

LILIAN SOUTO DE OLIVEIRA

**ASPECTOS POLÊMICOS DA EXTINÇÃO DA
PUNIBILIDADE
NOS DELITOS FISCAIS**

Vitória
2008

LILIAN SOUTO DE OLIVEIRA

**ASPECTOS POLÊMICOS DA EXTINÇÃO DA
PUNIBILIDADE
NOS DELITOS FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários como requisito
parcial para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.

Vitória
2008

LILIAN SOUTO DE OLIVEIRA

**ASPECTOS POLÊMICOS DA EXTINÇÃO DA
PUNIBILIDADE
NOS DELITOS FISCAIS:**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada em: _____ de _____ de _____.

COMISSÃO EXAMINADORA

Tarek Moyses Moussallem
Professor Coordenador

Vitória
2008

RESUMO

Trata o presente estudo da análise das causas de extinção de punibilidade nos delitos fiscais, em especial nos crimes contra a ordem tributária, com abordagem das leis que regulamentam os benefícios fiscais. Primeiramente são apresentados os delitos fiscais, conforme o histórico de criação das leis que prevêm os principais tipos penais tributários. Em seguida, passa-se ao histórico das legislações que regulamentaram o parcelamento dos créditos tributários no Brasil, onde se verifica a condescendência da legislação brasileira com os ilícitos tributários, revelando a prioridade que a Administração Pública deu à arrecadação tributária. Vale ressaltar que a pesquisa está voltada para o estudo dos programas de parcelamento fiscal, em especial as inovações trazidas pela lei 10.684/03, contra a qual parte da doutrina aponta o vício da inconstitucionalidade. Por fim, são analisados os aspectos positivos e negativos da legislação em vigor, com as modificações que foram introduzidas ao longo do tempo, apontando os pontos contraditórios e as diretrizes assinaladas pela doutrina, à luz dos princípios constitucionais que sustentam o ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Tributos . Delitos fiscais . Extinção de Punibilidade

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	DOS DELITOS FISCAIS	6
2.1	SONEGAÇÃO	7
2.2	CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:	8
2.3	CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	9
2.3.1	Apropriação indébita previdenciária	10
2.3.2	Sonegação de contribuição previdenciária.....	11
2.4	HISTÓRICO DOS REGIMES DE PARCELAMENTO NO BRASIL.....	12
3	A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	18
3.1	CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS DELITOS FISCAIS	19
3.1.1	Parcelamento do crédito tributário	19
3.2	EFEITOS DO PARCELAMENTO	20
3.3	LIMITE TEMPORAL PARA A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE.....	24
4	DISPARIDADES NOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO.....	27
4.1	DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003.....	29
4.2	A DESPENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS	30
5	CONCLUSÃO.....	33
6	REFERÊNCIAS	35

1 INTRODUÇÃO

Com o fito de desempenhar a função precípua de bem-estar e justiça social para a nação, o Estado de Direito carece da contribuição dos indivíduos. Tal contribuição é obtida por meio do pagamento de tributos. Além de ser um exercício de cidadania é uma obrigação, imposta a todos coercitivamente, sendo, todavia, dever do Estado criar meios de arrecadação eficiente e justa.

Nesse ínterim, em razão da importância do papel dos tributos na sociedade, o legislador criou normas para proteger os cofres públicos, criminalizando o não pagamento destes em decorrência de fraude e outras condutas tipificadas como nocivas aos cofres públicos e à sociedade.

Todavia, a legislação mais recente vem flexibilizando a punição dessas condutas definidas como delitos fiscais. Verifica-se uma sucessão de leis que foram publicadas prevendo causas de extinção de punibilidade nos delitos fiscais àqueles que pagam os tributos, mesmo que depois de averiguada a fraude, inclusive após a existência do processo judicial.

Questiona-se assim a eficácia social dessas regras, que vieram priorizar a arrecadação do Estado, deixando em segundo plano princípios tais como a Fé Pública, a moralidade administrativa, dentre tantos outros princípios constitucionais que serão aqui analisados.

Destarte, o trabalho enfoca a legislação que instituiu o pagamento dos créditos decorrentes de ilícitos tributários como forma de extinção de punibilidade, e ainda o parcelamento como causa de suspensão da punibilidade à luz dos princípios constitucionais.

Outrossim, analisa-se ainda a crítica da doutrina quanto à inconstitucionalidade apontada nas leis que instituíram os regimes de parcelamento e ainda as sugestões apresentadas pelos juristas como mais pertinentes e eficazes quando se trata de penalização desses ilícitos tributários, a fim de compatibilizá-los com o ordenamento jurídico brasileiro, tal qual se verá adiante.

2 DOS DELITOS FISCAIS

Define-se delito fiscal como toda infração grave às normas da legislação tributária ou fiscal. Contudo, esse conceito é simplista. Em verdade, a doutrina, esclarecendo tal conceito diz que, “quando [...] o inadimplemento da obrigação tributária decorrer de condutas arroladas como crime na legislação penal, incide a regra geral garantidora do direito que o Estado tem de punir.”¹

A doutrina traça parâmetros e distingue:

Assim, temos Direito Tributário Penal quando se cuida das sanções tributárias, assim entendidas aquelas que decorrem da legislação tributária e que são aplicadas pelo descumprimento de qualquer dispositivo legal ou regulamentar relativo a obrigação tributária, principal ou acessória. O principal traço deste tipo de sanção está em que a penalidade pode ser aplicada independentemente de ficar comprovada a culpabilidade do sujeito passivo, bastando, para isso, que a lei tributária assim determine. Em outras palavras o pressuposto da aplicação da penalidade é a contrariedade ao que estatui a legislação tributária, sem se perquirir acerca da ocorrência de qualquer das formas de culpabilidade, presentes no Direito Penal Comum.²

O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Havendo crime, incidiriam as normas do Direito Penal Tributário, que dizem respeito ao conjunto de normas jurídicas que tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária e que prescrevem penas privativas de liberdade e multa, sempre que o descumprimento de tais obrigações se der por meio de artifícios fraudulentos, segundo a descrição contida na lei, e que estejam presentes os elementos que informam a culpabilidade.³

Sob o prisma do princípio da legalidade que vige em nosso ordenamento jurídico, para que uma infração seja considerada crime é necessário que a lei assim o defina.

