

# OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E O ARTIGO 34 DA LEI 9.249/95

Ives Gandra da Silva Martins

Ao vetar os dispositivos que formatavam um regime jurídico sobre a extinção da punibilidade em crimes tributários, prestou S.Exa., o Presidente da República, um desserviço à Nação e aos cofres da Receita, sobre não ter conseguido afastar a aplicabilidade de parte substancial do § 2º do artigo 34 atingido<sup>1</sup>.

Não aceitando a coerente argumentação dos senhores congressistas - que mostravam estar o interesse público melhor atendido se se permitisse ao contribuinte pagar tributos e penalidades em atraso do que vê-lo encarcerado sem nada pagar -, assim como desconsiderando as conclusões do XX Simpósio Nacional de Direito Tributário, em que três centenas de especialistas em Direito Tributário e Penal de todo o país se reuniram para refletir sobre os "crimes contra a ordem tributária", S.Exa. curvou-se à corrente dos que entendem que o "tributo" é menos importante para o Erário do que o contribuinte na "cadeia", mesmo que a inadimplência fiscal decorra de uma política tributária mal formulada, mal aplicada e confiscatória<sup>2</sup>.

Nada obstante o infeliz uso de seu direito de vetar, os vetos lançados foram inoperantes no que diz respeito a sua não aplicabilidade aos processos administra-

<sup>1</sup> Os dois dispositivos vetados tinham a seguinte dicção:  
"§ 1º. Caberá a representação penal após julgamento do processo administrativo fiscal, quando neste forem apurados elementos caracterizadores do cometimento de crime em tese.  
§ 2º. As disposições do *caput* e do parágrafo anterior aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos penais em curso".

<sup>2</sup> Aristides Junqueira Alvarenga ensina: "Convém concluir estas reflexões manifestando entendimento no sentido de que procede bem o legislador, quando tutela penalmente a ordem tributária, não porque se deixou de recolher tributo, mas porque a omissão vem acompanhada de condutas fraudulentas ou enganosas, que referem o mínimo ético exigido pela convivência social. Parece, contudo, que a privação da liberdade como sanção não condiz com as atuais exigências penais, devendo ela ser substituída pelo agravamento da pena pecuniária cumulado com prestação de serviço à comunidade, que é, em última análise, a verdadeira vítima da fraudulenta omissão do recolhimento de tributos" (Pesquisas Tributárias - Nova Série nº 1, co-edição CEU/Revista dos Tribunais, 1995, p. 59).

tivos em andamento ou aos inquéritos policiais sem denúncia.

Com efeito, é princípio elementar da hermenêutica de que a "lei é mais inteligente que o legislador". Exceção feita ao direito constitucional, em que a intenção do legislador supremo é relevante à falta de referencial anterior, no direito ordinário e decorrencial, a lei é sempre mais inteligente que o legislador. É que ela deve ser interpretada à luz do sistema jurídico vigente e da norma que a suporta, que é a Constituição<sup>3</sup>.

Não pode o legislador pretender impor nada que afronte o sistema decorrente da lei maior, cabendo ao intérprete sempre salvar a norma, pois as inconstitucionalidades apenas devem ser declaradas, quando absolutamente impossível a conciliação entre comandos normativos.

Neste esforço exegético, à evidência, não se deve desconsiderar a intenção do legislador, mas não é a mais relevante, pois, não poucas vezes, a exegese capaz de preservar a norma se opõe à intenção legislativa.

Tais perfunctórias considerações aplicam-se rigorosamente ao tema sobre o qual pediu-me a Revista Dialética para escrever, como passo a demonstrar<sup>4</sup>.

De início, o artigo 34 da Lei 9.249/95 passou a ter a seguinte dicção:

"Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

§ 1º Vetado

<sup>3</sup> Escrevi: "Conscientes de que a realidade fenomênica constitucional difere, nas técnicas exegéticas, das demais realidades dela decorrentes, entendemos fosse necessária uma amplitude maior em seu exame, posto que sua conformação jurídica surge pela apreensão de todos os elementos sociais que pertinem às demais ciências relacionadas ao homem vivendo em sociedade, sendo pois, o perfil técnico o último estágio desta interação de realidades não-jurídicas e o primeiro estágio de toda a realidade mandamental que dela decorrerá. Não se pode estudar o direito constitucional sem que se estude filosofia, política, economia, sociologia, história, geografia, estudos antecipatórios, psicologia e outras ciências correlatas, visto que todas elas esculpem seu desenho final no texto que ordenará a vida de um determinado povo, com território e poder soberano para conduzi-lo" (Comentários à Constituição do Brasil, 1º volume, ed. Saraiva, 1988).

