



Universidade Federal do Estado do Ceará

Faculdade de Direito

Coordenação de Atividades Complementares

Curso de Graduação em Direito

GLEDYELANE ALVES DE OLIVEIRA

**AS CAUSAS EXTINTIVAS DA
PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE
SONEGAÇÃO FISCAL**

Fortaleza - Ceará

2008.2

GLEDYELANE ALVES DE OLIVEIRA

**AS CAUSAS EXTINTIVAS DA PUNIBILIDADE
NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do professor Lino Edmar de Menezes.

**FORTALEZA
2008**

GLEDYELANE ALVES DE OLIVEIRA

**AS CAUSAS EXTINTIVAS DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE
SONEGAÇÃO FISCAL**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito,
da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau
de Bacharel em Direito, sob a orientação do professor Lino Edmar de
Menezes.

Monografia aprovada em: 24/11/2008.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Lino Edmar de Menezes
Orientador

Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho
Examinador

Bel. Johnny da Silva Rodrigues
Examinador

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro plano, pelo dom do conhecimento e da paciência, indispensáveis à execução deste trabalho de pesquisa.

Aos meus familiares, pelo apoio incondicional em todos os momentos de minha vida, pela força para enfrentar os percalços neste processo de elaboração intelectual.

Ao meu orientador, professor Lino Edmar de Menezes, pelo acolhimento, pela disponibilidade e atenção a mim desprendidos ao interagir conhecimentos específicos, os quais foram imprescindíveis para realização desta monografia.

A minha chefe, Dr^a Rita de Cássia Vasconcelos Barros, e aos demais colegas de trabalho, Johnny, Jorge e Raony, pelos ensinamentos diários, que não se restringiram só ao campo jurídico.

Aos meus amigos, que me confortaram nos momentos de tensão e ansiedade, apoiando-me na necessidade de tê-los como parceiros solidários.

RESUMO

No nosso ordenamento pátrio, florescem institutos que retiram a pretensão punitiva do Estado, após a configuração do crime tributário, dos quais exemplo mais patente é o pagamento do tributo, hoje sem limite temporal preconizado. O objetivo geral, formulado como hipótese matricial da investigação, é demonstrar que a pretexto de criar alternativas à crescente crise financeira advinda da inadimplência fiscal, que houve verdadeira banalização dos ilícitos tributários. Concluiu-se que a utilização do Direito Penal mercantilizado encaminha-se para uma tendência autofágica, na qual o sistema responsável por fortalecer o ordenamento em seu viés preventivo geral positivo acaba perdendo seu referencial de intimidação, cujo registro simbólico acaba se esgotando.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário – Sonegação Fiscal- Causa extintiva da punibilidade- Parcelamento - Pagamento de tributo - Suspensão da punibilidade

RESUMEN

En nuestro ordenamiento patrio, florecen institutos que retiran la pretensión punitiva del Estado, tras la configuración del crimen tributario, de los cuales ejemplo más patente es el pago del tributo, hoy sin límite temporal preconizado. El objetivo general, formulado como hipótesis matricial de la investigación, es demostrar que, con el pretexto de crear alternativas a la creciente crisis financiera advenida de la insolvencia fiscal, hubo verdadera banalización de los ilícitos tributarios. Se concluye que la utilización del Derecho Penal mercantilizado se encamina para una tendencia autofágica, en la cual el sistema responsable por fortalecer el ordenamiento en su sesgo preventivo general positivo acaba perdiendo su referencial de intimidación, cuyo registro simbólico acaba agotándose.

Palabras-clave: Derecho Penal Tributario – Encubrimiento Fiscal – Causa extintiva de la punibilidad – Parcelación – Pago de tributo – Suspensión de la punibilidad

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 01 |
| 1. DA CRIMINALIZAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS | 03 |
| 1.1 Histórico legislativo dos Crimes de Sonegação Fiscal e Contra a Ordem Tributária | 05 |
| 2. DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL - ALGUNS ASPECTOS | 10 |
| 2.1 Classificação dos crimes contra a ordem tributária. | 10 |
| 2.2 Da culpabilidade –breves considerações | 13 |
| 2.3 Dificuldade financeira como causa de exclusão da ilicitude nos crimes de sonegação fiscal | 15 |
| 3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E AÇÃO PENAL, VÍNCULOS NECESSÁRIOS: A DESCONSTRUÇÃO DO MITO DA INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS | 19 |
| 3.1 Do julgamento do pedido liminar na ADIN nº 1.571 120 | 20 |
| 3.2.Do julgamento do Habeas Corpus 81.611 122 e do Mérito da ADin 1571..... | 23 |
| 3.2.1 Do Mérito da ADin 1571 | 29 |
| 4. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE | 31 |
| 4.1 Cláusulas gerais de extinção da punibilidade | 31 |
| 4.2 Natureza jurídica e fundamento das novas causas extintivas da punibilidade: distorção nos delitos fiscais do nosso ordenamento pátrio | 36 |
| 4.2.1Pagamento como causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários: breve Histórico Legislativo..... | 39 |
| 4.3 Efeitos penais do PAES: a extinção da punibilidade com o pagamento integral do débito em qualquer fase do processo..... | 44 |
| 4.4 O Parcelamento do Débito Tributário: controvérsia | 48 |
| 4.4.1 O parcelamento e as hipóteses em que sua concessão é proibida | 49 |
| 4.5 Crítica | 52 |
| CONCLUSÃO | 55 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 56 |

INTRODUÇÃO

No nosso ordenamento pátrio, florescem, cada vez mais, institutos que retiram a pretensão punitiva do Estado, após a configuração do crime tributário, dos quais exemplo mais patente é o pagamento do tributo, hoje sem limite temporal preconizado.

Neste norte, merece realce a possibilidade de o agente delituoso ter suspensa a pretensão punitiva contra si, caso venha a aderir ao plano de reestruturação fiscal proposta pela União na Lei 10.684/03. Iniciado o parcelamento do tributo, o processo penal será suspenso, aguardando-se o pagamento integral, oportunidade em que a punibilidade poderá ser extinta. Ou ainda, verificado o pagamento imediato do tributo, sem a adesão ao parcelamento, estará também extinta a punibilidade.

Diante de tais fatos, emergem as principais indagações da presente pesquisa, as quais estarão focadas no desenvolvimento deste estudo. Existe o interesse do Estado em punir, penalmente, o sonegador? Ou é mitigado pela coleção de causas que obstaculizam o cumprimento da pena originalmente preconizada no tipo? Os benefícios penais na esfera penal tributária não acabam por degenerar o próprio sistema penal?

Apresentado tal panorama, pretendemos demonstrar no presente trabalho monográfico que, a pretexto de criar alternativas à crescente crise financeira advinda da inadimplência fiscal, acabou instituindo-se verdadeira banalização dos ilícitos tributários, valendo-se dos próprios diplomas legais para tanto.

No primeiro capítulo, apresentamos o histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e tributário, por meio do que procuramos entender qual é, de fato, o bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário.

No segundo e terceiro capítulos, preocupamos-nos em abordar como estão sendo solucionadas algumas questões importantes sobre os crimes de sonegação fiscal, as quais

foram, de certa forma, controvertidas na doutrina e jurisprudência, como a questão do exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal nos delitos tributários.

No momento final, abordarmos o tema principal da pesquisa, a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, em especial o pagamento como causa extintiva da punibilidade, parcelamento e seus efeitos, entre outras questões.

Utilizamo-nos do método de pesquisa de compilação, realizando, inicialmente, uma revisão bibliográfica sobre escritos de matéria jurídica tributária, penal, processual penal, processual administrativo, em consonância com a legislação infraconstitucional extravagante.

Em seguida, buscamos decisões judiciais sobre o tema, a fim de verificarmos a evolução do tratamento dado à matéria, especialmente pelos Tribunais Superiores.

1. DA CRIMINALIZAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

O Direito tutela somente aqueles interesse ao qual o grupo social reconheça a necessidade de normatização. Desse modo, as condutas nocivas à convivência humana receberão tratamento repressivo mais ou menos intenso conforme o grupo estabeleça a relevância dos valores que o comportamento em questão veio a violar¹.

Os interesses socialmente reconhecidos foram doutrinariamente denominados bens jurídicos, sendo hierarquicamente ordenados segundo a consciência social de sua importância.

Restringindo ainda mais o campo de atuação do Direito, temos que o Direito Penal de um Estado Democrático de Direito prima pela defesa de bens jurídicos considerados mais importantes e necessários para própria sobrevivência da sociedade, somente podendo criar e implementar normas penais que tenham o condão de punir ofensas relevante aos bens jurídicos considerados essenciais.

Rogério Greco explica que no *“Direito Penal objetiva-se tutelar os bens que, por serem extremamente valiosos, não do ponto de vista econômico, mas sim político, não podem ser suficientemente protegidos pelos demais ramos do Direito.”*²

Assim, enquanto houver opção jurídica menos grave a resguardar o bem jurídico, este deverá ser adotado em detrimento da solução penal, a qual se justifica *como ultima ratio* para o legislador, em razão da gravidade que a persecução criminal representa para o sujeito passivo, pois sanciona com penas que restringem direitos fundamentais do cidadão, como a liberdade.

¹ SALES, Camila. **A necessidade de esgotamento da discussão na via administrativa e os crimes contra a ordem tributária.** p.12

² **Curso de direito penal,** p.4.

A tarefa de escolher os bens jurídicos-penais cabe ao legislador, respeitando os direitos fundamentais atribuídos a toda pessoa humana, também consagrados pela Constituição³.

Daí então, podemos inferir que o legislador pátrio buscou a proteção penal para punir ofensas às obrigações tributárias, pois considerou insuficiente a proteção dada pelo ramo administrativo.

A infração tributária convive com o delito de natureza tributária, como aduz Paulo de Barros Carvalho:

“O comportamento violador do dever jurídico estabelecido em lei tributária pode revestir as características de meras infrações ou ilícitos tributários, bem como de crimes fiscais, dessa maneira definidos em preceito legal. Entre tais entidades existe uma distinção formal e, atrás disso, uma grande diferença de regime jurídico, posto que os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do direito Penal, ao passo que as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do direito administrativo.”⁴

As sanções aos delitos e infrações tributárias têm a mesma finalidade, qual seja, de forçar o pagamento do crédito público, sendo o único argumento válido para justificar o momento em que uma infração tributária passa a ser delito é o que a lei assim o rotule, com que o batismo oficial se transforma no único componente dimensionador de sua natureza jurídica.⁵

A caracterização de uma infração como ilícito administrativo ou delito se dá segundo o grau de violação ao ordenamento jurídico decorrente. A diferença, pois, seria apenas de grau, de quantidade de lesão, já que, em essência, ambas as infrações se apresentam como meios para punir e evitar lesões a interesses fundamentais da sociedade.

³ op. Cit, p.6-7.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p.543.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**, p.26.

Como será estudado adiante, o legislador brasileiro parece destoar do que preceita o Direito Penal, ao editar leis que criminalizam condutas que ofendem os bens jurídicos também tutelados pelo Direito Tributário, e ao mesmo tempo, estabelecer mecanismos que extinguem a punibilidade, sem respeito ao viés preventivo geral positivo e preventivo especial da pena, o que acaba por comprometer o referencial de intimidação.

1.1 Histórico legislativo dos Crimes de Sonegação Fiscal e Contra a Ordem Tributária

Na Antiguidade, a primeira infração tributária a receber o status penal foi o contrabando, sendo, na Idade Média, punido com pena de morte ou de mutilação das mãos.

No Brasil Colônia, dada as características geográficas e a vasta extensão territorial, este fato foi um problema constante. A primeira apreensão de mercadorias como contrabando em nosso território foram quinhentos pares de baralho a bordo de um dos navios do Governo-Geral Tomé de Souza⁶.