Assim, configurando crime, serão aplicadas tanto sanções no campo penal como no campo tributário. Verifica-se dessa forma a integração do Direito Tributário com outros ramos do Direito, tal como o Direito Administrativo e o Direito Penal.

Alguns autores, tal como Hugo de Brito Machado criticam a cumulação de sanções administrativas com sanções penais, pois segundo o autor, ainda que sob a justificativa de

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 35.

² Ibidem, p. 35.

³ Ibidem, p. 35-36.

independência de instâncias, entende que nada justifica essa duplicidade, que contribuiria “para a complexidade do sistema jurídico e dificulta a repressão dos cometimentos ilícitos.”⁴

Na lição do autor André Ramos Tavares, o Direito penal administrativo, composto pelas subespécies fiscal e econômico, teria uma tripla finalidade, qual seja, receber a dívida, reparar o dano decorrente da falta do pagamento oportuno à administração (o que é uma reparação) e, ainda, “infligir uma privação de bens jurídicos, com vistas a motivar o sujeito, no futuro, a não cair novamente em descumprimentos similares (prevenção especial)”⁵

Vale dizer, que a criminalização das condutas danosas ao fisco que iremos analisar visou proteger o erário e a ordem tributária, sendo, portanto, bens jurídicos relevantes. Importa, ao presente estudo, a análise das implicações penais dos ilícitos tributários, cuja criminalização das condutas se justifica na proteção do erário e a ordem tributária, pelo que se passará a apresentar os tipos penais mais relevantes.

2.1 SONEGAÇÃO

De acordo com o artigo 71 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, sonegação é:

Art . 71. Sonegação é tóda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Contudo, verifica-se que tais condutas guardam similitude com outros crimes antes previstos no Código Penal, tal como estelionato, falsidade ideológica, ou falsidade material, mas o legislador quis estabelecer crimes próprios para a caracterização dos crimes tributários, pelo princípio da especialidade.

A definição de sonegação fiscal trazida pela lei 4.729, de 14 de julho de 1965 foi superada pela lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, que ampliou os casos de sonegação e impôs sanções mais severas, como se estudará adiante.⁶

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 416.

⁵ TAVARES, André Ramos. Sanções em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 479.

⁶ BORBA, Claudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões**. 13. ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2003. p. 403.

2.2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:

A Lei nº 8.137/90 conhecida como a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária disciplinou mais amplamente os crimes fiscais, bem como os regulamentou de forma exemplificativa em seu art. 1º:

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;

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.

O artigo 2º estabelece ainda como crimes de sonegação fiscal:

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;

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.

Conforme assevera o tributarista Andreas Eisele:

Com o advento da Lei nº 8.137/90, foi abandonada, no Brasil, a técnica legislativa de tipificar, mediante equiparação, a omissão de recolhimento de tributos ao crime de apropriação indébita, sendo a atual fórmula descritiva do tipo adotada pela legislação absolutamente independente de qualquer outra modalidade delitiva, embora o art. 168-A do Código Penal denomine o crime que tipifica como “apropriação indébita previdenciária”.⁷

Da mesma forma, no caso do crime de sonegação, nada mais é que modalidade especial de estelionato (art. 171 do CP), qualificada pelo objeto (tributo ou contribuição social), sujeito

⁷ EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 163.

passivo (Fazenda Pública), e pelo meio (condutas referidas nos diversos incisos do *caput*, do dispositivo).

Vê-se que no art. 1º as condutas prescritas revelam que o infrator já obteve êxito no intuito de suprimir ou reduzir tributos. Já o art. 2º traz como elemento da tipificação do crime a “intenção de suprimir ou reduzir tributos, mesmo que sem sucesso ou, ainda, com sucesso, mas na condição de responsável”.⁸

Importante ressaltar que apesar do art. 136 do CTN estabelecer: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, a lei nº 8.137/90 exige o dolo como elemento na tipificação dos crimes nela previstos.⁹

Assevera Vittorio Cassone que o dolo “deve ser provado para que haja condenação, em face da presunção de inocência (art. 5º, LVII da CF). Assim, para todos os crimes de atividade (são aqueles para os quais basta a ação), previstos no art. 2º da Lei n.º 8.137/90, tem que haver dolo (específico)”.¹⁰

2.3 CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

A previdência social compõe a seguridade social, definida pelo artigo 194 da Constituição da República Federativa do Brasil (CR) como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

O constituinte criou um sistema protetivo, alçando a seguridade social ao *status* de bem jurídico relevante. Além de constar na Constituição da República, a seguridade social é regulamentada pela legislação previdenciária, em especial a Lei nº 8.212/91, pelo CTN e pelo Código Penal, guardando ainda estreita relação com o Direito do Trabalho.

Conforme registra a doutrina, a Lei nº 8.212/91 não regulamenta suficientemente os crimes contra a Previdência Social, atraindo, de plano, a regra integrativa estabelecida no art. 12 do Código Penal, o qual dispõe que as regras gerais daquele estatuto penal, dispostas nos arts. 1º a 120, “aplicam-se aos fatos incriminados por lei especial, se esta não dispuser de modo diverso”. Complementa ainda:

⁸ BORBA, 2003, p. 409.

⁹ Ibidem, p. 410.

¹⁰ CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 204.