<sup>4</sup> Carlos Maximiliano esclarece: "Com a promulgação, a lei adquire vida própria, autonomia relativa; separa-se do legislador; contrapõe-se a ele como um produto novo; dilata e até substitui o conteúdo respectivo sem tocar nas palavras; mostra-se, na prática, mais providente que o seu autor. Consideram-na como "disposição mais ou menos imperativa, materializada num texto, a fim de realizar sob um ângulo determinado a harmonia social, objeto supremo do Direito". Logo, ao intérprete incumbe apenas determinar o sentido objetivo do texto, a *vis ac potestas legis*; deve ele olhar menos para o passado do que para o presente, adaptar a norma à finalidade humana, sem inquirir da vontade inspiradora da elaboração primitiva.

"A lei é expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e não as volições algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato".

Em resumo: sob qualquer dos seus aspectos, a interpretação é antes sociológica do que individual. Vai caindo em vertiginoso descrédito a doutrina oposta, que se empenha em descobrir e revelar a vontade, a intenção, o pensamento do legislador. Despreza os postulados da Psicologia moderna, reduz, em demasia, o campo da Hermenêutica, assenta antes em ficções do que em verdades demonstráveis, força a pesquisas quase sempre inúteis e, em regra, não atinge a certeza colimada".



Ives Gandra da Silva

Professor Emérito das Faculdades Mackenzie e da Escola de Direito do Estado de São Paulo. Presidente do Conselho Nacional de Estudos Jurídicos da Federação dos Estados do Brasil.

§ 2º Vetado”.

Como se percebe, o artigo 34 não apresenta qualquer restrição, vale dizer, o pagamento do tributo - e a contribuição social é um tributo, por fora do determinado no artigo 149 da Constituição Federal e da jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal - com acessórios, antes do recebimento da denúncia, extingue a inibibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90<sup>5</sup>.

Nenhuma restrição à extinção da inibibilidade existe, a não ser a do próprio texto, a partir de 26 de dezembro de 1996.

Por outro lado, determina o artigo 106 do CTN, que tem eficácia de lei complementar, que:

“A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I. em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ex-

José Carlos Moreira Alves, em voto vencido no RE 146733-3-São Paulo, declara: “Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Diante da Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O que toca às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para o sistema tributário nacional - não só as referidas no artigo 149 - que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional - têm natureza tributária, como resulta igualmente, da observância que vem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária que o artigo 149, determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra ‘b’ consagra o princípio da anterioridade). Exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no parágrafo 6º deste artigo, que aliás, em seu parágrafo 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no artigo 149, I da norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17, co-edição CEU/editora Resenha Tributária, 1992, pp. 536/537).

Marcelo Baleeiro assim o interpreta: “O inciso II, do art. 106 do CTN, estabelece três casos de inoperabilidade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda definitivamente julgado. A disposição não o diz, mas, pela própria natureza dela, há de entender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial. O primeiro caso é o de a lei nova já não definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo. A inspiração é a mesma do art. 153, § 16 da C.F. e art. 2º, § único do Código Penal. Não há

cluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”.

em clara demonstração de que o princípio da “benigna amplianda” aplica-se, por inteiro, à matéria tributária, norma que, à evidência, não poderia ser revogada ou derogada por lei ordinária, em face de sua superioridade hierárquica no que diz respeito aos princípios gerais<sup>6</sup>.

Muito embora inúmeros autores defendam a inexistência de hierarquia entre a lei complementar e a ordinária, cujas esferas de atuação seriam diversas, tenho entendido que há uma hierarquia principiológica, na medida em que a mudança da lei complementar implica, necessariamente, a mudança da lei ordinária nela alicerçada, enquanto a mudança da lei ordinária não implica a mudança da lei complementar, se nos limites por esta impostos, pois, se ultrapassá-los, será tida por inconstitucional.

É que a lei complementar, enquanto veiculadora de normas gerais, estabelece a moldura dentro da qual atuará a lei ordinária, não podendo esta, como nas pinturas surrealistas de

Magritte, continuar no espaço vazio, gerando campo próprio e dessistematizado onde viger<sup>7</sup>.

Desta forma, a dicção do artigo 34 impõe comando cuja aplicação retroativa é definida, em matéria tributária, pelo CTN, em seu artigo 106, devendo, pois, retroagir, se mais benígna, aos crimes passados.

