

A JUSTIÇA RESTAURATIVA NO MERCOSUL: UMA PROPOSTA PARA A CRIAÇÃO DA CÂMARA DE JUSTIÇA RESTAURATIVA PARA OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO MERCO- SUL

MERCOSUL RESTORATIVE JUSTICE: A PROPOSAL FOR THE CREATION OF THE RESTORATIVE JUSTICE CHAMBER FOR CRIMES AGAINST TAX ORDER IN MERCOSUL.

SAULO CASALI BAHIA*
FERNANDA RAVAZZANO**

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo discorrer sobre o uso da justiça restaurativa nos crimes contra a ordem tributária transnacional e mercosulina, apresentando, para tanto, uma proposta para criação da Câmara de Justiça Restaurativa no bloco Mercosul, indicando-se sua composição, procedimento, competência e finalidade. Com efeito, ao se analisar as legislações dos países integrantes do Mercosul, percebe-se que o pagamento do tributo devido extingue a punibilidade do devedor, utilizando as nações integrantes do bloco regional do Direito Penal como mero regulador fiscal. Assim sendo, a partir do levantamento bibliográfico, análise jurisprudencial e das legislações

ABSTRACT

This article aims to discuss the use of restorative justice in crimes against the transnational and mercosulin tax order, presenting, therefore, a proposal for the creation of the Restorative Justice Chamber in the Mercosul bloc, indicating its composition, procedure, jurisdiction and purpose. Indeed, when analyzing the Mercosul countries Law, it is perceived that the payment of the due tax extinguishes the punishment of the debtor, using the member nations of the regional block the Criminal Law as a mere fiscal regulator. Therefore, from the bibliographical survey, jurisprudential and legal analysis of the member states of the bloc, the creation of

* Professor da Universidade Federal da Bahia. Possui graduação em Direito pela Universidade Federal da Bahia (1988), mestrado em Direito pela Universidade Federal da Bahia (1994) e doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1999). E-mail: saulocasalibahia@uol.com.br.

** Professora da Universidade Católica de Salvador. Pós-doutora em Relações Internacionais pela Universidade de Barcelona, Espanha (2016). Doutora em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (2015), Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (2009), Graduada em Direito pela Universidade Federal da Bahia (2007). E-mail: Fernanda@thomasbacellar.adv.br.

dos Estados-parte do bloco, se proporá a criação da Câmara de Justiça Restaurativa do Mercosul, como uma oportunidade de acesso à Justiça e à realização plena da dignidade humana, notadamente por apresentar o novo paradigma uma preocupação com as partes envolvidas no conflito, respeitando-se a vítima e o infrator. O tema é ignorado na doutrina penal, processual penal ou internacionalista brasileira. Este artigo pretendeu ser uma primeira contribuição no sentido de seu conhecimento e debate.

PALAVRAS-CHAVE: Justiça restaurativa. Mercosul. Câmara de Justiça Restaurativa. Crimes contra a ordem tributária. Crimes transnacionais. Crimes no Mercosul.

the Mercosul Restorative Justice Chamber will be proposed as an opportunity for access to Justice and for the full realization of human dignity, present the new paradigm a concern with the parties involved in the conflict, respecting the victim and the offender. The subject is ignored in the criminal doctrine, criminal procedure or international law in Brazil. This article was intended as an initial contribution towards its knowledge and debate.

KEYWORDS: Restorative Justice. Mercosul. Restorative Justice Chamber. Crimes against the tax order. Transnational Crimes. Crimes in Mercosul.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Os crimes contra a ordem tributária no Mercosul e o papel do Direito Penal como regulador fiscal. 2.1 Mecanismos de extinção da punibilidade na legislação brasileira. 2.2 Legislação dos crimes contra a ordem tributária nos demais países integrantes do Mercosul. 2.2.1 Argentina; 2.2.2 Uruguai. 2.2.3 Paraguai. 2.2.4 Venezuela. 3 O Tribunal Permanente de Revisão do Mercosul e a câmara de Justiça Restaurativa. 3.1 O Tribunal Permanente de Revisão. 3.2 A estrutura da Câmara de Justiça Restaurativa. 3.2 Estrutura da Câmara de Justiça Restaurativa e seu procedimento. 3.2.1 Legitimidade de partes: a autoridade central e a representatividade das vítimas. 3.2.2 Composição da Câmara. 3.2.3 Sanções econômicas internacionais: reparação, restituição. 4 Considerações finais.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo discorrer sobre o uso da justiça restaurativa nos crimes contra a ordem tributária transnacional e mercosulina, apresentando, para tanto, uma proposta para criação da Câmara de Justiça Restaurativa no bloco Mercosul.

Para tanto, faz-se necessário analisar a questão relacionada à admissibilidade da solução dos delitos contra a ordem tributária pela mediação penal, tendo em vista que a legislação brasileira e a dos demais países integrantes do Mercosul (exceto Paraguai) possuem diplomas normativos que permitem ao infrator a exclusão da

responsabilidade criminal através do pagamento do tributo devido.

Não obstante, quando se está diante de crimes transnacionais, há por vezes mais de um Estado soberano interessado na resolução do conflito.

Desta forma, tem-se duas possibilidades para a configuração do interesse supranacional: pelo cometimento do crime transnacional¹, como assim definido pela doutrina, sendo que serão consideradas as nações afetadas como vítimas do crime; pela violação do próprio ordenamento tributário do Mercosul, como a afronta ao Código Aduaneiro, sendo o bloco econômico a vítima.

Assim sendo, a partir do estudo das legislações dos países integrantes do Mercosul, da revisão bibliográfica e análise jurisprudencial, constatar-se-á na segunda parte deste artigo que os Estados-parte utilizam do Direito Penal como mero regulador fiscal; em seguida, na mesma parte, serão tecidas críticas à própria Justiça Formal, para, então, analisar a Justiça Restaurativa como novo paradigma à solução dos conflitos penais, pautada no amplo acesso à justiça, na preocupação com as partes envolvidas no conflito e na participação democrática da sociedade na construção das decisões.

Na terceira parte, abordar-se-á ainda a razão para o estabelecimento da Justiça Restaurativa no âmbito do Mercosul e sua finalidade, revelando as diferenças entre a arbitragem e o acordo restaurativo, para, enfim, apresentar a proposta de implementação da Câmara de Justiça Restaurativa no Tribunal Permanente de Revisão, apontando sua estrutura e funcionamento, destacando ainda as vantagens na resolução do conflito através da mediação penal.

1 Os crimes internacionais classificam-se em internacionais próprios – cuja conduta e consumação estão previstas no Tratado de Roma que versa sobre a competência do Tribunal Penal Internacional – e os crimes internacionais impróprios, que são aqueles cuja execução ou consumação ou ainda o bem juridicamente ofendido afeta mais de um Estado soberano. São, portanto, crimes comuns que envolvem o interesse de mais de uma nação. (JANKOV, 2009, p. 104).

2 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O PAPEL DO DIREITO PENAL COMO REGULADOR FISCAL

Como já dito, os sistemas jurídicos dos países integrantes do Mercosul preveem para os crimes contra a ordem tributária a extinção da punibilidade do infrator através do mero pagamento do tributo sonegado ou desviado.

Com efeito, o Estado se utiliza das sanções e ameaças do Direito Penal para arrecadar tributos. Sequer foi previsto o pagamento com o efeito de causa especial ou atenuante da pena, pois a ilicitude é inteiramente eliminada com o mero adimplemento do valor cobrado.

Bitencourt e Monteiro² discorrem sobre a dupla finalidade da regulação penal-fiscal: a possibilidade do Estado recuperar valores dantes inalcançados (pela inadimplência) ou ocultos (que não seriam descobertos); e a previsão, para o particular, de sua impunidade, com o retorno à zona do agir lícito.