As Ordenações Filipinas, das quais nasceu o Direito Penal Brasileiro, tratavam de forma assistemática as condutas semelhantes ao contrabando e aos descaminho, estabelecendo que certas “cousas” não poderiam ser levadas para fora do Reino sem licença de “El-Rey”, sendo que referida licença custava duas dízimas (quinto). A pena definida consistia no perdimento de bens, contemplando a hipótese de o anunciante ser beneficiado com a metade dos bens perdidos⁷.

As Ordenações posteriores seguiram na repressão dessas condutas, sendo cominadas penas de confisco ou perdimento de bens e, em casos extremos, até pena de morte ou de degredo.

O Alvará de 1740 veio regular a circulação do ouro, sob pena de confisco. Em

⁶ Camila Sales. **A necessidade de esgotamento da discussão na via administrativa e os crimes contra a ordem tributária**.p.16

⁷ Ibid, mesma página.

1760, Marquês de Pombal, ministro de D. José, introduziu a “avença”, tributo que reclamava o pagamento de uma parcela da produção industrial e agrícola. O Decreto de 11 de junho de 1808 determinava apreensão de mercadorias com trânsito irregular, tendo sido, em 1809, criada a Divisão Militar da Guarda Real de Polícia a fim de reprimir o contrabando e o descaminho.

O Código Criminal do Império, de 1830, criminalizou o contrabando e o descaminho, inserindo-os na Segunda Parte, Título VI (Dos Crimes contra o Tesouro Publico e Propriedade Publica), Capítulo III(Contrabando), art. 177.

Posteriormente, o Código penal Republicano, de 1890, reiterou a disciplina do delito em epígrafe, contudo o inseriu no Livro II, título VII(Dos Crimes contra a Fazenda Pública), Capítulo único (Do Contrabando), art. 265⁸.

Sendo a segurança nacional bem de maior valia a ser preservada, no contrabando e descaminho, as implicações tributárias e lesões ao crédito sempre foram considerados em segundo plano na ocorrência do delito.

O Código Penal de 1941 não continha capítulo específico sobre crimes fiscais ou contra ordem tributária. A ação ou omissão que implique supressão ou redução, não autorizada em lei, de tributo ou contribuição poderia, observadas as circunstâncias de cada caso, ser enquadrada em vários dispositivos da legislação codificada.

Não tratou o Decreto-Lei n° 2.848/40 (Código Penal) da questão da evasão com detalhamento que tutelou o patrimônio individual, em face do movimento histórico em que fora elaborado, sob a influência de correntes iluministas, nas quais o individualismo era fortemente prestigiado⁹. Apenas o contrabando (art. 334) mereceu uma atenção do legislador, que considerou somente esse aspecto do não recolhimento de tributos.

Comenta Cícero Marcos Lima Lana que “o pagamento de tributos não era uma conduta a ser seguida; pelo contrário, determinados e numerosos círculos sociais tratavam com grande consideração justamente aqueles que se esvaíam do recolhimento, através da

⁸ BARETTA, Gilcean Allen, **Os crimes Fiscais e Previdenciários: a extinção de punibilidade**, p.78.

⁹ Ibid, p.78.

adoção de artifícios e medidas fraudulentas. O deixar de recolher tributos, por intermédio de manobras evasivas era considerado um modo de obtenção de êxito econômico, e não uma conduta reprovável criminalmente”.¹⁰

Gilciane Allen Baretta aduz que com a transformação política no sentido de um Estado social e conseqüente intervenção em setores antes deixados à livre iniciativa privada, gerou-se a necessidade de auferir mais recursos para cumprimento dos novos fins propostos. Assim, a preocupação com a evasão cresceu e com isso, a necessidade de tipificar especificamente condutas desviantes para eficaz repressão.¹¹

Nesse contexto, é editada a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, considerada a mais importante etapa na evolução legislativa que, a partir de 1964, procurou dotar o sistema tributário de instrumentos eficazes no combate à evasão fiscal publicada no regime militar de Castelo Branco¹². A par de disposições outras, definiu o crime de sonegação fiscal, criando quatro tipos configuradores da sonegação fiscal.

Posteriormente, a Lei nº 5569/69 que acrescentou outra figura, com o que a sonegação fiscal poderia ser enquadrada em cinco condutas, *in verbis*:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

¹⁰ Crimes de sonegação Fiscal e o Princípio da Intervenção mínima, p.49-50.

¹¹ Os crimes fiscais e previdenciários: a extinção da punibilidade, p.78

¹² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**, p. 52.

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. [\(Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969\)](#)

Por outro lado, quando a conduta delituosa dissesse ao não-recolhimento de contribuição previdenciária descontada dos empregados, era ele equiparado à apropriação indébita e como tal punido.

Esclarece Hugo de Brito Machado que “todos aqueles comportamentos podiam ser capitulados no art. 171, que define estelionato, ou nos arts. 297, 298 e 299 do Código Penal, que definem os crimes de falsidade material ou ideológica de documentos.”¹³

Em verdade, “os tipos penais descritos na lei que instituiu os chamados ‘crimes de sonegação fiscal’ já se encontravam inseridos em diversos artigos do Código Penal, sendo que o único traço distintivo é o elemento subjetivo do injusto, contido nas condutas referidas pela Lei n 4.729/65, que têm como núcleo a intenção e a vontade de causar dano à Fazenda Publica”.¹⁴

A Lei nº 4.729 cominava pena de detenção de 6 meses a 2 anos e multa, bem como admitia a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido e para os réus primários cominou pena exclusivamente de multa.

Por entenderem ser a lei muito benévola com a falsidade na área dos tributos, alguns operadores do direito resistiram à sua aplicação e denunciavam pelo crime-meio, por esse cominar pena mais elevada, desrespeitando o princípio da especialidade. Alécio Adão Lovatto comenta que, por um bom tempo, promotores, juízes, advogados e fiscais tiveram dificuldades em lidar com o aspecto criminal da sonegação fiscal, induzindo a absolvições e

¹³ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito tributário**, p.437

¹⁴ PIMETEL. Manoel Pedro. **Crimes de sonegação fiscal**. *Revista do Advogado*, n.24, p.6, *apud Ibid.*, p. 53.

condenações injustas.¹⁵

Após contínuas alterações na lei, ora em relação a tipicidade, ora em relação às causas de extinção da punibilidade, em 1990, a Lei nº 8.137 de 27 de dezembro, criou o crime contra a ordem tributária, descrevendo as diversas condutas em que ele se materializaria, sempre com o propósito de reduzir ou suprimir tributos ou contribuições previdenciárias.

Dando tratamento mais amplo à matéria que sua precursora (Lei. 4.729/65), a Lei 8.137/90 instituiu mais alguns tipos que não encontram correspondência com a lei anterior, aperfeiçoando a regulação da matéria, mediante definições mais abrangentes, ampliação das penas, extensão da responsabilidade penal de terceiros colaboradores, dentre outros aspectos.

A Lei n 8.137 regulou inteiramente a matéria relativa aos crimes de sonegação e apropriação indébita do tributo, tendo revogado todos os diplomas anteriores que dispunham sobre essas questões, inclusive a Lei. 4.729/65, tendo em vista o que dispõe o art.2º, §1º, da LICC.¹⁶

¹⁵ **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**, p.13.

¹⁶ Art.2º, §1º, da LICC : A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

2. OS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

2.1 Classificação dos crimes previstos no art. 1º e 2º da Lei 8.137/90

Inicialmente, é importante aduzir que os crimes podem ser classificados, em relação ao seu resultado¹⁷, em:

- a) de mera conduta (sem resultado finalístico)
- b) formais (de vento naturalístico cortado ou de consumação antecipada)
- c) materiais (de resultado)

Crime material é aquele em que há necessidade de um resultado externo à ação, descrito na lei, e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta (ex. homicídio: morte).

Crime formal é aquele em que não há necessidade de realização daquilo que é pretendido pelo agente e o resultado jurídico previsto no tipo ocorre em concomitância com o desenrolar da conduta (ex. no delito de ameaça, a consumação dá-se com a prática do fato, não se exigindo que a vítima realmente fique intimidada; no de injúria é suficiente que ela exista, independentemente da reação psicológica do indivíduo).

No crime de mera conduta, a lei não exige qualquer resultado naturalístico, contentando-se com a ação ou omissão do agente. Em outras palavras, o crime é classificado como sendo de mera conduta quando não é relevante o resultado material (ex.: violação de domicílio, ato obsceno, omissão de notificação de doença e a maioria das contravenções).

A Lei 4.729/65 não definia o crime de sonegação fiscal como crime material. Consumava-se o crime independentemente do não-pagamento do tributo. Era pacífico o entendimento, na vigência da Lei nº 4.729/65, de que os tipos de sonegação fiscal eram de mera conduta ou puramente formais, pois aperfeiçoavam independente do resultado lesivo, sendo irrelevante o fato de haver efetiva redução ou supressão do tributo. Assim, não se admitia a forma tentada.

¹⁷ GRECO, Rogério. *Curso de direito penal. Passim*

A vigência da Lei 8.137/90 alterou esse panorama jurídico.

A lei 8.137/90, tendo em vista o sujeito que os pratica, distinguiu os crimes contra a ordem tributária em duas ordens: os crimes praticados por particulares e dos crimes praticados por funcionários públicos.

Os crimes praticados por particulares, que ora nos interessa no presente trabalho, são tipificados nos artigos 1º e 2º. Os crimes definidos no art.1º podem ser chamados de crimes de sonegação fiscal em sentido próprio, sendo crimes materiais, de resultado, cujo crime-meio é a falsidade material ou ideológica; enquanto os do art. 2º são crimes formais, mistos, que envolvem crimes de sonegação fiscal (presença de falsidade e desvio de incentivos) e impróprios, cujo conteúdo nada teria com a definição legal de crimes de sonegação fiscal (inc. II).¹⁸

Vejam os textos do artigo 1º da Lei 8.137/90 que diz:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

¹⁸ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários**, op. Cit. p. 75.

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Os crimes definidos no art 1º centralizam-se na ação do agente, de forma alternativa, em dois verbos nucleares: *reduzir* ou *suprimir* tributo, contribuição social e qualquer acessório. Se não ocorrer uma das hipóteses, não haverá crime, pois o crime só é possível nesse caso se houver dano ao Erário, daí ser o crime de resultado, cujo elemento é o dolo específico, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo.¹⁹

Apesar da literalidade do dispositivo legal, ainda existia dúvida na doutrina e na jurisprudência se o art. 1º tratava-se de crimes de resultado. Com o julgamento do HC n.º 81.611 (Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 13.05.2005), cuja repercussões serão melhor analisadas adiante, a matéria foi pacificada, haja vista que o tipo previsto no art. 1º da Lei n.º 8.137/90 foi considerado como de resultado.

Já os crimes tributários previstos nos incisos I a V do artigo 2º são crimes formais, uma vez que a sua consumação prescinde do real alcance do resultado deliberadamente pretendido pelo agente infrator (escusa do pagamento do tributo), sendo necessário que o agente realize o comportamento previsto no tipo penal, devendo estar presente o ardil ou a fraude contra a Fazenda Pública. *In verbis*:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

¹⁹ Nesse sentido, ALEXANDE YOSHO HAYAHSA, ALICE BIANCHONI, ANDERSON FURLAN, CARLOS CESAR SOUSA CINTRA, IVSON COELHO, **In Sanções Penais Tributárias**.

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Luiz Regis Prado, na obra *Direito Penal Econômico*²⁰, espousa entendimento semelhante, ao afirmar que condutas previstas no art. 2º são de mera atividade, porque, embora haja a indicação de resultado em seu conteúdo formal, não se exigindo a ocorrência deste último para sua consumação.

2.2 Da culpabilidade - breves considerações

A culpabilidade está ligada ao elemento subjetivo da conduta reprovável e tanto pode decorrer de uma ação ou omissão pré-ordenada do agente para produzir o resultado, ou por assumir o risco de produzi-lo, como pode decorrer de negligência, imprudência ou imperícia.