Haverá integração com as leis tributárias em virtude do fato de que os crimes contra a Previdência Social possuem um núcleo constante, que é a redução de contribuições sociais mediante fraude, e as contribuições sociais, após o advento da Constituição Federal de 1988, passaram a ostentar natureza tributária, como aliás já decidiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 138.284 – CE.¹¹

Diante disso, não resta dúvida que a seguridade social é um bem jurídico relevante, em especial a previdência social, que possui o sistema contributivo, razão pela qual é protegida penalmente, por meio das condutas abstratas previstas no diploma penal. Nesse ínterim, serão abordadas no presente estudo a apropriação indébita previdenciária e o crime de sonegação de contribuição social.

2.3.1 Apropriação indébita previdenciária

O delito de apropriação indébita previdenciária foi veiculado no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90 e pelo artigo 168-A e §1º do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983 de 14 de julho de 2000:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

A tipificação desta conduta se operou por questão de política criminal. Antes era a jurisprudência que regulava tal comportamento, uma vez que, não havia subsunção do evento ao tipo previsto no art. 168 do CP, a apropriação indébita.

O tipo penal “Apropriação indébita previdenciária” visa tutelar as fontes de custeio da seguridade social, sobretudo os direitos relativos à previdência social.

Importa ao presente estudo a análise do §3º do artigo mencionado acima, visto estabelecer que

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

¹¹ ANDRADE FILHO, 2004. p. 62.

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Todavia, a despeito de tal regra, impende informar que o Superior Tribunal de Justiça, no tocante ao crime de apropriação indébita, firmou o entendimento no sentido de que se o acusado comprovar o pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuições, ainda que efetuado depois do recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade, em decorrência do disposto no art. 9, § 2º da Lei 10.684/2003, aplicável retroativamente por ser mais benéfica:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ANISTIA. ART. 11, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 9.639/98. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EFEITOS PENAS REGIDOS PELO ART. 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/2003. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. POSSIBILIDADE. RECURSO IMPROVIDO. 1. É inaplicável ao delito previsto no art. 95, alínea d, da Lei nº 8.212/91, o instituto da anistia, previsto no art. 11 da Lei nº 9.639/98, porquanto, o parágrafo único desse dispositivo legal resultou de erro, não tendo força de Lei, tampouco efeitos jurídicos, uma vez que não aprovado pelo Congresso Nacional. 2. Com a edição da Lei nº 10.684/2003, deu-se nova disciplina aos efeitos penais do pagamento do tributo, nos casos dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e 168 - A e 337 - A do Código Penal, não mais se aplicando o disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/95. 3. Comprovado o pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuições sociais, ainda que efetuado posteriormente ao recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade, nos termos do 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, aplicável, ao caso, retroativamente, por ser mais benéfica ao réu. 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. (STJ; REsp 453776; ES; Quinta Turma; Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima; Julg. 06/12/2005; DJU 03/04/2006; Pág. 388) (Publicado no DVD Magister nº 17 - Repositório Autorizado do STJ nº 60/2006 e do TST nº 31/2007)

2.3.2 Sonegação de contribuição previdenciária

A Lei 9.983/00 inseriu o art. 337-A no Código Penal, no capítulo II do Título IX da Parte Especial que trata dos crimes contra a administração pública. Prescreve *in verbis*:

Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

O crime em exame ocorre quando há a supressão ou redução do tributo. Embora possua a mesma pena que o crime de apropriação indébita previdenciária, é considerado mais grave que este, já que as condutas que o caracterizam corroboram em maior grau a intenção de sonegar.

Importante anotar que os crimes contra a previdência social só são puníveis se praticados com dolo, elemento nuclear caracterizador desses crimes, como ressalta a doutrina. “nos crimes contra a previdência social, a espécie de culpabilidade requerida é o dolo, que não pode ser presumido, como corolário do princípio de direito penal formal da busca da verdade material.”¹²

Feitas considerações acerca dos principais tipos penais fiscais, passa-se a análise das formas de extinção de punibilidade estabelecidas na legislação.

2.4 HISTÓRICO DOS REGIMES DE PARCELAMENTO NO BRASIL

O ordenamento jurídico brasileiro já comportou várias normas que disciplinaram programas de parcelamento tributário, muitos deles estabelecendo regras a respeito de extinção da punibilidade nos crimes fiscais.

Fixando um panorama legislativo, vê-se que a Lei 4.357 de 16 de julho de 1964 previa como fato de extinção da punibilidade o recolhimento, pelo contribuinte ou fonte retentora, dos débitos antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal, *in verbis*:

Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

[...]

§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

§ 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962. [sic]

Na mesma linha, a Lei 4.729 de 14 de julho de 1965 trazia a mesma benesse aos crimes de sonegação fiscal:

¹² ANDRADE FILHO, 2004, p. 71.

Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Parágrafo único. Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a sonegação fiscal anterior à vigência desta Lei.

Observa-se que na previsão deste artigo a causa extintiva da punibilidade era tão rigorosa, que permitia ser comparada com o arrependimento eficaz (art.16, do CP), porquanto o recolhimento do tributo deveria ocorrer antes mesmo do início do procedimento administrativo, para apurar a existência de suposto débito.

Tais artigos demonstram o que prevaleceu até 1991, quando foram revogados pela Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991. O que importa ressaltar é que, como visto, já no ano de 1965 existia essa benevolência com os autores de crimes fiscais.

A única diferença fica por conta do momento de tolerância, que na lei 4.357/64 é “antes da decisão administrativa de primeira instância” (já movendo a ação fiscal), enquanto na lei 4.729/65 é até “antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

A disciplina desta última lei assemelha-se ao instituto da denúncia espontânea, previsto do art. 138, CTN.