Dessa forma, as medidas de regulação fiscal são incentivadas, condicionando a punibilidade dos crimes fiscais. Adverte o autor que as cláusulas de regulação fiscal na Espanha são compreendidas como desistência voluntária, e, a priori, segundo Muñoz Conde³, uma vez pago o tributo ou realizado o acordo com o fisco, apenas este seria beneficiado pela suspensão ou extinção da punibilidade, não sendo aproveitada a desistência voluntária aos demais coautores. Todavia, Bitencourt, adotando o posicionamento de Buján-Perez Ramirez, afirma que os efeitos da regularização fiscal não se limitariam ao contribuinte, mas refere-se ao tributo em si, ao fato, e, por tal razão, deveria ser aproveitado aos coautores.

A posição de legislação espanhola reserva um papel de prevenção geral maior para o caso de inadimplência fiscal, pois a exclusão da responsabilidade criminal não alcança o coautor que persista inadimplente. A posição de Bitencourt, como se viu, reduz

2 BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 83.

3 HASSEMER; MUÑOZ CONDE, 2008, p. 83-84.

este papel.

Antônio Carlos Martins Soares critica a legislação dos crimes contra a ordem tributária no Brasil, sobretudo os mecanismos específicos para extinção da punibilidade do sujeito:

Antes da preservação da ordem jurídica, na punição do delinqüente e da restauração da paz social, ela visa, predominantemente, coagir o contribuinte a satisfazer as necessidades públicas mediante o pagamento do tributo.

Destarte, como se disse anteriormente, a sanção penal no campo tributário funciona como indisfarçável instrumento de pressão e cobrança do crédito público.

Tanto isso é verdade que todas as leis que deram tratamento penal às infrações tributárias previram o pagamento do tributo devido, antes de iniciada na esfera administrativa ou judicial a ação própria, como causa extintiva da punibilidade.

O próprio CTN em seu art. 138, contenta-se, inclusive, em exigir apenas os tributos e não as penalidades para o efeito de elidir a punição como crime ou contravenção, visto como na definição legal de tributo não se inclui o conceito de penalidade (art. 3º do CTN).(grifos aditados)⁴

A evolução histórica da legislação e da jurisprudência brasileiras, inclusive, dão conta da progressiva transformação do papel da incriminação por crime contra a ordem tributária, com os marcos temporais eximidores da responsabilidade sendo progressivamente postergados (início da ação fiscal, final da ação fiscal, recebimento da denúncia, prolação da sentença, trânsito em julgado, final do período de parcelamento, e, finalmente, a qualquer tempo, ainda que após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória).

2.1 MECANISMOS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Inicialmente há que se registrar que a legislação brasileira acolhe o princípio da insignificância para os crimes contra a ordem econômica e tributária e as contribuições previdenciárias.

4 SOARES, 2010, p.74.

A lei 10.522/2002 prevê expressamente em seu artigo 20 – atualizado pelas portarias 75/2012 e 130/2012 – que é aplicado o princípio da insignificância, excluindo, portanto, a tipicidade penal, quando a sonegação versar sobre valor inferior a R\$ 20.000,00. Tal tratamento, como é sabido, não é em regra aplicado explicitamente aos crimes contra o patrimônio ou de qualquer outra natureza.

Analisando-se especificamente a extinção da punibilidade do sujeito, esta somente ocorrerá com o pagamento integral do tributo, de acordo com a redação da Lei 9.964/2000 (Refis I), e da Lei 10.684/2003 (Refis II).

De acordo com a primeira lei, o pagamento integral do tributo devido extinguiu a punibilidade do sujeito, nos termos do artigo 15, *caput* e §3º se a pessoa jurídica a qual esteja vinculado o infrator se inscrever no Programa de Refinanciamento de Dívida antes de recebida a ação penal, e se houver o pagamento integral dos tributos ou contribuições devidas, inclusive acessórios antes de recebida a inicial acusatória ⁵.

A Lei 10.684/2003, por sua vez, ao instituir o Plano de Parcelamento Especial (PAE) ou Refis II, ampliou as possibilidades de extinção da punibilidade do sujeito, em seu artigo 9º §2º, ao prever que “extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”⁶, sendo a jurisprudência concorde com a possibilidade trazida legalmente.

Ocorre que a lei de 2003 não estabeleceu um momento específico para a declaração da extinção da punibilidade, o que vem sendo compreendido pela doutrina e jurisprudência, em uma interpretação mais favorável ao réu, como em qualquer fase do processo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, como se pode compreender dos julgados abaixo:

5 “§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.” (BRASIL, CONGRESSO NACIONAL, 2000).

6 BRASIL, CONGRESSO NACIONAL, 2003.

AGRAVO EM EXECUÇÃO PENAL. LEI Nº 10.684/03. PAGAMENTO DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO. POSSIBILIDADE.

1. A **extinção da punibilidade** pelo pagamento integral do débito com fundamento no § 2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/03, ao contrário da mera suspensão da pretensão punitiva prevista no caput do citado dispositivo, é passível de reconhecimento mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

2. Agravo provido (TRF 4ª Região, Agravo em Execução Penal nº 2004.70.00.004272-5 / PR, Rel. Desembargador Federal José Luiz B. Germano da Silva, DJU 30/06/2004).⁷

E ainda o Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRELIMINARES. NOTIFICAÇÃO PARA QUITAÇÃO DOS DÉBITOS ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. PROVIDÊNCIA QUE PODE SER TOMADA A QUALQUER TEMPO. ART. 9º DA LEI Nº 10.684/03. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE DA AÇÃO PENAL. SATISFAÇÃO DO REQUISITO COM O ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. REJEITA-SE. RÉU SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA. ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. CARACTERIZAÇÃO DO DELITO. CONDIÇÃO DE SÓCIO OCULTO DO CO-RÉU NÃO DEMONSTRADA. ABSOLVIÇÃO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

– A Lei nº 10.684/03, em seu art. 9º, determina a extinção da punibilidade dos crimes tributários nos casos de pagamento do débito em qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado da decisão condenatória. [...] (TJMG, Apelação Criminal 1.0433.04.134015-2/001, Rel. Des. HERCULANO RODRIGUES, DJ 28.08.2007)⁸

Percebe-se, pois, dos dois julgados acima, que a jurisprudência vêm admitindo a extinção da punibilidade com o pagamento integral do tributo devido, funcionando o Direito Penal como o braço forte do Estado na cobrança de impostos.

7 CASSIMIRO, 2010.

8 CASSIMIRO, 2010.

Bruno Guilherme, citando José Alves Paulino, traz o posicionamento do autor, reforçando o que aqui se aduz:

[...] a opção mais recente foi a da extinção da punibilidade, pondo em evidência que **o interesse público está na satisfação da dívida**. Apenas tipificou o crime para intimidar o contribuinte, impondo-lhe uma pena caso sonegasse. A sanção penal é invocada pela norma tributária para fortalecer a idéia de cumprir a obrigação fiscal, tão-somente. A par disso, conclui-se que **o interesse do Estado está em que se efetue o pagamento do débito**. A intenção do agente de sonegar imposto pouco importa. Satisfazendo ele o interesse do Estado, que é a quitação do tributo, a sua conduta perde o valor.⁹

Apresenta ainda o mencionado autor o seu posicionamento, que se coaduna com o esposado na 4ª Turma do Tribunal Regional Federal:

PROCESSUAL PENAL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFEITO RETROATIVO. REABERTURA DE DISCUSSÃO ACERCA DE MATÉRIA JÁ ANALISADA. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, AMBIGUIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. [...] II. Segundo o julgamento da Quarta Turma, a aplicação do art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/2003 **para que se reconheça a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito no crime do art. 1º, I da Lei nº 8.137/90 não pode ocorrer após o trânsito em julgado da sentença condenatória, por não mais subsistir pretensão punitiva, mas sim executória.**¹⁰

Do julgado acima, extrai-se que para quem apenas vê a sanção penal associada à finalidade arrecadatória, o trânsito em julgado seria irrelevante para a decretação da extinção da responsabilidade, no caso de pagamento. Se a finalidade for apenas a restauração da ordem econômica, não haveria porque se falar em continuidade da punição. Para quem ainda vê um aspecto de prevenção geral na previsão da sanção penal, o encerramento da fase de exercício

9 Ibidem.

10 BRASIL, TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, 2009.

da pretensão punitiva também encerra a possibilidade de exclusão da responsabilidade penal, ainda que ocorra o pagamento, já que, tecnicamente, apenas a pretensão executória persistiria.

