denúncia, tais óbices são afastados, aguardando-se que o termo final dos pagamentos seja atingido e protraindo-se no tempo pra o futuro o recebimento da denúncia oferecida. Nesse interregno, alguns entendem que o curso da prescrição fica suspenso e outros não.

Cumpre observar, antes de mais nada, que a jurisdição penal é a regra e não se suspende, à exceção das hipóteses expressamente previstas em lei. O processo penal tem natureza pública e seu sobrestamento não pode ser gratuito, fundado em interpretações elásticas das normas jurídicas. Ele é um pressuposto indeclinável da imposição de pena e não pode ficar a mercê de um fundamento menor.

Nesse sentido, o juiz não pode paralisar sua jurisdição, deixando de se pronunciar se recebe ou rejeita a denúncia, à espera do transcurso do prazo do parcelamento do débito tributário e da conclusão do pagamento das prestações, para então, extinguir a punibilidade do interessado. Seria como se o juiz, antevendo que a prescrição da ação penal se avizinhasse, aguardasse o evento, adiando a apreciação de denúncia oferecida.

Mostra-se equivocado, outrossim, comparar-se a situação às hipóteses dos arts. 92, 93 e 94 do CPP. Tratam estes das prejudiciais, com as quais o parcelamento do débito vencido não se confunde. Na prejudicialidade, obrigatória ou facultativa, o processo é suspenso para que um

juiz não-penal decida sobre controvérsia de que dependa a existência do crime.

No caso do parcelamento, a questão relativa ao pagamento das prestações ao longo do tempo pelo devedor é de natureza administrativo-tributária e não está sendo submetida a um juiz não penal. Ademais, não fiz respeito à existência do crime fiscal, mas à punibilidade do infrator. Segundo a sistemática da extinção da punibilidade pelo pagamento, este deve ocorrer antes do recebimento da denúncia. Tecnicamente, ainda não há um processo e, conseqüentemente, não há que se falar em suspensão do processo. Jurisprudencialmente, o Supremo Tribunal Federal (RHC 50.523-SP, 09.02.1973), já consignou que o Poder Judiciário, nos crimes de sonegação fiscal, não está vinculado a decisão proferida na instância administrativa, o que exclui ainda mais a possibilidade de o parcelamento provocar a suspensão do andamento de inquérito ou processo penal.

Quanto às demais causas de suspensão do processo penal, não guardam relação próxima com o parcelamento do débito, como são as hipótese do incidente de insanidade mental, bem como do art. 89 e §§ da Lei 9.099/95 e art. 366 do CPP, na redação dada pela Lei 9.271, de 17.04.1996.

De outro lado, se o juiz decidir suspender o processo, o prazo prescricional continua a correr. É o que se extrai do art. 116, inc. I, do CP, *verbis*:

“Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre:

I – enquanto não resolvida, *em outro processo*, questão de que dependa o reconhecimento da *existência do crime*;” (grifei).

O parcelamento do débito não é questão que deva ser resolvida em outro processo, nem representa condição para a existência do crime de sonegação fiscal. Logo, não se encaixa na hipótese. Aliás, prevalece o entendimento de que as causas de suspensão da prescrição são as que taxativamente

te se encontram no art. 116 do CP (RT 464/379) ou previstas expressamente em lei, como são as do art. 89 e §§ da Lei 9.099/95 e arts. 366 e 368 do CPP, conforme disciplina da Lei 9.271/96. Exemplo disso é a orientação dos tribunais, no sentido de que o incidente de insanidade mental, embora provoque a suspensão do processo, não interfere no curso do prazo prescricional, justamente porque não se subsume nas causas mencionadas no art. 116 do CP (RT 282/123).

Por fim, cabe esclarecer que o art. 34 da Lei 9.249/95 prevê a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo ou contribuição, antes do recebimento da denúncia. Tendo em vista que os crimes fiscais, em regra, têm por consequência a supressão ou redução da exação ou objetivam eximir o agente do recolhimento da imposição, o pagamento do tributo ou contribuição *a posteriori* constitui reparação do dano verificado ou colimado.

Dentro da sistemática do Código Penal, o legislador, de modo geral, qualificou a reparação do dano como causa de diminuição (art. 16) ou atenuante de pena (art. 65, III, *b*), conforme ocorra, respectivamente, antes ou depois do recebimento da denúncia. A única exceção é a do peculato culposo, em que a reparação do dano precedente à sentença irreversível extingue a punibilidade (art. 312, § 3.º, 1.ª parte). Logo, a hipótese do art. 34 da Lei 9.249/95 soma-se a esta ao fugir à regra do sistema.

A reparação do dano é definida como arrependimento posterior do agente. Após a consumação do delito, o infrator restaura a ordem perturbada. Nos crimes fiscais, o sujeito paga o tributo ou contribuição, que suprimira ou reduzira ou da qual visara eximir-se por intermédio de sua conduta ilícita.

Sob o ponto de vista lógico, o arrependimento, a reparação do dano pressupõem o cometimento do ilícito penal pelo agente e seria mais coerente que a extinção a punibilidade fosse precedida da declara-

ção do Estado-Juiz de que o tipo penal foi realizado e de que o autor foi aquele que acabou beneficiado com a causa extintiva.

A sistemática adotada pelo legislador privilegia puramente o pagamento da exação sonegada. Com isso, utiliza a ameaça de processo e a pena como expedientes para compelir o agente ao pagamento da dívida. Na verdade, a punibilidade estatal deveria ser tal molde a não possibilitar a reprodução seja da conduta censurada, seja do infrator. A solução presente cria o vício mental do sonegador de que as consequências de seu insucesso na prática delitiva podem ser evitadas pela quitação do tributo ou contribuição social.

Estado e cidadão mantêm relação essencialmente diversa, quando se trata de uma mera obrigação tributária ou de um crime de sonegação fiscal. Na primeira, o que está em jogo é o adimplemento, ou seja, o pagamento do tributo ou da contribuição social. No segundo, a conduta ilícita interfere na ordem jurídica por intermédio da fraude ativa ou não, violando o agente valores sistêmicos, que se traduzem na proibição da utilização de meios vedados na obtenção de vantagem. Na primeira hipótese, é atingida simplesmente a arrecadação estatal e o Estado dispõe de arsenal jurídico relevante para evitar ou remediar o ato lesivo. No segundo caso, o fato não se circunscreve apenas ao campo financeiro, mas diz com o infrator, que interpreta a ordem jurídica de forma nociva e, por isso, está inclinado a infringi-la repetidamente.

A punibilidade estatal tem a ver com a própria essência do Estado. Aqueles que ameacem ou violam valores caros à sociedade, a organização política reserva-lhes a pena, cujos fins podem ser os mais variados, mas um deles é certamente garantir-se que o infrator conforme-se à ordem jurídica existente e não reproduza a conduta proibida.

Há profunda antinomia entre o poder de punir e a possibilidade de afastá-lo me-

diante a reparação do dano, concreto ou projetivo, decorrente de crime fiscal, através do pagamento do tributo ou contribuição social. O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado. As-

sim, no futuro, seria aconselhável que se retornasse à regra do art. 16 do CP, premiando o infrator que satisfaz a ordem tributária com o recolhimento do tributo ou contribuição, por intermédio da diminuição da pena.