Pertinente a colocação de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo sobre o assunto:

Para que a iniciativa do sujeito passivo seja considerada espontânea é necessário que ainda não tenha sido iniciado qualquer procedimento fiscal relacionado à infração, como são exemplos a lavratura de um termo de início de fiscalização, ou a intimação ao sujeito passivo para prestar esclarecimentos. Não sendo espontânea a denúncia, não ocorrem os efeitos do art. 138, CTN, ou seja, não ficam afastadas as penalidades tributárias.

Ademais, para que o sujeito passivo tenha direito ao reconhecimento dos efeitos previstos no art. 138 (exclusão das penalidades tributárias), é necessário que, juntamente com a denúncia espontânea, ele proceda ao pagamento do tributo mais os juros de mora. Não basta o sujeito passivo declarar a sua intenção de pagar ou simplesmente solicitar um parcelamento para que se configure a denúncia espontânea com os efeitos do art. 138.¹³

A diferença apontada entre as leis é socialmente relevante. A espontaneidade que é requisito para a lei 4.729/65 demonstra que nesse caso, sem que o Fisco inicie qualquer procedimento fiscalizatório, o contribuinte vá e pague o seu débito. Já na lei 4.357/64, a ação fiscal já foi iniciada, vindo o contribuinte a pagar com o interesse de ver extinta a sua punibilidade, demonstrando prevalecer nesse caso o intuito arrecadatário do Fisco.

¹³ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. p. 242

Registra-se que tais benefícios não vieram acompanhados de qualquer limite de aplicação. Assim, ainda que tais crimes fossem praticados reiteradamente, nada impediria que o contribuinte recolhesse o tributo e tivesse sua punibilidade extinta quantas vezes fosse, desde que observasse a ação fiscal.

Na seqüência, o Decreto-Lei 157 de 10 de fevereiro de 1967 que estabeleceu:

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 acôrdo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste 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 dêste artigo".

Verifica-se que, tal decreto, com o pretexto de estimular empresas e facilitar o pagamento de débitos fiscais, estendeu o benefício previsto pela Lei de Sonegação Fiscal. Tirou a exigência de o pagamento ser antes de iniciar a ação fiscal, permitindo que o pagamento fosse mesmo após o início desta, ou seja, permitiu ao sonegador que, tomando conhecimento da infração por meio da ação fiscal, recolhesse ou depositasse o montante devido, com a extinção de sua punibilidade, eis que, até o referido pronunciamento não era considerado devedor de eventual tributo.

Posteriormente veio a Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 que, além de trazer condutas típicas nos artigos 1º, 2º e 3º, nas disposições gerais prescreveu:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

A inovação trazida por essa lei representa, desse modo, a extensão de benefícios àqueles que praticam crimes contra a ordem tributária. A partir de 1990, portanto, basta que o contribuinte pague o montante devido antes do recebimento da denúncia para que tenha sua punibilidade extinta. O contribuinte passou a ter a faculdade de pagar o tributo ainda que condenado na esfera administrativa, não tendo a sonegação praticada qualquer efeito penal, embora o

adimplemento devesse ocorrer antes do recebimento da denúncia oferecida pelo membro do Ministério Público.

Ou seja, ainda que o Fisco tenha movimentado toda sua máquina administrativa, ainda que seja constatada a existência de má-fé por parte do devedor, caso o contribuinte pague sua dívida até o recebimento da denúncia, não haverá mais qualquer responsabilidade penal do indivíduo.

Contudo, logo depois, foi editada a lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991, revogando os dispositivos anteriormente citados com o art. 98, certamente no intuito de coibir a banalização sonegadora fomentada pelas leis anteriores, que indiretamente incentivavam a prática de ilícitos fiscais.

Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Todavia, tal dispositivo teve curta duração. A lei 9.249 de 27 de dezembro de 1995 ressuscitou a velha extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e ainda aos de sonegação fiscal, ampliando sobremaneira tal benesse, já que permite que haja extinção de punibilidade desde que efetuado o pagamento até antes do recebimento da denúncia, *in verbis*:

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.

Após o ressurgimento da extinção de punibilidade nesses moldes, toda a legislação superveniente veio corroborar e até expandir o instituto em discussão. Ainda que hodiernamente se verifique técnicas mais elaboradas para a evasão e sonegação fiscal, a tolerância do Fisco é cada vez maior, pois vem retirando a punibilidade de tais condutas.

O sistema permite que o contribuinte aguarde todo o processo fiscal, o encaminhamento dos autos para o Ministério Público, o oferecimento da denúncia, e após esse momento, pagar o tributo devido e sair ileso, livrando-se de qualquer sanção penal. Nesse intervalo, pode se valer da prescrição ou ainda do pedido de arquivamento pelo promotor.

Comparando o crime de sonegação com o crime de furto (art. 155 do CP), revela-se o absurdo, posto que, as conseqüências são bem díspares. O agente que subtrai um relógio e o

restitui quando detido, terá sua pena diminuída em razão do arrependimento posterior. Todavia, o sonegador doloso de algum imposto, condenado em decisão final administrativa que venha a pagá-lo, não sofrerá qualquer penalização.

Não resta dúvida que existe diferença no tratamento dos delitos. Da forma como prevê o artigo 34 uma causa de extinção da punibilidade, concede-se um benefício maior a um crime mais grave, visto que seus efeitos ostentam maior destaque na sociedade.

Neste sentido, Luiz Flávio Gomes¹⁴ alerta que:

Também é da nossa tradição jurídica a exigência (temporal) de que o pagamento do tributo devido deve ser feito antes do recebimento da denúncia. Esse sistema, como se sabe, é criminógeno (gera criminalidade), porque o sonegador (bem informado) computa (na sua relação custo-benefício) o seguinte: sonega-se e, depois, se for descoberto, paga-se!

Ainda no panorama legislativo, veio a Lei 9.964 de 10 de abril de 2000 que “Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n^{os} 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.” estabelecer:

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. [...]