Cabe lembrar da divergência doutrinária acerca do parcelamento do débito e a extinção da punibilidade, como faz Luiz Gustavo Fernandes¹¹. O autor aborda os dois posicionamentos divergentes: o primeiro sustenta que a celebração de acordo com o parcelamento do valor do tributo e o conseqüente pagamento da primeira parcela antes de iniciada a ação penal ocasionaria a extinção da punibilidade, e o segundo reclama o pagamento integral do débito para esta extinção.

O mesmo doutrinador critica a primeira posição, pois poderá a parte, malintencionada, firmar o acordo a fim de suspender a punibilidade, efetuar o pagamento de uma única parcela para obter a extinção da punibilidade e, em seguida, não quitar as demais.

A segunda posição terminou prevalecendo, de acordo com a própria redação do art. 9º da lei 9.964/2000, cristalizando o entendimento de que o parcelamento do débito tributário suspende o poder punitivo do Estado. Outrossim, o artigo 15 da lei ora em análise previu ainda, expressamente, que estará suspenso também o prazo prescricional do delito com o parcelamento.

Percebe-se, de qualquer modo, a clara intenção do legislador em garantir a recomposição do erário público, criando mecanismos para incentivar o pagamento do tributo devido e garantir o efetivo pagamento do parcelamento feito, ao impor a suspensão do prazo prescricional.

E a legislação contra a ordem tributária nos demais países que compõem o Mercosul?

2.2 LEGISLAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NOS DEMAIS PAÍSES INTEGRANTES DO MERCOSUL

Tome-se, a título exemplificativo, o crime de sonegação fiscal nos demais países que compõem o Mercosul, a fim de abordar as

11 FERNANDES; FERNANDES, 2007, p. 184-185.

críticas doutrinárias e as dificuldades que tais países enfrentam em reaver o montante que foi enviado a outros países.

2.2.1 ARGENTINA

A Lei Federal nº 23.771/90 criminaliza a sonegação fiscal e traz a seguinte redação:

ARTICULO 1° – Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando ese hecho no importe un delito más severamente penado.¹²

Temos na redação citada crime material que exige para a configuração, além dos verbos acima descritos, o fim específico de ludibriar o fisco, importando prejuízo patrimonial ao Estado.

Já o artigo segundo, que possui pena maior, exige para a sua configuração, além do dolo e do dano material, um valor mínimo de prejuízo para que se concretize o ilícito:

ARTICULO 2° – Será reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributos o aprovechar indebidamente de beneficios fiscales y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido: a) Obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes (A 10.000.000); b) Más del cuarenta por ciento (40 %) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000). La misma pena se aplicará si registrare dos (2) condenas anteriores por infracción al presente artículo, cualquiera fuese el monto evadido. Los montos establecidos en este artículo, se actualizarán mensualmente conforme la variación que experimente el índice de precios mayoristas

12 ARGENTINA, 1990.

nivel general que publique el INDEC, tomando como base el índice de diciembre de 1989.¹³

Percebe-se, pois, a diferença latente do artigo 2º da lei ora em comento para a lei 8137/90 brasileira: primeiramente, a figura na legislação argentina permanece crime material, enquanto que a mal redigida lei brasileira nos leva ao debate se se trata de crime formal ou de mera conduta. O artigo segundo, em verdade, qualifica o crime descrito no artigo primeiro, de acordo com o montante sonogado. Estabelece ainda a lei o princípio da bagatela, quando os valores sonogados forem inferiores aos previstos nos incisos do artigo 2º. Neste sentido Cesano adverte para que:

En algunos aspectos, la nueva ley no se apartó de su precedente inmediato (la 23.771). Así, por ejemplo: mantuvo la tendencia a la desincriminación de conductas bagatelares, por vía de la consagración de condiciones objetivas de punibilidad en la mayoría de los tipos penales¹⁸; se conservó (aún cuando mejorando su técnica) la cláusula relativa AL ilícito tributario cometido a partir de la estructura empresarial (persona jurídica)¹⁹; se mantuvo la no penalización de figuras imprudentes; y aún cuando en forma más limitada, se conserva, en el artículo 16, la posibilidad de extinción de la acción penal, previa aceptación (entre otros requisitos) de la liquidación y pago del monto en forma total e incondicional.¹⁴

E, analisando especificamente a jurisprudencia Argentina, o doutrinador salienta:

La Cámara Nacional de Casación Penal, a través de su Sala 2ª, ha considerado los montos dinerarios establecidos en las distintas figuras delictivas como condiciones objetivos de punibilidad. Así lo hizo al fallar el precedente “Lamimetal S.A.”, 3/12/1998: “Las leyes 23.771 y 24.769 introdujeron una modificación sustancial respecto al anterior sistema al establecer como condición objetiva de punibilidad, respecto de los aportes retenidos y no depositados, un tope mínimo legal por debajo del cual la conducta resulta impune. Pareciera ser que el legislador en este caso, apartándose de los principios tradicionales

13 ARGENTINA, 1990.

14 CESANO, 2014.

de la culpabilidad, y fundando la responsabilidad en un criterio de prevención funcionalista, ha sacado del campo general de las defraudaciones y estafas contempladas en el Código Penal a esta figura especial, que lleva penalidad más severa en razón del monto elevado, y a la desincriminación cuando éste está por debajo de ciertos límites, en el sólo interés recaudador del Estado, sustituyendo el principio de reprochabilidad por el de responsabilidad basada en la sola razón de prevención” (para el texto del fallo, Cfr. “Revista de Derecho penal y procesal penal”, Ed. LexisNexis, N° 2, octubre de 2004, p. 447). En la doctrina, empero, se discute esta naturaleza; encontrándose divididas las opiniones entre quienes (como nosotros) la consideran una condición objetiva de punibilidad y los que la caracterizan como un auténtico elemento del tipo objetivo. Ciertamente, la toma de postura sobre este aspecto no resulta una cuestión puramente académica sino que, de este punto de partida, dependerá la forma como se resuelvan aspectos tan trascendentes como el vinculado con la extensión de la aplicación de la teoría del error. Ampliamente, al respecto, Cfr. Diego García Berro, “La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769”, en AA. VV., “Derecho penal tributario. Cuestiones críticas”, Rubinzal – Culzoni Editores, Santa Fé, 2005, pp. 159/225.¹⁵

Ocorre que a mesma crítica formulada à lei brasileira, quanto às ações de regulação fiscal, são também aqui opostas, uma vez que em seu artigo 14, a lei argentina prevê a extinção da punibilidade do sujeito com o pagamento do tributo, demonstrando, de forma inequívoca, que, assim como no Brasil, o Direito Penal é utilizado como mero cobrador de tributos:

ARTICULO 14 – Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal.¹⁶

15 Ibidem.

16 ARGENTINA, 1990.

Conclui-se, pois, que o pagamento do tributo indevidamente sonegado quando o órgão acusatório propõe a aplicação de suspensão condicional da pena, ou mesmo quando antes da acusação o promotor perceba que haverá a imposição de suspensão da pena, tendo pago o valor devido do tributo ou contribuição social e não tendo o sujeito feito outro acordo semelhante no Tribunal competente, haverá a extinção da punibilidade.

O mencionado autor¹⁷ critica a expansão do Direito Penal Argentino, asseverando especificamente que as leis penais contra a ordem tributária são simbólicas: mal redigidas, publicadas para dar uma resposta à sociedade de que as classes mais altas também são punidas, quando, em verdade, a finalidade de tais leis é apenas arrecadar valores para a Fazenda Pública, prevendo diversos mecanismos de extinção da punibilidade, utilizando-se, portanto, do discurso emergencial e populista do Direito Penal.