A culpabilidade tem como elementos ou pressupostos a *imputabilidade*, que é a autodeterminação do agente e capacidade de entender o fato; a *potencial consciência da ilicitude*, que é a possibilidade do agente conhecer o caráter ilícito do fato, relacionado ao nível cultural; e a *exigibilidade de conduta diversa*, em que se analisa o livre arbítrio do agente, se no ato o agente tinha escolhas.

Os tipos penais dos crimes de sonegação fiscal necessitam da presença do elemento subjetivo finalístico “dolo” para que possam estar perfeitamente preenchidos.

A Lei 8.137/90 não arrolou modalidade culposa nos crimes contra a ordem tributária, justamente por suas condutas sempre exigirem a vontade deliberada de suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social mediante fraude.

Concernente aos crimes de sonegação fiscal, arraigou, nos meios jurídicos, o conceito de ser a ordem tributária extremamente complexa, sendo impossível observá-la sem que se cometa erros.

Contudo, os crimes de sonegação fiscal, via de regra, são cometidos por cidadãos que possuem conhecimento lesivo, intelectual e social suficientes para compreenderem, e muito bem, a conduta por eles praticados.²¹

O sujeito que pratica o fato típico deve saber ou ter condições de saber, segundo as mais elementares regras de convivência, que está ferindo uma regra de proibição, atacando bem jurídico caro à sociedade. Desconhecendo a regra de proibição por não ter condições potenciais de conhecê-la, não será culpável.

Assevera Alécio Lovato:

“(..)na esfera tributária, existe para o contribuinte este dever de informar-se, não sendo plausível que aduza a falta de consciência da ilicitude. Mais, a maioria das atividades, especialmente as comerciais e as industriais, exige a contratação de alguém especializado que faça a contabilidade da empresa, o qual tem o dever de

²⁰ RT, 2004, p. 435-439.

²¹ LANA, Cícero Marcos Lima. **Os crimes de Sonegação Fiscal e o Princípio da Intervenção Mínima**, p.103.

informar ao contribuinte, como este tem o dever de informar-se. A dupla obrigatoriedade (de informar e de informar-se), na área dos crimes contra a ordem tributária, afasta a invocação de falta de consciência da ilicitude, quando não foi ela exercida”.

Todavia, ressalta que “a busca da informação, aliada à ausência de má-intenção, significa não ter o agente consciência da ilicitude. Não só ausência dela, como do dolo”.²²

Tal ausência de vontade e finalidade acontece, por exemplo, quando o sujeito ativo promove uma interpretação errônea das leis que regulamentem a matéria tributária, créditos, débitos, recolhimento, alíquotas, bases de cálculos, etc.

Quando o contribuinte pratica determinado fato típico motivado por uma falsa representação quanto ao alcance e significado de alguns destes elementos normativos de tipo incorre em erro de tipo.

A jurisprudência vem reconhecendo o entendimento que a interpretação equivocada da lei pelo contribuinte excluiu o crime tributário face o erro²³.

Olhando de forma positiva a evolução da doutrina penal em torno do erro, destaca Hugo de Brito Machado que “se o erro de interpretação das leis não fosse capaz de elidir a configuração do crime, a relação de tributação deixaria de ser uma relação jurídica, para voltar a ser, como foi em sua forma primitiva, uma relação simplesmente de poder”.²⁴

²² Ob. Cit. p.69.

²³ HABEAS CORPUS. ERRO DE INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE FRAUDE. 1. A errônea exegese da lei tributária quanto ao cálculo correto do ICMS no lançamento de crédito, em face da diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem, ausente o elemento fraude, não configura a infração tipificada no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90. 2. A segurança jurídica não pode nem deve permitir que simples desencontros interpretativos, ocorrentes muitas vezes até mesmo nas altas esferas do Judiciário sirvam de pretexto para acionamento da Justiça Criminal, como meio rápido, eficaz e expedito de incrementar as receitas governamentais. 3. Na operação não houve fraude nem inserção de elementos inexatos em documentos, mas mero aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de transações interestaduais. 4. Ordem concedida. (RHC - RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS - 7798/PR-Rel. Min. Fernando Gonçalves- DJ 14/06/1999 P.227.)

²⁴ **Estudos de Direito Penal Tributário**, p.58.

2.3 Dificuldade financeira como causa de exclusão ilicitude ou da culpabilidade nos crimes de sonegação fiscal

É bastante comum os empresários que respondem a ações penais por sonegação fiscal invocarem em sua defesa inexigibilidade de conduta diversa, sob a alegativa de se encontrar em situação financeira difícil, justificando a preferência no pagamento a fornecedores e aos empregados como forma de manutenção da atividade empresarial, na tentativa de adimplir suas obrigações tributárias posteriormente. Assim, clamam pelo reconhecimento da excludente de culpabilidade.

Ainda, os contestantes culpam o governo pelos problemas pela quais a economia nacional tem passado, mormente em razão dos fracassados planos econômicos, bem como pela voracidade do Estado em arrecadar, criando novos tributos que, cada vez mais, o contribuinte enfrenta dificuldades para honrá-los.

Para Hugo de Brito, “a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso de dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga”.²⁵

É bem verdade que deixar de pagar tributo ou contribuição, por si só, não configura crime, ainda mais se o sujeito passivo registrou todas as operações tributáveis e não prestou declaração falsa.

Assim, se o contribuinte encontra-se em situação financeira difícil, deve diligenciar para que todas suas operações estejam adequadamente escrituradas, declarando, desta forma, sua dívida ao fisco, o que restaria ausente o elemento subjetivo do tipo penal.

Entende-se que, para excluir a responsabilidade do contribuinte, é necessária a análise técnica acerca da intensidade do percalço econômico, para evidenciar a aludida excludente da culpabilidade.

²⁵ Op.cit., p.171-172

Atenta-se, porém, para o fato de que haverá crime se o inadimplemento decorrer de quaisquer condutas fraudulentas previstas na Lei 8.137/90, que tem como núcleo a falsidade, material ou ideológica, não se aproveitando a exclusão da ilicitude mencionada.

A jurisprudência vem acolhendo tal tese de exclusão da culpabilidade nos crimes de sonegação fiscal, desde que cabalmente demonstrada nos autos pelo contribuinte a dificuldade financeira e a inexistência de condutas fraudulentas, como esclarecem os acórdãos a seguir:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. NOTA CALÇADA. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. DIFICULDADES FINANCEIRAS. NÃO COMPROVAÇÃO.

(..)

*3. Dificuldades financeiras por que passe a empresa não podem, em princípio, ser alegadas com proveito como excludente de ilicitude, no nível do estado de necessidade, pois a figura, tal como traçada pelo Código Penal (art. 24), impescinde de um conflito entre sujeitos de direitos legítimos, em que um perece para que o outro sobreviva, situação inócurrenre na espécie, também não pode embasar o pedido de desclassificação de crime contra a ordem que tributária para exercício arbitrário das próprias razões (art. 345 - CP)*²⁶.

PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N. 8.137/1990, ARTIGO 10. RECURSO ADMINISTRATIVO. ESTADO DE NECESSIDADE. DOSIMETRIA.

(...)

*3. A alegação de dificuldades financeiras que pode ser considerada como excludente de criminalidade, deve estar cabalmente comprovada nos autos, o que não se verifica na hipótese e, também, não se aplica ao caso concreto por se tratar de crime de sonegação fiscal mediante fraude.(...)*²⁷

²⁶ Ap. – 199733000101726 : Terceira Turma, Trf - Primeira Região, Relator(A) Desembargador Federal Olindo Menezes, Data Da Decisão: 26/03/2007 Data: 13/04/2007 Pagina: 24 Fonte Dj,v.u.)

²⁷ Acr. 200038020040661, Quarta turma, TRF- Primeira Região, Relator Desembargador Federal Mário César Ribeiro

Adverte Anderson Fulan²⁸ que as dificuldades financeiras da empresa como causa supra legal de exclusão da culpabilidade deve ser admitida com muita cautela e com devido temperamento, somente podendo ser admitidas aquelas que se situem fora do espectro normal dos riscos comuns a qualquer empreendimento.

O juiz professor cita ainda a seguinte jurisprudência:

*“Dificuldades financeiras são próprias nos ciclos econômicos, ainda mais em ambientes recessivos como os presenciados na realidade econômica brasileira contemporânea. Todavia, não é qualquer oscilação que permite a exclusão do dolo, ou a configuração de estado de necessidade e inexigibilidade de conduta diversa suficiente para elidir a obrigação tributária e as conseqüentes repercussões penais. Fosse admitida a inexistência de delito sob a frágil alegação de ‘dificuldades financeiras’ (normalmente atribuídas a planos econômicos governamentais), não haveria campo para aplicação da lei penal, pois muitas empresas nacionais têm dificuldade em cumprir obrigações tributárias”.*²⁹

Empréstimos, financiamentos, demissões de empregados, redução de pró-labore, venda de bens pertencentes à pessoa jurídica e aos sócios, configuram medidas lançadas pela empresa com dificuldades financeiras e propiciadores de eventual reconhecimento de inexigibilidade de conduta diversa quanto ao pagamento de tributos³⁰.

²⁸ In **Sanções Penais Tributárias**, p.89.

²⁹ TRF da 3ª Região, ACR 1999.61.050005669-1/SP, 2 TURMA, Juiz Cotrim Guimarães, DJU 07.05.2004, p.663.

³⁰ Ibidem, mesma página.

3. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E AÇÃO PENAL, VÍNCULOS NECESSÁRIOS: A DESCONSTRUÇÃO DO MITO DA INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS

Após o advento da Lei 8.137/90, tornou-se mais intenso a discussão, na doutrina e na jurisprudência, sobre a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário para a consumação dos crimes fiscais em que a supressão ou redução do tributo configura elemento essencial para caracterização do delito.

Quando da vigência da Lei 4.729/65, o Supremo Tribunal Federal, após vários julgados sobre os crimes de sonegação fiscal, editou a Súmula 609, com a seguinte redação: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

A partir de então, houve uma inadequada interpretação da referida súmula, entendendo-se que, ao exigir o prévio esgotamento da via administrativa para a propositura da ação penal nos crimes tributários, estar-se-ia transformando a ação penal em pública condicionada, contrariando o decidido pela Corte Suprema.

Acompanhando essa discussão, pairava a controvérsia sobre a independência das instâncias administrativa e criminal relativo ao reconhecimento da existência do tributo suprimido ou reduzido. A importância prática da celeuma residia na admissibilidade jurídica de denúncia ofertada pelo Ministério Público independentemente da constituição definitiva do crédito.

A Lei 9.249, de 1995, previu em seu artigo 34, *verbis* “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”. Assim, para evitar responder a uma ação penal, poderia o devedor realizar o pagamento dos tributos, antes da denúncia. Mas, se o devedor entendesse indevido o valor auferido no lançamento, e quisesse impugnar pela via administrativa, poderia correr o risco de ter a denúncia recebida.

As discussões sobre o tema foram reavivadas, ainda mais, com a edição da Lei 9.430/96, ao dispor o art. 83 que “a representação fiscal para fins penais será encaminhada ao

Ministério Público, após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito correspondente.”

Na doutrina, as opiniões foram as mais diversas, considerando a representação fiscal como elemento normativo do tipo penal, condição objetiva da punibilidade, condição de procedibilidade ou ainda questão prejudicial

Toda essa discussão será fundamental para o desenvolvimento do próximo capítulo, quando discutiremos o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade, especialmente as alterações legais quanto ao momento de fazê-lo para operar tal efeito de excludente da punibilidade, objeto principal do presente estudo.

3.1. Do julgamento do pedido liminar na ADIN nº 1.571 120

Com a edição da referida Lei 9.430/96, alguns doutrinadores, como Alberto Toron e Edson Torihara³¹, entenderam que se criara uma condição de procedibilidade dos delitos tributários, ao se estabelecer que a representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público, após proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito correspondente (art. 83).