§ 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.

Estabeleceu-se, desse modo, que a empresa que aderisse ao parcelamento instituído pela lei, teria suspensa a sua punibilidade até o pagamento completo do débito, ocasião em que seria extinta a sua punibilidade, contanto que sua aderência ocorresse antes do recebimento da denúncia.

Nesse contexto, pode-se afirmar que tanto o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia como o pagamento parcelado tinham o mesmo efeito: extinguir a punibilidade.

No mesmo ano a Lei nº 9.983 de 14 de julho de 2000 alterou a matéria em relação às contribuições previdenciárias. Revogou o artigo 95 da Lei nº 8.212/91, inserindo as regras do artigo 337-A do Código Penal, que resgatou a extinção da punibilidade somente pelo pagamento antes do início da ação fiscal (artigo 2º da Lei nº 4.729/65).

¹⁴ GOMES, Luiz Flávio. Crimes tributários e previdenciários: para STJ, o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3067>>. Acesso em: 22 jun. 2008.

Vale dizer, que esta lei, especificamente, foi ainda mais condescendente, demonstrando uma grave contradição, que deve ser ajustada pelos operadores do Direito. O artigo 337-A prevê em seu § 1º:

Art. 337-A.

[...]

§ 1º. É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à Previdência Social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Dessa forma, o agente que segue o comportamento descrito neste dispositivo, antes do início da ação fiscal, tem extinguida a sua punibilidade, independente do pagamento do tributo sonegado.

Por fim, publicou-se a Lei 10.684 de 30 de maio de 2003, conhecida também por PAES ou REFIS II, instituindo:

Art. 9º nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos art. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 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.

[...]

§ 2º 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.

Apesar da similaridade entre os artigos, a Lei 10.684/2003 suprimiu a expressão “que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal”, ou seja, tira o limite temporal da possibilidade da aplicação do instituto da extinção de punibilidade. Verifica-se que antes ficava clara a delimitação da aplicação até o momento do recebimento da denúncia. Já a nova redação, leva ao entendimento de que não há mais qualquer limitação, operando-se a extinção de punibilidade a qualquer tempo, ainda que em andamento ação judicial.

No entanto, essa lei traz alguns questionamentos, que serão analisados a seguir.

3 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

O Estado, ao retirar dos jurisdicionados o direito de exercer a justiça por suas próprias razões, obriga-se a aplicar o Direito, segundo o ordenamento jurídico em vigor, de forma a promover a paz e a justiça social.

Nessa perspectiva, o Estado, em atenção ao princípio da legalidade, dita normas que visam promover o convívio dos cidadãos em sociedade, restringindo parte da liberdade de cada um.

Enquanto estes preceitos são observados, o direito que o Estado tem de punir os transgressores é apenas abstrato. A partir do momento que acontece a prática de um crime ou contravenção, aquele direito que antes era apenas abstrato, torna-se concreto e faz surgir a possibilidade de o Estado aplicar a medida repressiva ao infrator.¹⁵

Conforme assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho “é pela coação que o Direito se faz efetivo. Antes, pela possibilidade de sua aplicação, e depois – trata-se de um teste de realidade -, pela sua real efetivação”. As obrigações são contraídas ou impostas no mundo jurídico para serem cumpridas. O descumprimento dos deveres caracteriza o fenômeno do ilícito que, nessa qualidade deve ser sancionado, punido. “A sanção é o instrumento desse desiderato”.¹⁶

Para fins de aplicação da pena, entende-se por crime, em seu aspecto formal, toda conduta que atentasse, que colidisse frontalmente contra lei editada pelo Estado¹⁷, enquanto no aspecto material, tem-se como aquela conduta que viola bens jurídicos mais importantes.

Como critério de política jurídico-criminal, o legislador pode, observando os valores protegidos pela Constituição e os princípios basilares do Direito Penal, eleger qualquer conduta humana para figurar como crime, desde que com vistas à proteção de um bem juridicamente relevante.

Da mesma forma, pode o legislador também definir a não incidência da pena para o respectivo crime. A razão se deve a análise dos casos em que a pena não tem pertinência, não é imprescindível para o caso concreto, ou mesmo por questões de política criminal, não pode ser aplicada. Nesse ínterim, inseriu-se na legislação penal os casos em que esta situação pode ocorrer, denominando-se tal instituto de extinção da punibilidade do agente.

¹⁵ DELMANTO, Celso et al. **Código Penal Comentado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 187.

¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 734.

¹⁷ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 5. ed: Rio de Janeiro: Impetus: 2005. p. 156.

Entretanto, vale ressaltar, que é necessário que haja uma conexão entre os motivos pelos quais o legislador resolveu tutelar determinado bem e as razões que ensejarão a extinção de punibilidade do agente que o viole, sob pena de configurar um desvirtuamento do sistema jurídico.

3.1 CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS DELITOS FISCAIS

3.1.1 Parcelamento do crédito tributário

A Lei nº 10.684/03 regulamentou o parcelamento de débitos fiscais federais, apontando as hipóteses formais para a concessão de tal benefício, sendo vetado o dispositivo que autorizava a concessão do parcelamento dos débitos oriundos de contribuição previdenciária descontadas dos segurados e não recolhidas.

No entanto, a doutrina diverge acerca do assunto, visto que enquanto alguns reconhecem que em razão do veto presidencial essa lei não se aplica sobre os débitos de natureza previdenciária¹⁸, outros já buscam saídas para estender sua aplicação.