A título de exemplo sobre outra lei que combate os crimes contra a ordem econômica, tem-se a lei 24.769, alterada pela lei 26.735 de 2011¹⁸. Diferentemente do Brasil, estabelece que somente haverá a configuração do crime de evasão de divisas se o sujeito, mediante ocultações, ações maliciosas, declarações enganosas ou por qualquer outra ação ou omissão, evade, total ou parcialmente, tributos ou contribuições que devesse pagar ao fisco nacional ou provincial ou da Cidade Autônoma de Buenos Aires, sempre que o montante total ultrapassar \$400.000,00 (quatrocentos mil pesos) por cada tributo ou exercício anual. Foi prevista a pena de prisão de 2 a 6 anos.

Percebe-se uma diferença entre a legislação brasileira e a argentina na determinação do montante mínimo para a aplicação da lei penal. Em verdade, como já visto, adota-se no Brasil o princípio da insignificância se o valor não excede a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), bem distante do valor determinado pela legislação argentina.

17 CESANO, 2014.

18 ARGENTINA, 2011.

2.2.2 URUGUAI

Cita-se do Uruguai o exemplo da Lei 14.095 de 1972, que aborda expressamente a fraude na prática de atos de comércio exterior, sonegando tributos. O dispositivo possui a seguinte redação:

Artículo 3°. (Fraude en la instrumentación de actos del comercio exterior). El que mediante violación fraudulenta de disposiciones legales o administrativas, dictadas por autoridad competente, referentes a operaciones de importación o de exportación, ocasionara un daño grave o peligro de tal, al fondo oficial de divisas, será castigado con la pena de diez meses de prisión a ocho años de penitenciaría.

La acción penal, sólo podrá ejercitarse en el caso de que la conducta del infractor resultara comprobada, al finalizar totalmente las operaciones aludidas en el inciso primero.

A los efectos de la presente ley se considera finalizado el trámite de exportación en el momento en que el exportador debe vender la divisa al Banco y el trámite de importación en el momento del despacho provisorio o definitivo.¹⁹

Não obstante, encontra-se também na legislação uruguaia a possibilidade de extinção da punibilidade do sujeito pelo pagamento do Tributo:

i) Pública: el Estado está en un extremo de la relación jurídica como persona de Derecho Público. Sus normas son de “orden público” de obligatoria aplicación por los organismos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal, irrenunciables e inmodificables por convenio entre las partes. Una excepción a este último carácter lo constituye el caso de extinción de la acción penal por pago que si bien no es de recibo en nuestro país lo acogen algunas legislaciones como por ejemplo la argentina (art. 16 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769).²⁰

Marcello Franco Dell’Isola²¹ analisa especificamente a possibilidade de se extinguir a punibilidade pelo pagamento de títulos de valores:

19 URUGUAY, 1992.

20 DELL’ISOLA, 2009, p. 232.

21 DELL’ISOLA, 2009.

Una disposición de este tenor y alcance no existe en nuestro Derecho Positivo para los delitos fiscales pero sí en materia de títulos valores, específicamente cheques, ya que el Decreto-Ley 14.412 en su art. 59 encuentra una norma de similar contenido que prevee la extinción de la acción penal por pago del imputado de la deuda y sus acrecidas legales antes de la acusación fiscal. Artículo 59 del Decreto-Ley 14.412: “La pretensión penal a que da lugar cualquiera de las formas delictivas previstas por el artículo anterior (con excepción de la contemplada en el apartado b) se extinguirá si se efectuare el pago del importe del cheque, los intereses bancarios corrientes por las operaciones activas, los gastos y los honorarios arancelarios que se hubieren ocasionado. Si se hubiere iniciado el procedimiento penal, la extinción a que alude el inciso precedente únicamente se operará si el referido pago se realizare antes de la acusación del Ministerio Público”.²²

E segue tecendo duras críticas à legislação uruguaia – citando ainda as mesmas críticas formuladas por doutrinadores na Argentina e, especialmente, Muñoz Conde na Espanha – quanto à possibilidade de extinção da punibilidade do sujeito pelo pagamento integral do Tributo:

Considero absolutamente desacertada la instauración de este tipo de normas, ya que su existencia, supone una de las causas que permiten el desarrollo de las maniobras que se intentan reprimir. Con la creación de normas legales que consagran la extinción de la acción penal mediante el pago de una suma de dinero se contribuye, de modo relevante, a la devastación de la conminación penal y se acentúa el carácter simbólico del Derecho Penal Económico. A nuestro juicio, en lugar de recurrir a este tipo de mecanismos, sería mejor despenalizar estas conductas y dejar de lado estructuras punitivas mal construidas desterrando del ordenamiento jurídico instrumentos que conforman verdaderas “fórmulas de escape”, que no solo desincentivan el cumplimiento en tiempo y forma de los deberes fiscales sino además fortalecen los factores de impunidad de aquellos individuos que poseen mayor disponibilidad económica.²³

Mantém-se, portanto, a mesma crítica já tratada nesta tese, no sentido de que a legislação penal tributária, não apenas no Brasil,

22 Ibidem, p. 232.

23 DELL'ISOLA, 2009, p. 232.

não exerce a função da prevenção geral, nem positiva – reforçando a confiança do cidadão no Estado e na norma – tampouco negativa – desestimulando a prática de novos delitos – pois tais leis seriam falaciosas, tendo somente por intenção passar uma falsa percepção para a sociedade de que as classes mais ricas seriam, de fato, punidas. A crítica, como vimos, não é unânime, pois há quem veja na previsão penal sancionatória o efetivo desestímulo à prática de outros delitos, na medida em que o não pagamento do tributo acarretaria a aplicação da sanção penal. E, buscando-se reprimir o adimplemento, ter-se-ia justamente criado um forte instrumento de reforço da confiança do cidadão no Estado e no direito.

2.2.3 PARAGUAI

No Paraguai só há um crime contra a Ordem Tributária, o delito de evasão fiscal, previsto no artigo 261 do Código Penal Paraguaio, com redação:

Artículo 261.- Evasión de impuestos 1º El que:

1. proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto;

2. omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades perceptoras datos sobre tales hechos; o

3. omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

2º En estos casos, será castigada también la tentativa.

3º Cuando el autor: 1. lograra una evasión de gran cuantía; 2. abusara de su posición de funcionario; 3. se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición; o 4. en forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años.

4º Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.

5º Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente

devoluciones de impuestos.

6° Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley.

7° Lo dispuesto en los incisos 4° al 6° se aplicará aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.²⁴

Não obstante, a legislação paraguaia²⁵ é a única dentre os países integrantes do Mercosul que não prevê escusas absolutórias, configurando verdadeira exceção não apenas no bloco, mas na maioria dos países ocidentais.

2.2.4 VENEZUELA

Destaca-se na Venezuela os artigos do Código Orgânico Tributário que versam sobre os delitos de evasão fiscal e de fraude fiscal. Tais infrações, portanto, encontram-se descritas no Código Tributário e na Lei Aduaneira, e não no Código Penal. Livia Hernández explica a tipificação de tais crimes:

La Evasión Fiscal

Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que no lo hacen utilizando medios fraudulentos o emitiendo conductas ya normales por la ley.

La evasión tributaria se fundamenta en:

- a.- No sólo se presenta por evadir el pago al cual está obligado el contribuyente, sino cuando también existe disminución del monto debitado.
- b.- Debe referirse a determinado país, cuya norma transgredida tiene un ámbito de aplicación en una determinada nación.
- c.- Se produce sólo para aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un determinado tributo.
- d.- Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho, que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta u omisiva.

24 PARAGUAY, 1997.

25 NUÑEZ; ASCENÇÃO; OJEDA, 2010.

e.- Es siempre antijurídica, ya que toda evasión tributaria es violatoria de disposiciones legales.