Sobre ao assunto, vejamos o pensamento do renomado professor e Ministro aposentado Edson Vidigal³² do Colendo Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

*“(...) tenho sustentado que o exaurimento da instância administrativo-fiscal para apuração da responsabilidade tributária **é condição de procedibilidade** para a propositura da Ação Penal. E assim, tenho votado, na esperança de que o debate induza os demais que julgam as novas reflexões, de modo a que a nossa jurisprudência possa evoluir também quanto a esse delicado tema.”(grifo acrescido)*

Para outros, como Antônio Carlos Barandier, o art. 83 da Lei 9.430/96 tratava, em

³¹ Crimes tributários e condição de procedibilidade. Boletim IBCCrim, nº51, p.8., fev., 1997.

³² VIDIGAL, Edson. Fluxos de Cadeia ou de Caixa: o Exaurimento da Instância Administrativo-Fiscal como Condição de Procedibilidade para a Ação Penal. Revista da AJUFE, nº 60, jan./mar. 1999, p. 68.

verdade, de condição objetiva de punibilidade, qual seja, a definição do efetivo crédito tributário para que se possa nascer o direito concreto de punir, como ocorre à exemplo do decreto da quebra nos crimes falimentares.³³

Ainda havia os que imaginavam, como Hugo de Brito Machado³⁴, o art. 83 como uma questão prejudicial heterogênea, paralisando o processo criminal até que a questão sobre o débito fosse solucionada na via administrativa, o que seria uma forma de corrigir distorções ocasionais pela precipitada representação formulada pelo órgão fiscalizador ao Ministério Público, o que ensejava, muitas vezes processos injustos.³⁵

Em entendimento oposto aos acima expressados, o então Procurador Geral da República Geraldo Brindeiro propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade, em atendimento a solicitação formulada de Procuradores da República de São Paulo, que inquiriam inconstitucional o art.83, por entenderem ser o dispositivo uma tentativa de subordinação do Poder Judiciário ao Poder Executivo. Vejamos trecho da petição inicial da referida ADIn:

“(...) Merece destaque, do requerimento formulado pelos ilustres membros do Parquet, os argumentos aduzidos quanto a art. 129, inciso I, da Carta da República. Estabelece esta norma constitucional que é função institucional do Ministério Público ‘promover, privativamente, a ação penal pública’. Foi, portanto, confiado somente ao Ministério Público a função constitucional de realizar o juízo sobre a existência, ou não de crime em tese a ensejar o oferecimento da denúncia, ou seja, de decidir se há indício de conduta delituosa capaz de fundamentar a acusação criminal em juízo. E tal missão, por ser exclusiva do Ministério Público por força da mencionada norma constitucional, não pode ficar dependente da iniciativa de outros órgãos ou pessoas, salvo em casos nos quais o interesse pessoal do sujeito passível é considerado relevante pelo Estado do que a exigência de repressão da conduta ilícita.(...)Não cabe ao cidadão ou ao órgão público realizar a opinio delicti, isto é, o juízo sobre a existência, ou não, de ilícito penal, porquanto -frise-se -tal função é privativa do Parquet. No caso da ora impugnada, quando o legislador ordinário condicionou a notícia criminis contra a ordem tributária à ‘decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário’, afrontou o art. 129, inciso I, da Constituição Federal, pois, em

³³ Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o Sistema Tributário. Boletim IBCCrim, n57, p.13, ago., 1997.

³⁴ **Estudos De Direito Penal Tributário** p.125-168.

³⁵ Nesse sentido, Sérgio Rosenthal. A Lei n° 9.430/96 e os crimes tributários. Boletim IBCCrim, n 52, p.8, mar., 1997.

última análise, condicionou o exercício da função institucional do Ministério Público de promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária.”

Por votação unânime, em 20.3.97, o Egrégio Tribunal indeferiu o pedido de medida liminar, nos termos do voto do Relator, *in verbis*:

“Dispondo o art. 83, da Lei nº 9430 /1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo notícia criminis, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 001º e 002º, da Lei nº 8137 /1990.

*Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei nº 9430 /1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, 00I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, **tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso.***

O art. 083, da Lei nº 9430 /1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público.

Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar.

Medida cautelar indeferida.”(grifos acrescidos)

Como vemos, restou decidido na liminar que o Ministério Público poderá requisitar instauração de inquérito policial para que se possa investigar de logo a fraude tributária, mas, ainda assim, não prescindir-se-á do procedimento administrativo fiscal levado a efeito por autoridade fazendária idônea, para que em seguida, constituído o crédito fiscal pela via competente e não exercitado pelo contribuinte o seu direito de ser extinta sua punibilidade pelo pagamento, possa, então, deflagrar ação penal tributária.

3.2 Do julgamento do Habeas Corpus 81.611 122 e do Mérito da ADIn

1571

O Supremo Tribunal Federal firmou seu posicionamento sobre questões apontadas no início do capítulo, quando do julgamento do mérito da ADIn 1.571 e do HC 81.611,

ocorridos ambos na sessão plenária do dia 10/12/2003, com publicação em 30/04/2004 e 13/05/2005, respectivamente.

O STF, por ocasião do julgamento do HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, no qual se discutia a possibilidade de oferecimento e recebimento da denúncia pela suposta prática de crime contra a ordem tributária, enquanto pendente de apreciação a impugnação do lançamento na sede administrativa, decidiu, por maioria, que:

EMENTA. I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

*1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADIn HC 1571), **falta justa causa** para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado - enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, **quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.***

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

Da análise da ementa acima, pode-se inferir que:

I) Os crimes previstos pelo art. 1º da Lei 8.137/90 são crimes materiais ou de

resultado;

Todos os Ministros do STF entenderam nesse sentido, com a exceção da ilustre Min. Ellen Gracie, que aduziu não se afiliar a tal corrente por entender que a punibilidade da conduta já está presente antes do desfecho da impugnação administrativa, tendo em vista o disposto no art. 34 da Lei n 9.249/95, que autoriza a extinção da punibilidade antes do recebimento da denúncia.

Com permissa vênia, o entendimento da Ministra parece equivocada, pelas razões já discutidas quando da análise da classificação dos crimes contra a ordem tributária, no item 2.1.

II) A consumação apenas ocorre com o lançamento definitivo, o qual tem a função de acerto e concretização da existência e extensão da obrigação tributária;

A instauração de processo crime, ou mesmo de inquérito policial, quando no trato de crimes contra a ordem tributária a fim de persecução da possível ilegalidade na apuração fiscal pelo contribuinte, carecem de, primeiramente, ter ocorrido a efetiva e indubitável constituição do crédito tributário.

Isso reflete imposição do próprio Código Tributário Nacional, o qual define, em largas linhas, que o crédito só se torna exigível após a sua constituição, sendo que esta ocorre pelo instituto denominado de *lançamento*.

De acordo com o art. 114 do CTN, a obrigação tributária é *ex lege* e tem seu surgimento com o fato jurídico tributário, ou seja, quando da perfeita subsunção do fato à norma, adequando-se aquele a um arquétipo de incidência de alguma exação.

Não objetivando aprofundar-se em inúmeras digressões doutrinárias sobre a natureza jurídica do *lançamento*, mas conceituá-lo para o presente momento, utilizamo-nos da definição via interpretação lógico-sistemática do instituto no Código Tributário Nacional, como bem realizado por PAULO DE BARROS CARVALHO³⁶, *in litteris*:

³⁶ Curso de direito Tributário, p.423

“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileiro uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaços-temporais em que o crédito há de ser exigido.”

Do asseverado, o lançamento tributário é o que caracteriza e individualiza a obrigação oriunda de um fato jurídico tributário, resgatando-a de um plano geral e abstrato (norma definidora da exação) para um individual e concreto (fato jurídico-tributário), tornando-a líquida e, posteriormente, exigível.

Não havendo, até então, sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur") e determinado o respectivo valor ("quantum debeatur"), por meio do lançamento tributário, estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal.

Desse modo, a instauração de persecução penal, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico, faltando justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 - que é material ou de resultado.

Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "representação fiscal para fins penais" a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária.

De igual modo, a persecução penal no delito tipificado no art. 2º da Lei nº 8.137/1990 só poderá ter curso após a decisão final do processo administrativo.

III) A decisão definitiva do procedimento administrativo constitui verdadeira condição objetiva de punibilidade inconfundível com os elementos do tipo;

A Corte Suprema não encerrou a discussão acerca da natureza jurídica do prévio exaurimento do procedimento administrativo para o processo crime tributário, tendo definido duas opções para a sua caracterização: elemento normativo do tipo ou condição objetiva de punibilidade, admitindo que a consideração por uma ou por outra definição levam ao mesmo resultado decidido.

O Ministro relator Sepúlveda Pertence entendeu a decisão definitiva do processo administrativo como sendo uma condição objetiva de punibilidade, sustentando que se assemelha a condição que se tem em relação à sentença de falência nos crimes falimentares.

Todavia, tal entendimento não foi aceito por todos os Ministros, no julgamento do habeas corpus, bem como pela doutrina pátria.

O ministro Cezar Peluzo proferiu voto no sentido de adotar o entendimento de que o termo “tributo” inserido no texto legal pode ser identificado como elemento normativo do tipo, que só se reveste de característica de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dá a “chamada preclusão administrativa, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento”. O tipo penal só estaria integrado e perfeito “à data em que surge, no mundo jurídico, tributo devido, ou obrigação tributária exigível”, antes não se pode instaurar ação penal, por faltar-lhe justa causa.

Nesse sentido, também se posiciona César de Faria Júnior, ao criticar a posição adotada pelo relator ao tratar a matéria como condição objetiva de punibilidade:

*“Não se pode falar em ‘crime material contra a ordem tributária consumado’ sem a constatação da ‘supressão ou redução do tributo’ e, para tanto, há que se aguardar a decisão definitiva do procedimento administrativo fiscal. **Ad argumentandum**, seria mesmo que considerar consumado o crime de estelionato sem a prova da obtenção da “vantagem ilícita em prejuízo alheio”(art. 171, CP), ou homicídio, sem a prova do evento morte (art. 121, CP).”(grifo no original)*

Configura-se, pois, razoável a idéia de prévio exaurimento na esfera administrativa para que os órgãos de persecução penal possam objetivar uma suposta condenação no Juízo criminal, haja vista que o trânsito em julgado administrativo declararia a existência do crédito tributário suprimido ou reduzido pelo contribuinte. Desta forma, ao contrário, se configuraria flagrante falta de justa causa para perpetrar a ação penal.

Esta necessidade não é formal, ou processual, mas material e revela **condição de punibilidade** do sujeito ativo do delito tributário, ou seja, o autor de uma das condutas descritas no art. 1º da lei acima citada.

A necessidade de aguardar o resultado do processo administrativo, agindo apenas quando do lançamento definitivo do crédito tributário, decorre da exigência legal do Código de Processo Penal de estar presente a materialidade do crime para o oferecimento da denúncia.

Como o delito contra a ordem tributária é de resultado, ou seja, há necessidade de uma obrigação tributária para que incida o tipo penal previsto na Lei 8.137 de 1990, não há como apurar-se a materialidade do crime sem antes verificar na via administrativa a presença da obrigação fiscal.

Eis o que ensina o Ministro do Supremo Tribunal Federal Min. Sepúlveda Pertence sobre o tema, ao decidir o HC 81.611-DF:

*“ nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma **condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia deve ser rejeitada**, uma vez que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da administração fiscal, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo” (grifo nosso).*

Destarte, entendeu-se necessário o trancamento da ação penal sempre que a ação do Ministério Público não aguardar o desenlace do procedimento administrativo com o

lançamento definitivo do crédito tributário, eis que haverá prejuízo do réu uma vez que pode extinguir o crédito tributário antes da denúncia a fim de extinguir a punibilidade.

IV) A existência, montante e exigibilidade da obrigação tributária somente podem ser afirmados como decorrência do efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa;

Naquelas hipóteses em que optar o contribuinte por questionar a exigência na esfera administrativa, instaura-se o contraditório, também assegurado constitucionalmente, e neste caso, dispõe o CTN, produz-se o efeito legal da suspensão da exigibilidade do crédito, até a decisão final do processo, que, se favorável ao contribuinte, podendo-se até mesmo reconhecer a inexistência da obrigação tributária.