O mestre Miguel Reale Junior¹⁹ defende haver uma manifesta antinomia na Lei 10.684/03, insistindo na aplicação do §2º do art. 9º ao tipo penal previsto no art. 168-A, sob o argumento de sua independência. Ressalta:

Cumpré, todavia, notar a independência do preceituado no § 2º do art.9º em face do parcelamento, pois neste parágrafo faz-se referência à extinção da punibilidade dos crimes previstos no *caput*, dentre estes o do art. 168A do Código Penal, sem relação alguma com o parcelamento, de forma genérica como acima analisado, com o que prevalece a extinção da punibilidade também referentemente ao crime previdenciário descrito no art. 168A do Código Penal, com a evidente revogação da norma do § 2º do art. 168A, que estabelecia haver a extinção da punibilidade se o pagamento do débito ocorresse antes do início da ação fiscal.

Por outro lado, se há uma antinomia na lei penal, o conflito é de ser resolvido *favor rei*, com uma interpretação que dê prevalência ao disposto no *caput* do art. 9º e em especial no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03 e não à circunstância de haver sido vetado o dispositivo que admitia no plano exclusivamente tributário o parcelamento do débito. A norma de cunho penal não foi vetada, está vigente e é favorável ao réu, razão pela qual sua predominância é obrigatória segundo o princípio *favor rei*, uma das chaves cardais de interpretação em matéria penal.

¹⁸ SILVA, Jorge Vicente. **Crimes fiscais previdenciários: efeitos penais da Lei nº 10.684/03 e a coisa julgada.** Disponível em: <http://tp.lex.com.br/upload/doutrinas/CRIMES%20FISCAIS%20PREVIDENCI%20jorge%20vicente.htm>. Acesso em: 09 jun. 2008.

¹⁹ REALE JÚNIOR, Miguel. **Ação fiscal e extinção da punibilidade no crime tributário.** Disponível em: <http://www.realeadvogados.com.br/pdf/miguel11.pdf>. Acesso em: 09 jun 2008.

Com a devida *vênia*, mister se faz algumas pontuações acerca do entendimento do autor. Analisando sistematicamente o veto presidencial, verifica-se que de fato, o parcelamento não é possível quanto ao tipo previsto no vetado § 2º do art. 9º, *in verbis*: “O disposto neste artigo aplica-se aos débitos oriundos de contribuições descontadas dos segurados e os decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30 e de importâncias retidas na forma do art. 31, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”, pois se entendeu que “Se a empresa reteve as contribuições dos trabalhadores, não faz sentido deixar de repassá-las ao INSS”.

O autor sustenta seu entendimento em suposta antinomia na lei penal, aduzindo que eventual conflito há de ser resolvido *favor rei*, defendendo que o veto se deu apenas no campo tributário.

O fato de o autor julgar que se aplica o §2º do art. 9º aos crimes previdenciários indiscriminadamente deve ser visto com reservas, pois o ordenamento jurídico brasileiro impede a figura do veto parcial (artigo 66, § 2º da CR), motivo pelo qual a menção ao artigo 168-A do Código Penal no *caput* do artigo foi mantida, por razão de técnica legislativa.

Uma reflexão mais detida leva ao entendimento de que o art. 9º tem aplicação exclusiva ao art. 337-A, em razão de o veto presidencial ter afastado a possibilidade de parcelamento para o crime do art.168-A, não parecendo crível que após essa proibição, admita-se o pagamento a qualquer tempo, como possibilita o §2º do art. 9º, já que o veto se deu em razão da indignação da conduta daqueles que recolhem as contribuições e indevidamente não as repassam aos cofres da previdência.

3.2 EFEITOS DO PARCELAMENTO

Discute-se também quanto aos efeitos do parcelamento para a extinção da punibilidade. Há os que defendem que basta o mero parcelamento da dívida e assim o inadimplemento seria penalmente irrelevante. Já outra corrente, com mais prudência, defende que o parcelamento constitui mera suspensão de punibilidade, não representando a extinção de punibilidade, o que somente ocorreria com o pagamento integral do montante devido.

Em que pese o art. 14 da Lei 8.137/90 estabelecer que restaria extinta a punibilidade quando o agente providenciasse o pagamento do tributo ou contribuição social (inclusive acessórios) antes do recebimento da denúncia, surgiu outra formação jurisprudencial.

A jurisprudência formada apontava no sentido de se reconhecer a extinção da punibilidade com o simples deferimento do pedido de parcelamento antes do recebimento da denúncia.

Esse entendimento era de que o parcelamento significava uma novação, ficando o crédito tributário extinto, formando-se uma nova dívida, retirando a justa causa para a ação penal, conforme entendimento exposto abaixo:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CONSELHEIRO DE TRIBUNAL DE CONTAS. COMPETÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DÉBITO. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. 1 - Compete ao Superior Tribunal de Justiça processar e julgar, originariamente, nos crimes comuns e de responsabilidade os membros dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal (art. 105, I, a da Constituição Federal). 2 - Reiterado o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o parcelamento do débito relativo a contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados e não recolhidas aos cofres da Seguridade Social, antes do recebimento da denúncia, retira a justa causa para a ação penal, acarretando a extinção da punibilidade, na forma do art. 34, da Lei nº 9.249, de 1995. 3 - Para esta finalidade, especificamente no caso em tela, mostra-se desinfluyente o fato de, ao tempo da transação com o Fisco, não mais ser o denunciado responsável pela agremiação esportiva devedora que, de resto, deixa, algum tempo depois, de honrar o parcelamento, sem interferência ou ato a ele imputável. 4 - Denúncia rejeitada. Punibilidade extinta (art. 6º, da Lei nº 8.038, de 1990 c/c o art. 43, II, do Código de Processo Penal). (STJ; INQ 352; ES; Corte Especial; Rel. Min. Fernando Gonçalves; Julg. 04/08/2004; DJU 04/04/2005; Pág. 156) (Publicado no DVD Magister nº 17 - Repositório Autorizado do STJ nº 60/2006 e do TST nº 31/2007)