La Elusión Fiscal

Consiste en las actuaciones desplegadas por el contribuyente y orientadas a eludir el menoscabo de la riqueza de este, como consecuencia del pago que debe realizarse a la administración tributaria, por haberse colocado en los presupuestos establecidos en la ley tributaria, referida a la materialización del hecho generador o hecho imponible, que lo vincula con el nacimiento de la obligación tributaria.²⁶

Analisa ainda a autora a configuração dos crimes de contrabando previstos na Lei Aduaneira:

El Contrabando

De acuerdo a la vigente Ley se considera contrabando la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional, eludiendo la intervención de las autoridades aduanera, quien incurre en contrabando será penado con prisión de dos a cuatro años.

Desde el punto de vista aduanero, el contrabando es la más antijurídica de las conductas y la que acarrea mayor pena. Sus consecuencias superan grandemente al incumplimiento de los deberes formales y a la defraudación.

Hoy por hoy se estima –tras una larga elaboración legislativa y doctrinaria– que constituyen contrabando las acciones u omisiones dirigidas a eludir o la elusión de las oficinas aduaneras en la introducción o extracción de mercancías del territorio aduanero. De esta definición genérica se pueden extraer las siguientes premisas:

a) El contrabando es un delito formal, es decir, no requiere el éxito de la empresa para que se verifique.

b) El contrabando es un delito continuado, pues a decir dela Salade Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia “el delito es continuado cuando se producen diversos hechos que violan la misma disposición legal y a los efectos del cálculo de la pena se considera como un delito único que produce un aumento de ésta. Para que dicha modalidad se configure se requiere: que exista una pluralidad de hechos, que cada uno viole la misma disposición legal y que tales violaciones se hayan realizado con actos ejecutivos de la misma resolución.” (Sala de Casación Penal, Sentencia N°. 265 del 31/05/2005). Quien –por ejemplo– introduce mercancías eludiendo las aduanas comete delito, pero continúa cometiéndolo durante todo el tiempo que tenga consigo las mercancías;

26 HERNANDEZ, 2012.

c) El contrabando es un delito objetivo o –más apropiadamente– de responsabilidad penal objetiva, pues la ley no exige para su conformación el dolo y ni siquiera la simple culpa. Basta que se realice la introducción o extracción ilegal, independientemente de la voluntad del agente, para que éste sea pasible de las sanciones establecidas en la ley. Así, si el conductor de un vehículo de carga equivoca el camino e ingresa a otro territorio aduanero por lugar no habilitado, estaría cometiendo delito, aun cuando pudiese probar ausencia de intención dañosa. Ante tal rigidez y en obsequio de la justicia, las leyes de aduanas deben contener normas que permitan la suspensión de las penas por vía graciosa;

d) El verbo rector del contrabando es «eludir», por lo que no hay contrabando sin elusión. Es cuando menos impropio, definir el contrabando como la elusión o el intento de eludir la intervención de las oficinas aduaneras, para luego afirmar que constituye contrabando actuaciones que nada tienen que ver con la definición. Ese error puede homologarse al cometido por un zoólogo al definir el caballo como «mamífero del orden de los Perisodáctilos, solípedo, de cuello y cola poblados de cerdas largas y abundantes, que se domestica fácilmente», para luego decir que también son caballos las lagartijas, los cocodrilos y los avestruces.

Es importante señalar que el delito de CONTRABANDO, previsto y sancionado en el artículo 104 literal “a” de la Ley Orgánica de Aduanas, hoy se encuentra establecido en el artículo 2 de la Ley Sobre el Delito de Contrabando.²⁷

O artigo 81 do Código Orgânico Tributário²⁸, por sua vez, dispõe que os crimes tributários previstos no código estarão extintos pelas mesmas causas com que se extingue a infração administrativa, dentre as quais o pagamento integral do tributo, como previsto no artigo 39 do mesmo diploma.

A lei aduaneira²⁹ que prevê o contrabando estabelece no artigo 107 valores mínimos para que haja a persecução penal, a exemplo da lei argentina, anteriormente analisada.

27 Ibidem.

28 VENEZUELA, 2001.

29 VENEZUELA, 1999.

3 O TRIBUNAL PERMANENTE DE REVISÃO DO MERCOSUL E A CÂMARA DE JUSTIÇA RESTAURATIVA

3.1 O TRIBUNAL PERMANENTE DE REVISÃO

O Tribunal Permanente de Arbitragem possui atividades que não se limitam apenas ao procedimento arbitral, mas também alcançam a conciliação e a mediação. No caso da mediação, propõe-se a criação, no âmbito do Mercosul, de uma Câmara própria, tendo em vista a diferença estrutural entre os dois procedimentos.

Enquanto que na arbitragem há a presença de árbitros oficiais, que irão conduzir a questão e oferecer solução à controvérsia, exarando uma decisão que, se condenatória, possui caráter de título executivo interno, na mediação teremos por base a voluntariedade das partes e o diálogo visando à restauração, não apenas sob o viés econômico da parte lesada, mas da valorização dos interessados, que possuem papel ativo na construção da solução da demanda. Busca-se, na medida do possível, um acordo.

Por tal razão é essencial a participação de profissionais de outras áreas, como já ocorre na própria arbitragem no âmbito do Mercosul.³⁰

Com a Câmara prefalada, o atual Tribunal Permanente de Revisão do Mercosul cederá espaço para a o pleno desenvolvimento da Justiça Restaurativa, prevendo-se, dentre os profissionais de direito, especialistas do direito penal, o que não consta na atual formação do TPR³¹. Como se sabe, não constitui objeto atual do Tribunal Permanente de Revisão conflitos penais. Em verdade, não há sequer qualquer previsão de mediação na área penal no Mercosul. Pelas razões e fundamentos já expostos, sugere-se a ampliação da conciliação e mediação no bloco econômico, com a criação da Câmara de Justiça Restaurativa do Mercosul, semelhante ao Tribunal Arbitral, possuindo, entretanto, diferenças significativas, tendo em vista as diferentes finalidades e funcionamento da arbitragem e da mediação.

30 MERCADO COMUM DO SUL, 2017.

31 MERCADO COMUM DO SUL, 2017.

A ordem tributária é um bem coletivo, nada obstando que um acordo (diante dos diversos graus de renúncia fiscal existentes e que podem ser recriados) possa resolver o conflito e restaurar o *status quo ante* da vítima, no caso, o fisco.

As ONG's especializadas no combate à corrupção – em sentido lato, abrangendo a sonegação fiscal – podem ser ouvidas quanto ao acordo a ser celebrado. Inclui-se, portanto, no conflito, a sociedade e o diálogo, aumentando-se a participação democrática.

3.2 ESTRUTURA DA CÂMARA DE JUSTIÇA RESTAURATIVA E O SEU PROCEDIMENTO

Poder-se-ia dizer não haver expressa previsão na Constituição Federal de 1988 para a submissão das demandas no Brasil à Câmara de Justiça Restaurativa, mas a própria Carta Política prevê no artigo 4º, dentre os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil nas relações internacionais, a solução pacífica dos conflitos, a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e a busca pela integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina³². De todo modo, o parágrafo 4º do art. 5º da Constituição Federal previu que o Brasil se submeteria à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão (sendo a mediação penal passível de realização por um “tribunal penal”, sem dúvida), enquanto que o artigo 7º do ADCT também previu a possibilidade de formação de um tribunal internacional dos direitos humanos (que também promoveria, de modo exclusivo ou não, a mediação).

3.2.1 LEGITIMIDADE DE PARTES: A AUTORIDADE CENTRAL E A REPRESENTATIVIDADE DAS VITIMAS

Nos mecanismos de cooperação jurídica internacional em matéria penal, a autoridade central é o órgão encarregado de estabelecer a comunicação entre o Estado solicitante e o Estado solicitado, quando o crime envolve mais de um país.

32 BRASIL, 1988.

Dessa forma, recebe o pedido de cooperação, analisa-o e envia-o ao órgão competente interno para dar seguimento ao cumprimento da solicitação. O mesmo caminho é percorrido de forma inversa quando é o Brasil o estado que requer a produção do ato em outra nação. É, portanto, a autoridade central quem representa os países na realização desta comunicação.