A constituição definitiva do crédito tributário pode ser definida como a preclusão recursal ao administrado, esta como a final inserção de norma individual e concreta pelo contribuinte no ordenamento jurídico, criando o vínculo relacional entre a Fazenda Pública e o contribuinte e, conseqüentemente, sua exigibilidade.

V) O prazo prescricional do crime não flui na pendência de procedimento administrativo, apenas se iniciando após o lançamento definitivo.

O Min. Relator sugeriu a suspensão do curso do prescricional em relação ao processo, cuja a instauração está obstada por falta de condição objetiva de punibilidade na compreensão do eminente julgador. Assemelhou a questão ao obstáculo ao início do curso prescricional decorrente da imunidade processual parlamentar através da sustação do processo pela Casa respectiva, hoje trazida expressamente pela CF/88, mas antes somente como construção jurisprudencial do Supremo.

O Min Carlos Velloso opinou, no julgamento, que a prescrição da ação rege-se pelo princípio da *actio nata*, assim, a ação penal, no caso, somente nasce com a realização do lançamento fiscal, com a constituição definitiva do crédito tributário.

O Min. Cezar Peluso lembrou o disposto no art. 111, I, do Código Penal, aduzindo que a prescrição penal só começa a correr da data em que o crime se consume, e o crime só se consolida no momento em que lhe reúne todos os elementos normativos do tipo.

Concluiu Min. Marco Aurélio:

“O bom senso conduz à conclusão de que não coabitam o mesmo teto a noção de sonegação fiscal, a existência do processo administrativo com eficácia suspensiva e, mesmo assim, a ação a ser intentada pelo Ministério Público. Não cabe, aqui, o argumento ad terrorem da impunidade, porque não é dado falar em prescrição, se a ação penal ainda não nasceu, por ausente a justa causa para a propositura”.

Finalmente, apesar da conclusão pela falta de caracterização do delito por ausente justa causa, decidiram os Ministros deixar expressa na ementa do julgamento a de definição quanto á suspensão da prescrição, para assegurar, como bem insistiu a Ministra Ellen Gracie, a pretensão punitiva do Estado principalmente diante dos tributos sujeitos a homologação.

3.2.1 Do Mérito da ADIn 1571

O STF, na mesma sessão plenária, confirmou no julgamento do mérito da ADIn 1571 a liminar anteriormente concedida em 1997, decidindo, por maioria de votos, a improcedência da ação, e por, via reflexa, declarando a constitucionalidade do at. 83 da Lei 9.430/96. Conforme a Ementa:

***EMENTA:** Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição de violação ao art. 129, I da Constituição. **Notitia criminis** condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.*

Não obstante os fundamentos dissonantes entre os ministros, restou decidido que a norma do art. 83 da Lei 9.430 fixou tão somente o momento a partir do qual pode e deve a autoridade fiscal, qual seja, após decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, remeter a *noticia criminis* ao Ministério Público.

O Acórdão enfatizou a possibilidade do MP oferecer denúncia em caso de inércia da autoridade fiscal, “se por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo”.

Ficou estabelecido que restaram apenas “possibilidades” investigativas ao MP enquanto não houver a decisão final na esfera administrativa.

4. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL.

Praticada uma infração penal pelo agente, nasce para o Estado o direito de punir, objetivando que o infrator não volte mais a delinquir (efeito preventivo especial da pena), bem como para que os demais cidadãos não o tomem como exemplo (efeito preventivo geral da pena) e venham também a praticar crimes em virtude da sensação de impunidade que gera quando alguém, mesmo tendo transgredido a lei penal editada formalmente pelo Estado, não sofra qualquer reprimenda.

O Estado, em determinadas situações, pode abrir mão ou perder esse direito de punir, mesmo que, em tese, tenha ocorrido infração penal. Sejam elas limitações temporais, sejam relacionadas a outros caracteres ligados mesmo à impossibilidade do cumprimento do *ius puniendi* (vg.: morte) ou ainda a aspectos de mera política criminal, pode o Estado, em algumas situações expressamente previstas por ele, entender por bem em não fazer valer seu *ius puniendi*, razão pela qual haver aquilo que o Código Penal denominou de **extinção da punibilidade**.³⁷

Tradicionalmente, as causas de extinção da punibilidade objetivam impedir a aplicação da pena, adotando-se aqui a posição de que o crime é a composição da conduta típica, ilícita e culpável; logo, tal causa impeditiva do *ius puniendi* pressupõe a realização do delito.

O Código Penal elenca rol com cláusulas gerais que mitigam o agir Estatal no exercício do *ius puniendi*.

4.1 Cláusulas gerais de extinção da punibilidade

As causas enumeradas no art. 107 do CP suprimem o poder de punir do Estado, fazendo desaparecer a possibilidade jurídica da aplicação de uma pena.

³⁷ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**, p.708.

A causa inicial que eclode a extinção da punibilidade é a morte do agente, seguindo o princípio da personalidade da pena. O Estado, por questões de lógica, não promoveria a ação penal, que sempre objetiva a averiguação do suposto crime e a punição de seu agente, caso este venha a morrer.. Faltaria justa causa, visto que há impossibilidade jurídica na aplicação da pena.

Eventual relevância em desvendar os fatos promovidos pelo agente morto caberá à esfera cível, caso haja interesse na reparação financeira gerada pelo ato ilícito.

O segundo inciso do art. 107 do Código Penal elenca a anistia, a graça e o indulto como formas de extinção da punibilidade, as quais têm como fundamento caracteres claros de política criminal.

A anistia é ato de competência do Congresso Nacional, com necessária sanção presidencial³⁸, em que determinada classe de agentes ou agentes que promoveram determinadas espécies de delitos são perdoados pelos fatos até então vistos como ilícitos.

Tem-se que a benesse em comento é fruto de conveniência política e, muito além de apenas extinguir a punibilidade, apaga qualquer efeito penal, processual penal ou administrativo que *ius puniendi* possa lhe ter aplicado. Restitui-lhes, com a anistia, o pleno gozo de seus direitos civis e políticos.³⁹

Podem ser exemplos de anistia os crimes promovidos por políticos e militares perseguidos pelo regime militar das décadas de 60/70, quando casuísmos legislativos eram utilizados para a perseguição dos inimigos do regime.

Anos mais tarde, com a democracia estabelecida, esses agentes foram anistiados em razão da ilegalidade com que foram acusados e/ou punidos.

Noutra via, a graça é instituto extintivo da punibilidade, de competência do

³⁸ Art. 48, VIII, da CR/88.

³⁹ Dicionário Técnico Jurídico. Organização Deocleciano Torrieri Guimarães: 8 ed.- São Paulo: Rideel, 2006.

Presidente da República⁴⁰, sendo impeditiva tão somente da execução da pena, não influenciando em condenações já impostas ou efeitos do edito condenatório, tal como a reincidência. A carga de reprovabilidade do delito permanece intacta.⁴¹

Por fim, o indulto é benefício que pode ser ofertado de forma abstrata ou individual, também de competência exclusiva do Presidente da República. Tem sua figura mais corrente no indulto natalino. Assim como na graça, o indulto mantém indene a reprovabilidade do delito, ou seja, não cessam todos os efeitos da condenação. Extingue a punibilidade de agentes, tendo como base, dentre outros critérios: o tempo de pena cumprida, a natureza do crime, as condições bio-psicológicas, como idade avançada ou enfermidade incurável.

Seguindo o rol de causas gerais extintivas, comparece o critério da *lex mitior* ou lei posterior mais benéfica, em que o Estado, reordenando seu estatuto penal, mitiga ou elimina a criminalização de determinado fato.

Esse critério guarda relação com o princípio da legalidade penal, em específico com a retroatividade da lei penal mais benéfica preconizada no próprio Código Penal e revestida de dogma constitucional.⁴²

É importante ressaltar que, mesmo que a conduta do agente venha novamente a ter sua reprovabilidade pela lei penal restabelecida ou até mesmo agravada, os efeitos dessa nova criminalização não atingirão o agente.

O Código Penal, refletindo preceito constitucional⁴³, estabeleceu regras com critérios objetivos, baseados exclusivamente no lapso temporal, para afastar a punibilidade do agente, seja pela prescrição, decadência ou preempção, todos dizendo com a inércia ou

⁴⁰ Art. 84, XII, da CR/88

⁴¹ DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 676

⁴² Na Constituição da República: Art. 5º, XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. E no Código Penal: Art. 2º, Parágrafo Único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado

⁴³ Exceção se faz aos crimes de racismo ou de grupos armados contra a segurança nacional, imprescritíveis conforme orientação dos incisos XLII e XLIV da CR/88.

morosidade do acusador ou do ente que deverá impulsionar o *ius persecuendi in iudicio*.

Tem-se na prescrição uma garantia que impede o agente de ser acusado após lapso temporal demasiadamente longo, bem como que seu processo se protraia no tempo, levando-o à condição de réu, com todas as implicações penais/civis durante período que deixe de ser razoável.

Os prazos prescricionais estão estabelecidos no art. 109⁴⁴, enquanto que as causas que lhe interrompem a contagem restaram estabelecidas no art. 117, ambos do Código Penal⁴⁵.

A inércia/morosidade do Estado não só o impedirá de processar o agente (prescrição da pretensão punitiva), como lhe impingirá, caso já tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão, a obstaculização de executar a pena, eventualmente fixada (prescrição da pretensão executória).

Diante da análise da jurisprudência, pode-se afirmar que, na maioria das vezes, há grandes possibilidades de os processos criminais envolvendo crimes tributários enveredarem para a concretização do lapso temporal prescricivo, levando o agente a uma total impunidade.

Isto pode ocorrer porque não há punição subsidiária ou precedente de natureza administrativa pelo dano ao Erário, salvo as multas tributárias, arrendáveis por meio de discussão judicial na esfera cível ou pelo ingresso em programas de reestruturação tributária promovidas pelo Poder Executivo.

⁴⁴ Art. 109 – A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

- I - em vinte anos, se o máximo da pena é superior a doze;
- II - em dezesseis anos, se o máximo da pena é superior a oito anos e não excede a doze;
- III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;
- IV - em oito anos, se o máximo da pena é superior a dois anos e não excede a quatro;
- V - em quatro anos, se o máximo da pena é igual a um ano ou, sendo superior, não excede a dois;
- VI - em dois anos, se o máximo da pena é inferior a um ano.

⁴⁵ Art. 117 - O curso da prescrição interrompe-se:

- I - pelo recebimento da denúncia ou da queixa;
- II - pela pronúncia;
- III - pela decisão confirmatória da pronúncia;
- IV - pela sentença condenatória recorrível;
- V - pelo início ou continuação do cumprimento da pena;
- VI - pela reincidência.

Os crimes tributários, de natureza material, possuem penas que se enquadram na janela dos dois a cinco anos. Neste diapasão, em virtude da maioria dos sonegadores perpassarem a primeira fase da quantificação da pena sem maiores agravos pelas elementares do art. 59 do Código Penal, redundam as penas finais, não raro, em punição de dois anos, as quais, segundo preconizado no art. 109, V, do Código Penal, prescrevem em quatro anos, prazo, muitas vezes, exíguo para o transcurso completo do processo, eclodindo, assim, a extinção da punibilidade pela prescrição intercorrente.

Referente aos delitos fiscais de natureza formal, a prescrição trata-se de fenômeno corriqueiro, pois as penas previstas circundam entre seis meses a dois anos. Isso se passa, por óbvio, nos casos em que há processo (pois a regra aqui é a suspensão condicional do processo, autorizada pelo art. 89 da Lei 9.099/95 combinado com a Lei 10.259/01).

No mesmo sentido da prescrição, aparece a decadência. A inércia, em geral, do particular que, por conveniência político-criminal, tem em suas mãos o direito de queixa – ação penal de iniciativa privada (ex: calúnia, difamação, injúria) - ou a condição específica da ação “representação”, em ações penais públicas condicionadas.