Ao vetar o dispositivo que permitia a retroação da norma, vetou dispositivo perfunctório e inútil, na medida em que disposição impondo a retroatividade da norma sancionatória fiscal está exposta pelo artigo 106 do CTN. Mais do que isto, ao vetar tais dispositivos, tornou ainda mais retroativa a norma, se mais benigna, pois, sem qualquer limitação, passou a ser regida a hipótese pela lei penal, que

condições: desaparecida a infração no texto novo, apaga-se o passado.

O segundo caso versa ainda a aplicação da lei mais favorável ao contribuinte, ou equiparado, porque deixa de tratar certo ato como contrário a qualquer exigência legal de ação ou omissão. Mas, neste segundo caso, o CTN exige que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento do tributo exigido.

Finalmente, no terceiro caso, à semelhança do art. 2º, § único do Cód. Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível.

A interpretação daquele dispositivo do Cód. Penal é aplicável às letras ‘a’ e ‘c’ do art. 106, nº II” (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981, pp. 428/429).

7 Escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destas e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação - no que têm razão -, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

O ordenamento jurídico dos países civilizados hospeda normas de princípios, de integração, de organização, de comportamento e sancionatórias. As primeiras são aquelas plasmadas na Constituição. As de integração são normas que permitem a fluência do sistema constitucional vinculada à prática das normas comportamentais. As de organização dizem respeito àquelas produtoras, executoras e fiscalizadoras da ordem jurídica e as sancionatórias aquelas aplicadas a punir ou premiar comportamentos legais.

Os direitos individuais são normas superiores que exteriorizam princípios constitucionais. Apesar da resistência de certos autores à expressão ‘normas constitucionais’, a matriz da expressão autoriza sua utilização. As leis de organização judiciária ou que conformam o Poder Público, habilitando-o a exercer as funções que lhe são próprias, estão entre as normas de organização, sendo de comportamento as que permitem, proibem ou se omitem a regular a ordem. São sancionatórias aquelas que punem o descumprimento ou premiam (sanções premiais) determinados comportamentos” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, ed. Saraiva, 1990, pp. 73/75).

orma mais benigna!

É que o veto tirou do mundo jurídico norma repetitiva, mantendo as normas já existentes, que continuam a reger, quanto à aplicação no tempo, a validade das normas penais em geral as penas tributárias em particular<sup>8</sup>.

Se não por este argumento, um outro aspecto de relevância deveria ser lembrado, ou seja, que o artigo 150, inciso II da Constituição Federal, ao consagrar o princípio da equivalência, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios: ... II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”,  
elimina a possibilidade de se tratar contribuintes que tenham cometido o mesmo ilícito tributário de forma distinta, isto é, apenando uns e não outros.

A Constituição Federal, portanto, não permite que a irretroatividade seja vedada por tratar diferentemente contribuintes na mesma situação<sup>9</sup>.

de se lembrar a conclusão de Plenário do XX Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária para a 5a. questão: “Em que medida o parcelamento de dívida tributária ou o pagamento do tributo com redução da multa interferem na configuração dos tipos penais da Lei 8.137/79, ou no dimensionamento da respectiva pena?”  
Proposta da comissão de redação aprovada em plenário: Não pode ser punido com as penas previstas na Lei 8.137/90 o contribuinte que efetua o pagamento de tributo com redução da multa ou que obtém parcelamento de seu débito, nos termos da lei aplicável”.