Registre-se que, em relação aos países que compõem o Mercosul, a autoridade central no Brasil é o DRCI. Em outros acordos e convenções internacionais, a exemplo do Brasil e Portugal, por força de tratado, a PGR é a autoridade central.

A Câmara de Justiça Restaurativa iria além da cooperação entre Estados integrantes do Mercosul para cumprimento de cartas rogatórias, auxílio direto, homologação de sentença estrangeira ou traslado de pessoas. Surge com ela a possibilidade das autoridades centrais dos países envolvidos dialogarem com o infrator e celebrarem um acordo – se assim o desejarem – para reaver os valores perdidos.

Pode-se ter concretamente duas hipóteses: a primeira, em que a pessoa física que representa a pessoa jurídica binacional ou multinacional por exemplo tenha violado a ordem tributária de dois ou mais países, tendo estas nações como vítimas do crime; e a segunda, onde houvesse a violação do próprio ordenamento tributário do Mercosul, como a afronta ao Código Aduaneiro, sendo o bloco econômico a vítima.

Na primeira hipótese, a autoridade central teria a competência para analisar o interesse do Estado – vítima – em firmar ou não o acordo e a sua viabilidade. Havendo interesse da nação brasileira, esta, após ser regularmente notificada pela Secretaria Administrativa da Câmara de Justiça Restaurativa – que irá ser tratada no próximo item – se reuniria com a autoridade central do outro país integrante do Mercosul que teve o seu interesse violado, para acordarem ou não com a submissão do caso à mediação.

Concordando as vítimas e o autor do fato com a submissão da controvérsia à Justiça Restaurativa, deve ser selecionado como mediador profissional da área do direito, com notável saber jurídico e especialização na área de solução de conflitos, e experiência no direito internacional e no direito penal.

Se ocorrer a segunda hipótese, teremos como representante da vítima – que seria o bloco econômico em si – as autoridades escolhidas do Mercosul.

3.2.2 COMPOSIÇÃO DA CÂMARA

A Câmara de Justiça Restaurativa seria composta por mediadores profissionais de Direito (com especialidade nas áreas internacional e penal), podendo se valer no caso concreto de profissionais de outras áreas do conhecimento.

Os mediadores devem ser escolhidos a partir de uma lista contendo dez nomes indicados por cada país integrante do Mercosul, e, a depender da questão, podem ser convocados como auxiliares *experts* de outras áreas.

A Câmara de Justiça Restaurativa será composta por uma Secretaria Administrativa, com atribuições para depósito da lista com os nomes dos mediadores, bem como para recebimento e processamento dos pedidos de submissão do conflito à Câmara.

A Secretaria, por sua vez, após o protocolo do pedido de solução pelo procedimento restaurativo, irá notificar a parte contrária – ou seja, aquela que faz parte do problema, mas que não protocolou o pedido – para que esta se manifeste, em 10 (dez) dias, quanto ao seu interesse em dialogar com o outro pólo a fim de buscar uma solução através do diálogo. Se houver manifestação positiva, a Secretaria irá notificar as partes para que indiquem quais profissionais, dentro da lista dos possíveis nomes, desejam que participem do procedimento restaurativo. Assim como no Tribunal Arbitral, teremos aqui três mediadores, sendo dois pertencentes aos países envolvidos no conflito desde que assegurada a paridade e um terceiro necessariamente de um país diverso, desde que integrante do bloco econômico. No caso de conflito entre um país e um particular apenas, esta regra não se faria necessária, mas a presidência ocorreria, de qualquer modo, pelo mediador não nacional.

O prazo para indicação dos profissionais que conduzirão a mediação será de 15 (quinze) dias, como previsto no artigo 9º do protocolo de Brasília para o Tribunal Arbitral *ad hoc*. No mesmo sentido, se não houver indicação pelas partes interessadas dos mediadores, caberá à Secretaria Administrativa fazê-lo.

Eleitos os bacharéis em direito será designada data para a realização da sessão de mediação em até 30 (trinta) dias após o depósito de petição com a escolha dos envolvidos ou da determinação da própria Secretaria Administrativa.

A sessão, por sua vez, será presidida por mediador de país diverso do envolvido no conflito, que poderá, a depender da matéria objeto do conflito, ser auxiliado por outros profissionais indicados pelas partes que necessariamente não devem pertencer aos países atingidos pelo problema, ou ao qual pertença o presidente da sessão, a fim de garantir, ao máximo a imparcialidade dos envolvidos.

Saliente-se que o processo restaurativo tem por finalidade a solução do conflito pelas partes envolvidas, bem como pela sociedade civil. Por tal razão, organizações não governamentais, empresas privadas e particulares que tiverem interesse em participar do diálogo, poderão fazê-lo, devendo protocolar na Secretaria Administrativa pleito para ter acesso à sessão em até 10 (dez) dias da realização da audiência.

A vítima e o autor do fato deverão estar acompanhados de advogados para assessorar-lhes na elaboração e aceitação ou não do acordo. Como a vítima é a administração pública pertencente a um Estado Soberano, ter-se-ia no caso brasileiro preposto do Advogado Geral da União acompanhando a autoridade central, nada impedindo que atue representante do Procurador Geral do Estado ou do Município em se tratando de tributos estaduais ou municipais.

Insta ressaltar que se está lidando com a figura de crime contra a ordem tributária e, dessa forma, é necessário observar que a opção das partes pela tentativa da resolução do conflito pelo procedimento restaurativo não deverá configurar causa suspensiva da prescrição da pretensão punitiva do Estado se o processo formal não foi instaurado, ou tendo sido instaurado, se não houve ainda o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Ou, após a condenação definitiva, não se produzirá também a suspensão da prescrição da pretensão executória.

Acaso se compreendesse que a submissão da demanda à mediação venha a configurar causa de suspensão ou interrupção da prescrição da pretensão punitiva ou executória do Estado, estar-se-ia

desencorajando a prática restaurativa. Decerto, se a parte vislumbrar que a aceitação ou a propositura da resolução do conflito através da Justiça Restaurativa venha a implicar em um prejuízo para ela, sequer seria considerada concretamente tal possibilidade. Por outro lado, o Estado poderia utilizar-se indevidamente da mediação quando constatasse que estaria perto do encerramento do prazo para perseguir ou punir o agente e não houvesse condições de ter um resultado imediato que impedisse a perda de tal direito. Não teríamos, por conseguinte, a sincera vontade das partes, elemento essencial para o procedimento restaurativo.

Não obstante, a Justiça Restaurativa poderia ser via utilizada antes de iniciada a ação penal, no seu curso ou ainda na fase de execução da pena. Outrossim, a depender do momento em que seja proposto o diálogo entre as partes, exige-se a certeza da materialidade da infração tributária (uma vez que a súmula vinculante nº 24 do STF exige que a via administrativa seja esgotada antes do oferecimento da denúncia). Há que se preservar um certo caráter subsidiário para a atuação do Mercosul, já que meios internos devem existir no âmbito da administração tributária para alcançar a desejada conciliação entre as partes.

Vencida a fase interna, abre-se a possibilidade do recurso à Câmara de Justiça Restaurativa. Como destacado por Alfredo Becker³³, o sistema tributário brasileiro é um verdadeiro manicômio, composto por uma série de leis mal redigidas e um procedimento extremamente burocrático para cobrança de valores. O particular, não raro, deixa de recolher o imposto devido ou o recolhe a menor por não compreender qual norma deve ser aplicada ao caso concreto, ou por não reconhecer a incidência de determinado fato gerador. Não há que se falar aqui em dolo, mas em culpa, existindo a ação em si, mas não a voluntariedade exigida para sua prática e, por conseguinte, não restando configurado o fato típico.

Alcançado o acordo entre as partes, será lavrada a ata da audiência com o resultado do procedimento, especificando as conclusões das partes e os termos da decisão, com o valor a ser pago

33 BECKER, 2013, p. 03.

e eventual indenização, configurando título executivo.