Em ambos os casos, o particular terá o prazo de seis meses, com critérios para o início de sua contagem no art. 103 do CP, sem causas de interrupção, tampouco prorrogação, para mover/oferecer a queixa, crimes de ação penal de iniciativa privada ou ainda para promover a ação penal pública subsidiária – no caso de inércia do Ministério Público.

Para finalizar o rol de causas objetivas relacionadas ao tempo, faz-se presente a perempção, instituto próprio da ação penal de iniciativa privada, consubstanciada na estagnação do querelante em dar andamento ao feito criminal por trinta dias, não propugnando pela condenação em sede de alegações finais ou mesmo deixando de comparecer, sem motivação, a ato processual para o qual foi intimado da realização.

A desídia revelada por tais atos demonstra o descomprometimento do querelante em conduzir o processo, que, por exceção, o Estado lhe outorgou poderes para figurar como

acusador.⁴⁶

O rol acima explicitado não é taxativo, prevendo o próprio CP, em outras passagens, fatos que possuem a mesma natureza jurídica (ex:o ressarcimento do dano no peculato culposo,art. 132,§ 3º, do CP), bem como a legislação especial também traz outras modalidades de extinção da punibilidade, a exemplo do laudo de constatação de preparação do dano ambiental (art. 28, I,da Lei 9.605/98) e da extinção da punibilidade nos crimes tributários mediante pagamento do tributo devido, que será estudado a seguir.

4.2 Natureza jurídica e fundamento das novas causas extintivas da punibilidade: distorção nos delitos fiscais do nosso ordenamento pátrio

Observa-se, na atual orientação legislativa, a identificação de condutas lesivas a bens jurídicos supra-individuais de natureza econômica (ordem tributária, seguridade social, meio ambiente etc.), decorrente do implemento do Direito Penal Econômico, e, paradoxalmente, o estabelecimento de mecanismos legais tendentes à extinção da punibilidade destas condutas⁴⁷, o que vem a reforçar ainda mais a conclusão a que chegam alguns autores ao identificar, no direito penal, um instrumento forte e persuasivo do Estado para a arrecadação de tributos.

Esses mecanismos legais consistem em novas causas de extinção da punibilidade, antes não previstas nas legislações – extrapolando-se, assim, aquelas indicadas no artigo 107 do Código Penal, atreladas à própria atuação do direito penal em setores onde anteriormente não se exigia sua presença.⁴⁸

Enquanto as causas de extinção de punibilidade tradicionais visam impedir a aplicação da pena, surgindo antes do início da ação penal ou após a sentença penal condenatória, essas novas causas de extinção de punibilidade requerem do agente um

⁴⁶ A preempção não é aplicada em caso de ação penal publica subsidiaria, tão-somente se faz presente nas ações penais de iniciativa privada.

⁴⁷ RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Das Causas...*, *Op. cit.*, p. 13-14.

⁴⁸ RÍOS, R. S. *Idem*, p. 14.

comportamento posterior e reparador do dano causado.

Para Rodrigo Sánchez Ríos, as recentes causas de extinção da punibilidade podem ser definidas “como circunstâncias legais por meio das quais o agente, uma vez praticado o delito, realiza um comportamento positivo e reparador do dano visando à extinção da punibilidade de sua conduta”.⁴⁹

Dessa forma, conforme estudos de Ríos, para se obter o fundamento da impunidade destas novas causas extintivas – baseadas em comportamentos positivos posteriores à infração da norma – é imprescindível a referência à figura da desistência voluntária, eis que, consoante salienta o autor, “a natureza jurídica da desistência voluntária ocorre nos moldes de uma causa de exclusão da pena. Realizado o injusto culpável da modalidade tentada, nega-se, por diversos motivos, a punibilidade”.⁵⁰

Fundamenta-se, desse modo, a extinção da punibilidade na figura da desistência voluntária, atentando-se ao fato de que nesta a impunidade se encontra assente em critérios jurídico-penais, ao passo que, na fundamentação das causas de extinção da punibilidade, prevalecem interesses extrapenais.

De qualquer forma, os interesses extrapenais –dos quais se destacam, no caso em estudo, aqueles de política fiscal, presentes nas novas causas de extinção da punibilidade, deveriam ser compatíveis com os critérios jurídico-penais, quais sejam, a voluntariedade e a reparação atreladas aos fins da pena, o que não se verifica na forma como está posta em nosso ordenamento, uma vez que foram elas instituídas, unicamente, com o objetivo de conferir maior arrecadação aos cofres públicos⁵¹.

De outra parte, o “comportamento pós-delitivo positivo (CPP), nas causas de extinção (supressão) da punibilidade”, encontra seu fundamento na reparação do dano, a qual assume dentro do sistema penal, por razões de política criminal, uma inovadora função. Segundo RÍOS:

⁴⁹ RÍOS, R. S. *Idem*, p. 20.

⁵⁰ RÍOS, R. S. *Idem*, p. 55.

⁵¹ RÍOS, R. S. *Idem*, p. 56-57.

“O delito é, além de uma grave agressão a um bem jurídico penalmente protegido, o fundamento da obrigação de reparar o dano. Embora não seja possível negar esta separação de instâncias, a referida separação não impede uma reflexão acerca da contemporânea dimensão da reparação do dano no âmbito penal com resultados na esfera civil. Desse modo, o núcleo individualizado de efeitos de política criminal estará na reparação do dano como espécie de prestação voluntária capaz de extinguir, atenuar ou substituir uma pena privativa de liberdade.”⁵²

A partir dessas considerações, pode-se concluir que as causas de extinção de punibilidade previstas para as infrações fiscais têm a mesma natureza jurídica que a desistência voluntária, fundamentando-se na reparação do dano e atuando como institutos de exclusão da pena.

Assim, “nas causas de extinção ou liberação da pena, a presença de um comportamento pós-delitivo positivo ‘reparatório’ afeta unicamente a punibilidade, restando intacto o campo do injusto e da culpabilidade. O resultado prático é a supressão da punibilidade”⁵³

A origem dessa causa de extinção de punibilidade decorre, segundo entendimento de Márcia Dometila Lima de CARVALHO, da *oblazione* prevista na legislação italiana. Para ela, tal instituto era aplicável apenas às contravenções e, nesse aspecto, distanciou-se o Direito Pátrio, que o introduziu a todo e qualquer modalidade de delito, independentemente da sanção nele cominada. Esse instituto, segundo Giuseppe BETTIOL, citado pela autora, transformaria “um ilícito penal num ilícito meramente administrativo”⁵⁴

Rodrigo RÍOS, afirma que “a raiz do instituto de extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário encontra-se no ordenamento jurídico alemão, especificamente na “Legislação Tributária” (*Abgabenordnung* – AO) de 1977 e atualmente vigente. (...)

Este instituto recebe também a denominação de “autodenúncia liberadora de pena”, aplicando-se nos casos de prévia ocorrência de fraude tributária descrita no § 370

⁵² RÍOS, R. S. *Idem*, p. 77.

⁵³ RÍOS, R. S. *Idem*, p. 93.

⁵⁴ CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Crimes de Contrabando e Descaminho**, p. 53-

do mesmo diploma legal⁵⁵.

Muito embora tenha servido de inspiração à legislação brasileira, a extinção da punibilidade por esta trazida está longe daquele viés originário, eis que relativizou sua fundamentação jurídica – que deveria ser amparada na teoria da desistência e na reparação do dano. Tomando-se por base a legislação atualmente em vigor⁵⁶, que será melhor abordada nos próximos subitens, temos que, mesmo diante da consumação do crime fiscal, apurado por meio de processo administrativo e penal, o agente no Brasil pode livrar-se da aplicação da pena por meio do pagamento do tributo suprimido ou reduzido a qualquer tempo, o que destoa do sentido objetivado pela construção alemã de reparação do dano e desistência voluntária.

Esclarecidos, superficialmente, a natureza e o fundamento da extinção da punibilidade prevista em decorrência do pagamento do tributo devido, é importante traçar, brevemente, seu desenvolvimento histórico.

4.2.1 Pagamento como causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários: breve Histórico Legislativo

Um dos temas que gera maior confusão legislativa e, portanto, insegurança jurídica, diz respeito à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido. Há um dinamismo caótico na evolução legislativa pátria ao sabor dos interesses políticos do momento.

A Lei que instituiu o crime de sonegação fiscal, Lei 4.729/65, previu, em seu art. 2º, extinguir-se a punibilidade “quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”

O dispositivo criado nessa lei, inovador à época, revelava a intenção do legislador em obter aquilo que realmente essa lei visava proteger: a arrecadação do tributo. Logo, recomposto o dano, se extinguiria o *ius puniendi* estatal.

⁵⁵ RÍOS, R. S. *Das causas...*, *Op. cit.*, p. 138.

⁵⁶ Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Reforça ainda Hugo de Brito que, na verdade, o que extinguiu a punibilidade era a denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN⁵⁷.

Após o início da ação fiscal, não mais seria possível no campo criminal, a extinção da punibilidade pelo pagamento, podendo este ser considerado apenas como redução da pena.

O Decreto-lei nº 157/67 modificou a Lei 4.729/64, estabelecendo que o pagamento do tributo, acrescido das multas devidas, extinguiu a punibilidade mesmo depois de iniciada a ação fiscal, com a renúncia do recurso administrativo⁵⁸, aplicando-se também tais excludentes aos crimes de contrabando e descaminho.

A Lei nº 6.910/1981 restringiu o alcance do pagamento como causa de extinção da punibilidade, que passou então a não abranger os crimes de contrabando e descaminho.

A Lei nº 8.137/90 definiu, em seu art. 14, que se extingue a punibilidade dos crimes previstos naquela lei quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia.

Na visão de Hugo de Brito⁵⁹, esse era o dispositivo com a melhor solução legislativa, pois evitaria o constrangimento do sujeito passivo da relação tributária, preservando o direito ao questionamento administrativo, bem como os interesses do fisco, que garantiria o recebimento integral do crédito efetivamente devido.

⁵⁷ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

⁵⁸ Art 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância". § 1º O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos". § 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma deste artigo".

Contudo, a vigência de tal dispositivo foi breve, tendo em vista que a Lei 8.383/91, que instituiu a Unidade de Referência e promoveu alterações na legislação do imposto de renda, revogou expressamente o art. 2º da Lei nº 4.729/65 e o art. 14 da 8.137/90.

Houve uma tentativa de revigorar a extinção da punibilidade pelo cumprimento da obrigação tributária por meio da Lei nº 8.696/93, em seu art.3º, no entanto o dispositivo foi vetado pelo Presidente da República.

A partir de janeiro de 1996, a extinção da pretensão punitiva estatal dos crimes de sonegação fiscal ficou submetida aos ditames da Lei n 9.249, de 26.12.1995, que, em seu art. 34, restabeleceu a extinção da punibilidade pelo pagamento:

*Art. 34- 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**.*

Desde que seja efetuado antes do recebimento, o pagamento extingue a punibilidade nos crime de sonegação fiscal, ficando claro que “*se primou pela orientação política-fiscal em detrimento das orientações utilitárias dos fins da pena*”⁶⁰.

Por se tratar de norma penal mais benigna, houve, portanto, sua retroatividade, nos termos do art. 5.º, XL, da Constituição Federal (CF), que consagra o princípio da *retroatividade da lei mais benigna (lex mitior)*, atingindo os feitos em andamento, que tiveram, quando preenchidas as condições legais, qual seja o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, a decretação da extinção da punibilidade.

Ressalte-se, ainda, que a retroatividade da lei penal mais benigna atinge, também, a eficácia da coisa julgada. Dessa forma, caso alguém tenha pago o tributo antes do recebimento da denúncia, sem gerar o efeito extintivo de punibilidade, em face da ausência de previsão legal à época do pagamento, a *lex mitior* retroagirá, mesmo que tenha sido posteriormente condenado.