Contudo, esse entendimento possui duas vertentes. Um deles é o na esfera penal, exposto acima, já o outro é quanto às eventuais ações pendentes, que discutam acerca do débito fiscal. Conforme demonstra o julgado abaixo, o STJ, recentemente, depois de algumas divergências, firmou jurisprudência no sentido de extinguir o feito com resolução do mérito, caso haja adesão ao REFIS:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DESISTÊNCIA. PAES. ADESÃO. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. REQUISITO. EXTINÇÃO DO FEITO COM JULGAMENTO DO MÉRITO. 1. A Lei nº 10.684/03, no seu art. 4º, II, tem como destinatários os autores das ações que versam os créditos submetidos ao PAES. Em conseqüência, tanto o particular em ação declaratória, quanto a Fazenda que aceita a opção ao programa, renunciam ao direito em que se fundam as ações respectivas, porquanto, mutatis mutandi, a inserção no PAES importa novação à luz do art. 110 do CTN c/c o art. 999, I, do CC. 2. Os embargos à execução têm natureza de ação de conhecimento introduzida no organismo do processo de execução. Em conseqüência, a opção pelo PAES importa em o embargante reconhecer a legitimidade do direito em que se funda a sua oposição de mérito à execução. 3. Destarte, a referida opção constitui ato de disponibilidade de iniciativa do embargante, porquanto não imposta pelo Fisco, razão pela qual, ao optar pelo Programa, o contribuinte sujeita-se às suas regras, quais sejam, a desistência da ação e a confissão do débito, o que importa na renúncia ao direito em que se funda a ação, e, conseqüentemente, na extinção do processo com julgamento de mérito. 4. Acerca da renúncia ao direito em que se funda a ação já tivemos oportunidade de destacar que: "A parte pode renunciar à ação, figura que recebe o nome de 'desistência', ou renunciar ao 'próprio direito material', objeto mediato do pedido. Nessa hipótese, a manifestação não é meramente formal, senão atinge a própria pretensão, abdicando a parte do direito que lhe pertence para não mais reclamá-lo. Opera-se, assim, a extinção com julgamento de mérito porque a parte que renuncia despoja-se de seu direito material e a eficácia da coisa julgada material é plena, sendo defeso discutir novamente em juízo acerca daquela

pretensão. Em face dessa relevante diferença, cumpre ao juiz verificar com exatidão e de forma inequívoca a real intenção da parte, abrindo nova oportunidade processual, se necessário, para os devidos esclarecimentos do alcance desse ato de disponibilidade processual." (Curso de Direito Processual Civil. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 420/421) 5. Outrossim, a Primeira Seção desta Corte, ao julgar os embargos de divergência nº 727976/PR, pacificou o entendimento de que a adesão ao REFIS depende de confissão irrevogável e irretratável dos débitos fiscais, o que conduz à extinção do feito com julgamento do mérito em razão da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, nos termos da ementa que se segue: "EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS) - EXTINÇÃO DO PROCESSO COM JULGAMENTO DE MÉRITO - ART. 269, V, DO CPC. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. É pacífico neste Sodalício o entendimento de que, consoante consta do artigo 3º, I, da Lei n. 9.964/00, a adesão ao REFIS depende de confissão irrevogável e irretratável dos débitos fiscais, o que leva à extinção do feito com julgamento do mérito em razão da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Nesse sentido, a extinção do processo deve ocorrer com arrimo no que dispõe o artigo 269, V, do Código de Processo Civil, como condição para que seja assegurado à empresa o direito de ingressar no programa. Precedentes. Embargos de divergência provido." (ERESP 727976/PR; DJ 28.08.2006) 6. Precedentes: RESP 637.852/PR, DJ 10.05.2007; REsp 718712/RS DJ 23.05.2005; RESP 620378/RS DJ 23.08.2004. 7. Agravo Regimental desprovido. (STJ; AgRg-REsp 878.140; Proc. 2006/0183146-5; RS; Primeira Turma; Rel. Min. Luiz Fux; Julg. 03/06/2008; DJE 18/06/2008)

Os arestos acima colacionados demonstram a confusão que os Tribunais fazem com dois institutos totalmente diferentes, quais sejam: suspensão da punibilidade e extinção da punibilidade. Valem-se do instituto da novação para equiparar parcelamento a pagamento, atribuindo-lhes os mesmos efeitos. Todavia, se essa tendência pôde vigorar sob a égide da Lei nº 9.249/95, à luz da legislação que instituiu o REFIS, tal entendimento não mais se sustenta.

As leis posteriores foram bem claras ao dispor, tal como a Lei 9.964/2000 em seu art. 15, que

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.

Lembra-se que nesse mesmo período estaria também suspensa a prescrição, consoante §1º do mesmo artigo. Já o § 3º estabelece que se extingue a punibilidade dos crimes aludidos no *caput* do referido artigo quando a pessoa jurídica que aderiu ao parcelamento efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia criminal.

Na mesma linha, a Lei nº 10.684/2003, no art. 9º estabelece a suspensão da pretensão punitiva estatal, enquanto a pessoa jurídica relacionada com o agente do crime estiver incluída no regime de parcelamento, repetindo ainda a mesma observação da lei anterior acerca da

prescrição, mas trazendo uma mudança substancial, pois passa a não fixar prazo para que o pagamento integral do débito tenha por efeito a extinção de punibilidade.

Nesse contexto, sob o prisma das legislações anteriormente citadas, conclui-se que o parcelamento não tem o condão de extinguir a punibilidade, mas tão somente suspendê-la, ocorrendo a extinção propriamente dita apenas com o pagamento integral do débito. Lembre-se que o pagamento pode se dar após o recebimento da denúncia, já que a legislação em vigor retirou a exigência temporal.