Escrevi: “Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equi-polência.  
Não é desconhecida a complexidade decorrente de se aplicar o princípio da igualdade. Já alertava o atole France que, por ele, todos os franceses teriam o direito de morar embaixo de uma ponte, tanto ricos, quanto os pobres. Ou, no dizer de outro eminente escritor francês, não é proibido que qualquer pessoa, milionária ou miserável, desde que pague o preço da entrada e se apresente com as roupas exigidas pelo cerimonial, freqüente o Teatro ‘Opera’ de Paris.  
A desigualdade inerente a situações diversas, levou a filosofia grega, principalmente na fase de seus maiores pensadores, a formular o princípio, que, em estreita simplificação, poderia ser assim enunciado: ‘a isonomia implica tratar desigualmente os desiguais’.  
Influenciados por tal inteligência, muitos cientistas tributários viram no decadente princípio da regressividade (todos os países do mundo civilizado reduziram sensivelmente o peso da regressividade capaz de afastar investimentos e desestimular o trabalho, na década de 80), uma maneira de tratar desigualmente os desiguais, tributando-se mais os que ganhassem mais. Embora sua origem, semelhante ao socialismo no Leste Europeu, seja evidente no mundo civilizado, alguns juízos ideológicos de seu perfil continuam povoando as cabeças de algumas autoridades e, fazendo, no país, o retorno ao núcleo das oito nações ocidentais mais desenvolvidas.  
No plano da política tributária, perceberam os europeus, em pleno 2º choque do petróleo e volta ao nacionalismo no comércio internacional após o Tóquio Round de 1979, que a melhor forma de afastar investimentos e desestimular a vinda de capitais, é tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio. Assim, contra os ideólogos, mas a favor do interesse público, partiram da realidade comprovada de que o Estado é um mal distribuidor de rendas e que, portanto, devem dedicar-se à sua função maior, que é administrar justiça, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, deixando à sociedade o direito de aplicar os seus recursos, que melhor sabe fazer do que os governos, reservando-se estes o direito apenas de reprimir o abuso do poder econômico. De caráter monopolista ou concorrencial, passou a intervenção do Estado a ser, fundamentalmente, regulatória, o que superaram, os países civilizados, a crise da década de 80. Em todas as nações civilizadas,

O aspecto mais interessante, todavia, no que concerne ao dispositivo mencionado, é que a redação do artigo 34 sem seus parágrafos não proíbe a retroatividade, de tal maneira que qualquer contribuinte que tenha cometido ilícito fiscal antes da Lei 9.249/95 e que venha a pagar o tributo com acréscimos antes da denúncia estará cumprindo rigorosamente o dispositivo

mencionado, pois terá promovido o pagamento no tempo permitido para a extinção da punibilidade, sem qualquer dispositivo que a proíba!!!

De rigor, o artigo 34, como restou redigido, atende aos interesses do Erário e da nação, consagrando a tese endossada por maioria esmagadora no XX Simpósio Nacional de Direito Tributário, aberto pelo Ministro Mo-

o Estado diminuiu de tamanho e passou a caber dentro do PIB, até porque aprendeu a combater a inflação pela luta contra o déficit público e a expansão monetária, não pelo caminho fácil e inflacionário ao aumento de receitas tributárias, mas pelo caminho inteligente da redução de despesas.  
Se a prática demonstrou que, em matéria tributária, a progressividade está em rota descendente, revelando que a pior das desigualdades é acreditar que os desiguais devam ser tratados desigualmente, com o que o Estado em vez de procurar elevar o nível dos menos favorecidos para nivelá-los aos mais favorecidos por cima, pretende retirar dos mais favorecidos sua condição de promotores do desenvolvimento, para nivelá-los por baixo, nem sempre incidiu, o constituinte, em erro de tal magnitude, ao ponto de, sobre o princípio da igualdade, ter vedado o princípio do tratamento desigual para afastar desigualdades.

Com exceção ao disposto no art. 151 inciso I, assim redigido: ‘É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socio-econômico entre as diferentes regiões do país’, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional - e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário -, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo ‘equivalente’.

‘Equivalente’ é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc).  
Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária - o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de ‘maiores tributos, menores direitos’ -, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (3 sobre o mesmo ‘pagador de tributos’) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.  
Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.  
Compreende-se, assim, porque o discurso do inciso II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória” (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 18, Co-edição ed. Resenha Tributária/CEU, 1993, pp. 4/8).

e que o recolhimento de scimos antes da denúntintivo da punibilidade

criminal, seja quanto a processos anteriores, seja quanto a processos pertinentes à referida lei <sup>10</sup>.

das três primeiras Comissões do XX Simpósio Nacional de Direito de Extensão Universitária - CEU estavam na linha da conclusão do Plenário: "1º imento efetuado com redução de multa e desistência obrigatória de impugnação, dade penal pelo princípio da moralidade pública. mento, extingue-se a punibilidade penal uma vez que ocorre uma novação da dívida -se a obrigação anterior e nascendo uma nova. arcelamento de dívida tributária, ou o pagamento do tributo anterior a qualquer . 138 do CTN) impedem a configuração dos tipos da Lei 8.137/90. rcelamento da dívida tributária e o pagamento do tributo com redução da multa são rrigação tributária. Como a obrigação tributária compõe, internamente, o tipo penal 37/90, a sua extinção gera, necessariamente, a extinção do próprio tipo, ainda que ção expressa à extinção da punibilidade por esses meios" (Informativo Dinâmico 95).

REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO



6