⁵⁹ Op cit, 2002, p. 225.

Em 2000, foi editada a Lei 9.964, intitulada de REFIS, que trata de um programa de recuperação fiscal, com normas próprias, regulando o efeito do parcelamento do débito para aqueles contribuintes (pessoas jurídicas) em mora com o fisco, instituindo causa de suspensão da pretensão punitiva nos crimes tributários para as empresas que aderissem ao programa antes do recebimento da denúncia.

O seu art. 15, § 3º, dizia que, quando ocorresse o pagamento da última prestação do acordo de parcelamento, estaria, então, extinta a punibilidade do agente, como assim se observa:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;
II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 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. (grifo acrescido)

Nesse mesmo ano, o Código Penal sofreu alterações, por força da Lei 9.983, que inseriu os art. 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), referentes à tutela da Previdência Social, surgindo, assim, novos efeitos para o pagamento ou confissão das contribuições devidas, uma vez ocorrendo uma das

⁶⁰ Rodrigo Sanchez Rios. **Das causas de extinção da Punibilidade nos delitos econômicos**, p 135.

hipóteses mencionadas, e desde que antes do início da ação fiscal, extinta estaria a punibilidade do agente (art.168-A,§2º337-A,§1º).

Mais incisivamente, o art. 168-A, em seu § 3º, inciso I, prevê que se o agente efetua o pagamento após o início da ação fiscal, mas antes de oferecida à denúncia, e, sendo o mesmo primário e de bons antecedentes, poderia o juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente multa, numa espécie de perdão judicial..

Porém, foi em 30/05/2003 que ocorreu uma grande modificação no que tange ao tratamento dado aos crimes tributários até então, com a edição da Lei 10.684, denominada de PAES (ou REFIS II, para alguns doutrinadores).

O art. 9º da lei referida permite uma maior facilidade para o pagamento dos débitos fiscais em mora, por meio do parcelamento, com a suspensão do crédito tributário e, posterior extinção, quando do seu total adimplemento, sem, entretanto, determinar limite temporal :

“Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 07 de Dezembro de 1940–Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento”.(grifo acrescido)

Entretanto, é no § 2º que se abre o leque ao abordar a questão da extinção da punibilidade sem fazer alusão ao tempo, quando do pagamento integral do débito, sobrelevando o Princípio da Retroatividade da Lei Penal, podendo, inclusive atingir qualquer um que se encontre nessa situação (art. 5º, XL, CF c/c art. 2º,CP),*in verbis*:

“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”.

A partir disso, depreende-se que esse parágrafo não se limita aos casos de parcelamento autorizados pelo REFIS II, mas estende a extinção da pretensão punitiva pelo pagamento integral dos débitos também a outros crimes, de forma genérica (a qualquer

regime de parcelamento), não importando se criado pela própria Lei 10.684 ou por outras, como se dava no REFIS I, sem imposição de qualquer limite temporal. De fato, o interesse maior do Estado resta evidenciado: a satisfação da dívida.

4.3 Efeitos penais do PAES: a extinção da punibilidade com o pagamento integral do débito em qualquer fase do processo

Parcela ponderável da doutrina vinha emprestando ao referido § 2º a mesma natureza temporária do *caput* do art. 9º, sustentando a extinção da punibilidade **apenas** nos casos de débitos tributários sob o regime de parcelamento. E assim o fazem baseado no entendimento que se formou em torno do Refis I, que condicionava a suspensão da pretensão punitiva do Estado à inclusão de débito tributário no Programa de parcelamento, **antes da denúncia criminal**⁶¹.

No regime da Lei nº 10.684/2003, não há mais a exigência de inclusão no Programa antes da denúncia, existindo apenas um prazo para o exercício da faculdade de parcelar o débito.

Confrontando-se a redação dos dois textos que estabeleceram uma sutil distinção:

Art. 15, § 3º da Lei nº 9.964/2000:

*‘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’.*

Art. 9º, § 2º da Lei nº 10.684/2003:

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’

⁶¹ HARADA, Kiyoshi **Crimes tributários: Extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo. Disponível em: www.haradaadvogados.com.br**. Acesso em : 15 de outubro de 2008.

Não se pode sustentar a natureza temporária daquele § 2º, porque a extinção da punibilidade aí proclamada não está vinculada ao pagamento integral de débitos tributários incluídos no Refis II .

Dessa forma, com o advento da Lei n. 10.684/2003, que trata do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o legislador ordinário alterou o posicionamento tradicional de nosso ordenamento jurídico, passando a considerar que o pagamento integral do débito, mesmo após o recebimento da denúncia, é causa extintiva da punibilidade do autor do delito contra a ordem tributária.

Da nova lei, depreende-se que, quanto às formas de adimplemento do débito, recaem dois efeitos, agora tratados separadamente e com nuances próprias, referentes do parcelamento e do pagamento sobre a punibilidade.

Quanto ao parcelamento entende-se que, incluindo-se em regime de parcelamento, qualquer que seja, não só o da lei, inclusive em qualquer esfera (seja estadual, federal ou municipal), suspensa está à pretensão punitiva pelo período correspondente ao referido acordo. Cessando-o, extingue-se a punibilidade.

Quanto ao pagamento, o disposto no § 2º do art. 9º dá a entender que ao fim do parcelamento, implicando em pagamento, ocorreria a extinção da punibilidade, porém implícito está o entendimento de que sempre que houver pagamento, independente do momento final do parcelamento, extinta estará à pretensão punitiva do Estado e, agora, sem limite temporal. Isso se dá por uma questão meramente de igualdade de tratamento, pois quem pode o mais, pode o menos.

Assim, hoje, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal (STF), “o pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário”, tendo em vista que “em 30 de maio do presente ano, veio a lume a Lei nº 10.684, a qual, no artigo 9º, deu nova disciplina aos efeitos penais (do

parcelamento e) do pagamento do tributo, nos casos dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal” (Habeas Corpus nº 81.929-0/RJ, primeira turma, relator originário ministro Sepúlveda Pertence. Relator para acórdão ministro Cezar Peluso, 16 de dezembro de 2003).

Isso significa dizer que deferido o parcelamento, suspende-se a punibilidade até o total adimplemento do acordo. Pago o tributo ou contribuição social, inclusive os acessórios, seja todo o débito ou a última prestação do parcelamento, extingue-se a punibilidade.

Portanto, mesmo após o recebimento da denúncia, ou mesmo da sentença condenatória não transitada em julgado, poderá ocorrer à extinção da pretensão punitiva do Estado para com o contribuinte que se torna adimplente com o fisco.

A respeito, comenta o professor Carlos Kauffmann⁶² que a “*Lei nº 10.864/03, (...) prevendo a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, reforçou a função arrecadatória estatal com uma arma poderosíssima: possibilidade de efetivar o pagamento, a qualquer tempo, para se livrar do processo criminal*”.

Ainda, pertinente é o comentário do ministro Sepúlveda Pertence “*a repressão penal nos crimes tributários é apenas uma forma reforçada de execução fiscal*”.

Quis o legislador, na verdade, tão-somente, tipificar a conduta delitiva como forma de intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo, negando qualquer tese de sistema penal. Neste sentido, completa RIOS:

“Denota o ressurgimento deste instituto na prática de uma confusa política criminal enfraquecedora da consolidação dos tipos penais descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90. A instabilidade demonstrada pelo legislador pátrio reflete a falta de critérios jurídico penais capazes de outorgar a devida fundamentação a este instituto. Assim, os critérios de natureza fiscal, meramente “arrecadatórios”, sobrepõe-se aos enunciados penais da desistência voluntária e da reparação do dano, amplamente reconhecidos.”⁶³

⁶² **Crime previdenciário e tributário: o reforço para a execução fiscal.** Jornal Valor Econômico. São Paulo: 01 de dezembro de 2004.

⁶³ RIOS, Rodrigo Sánchez. Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos. São Paulo: RT, 2003. p. 138.

Tratando-se, mais uma vez, de lei posterior mais benéfica ao réu, deve ter aplicação retroativa. Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF), 1.^a T., no *Habeas Corpus* (HC) n. 81.929/RJ, rel. para o acórdão Min. Cezar Peluso, j. em 16.12.2003, publicado no *Informativo STF* n. 334, com a seguinte ementa:

“AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9.º da Lei federal n. 10.684/03, cc. art. 5.º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário”.

Importante questão a ser dirimida abrange o alcance do dispositivo legal em relação à espécie de tributo devido.

Como a referida lei federal não fez diferenciação entre os tributos para sua aplicação, entende-se ser aplicável a extinção da punibilidade, com o pagamento integral do débito, para todos eles, municipais, estaduais ou federais.

A norma que trata da extinção da punibilidade é de natureza penal e não há que se questionar a competência federal para a sua edição, abrangendo processos na justiça federal ou estadual. Ainda que o Município ou o Estado não disponha sobre o parcelamento dos respectivos débitos tributários (Refis), quando acontecer o pagamento integral do débito, ocorrerá a extinção da punibilidade, em qualquer fase do processo penal.

Por fim, importante ressaltar que as conseqüências do PAES alcançam apenas os crimes previstos na lei, não produzindo efeitos para os crimes conexos. Assim, por exemplo, caso haja denúncia por quadrilha ou bando e sonegação fiscal, o ingresso do agente

no programa do Refis causará a suspensão da pretensão punitiva apenas da sonegação fiscal, não atingindo o crime de quadrilha ou bando. Nesse sentido, também decidiu o STF, 1.^a T., HC n. 84.223-2/RS, rel. Min. Eros Grau, *DJU* de 27.8.2004, p. 71.

4.4 O Parcelamento do Débito Tributário: controvérsia

Antes da legislação do Refis, muito se debatia a respeito do parcelamento do débito tributário e as suas conseqüências penais, havendo posições antagônicas tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Autores e acórdãos equiparavam o parcelamento ao pagamento do débito, propugnando pela extinção da punibilidade; outros entendiam que inexistiam conseqüências penais do parcelamento, uma vez que a legislação somente se referia ao pagamento do tributo; por fim, outros ainda entendiam que deveria haver a suspensão da ação penal, aguardando o pagamento integral do débito tributário.

A discussão findou com a Lei n. 9.964/2000, na qual foi instituído o Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS). O ingresso no Refis I significa que a pessoa jurídica faz jus a regime especial de consolidação e parcelamento de débitos fiscais.

No art. 15, a referida lei determina a *suspensão da pretensão punitiva* do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.^o e 2.^o da Lei n. 8.137/90, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

Durante esse período de suspensão da pretensão punitiva, não corre a prescrição penal, *sendo o prazo prescricional igualmente suspenso* (art. 15, § 1.^o, da Lei n. 9.964/2000).

A extinção da punibilidade ocorrerá quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive seus acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento (art. 15, § 3.º, da mesma lei).

Esse entendimento, também, é aplicado para Lei 10.684/03.

4.4.1 O parcelamento e as hipóteses em que sua concessão é proibida

Com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, o instituto do **parcelamento** foi inserido expressamente como modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme se observa nos excertos a seguir transcritos no Código Tributário Nacional:

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

VI – o parcelamento.

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica."

O parcelamento de créditos tributários é um benefício concedido pela autoridade administrativa fazendária para os contribuintes restituírem ao Fisco os tributos devidos, considerando o montante do débito e o porte da empresa, entre outras circunstâncias, mas também é, sem dúvida, benéfico ao Erário, que arrecada valores visando atender aos gastos públicos, necessários diante das aspirações dos cidadãos, que, segundo os princípios do Estado Democrático, são iguais em oportunidades e direitos.

O parcelamento principalmente objetiva: incrementar a arrecadação estatal, para elevar o nível de vida coletivo, concretizando um padrão mínimo essencial de civilidade a todos os indivíduos e possibilitar a regularização dos contribuintes junto ao Fisco.