Insta reforçar que, por se tratar de acordo entre os envolvidos, não há que se falar em recurso a ser interposto junto ao Tribunal Permanente de Revisão, diferindo, também neste particular, do procedimento arbitral.

Por fim, quanto à remuneração dos profissionais envolvidos, assim como previsto no rito arbitral, as partes envolvidas na resolução do conflito irão arcar com as custas e os honorários, podendo ainda dispor o acordo celebrado que apenas um dos interessados pagará tais valores.

3.2.3 SANÇÕES ECONÔMICAS INTERNACIONAIS: REPARAÇÃO, RESTITUIÇÃO E INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL COLETIVO

Dentre as cláusulas que podem ser inseridas em um acordo, o infrator poderá indenizar o Estado ou realizar doações para fundos especializados nos países integrantes do Mercosul. Será vantajoso para o infrator, pois a celebração de acordo obstaculiza o oferecimento da denúncia – permanecendo suspenso o prazo prescricional do delito até o pagamento integral do débito – e para o Estado e sociedade, pois além do ressarcimento pelo prejuízo provocado, ainda haverá a possibilidade de indenização ou doações.

Pierre d'Argent analisando os acordos entre as nações de restituição e/ou de indenização, tece comentários acerca das modalidades de reparação:

La determinación des modalités de réparation convenues entre parties doit être laissée, dans toute la mesure du possible, à leur entière discrétion. La seules règles que connait le droit international à cet égard sont simples: l'auteur du fait illicite préjudiciable doit en assurer la réparation, c'est-à-dire qu'il doit établir la situation qui aurait existé si ce fait n'avait pas été commis [...] par ailleurs, la <<réparation intégrale du préjudice causé prend la forme de la restitution, de l'indemnisation et de la satisfaction, séparément ou conjointement>> (art. 34 des Articles sur la responsabilité de l'Etat pour fait internationalement illicite). Si elle est matériellement possible et qu'elle n'impose pas une charge hors de toute proportion avant l'avantage qui en résulterait plutôt que de l'indemnisation (art. 35), la restitution n'assure la réparation intégrale du préjudice que pour autant que la situation qui existait avant la

commission du fait illicite soit identique à celle qui aurait existé, au moment où la réparation est effectuée, en l'absence de ce fait. Si tel n'est pas le cas, l'indemnisation complètera, voire remplacera, la restitution [...]³⁴

Procura-se, por conseguinte, uma proporção entre o dano provocado pelo agente e o prejuízo experimentado pela vítima. A sanção, dessa forma, deve ser justa, observando minimamente a situação anterior da vítima, e o que ela teria obtido caso o crime não tivesse sido perpetrado. Não se pode também estipular um fardo demasiadamente pesado para o infrator, não sendo permitido que ele arque com uma indenização superior ao prejuízo provocado e ao eventual abalo sofrido pela vítima. Por fim, ressalta o autor a importância da indenização, pois a mera restituição do valor em si não é capaz, na maioria das vezes, de compensar o transtorno provocado à vítima.

Teremos, pois, como medidas compensatórias do dano provocado à restituição do valor indevidamente suprimido ou reduzido, a indenização por dano material e moral e a satisfação da parte.

Com relação à indenização, cumpre citar a súmula 227 do STJ, que prevê, expressamente, a possibilidade da pessoa jurídica sofrer dano moral, embora em âmbito mais restrito do que o reservado à pessoa física, e relacionado ao abalo na imagem da pessoa jurídica, quer de direito público ou privado³⁵.

34 D'ARGENT, 2012, p. 717. Tradução livre: "A determinação das modalidades de reparação acordadas entre as partes deve ser deixada sempre na medida do possível, ao exclusivo critério destas. As únicas regras conhecidas do direito internacional a esse respeito são simples: o autor do fato ilícito prejudicial deve assumir a reparação, isto é, ele deve estabelecer a situação que teria existido se aquele fato não fosse praticado. [...] caso contrário, a "reparação integral do prejuízo causado possui as formas de restituição, de indenização e da satisfação, separadamente ou conjuntamente" (art. 34 dos Artigos sobre a responsabilidade do Estado pelo fato ilícito internacional). Se isso é materialmente possível e que não imponha um fardo desproporcional ante a vantagem que resultaria em vez da indenização (art. 35), a restituição não irá assegurar a reparação integral do prejuízo quando somente a situação que existia diante da prática do ato ilícito for idêntica a que teria existido, ou no momento em que a reparação é efetuada, na ausência do fato. Se não é este o caso, a indenização completará, ou até mesmo substituirá a restituição [...]"

35 Dano moral. Pessoa jurídica. Pessoa jurídica que pode sofrer dano moral. Súmula

Por fim, a confidencialidade do procedimento deve ser preservada.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Câmara de Justiça Restaurativa do Mercosul exsurge como um espaço para a solução não contenciosa de litígios envolvendo crimes contra a ordem tributária transnacional e mercosulina, hoje inexistente. Representa mais uma oportunidade de acesso à Justiça e à realização plena da dignidade humana. O tema é ignorado na doutrina penal, processual penal ou internacionalista brasileira. Este artigo pretendeu ser uma primeira contribuição no sentido de seu conhecimento e debate.

Com efeito, reconhece-se a importância da Justiça Restaurativa como forma autônoma de resolução de conflitos penais devido a constatação das mazelas trazidas pelo sistema processual penal formal.

A Justiça Formal afronta os direitos e garantias fundamentais do infrator, ao estigmatiza-lo e submetê-lo a um procedimento, no mais das vezes extremamente longo, consistindo em uma forma de violência estatal, desaguando em uma sanção penal ainda mais desumana, quando se está ciente das péssimas condições do sistema carcerário.

Entretanto, não é apenas o acusado que possui seus direitos violados pela Justiça tradicional como também a vítima, que é relegada a mero meio de prova nas instâncias oficiais da ação penal. É, por conseguinte, submetida ao processo de vitimização em três momentos distintos: a vitimização primária (quando é sujeito passivo da conduta criminoso), a secundária (que corresponde jus-

227 do STJ. Caso em que, todavia, diversamente do que se dá com a pessoa física, as hipóteses em que a pessoa jurídica pode sofrer dano moral são bem mais restritas, já que ela não possui “sentimentos” passíveis de serem abalados. *Dano moral Pessoa jurídica – Transtornos ocasionados pela retenção indevida do sinal fornecido pela autora à ré que não representam fato passível de repercussão em verba de dano moral à pessoa jurídica, caracterizando-se como lesão de bem patrimonial* – Eventual aborrecimento daí resultante que já está abrangido pelo dano material Afastada a condenação da ré no pagamento de indenização por danos morais Apelo provido. (SÃO PAULO, TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2011). grifos adotados.

tamente ao processo penal formal, uma vez que não lhe é dado o direito à voz, a ter o controle do desenrolar da ação, submetendo-a a situações constrangedoras, como falar diante do Réu ou estar em sua presença nas repartições do fórum) e a terciária (julgamento realizado pela própria sociedade, que, no mais das vezes, atribui à vítima a responsabilidade do crime).

Assim sendo, a Justiça Restaurativa confere às partes a oportunidade de dialogarem, compreendendo as consequências de suas ações, produzindo, portanto, a revalorização da vítima e do próprio infrator. Este passa a entender as consequências de sua conduta e a aceitar melhor o que for decidido em comum acordo.

Não obstante, é admissível tratar da Justiça Restaurativa mesmo quando se está diante de crimes que afetam a coletividade. *In casu*, discute-se o seu uso nos crimes tributários transnacionais, e, ao se analisar as legislações dos países integrantes do Mercosul, constata-se que, a exceção do Paraguai, todos adotam a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo sonegado.

Percebe-se, portanto, que a finalidade das legislações para repressão aos crimes tributários corresponde ao pagamento do tributo em si, sendo o Direito Penal utilizado como mero instrumento de regulação fiscal.