Posto que têm regência subsidiária ao regime de concessão de parcelamentos tributários, veja a seguinte disposição relativa à moratória:

"Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Por expressa disposição legal (art. 155-A do CTN supracitado) tem-se que, ao parcelamento, subsidiariamente, devem-se aplicar as disposições relativas à moratória. Diante dessa regra impositiva, indaga-se: O artigo 154, parágrafo único, é aplicável ao parcelamento em qualquer caso?

Assim, traz-se ao debate a tese em torno da inclusão no Parcelamento Especial - PAES, previsto na Lei n. 10.684/2003, de débitos tributários decorrentes da utilização de dolo, fraude e simulação, quando esta silenciou sobre esta possibilidade, ou em outras palavras, se o art. 9º da referida lei, ao prever a possibilidade de parcelamento de débitos oriundos de crimes tributários abrangeu os fatos discutidos no processo.

Importante e pertinente é o voto da ministra do STJ Eliana Camon no

recentíssimo julgamento de recurso especial que trata e esclarece o assunto:

“O art. 154 do CTN é norma supletiva cujo destinatário é o legislador ordinário dos diversos entes federativos. Aplica-se no silêncio da legislação local, pois consoante a cláusula de reserva salvo disposição de lei em contrário, nos termos do art. 24 da Constituição da República, o ente tributante pode dispor em sentido diverso para permitir a inclusão dos débitos tributários cuja materialidade também tangencie a ilicitude penal em regimes de parcelamento.

Na doutrina afirma Zuudi Zakakihara:

O parágrafo único não importa cerceamento da competência que tem o legislador ordinário para conceder a moratória, mesmo naqueles casos em que haja dolo, fraude ou simulação. A finalidade do dispositivo é deixar claro que, no silêncio da lei, a moratória, concedida em caráter genérico, não constitui direito invocável pelos que agiram com dolo, fraude ou simulação. (in Código Tributário Nacional comentado. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 154).

A norma do art. 9º da Lei n. 10.684/2003 é norma penal de suspensão da punibilidade na situação em que a legislação permitir a inclusão de débitos tributários cuja materialidade também configurem um tipo penal, na medida de seu juízo político de conveniência e oportunidade.

O art. 154, parágrafo único, do CTN veda, portanto, a inclusão de débitos tributários decorrentes da prática de ilícitos tributários - zona de evasão fiscal -, que não necessariamente configurem tipos penais. Veda, outrossim, a utilização de tais expedientes também para o ingresso no regime de parcelamento, como afirma Ricardo Alexandre:

O parágrafo único do referido artigo, fundado na idéia de que a moratória deve beneficiar os sujeitos passivos que estão passando por dificuldades em virtude de imprevisíveis eventos externos, estabelece que o favor não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele. (in Direito Tributário esquematizado. 2ª ed. São Paulo: Editora Método, 2008, p. 400).

Sendo ainda causa de exclusão do regime de parcelamento quando o expediente ilícito se verificar após a concessão do benefício. Neste sentido é a doutrina de Robinson Sakiyama Barreirinhas:

O parágrafo único do art. 154, evitando que a moratória sirva àqueles que agem contra os interesses do fisco, impede a fruição dos benefícios nos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Aliás, em casos de o dolo ou a simulação (os casos de fraude pressupõem o dolo), serem descobertos pela autoridade após o reconhecimento da moratória (na moratória de caráter pessoal), haverá afastamento do benefício, com imposição da penalidade cabível, além de ser desconsiderado o tempo entre o reconhecimento (o Código Tributário Nacional fala em concessão) da moratória e sua revisão (o Código Tributário Nacional fala em revogação) para fins de prescrição do direito de cobrar o tributo. (in Manual de Direito Tributário. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 342).

De toda sorte, a pretensão da parte recorrente não tem esteio no art. 9º da Lei n. 10.684/2003, fazendo-se necessário norma expressa autorizativa deste favor legal, consoante o princípio da legalidade que rege soberanamente o Direito fiscal.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.” (grifos no original)

(Recurso Especial nº 1068.041-PR (2008/0134625-5);

Conforme citado acima, a impossibilidade de concessão de moratória nos casos de dolo, fraude ou simulação, não alcançará os parcelamentos tributários, se e somente se, a legislação específica (sobre parcelamento) contemple previsão expressa de concessão de parcelamento a tais casos, quais sejam, dolo, fraude ou simulação.

Em linhas de conclusão, lei específica poderá autorizar a concessão de parcelamento aos casos de dolo, fraude ou simulação, sem afronta ao CTN, em face da apresentação que ora se apresenta à disposição contida no § 2º do art. 155-A do CTN.

4.5 Crítica

O tratamento atualmente atribuído aos crimes contra ordem tributária ficou mesmo por conta da Lei 10.684/03, inclusive críticas não de ser feitas ainda em relação à constitucionalidade deste art. 9º, com a alegação de que o Direito Penal deve intervir minimamente na realidade social, tutelando bens de interesse relevante.

No entanto, quando o Supremo Tribunal Federal se posiciona a favor do contribuinte que paga atrasado o tributo e mesmo assim é agraciado com a extinção da punibilidade, significa dizer que o verdadeiro objetivo do Direito Penal é coagir o agente, não melhorar a arrecadação estatal, como assim deveria ser.

Dessa forma, o Estado ameaça privar a liberdade do contribuinte para que ocorra efetivamente o pagamento do débito fiscal, desconfigurando, então, o Direito Penal no que diz respeito aos crimes tributários, tornando a conduta do agente aceitável.

As conseqüências práticas destas inovações penais para os defraudadores efetivos do fisco e para os acusados de ilícitos penais tributários foram totalmente capilarizadas pelo sistema de justiça penal, dando ao parcelamento tributário, independente da temporalidade do deferimento por parte da autoridade administrativa tributária, a condição de garantia da supressão do aparato penal em sede tributária.

As restrições à concessão de parcelamentos estabelecidas a partir da Lei Complementar 104/2001 sequer passaram, na maioria dos casos, a ser objeto de verificação

nos processos penais. E as administrações tributárias continuam a deferir parcelamentos, mesmo quando a origem da dívida tributária radica em práticas dolosas e fraudulentas.

O levantamento da seqüência histórica da legislação penal em matéria tributária evidencia o esforço conjunto entre os Poderes Executivo e Legislativo no sentido de equipar o sistema penal com instrumentos aptos a impedir a criminalização secundária, ou seja, não obstante a previsão dos tipos penais contra a ordem tributária (o que constitui a criminalização primária porque ocorre, a partir da definição legal das condutas criminalizadas), é praticamente impossível a aplicação da lei penal aos defraudadores do fisco.

Ocorre que, além do esforço em construir situações legais destinadas a mitigar a reprovabilidade dos crimes tributários patrocinados pelos Poderes Executivo e Legislativo, o sistema penal também foi criativo ao dar sua contribuição para este processo de tolerância absoluta para com a fraude fiscal.

Se já se convivia com o abrandamento da criminalização primária relativa à tributação por meio da legislação que foi sendo modificada, seja por discursos privilegiadores da arrecadação seja pela força questionável de poderosos sonegadores, passou-se à situação de quase impossibilidade da busca de jurisdição penal tributária a partir do julgamento do Supremo Tribunal Federal que estabeleceu o término da demanda administrativa tributária que seguiu o lançamento fiscal impugnado pelo contribuinte como causa objetiva de punibilidade impeditiva da demanda penal.

A referida decisão que consta da pesquisa apresentada, evidencia, também, a força com que o capitalismo devora limites que possam obstaculizar sua expansão, pois os riscos decorrentes do ingresso de ações penais comprometem e limitam a utilização de dinheiro e de patrimônio, o que é repudiado pela sua lógica.

A vinculação da instância judicial ao término da demanda administrativa auxilia e maximiza, pois, os campos da seletividade que saem do âmbito exclusivo do sistema penal para garantir-se nas malhas da administração tributária, ambiente marcadamente político, adequado aos interesses pontuais de agremiações partidárias, tradicionalmente negociáveis.

CONCLUSÃO

Diante do desenvolvimento dos estudos no presente trabalho, ao final, podemos reafirmar a concepção então exposta no projeto de pesquisa inaugural deste estudo, segundo o qual o legislador pátrio preferiu claramente dar preferência, nos crimes de sonegação fiscal, ao interesse arrecadatório em detrimento da proteção à Fé Pública, Administração Pública e Moralidade Administrativa, dentre inúmeros outros princípios supralegais que foram simplesmente desprezados, através de mecanismos como a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo.

Maior perplexidade nos é gerada quando o próprio Estado alcança meios do contribuinte-acusado de livrar-se da persecução penal, sem maiores delongas, necessitando, apenas, do início do parcelamento. Entrementes, os danos advindos do próprio processo não restarão sanados.

Em via reflexa, a suspensão da pretensão punitiva do Estado, após o recebimento da denúncia, transforma o Poder Judiciário e o próprio Ministério Público em instituições de cobrança de tributos, havendo uma incongruência com o que dispõe ordenamento jurídico-constitucional.

Como apontamos anteriormente, no sistema legal brasileiro, prevalecem os fundamentos de natureza política fiscal: arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal, inexistindo de concordância entre os fins políticos-fiscais e a política criminal.

Portanto, reafirmamos que a utilização do Direito Penal mercantilizado encaminha-se para uma tendência autofágica, na qual o sistema responsável por fortalecer o ordenamento em seu viés preventivo geral positivo acaba perdendo seu referencial de intimidação, cujo registro simbólico acaba se esgotando.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes contra a Ordem Tributária. e contra a previdência social.**- 3 ed.- São Paulo: Atlas, 2001.

BARANDIER, Antônio Carlos. **Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o Sistema Tributário.** Boletim IBCCrim, nº 57, p.13, ago., 1997.

BARETTA, Gilcean Allen. **Os crimes Fiscais e Previdenciários: a extinção de punibilidade** – Belo horizonte: Mandamentos, 2004.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. **Crimes contra a Ordem Tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Crimes contra a ordem tributária. 3.ed. atual. São Paulo: RT, 1998.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Crimes de Contrabando e Descaminho.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19 ed. rev. São Paulo: 2007.

DOTTI, René Ariel. Curso de Direito Penal: Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FARIA JÚNIOR, César de. **O processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários** – 2 ed.-Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal.** -9ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

GUIMARÃES Deocleciano Torrieri (org.) **Dicionário Técnico Jurídico.** 8 ed.- São Paulo: Rideel, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Extinção da punibilidade pelo parcelamento da dívida tributária: irrelevância penal do inadimplemento do REFIS.** Disponível em: <www.haradaadvogados.com.br> . Acesso em: 07 de agosto de 2008.

_____. **Crimes tributários: Extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo.** Disponível em: <www.haradaadvogados.com.br>. Acesso em : 15 de outubro de 2008.

KAUFFMANN, Carlos. **Crime previdenciário e tributário: o reforço para a execução fiscal** Jornal Valor Econômico. São Paulo: 01 de dezembro de 2004.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários :aspectos criminais e processuais**-2 ed. rev. e amp.-Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Sanções penais tributárias.** - São Paulo: Dialética; Fortaleza : Instituto de Estudos Tributários –ICET, 2005.

_____. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

NUNES, Luiz Antônio Rizzato. **Manual da monografia Jurídica** – 5 ed. rev., atual. e reform.- São Paulo:Saraiva, 2007.

PRADO, Luiz Regis.**Direito Penal Econômico**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

ROSENTHAL, Sérgio. **A Lei nº 9.430/96 e os crimes tributários**. Boletim IBCCrim , n 52, p.8, mar., 1997.

SALES, Camila. **A necessidade de esgotamento da discussão na via administrativa e os crimes contra a ordem tributária**. Monografia .Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2006.

TORON Alberto; TORIHARA, Edson. **Crimes tributários e condição de procedibilidade**.Boletim IBCCrim, nº51, p.8., fev., 1997.

<<http://www.stf.jus.br>>. Acesso entre o meses de agosto/2008 a novembro/2008.

<<http://www.stj.jus.br>>. Acesso entre o meses de agosto/2008 a novembro/2008.

<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso entre o meses de agosto/2008 a novembro/2008.