A fim de evitar os transtornos provocados pela Justiça Formal, propõe-se a criação da Câmara de Justiça Restaurativa no Mercosul, uma vez que se propiciará à vítima não apenas o retorno financeiro, mas auxiliará as partes ao reconhecimento do erro perpetrado e as consequências da prática delitiva; ao se admitir a participação da sociedade (através de ONG's que atuam no combate à corrupção, por exemplo), torna-se mais democrática a resolução do conflito e as chances de revalorização das partes.

Como visto na terceira parte deste artigo, a Câmara de Justiça Restaurativa seria um órgão autônomo dentro da estrutura do Tribunal Permanente de Revisão e as sessões seriam presididas por um mediador, bacharel em Direito, de país distinto do envolvido no conflito, para assegurar um equilíbrio entre as partes. O mediador, a depender da matéria objeto da tentativa de resolução do conflito, poderá ser auxiliado por profissionais de outras áreas, indicados pelas partes, também não pertencente às nações envolvidas no conflito.

A vítima, *in casu*, é o Estado, sendo representado pela autoridade central do país, acompanhado de equivalentes da Advocacia Geral da União ou Procurador Geral do Estado ou Município afetado. O infrator será acompanhado de advogado, cabendo ainda, caso haja interesse e já aduzido, a participação de ONG's ou setores da sociedade civil dos países envolvidos.

Como vantagem, o acordo restaurativo permite uma maior celeridade na resolução do conflito – devido à burocrática comunicação entre as autoridades centrais e a consequente produção de provas oriundas dos mecanismos de cooperação jurídica internacional em matéria penal envolvendo dois ou mais países – e a compreensão das partes acerca do delito praticado e suas consequências, havendo maior aceitação da solução do caso, por partir, justamente, da atuação direta do autor e vítima.

Por fim, insta salientar que, como apresentado na terceira parte deste artigo, a Constituição da República Federativa do Brasil fomenta no seu artigo 4º a solução pacífica dos conflitos e a cooperação entre os povos da América Latina; dispõe ainda no parágrafo 4º do artigo 5º acerca do reconhecimento da jurisdição do Tribunal Penal Internacional e, no artigo 7º do ADCT, prevê a possibilidade da criação de tribunais supranacionais que versem sobre direitos humanos. Tais dispositivos permitem a conclusão da admissibilidade da Câmara de Justiça Restaurativa, pois, como é sabido, o novo paradigma versa sobre procedimento que prima pela dignidade da pessoa humana, respeitando e dando voz às partes diretamente envolvidas no conflito, respeitando-se, portanto, a vítima e o infrator.

REFERÊNCIAS

ARGENTINA. Ley n. 23.771. Normas, (prision a evasores). **Boletín oficial de la República Argentina**, Buenos Aires, n. 26832, 27 fev. 1990. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/172/norma.htm>>. Acesso em: 01/10/2017.

_____. Ley n.26.735. Modificase la Ley nº 24.769 y el art. 76 bis del Código Penal. **Boletín oficial de la República Argentina**, Buenos Aires, n. 32305, 28 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.infoleg.gov>>.

ar/infoplegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>. Acesso em: 01/10/2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01/05/2017

_____. Congresso Nacional. Id. Lei n.9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 11 abr. 2000b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>. Acesso em: 01/05/2017.

_____. Lei n.10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, ed. extra, 31 maio 2003a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm>. Acesso em: 01/05/2017

_____. Tribunal Regional Federal (5. Região). Embargos de Declaração no Habeas Corpusn. 0090050-18.2008.4.05.0000. Relatora: Des. Fed. Margarida Cantarelli. 4. Turma. Recife, 10 mar. 2009. **Diário da Justiça eletrônico**, Recife, 26 mar. 2009j. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/data/2009/03/200805000900504_20090326.pdf>. Acesso em: 01/05/2017.

CASSIMIRO, Bruno Guilherme Albuquerque. Da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito e o seu limite temporal nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, v. 15, n. 2604, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17211>>. Acesso em: 01/10/2017.

CESANO, José Daniel. Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario: (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político

criminales de la ley 25.874). **Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico**, Argentina, 30 out. 2014. Disponível em: <<http://www.ciidpe.com.ar/area2/ref.%20regimen%20penal%20tributario1.JC.pdf>>. Acesso em: 01/10/2017.

D'ARGENT, Pierre. Les accords interétatiques de restitution et/ou d'indemnisation. In: ASCENSIO, Hervé; DECAUX, Emmanuel; PELLET, Alain (Dir.). **Droit international pénal**. Paris: Pedone, 2012,

FERNANDES, Luiz Gustavo; FERNANDES, Tatiana Cunha Grion. Direito penal tributário. In: VELLOSO, Ricardo Ribeiro (Org.). **Crimes econômicos e tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2007

DELL'ISOLA, Marcello Franco. **Delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria**: tributos y contribuciones de seguridad social recaudados por D.G.I. y B.P.S. Montevideo: Carlos Alvarez, 2009.

HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introdução à criminologia**. Tradução, apresentação e notas por Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008

HERNÁNDEZ, Livia. Delitos tributarios. **Temas de derecho**, [s.l.], 4 jun. 2012. Disponível em: <<https://temasdederecho.wordpress.com/2012/06/04/delitos-tributarios/>>. Acesso em: 01/10/2017.

JANKOV, Fernanda Florentino Fernandez. **Direito internacional penal**: mecanismo de implementação do Tribunal Penal Internacional. São Paulo: Saraiva, 2009

MERCADO COMUM DO SUL. Câmara de Comércio do Mercosul e Américas. **Tribunal Arbitral**. [S.l.], 2015. Página informativa. Disponível em: <<http://ccmercosul.org.br/tribunal-arbitral/apresentacao>>. Acesso em: 01/10/2017.

NÚÑEZ, Felipe Gavilán; ASCENÇÃO, Mónica Mingot; OJEDA, Patricio Silva-Riesco. **El delito fiscal en América Latina**. España: EUROsociAL, 2010. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Patricio_Silva-Riesco_Ojeda/publication/306031113_El_Delito_Fiscal_en_America_Latina_Estudio_Comparado_The_Fiscal_Crime_in_Latin_America_Comparative_Study/links/57ab488608ae3765c3b74b7c/El-Delito-Fiscal-en-America-Latina-Estudio-Comparado-The-Fiscal-Crime-in-Latin-America-Comparative-Study.pdf>. Acesso em: 01 out 2017.

PARAGUAY. Ley n. 1.160/97. Código Penal. **Gaceta oficial de la Republica del Paraguay**, Asunción, 16 out. 1997. Disponível em: <http://www.oas.org/dil/esp/Codigo_Penal_Paraguay.pdf>. Acesso em: 01/10/2017.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça.. Apelação Cível n. 0057949-80.2003.8.26.0000. Relator: Des. José Marcos Marrone. 23. Câmara de Direito Privado. São Paulo, 14 set. 2011. **Diário da Justiça eletrônico**, São Paulo, 19 set. 2011. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=5690525&cdForo=&uidCaptcha=sajcaptcha_cdc59abdef2340f49ce819c906c85ac0&vlCaptcha=HSDS&novoVICaptcha=>>. Acesso em: 01/05/2017

SOARES, Antonio Carlos Martins. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

URUGUAY. Ley 14.095. Delitos economicos: se dictan normas para su tipificacion, creandose un cuerpo especial de prevencion y represion. **Diario oficial del Uruguay**, Montevideo, 17 nov. 1992. Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/leyes/14095-1972>>. Acesso em: 01/10/2017.

VENEZUELA. Id. Decreto n° 150, 25 de mayo de 1999. Ley Orgánica de Aduanas. **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, Caracas, n. 5.353 ext., 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=235634>. Acesso em: 01/10/ 2017.

_____. Código Organico Tributario. **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, Caracas, n. 37.305, 17 out. 2001. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf>. Acesso em: 01/10/2017.

Recebido em: 02/10/2017

Aprovado em: 07/03/2018