Essa novidade a respeito da extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo ainda será objeto de análise nos tópicos posteriores. Vale expor, no presente momento que, apesar do §2º do art. 9º da Lei 10.684/2003 ser alvo de muitas críticas, é certo que criou uma causa extintiva da punibilidade, consistente no pagamento do débito tributário, ressalte-se, a qualquer tempo.

Colaciona-se recente decisão do STF, que modifica o entendimento anterior do STJ, expondo que a adesão ao regime de parcelamento não implica na extinção de punibilidade, visto que admitir o parcelamento não significa novação do débito, *in verbis*:

DENÚNCIA. PARÂMETROS. CONTENDO A DENÚNCIA DADOS VIABILIZADORES DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA, COM EXPOSIÇÃO DO FATO CRIMINOSO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE OCORRIDO, DESCABE COGITAR DE INÉPCIA. CRIME TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO. ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. REFIS. ALCANCE. A ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. REFIS NÃO IMPLICA A NOVAÇÃO, OU SEJA, A EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO, MAS MERO PARCELAMENTO. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito. Artigo 9º da Lei nº 10.684/2003. (STF; HC-RO 89.618-9; RJ; Primeira Turma; Rel. Min. Marco Aurélio; Julg. 06/02/2007; DJU 09/03/2007; Pág. 43) (Publicado no DVD Magister nº 18 - Repositório Autorizado do STJ nº 60/2006 e do TST nº 31/2007)

De fato, parece ser o entendimento mais acertado, visto que admitir que com o simples parcelamento haja a extinção de punibilidade, abriria guarda para que os devedores assumissem o parcelamento apenas com o intuito de obter o favor fiscal, pagar algumas parcelas no aguardo do trânsito em julgado da sentença extintiva de punibilidade, para depois deixar de pagar, deixando assim reinar a impunidade e ainda sem lograr êxito com a finalidade arrecadatória do Fisco.

3.3 LIMITE TEMPORAL PARA A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE

Apesar de alguns estudiosos falarem indiscriminadamente que o pagamento a qualquer tempo tem por efeito a extinção de punibilidade dos crimes tributários, tal afirmativa deve acompanhar algumas observações.

O *caput* do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 diz: “É suspensa a pretensão punitiva”, o preceito que fala a respeito da extinção de punibilidade é um parágrafo desse mesmo dispositivo. Portanto, deve-se observar que, para ter o efeito da extinção de punibilidade, o pagamento deve ser realizado antes do trânsito em julgado, termo final estabelecido para a opção do parcelamento ou do pagamento dos débitos²⁰. Isso se afirma em razão de razões técnicas processuais, visto que, após o trânsito em julgado da condenação, inicia-se a pretensão executória estatal.

Outrossim, é inquestionável que em matéria de efetividade processual também é o entendimento mais acertado, pois caso contrário, corre-se o risco de usar toda a máquina do Judiciário inutilmente, se o devedor não tiver o temor de efetuar o pagamento para não incorrer nas sanções penais, gerando impunidade.

Em sentido contrário, Jorge Vicente da Silva²¹ sustenta que a previsão de ficar suspensa a pretensão punitiva do Estado não impede a incidência da extinção da punibilidade para os crimes com condenação transitada em julgado. Conclui o autor:

“Portanto, havendo parcelamento dos débitos fiscais previdenciários, independentemente da norma que os concede, no caso da persecução criminal não haver transitada em julgado, suspende-se o processo. Quanto houver o integral pagamento da dívida, seja através de parcelamento ou não, extingue a punibilidade, ainda que haja o trânsito em julgado da ação criminal condenatória.”

Ainda que brilhante a tese supra, não parece ser a mais adequada à luz do Estado Democrático de Direito. Isso sem falar que, priorizando cada vez mais o intuito arrecadatório do Fisco, minorando as sanções penais, acaba-se incitando exatamente o contrário, há quase um estímulo ao sonegador. Diante de um sistema fiscalizador defasado, inoperante, a probabilidade de um contribuinte ser pego praticando um ilícito tributário é bem remota. Eis o porquê da preocupação com a opção legislativa, pois da forma como disciplinado, acaba-se

²⁰ REALE JÚNIOR, Miguel. **Ação fiscal e extinção da punibilidade no crime tributário**. Disponível em: <http://www.realeadvogados.com.br/pdf/miguell.pdf>. Acesso em 09 jun 2008. No mesmo sentido: DIAS, Marcus Vinicius de Viveiros; SOARES, Jefferson Douglas. **Breves considerações sobre o artigo 9º da Lei 10.684/2003**. O novo “Refis”. Aspectos penais. Disponível em: http://www.speretta.adv.br/pagina_indice.asp?iditem=2001. Acesso em: 9 jun. 2008.

²¹ SILVA, Jorge Vicente. **Crimes fiscais previdenciários: efeitos penais da Lei nº 10.684/2003 e a coisa julgada**. Disponível em: <http://tp.lex.com.br/upload/doutrinas/CRIMES%20FISCAIS%20PREVIDENCI%20C3%81RIOS%20-jorge%20vicente.htm>. Acesso em: 9 jun. 2008.

incentivando o crime, na probabilidade de que, caso sejam descobertos tenham a garantia da impunidade efetuando o pagamento do tributo, que seria devido de qualquer forma. E ainda com uma vantagem extra: poder parcelar o débito e em alguns casos até reduzi-lo.

A justificativa, em tese, para tal disparidade seria, sob o desígnio de aumentar a arrecadação tributária, estimular o pagamento amigável dos tributos, pois caso assim não fosse, em nada valeria o pagamento voluntário, representando apenas um decréscimo de receita e ainda correndo o risco de ser interpretado como confissão de culpa.

Nesse contexto, quem sai prejudicado é o contribuinte que pagou seus tributos em dia, gerando um incomensurável prejuízo social.

No estudo das sanções, deve-se ter em mente o que estas vêm a representar. É consabido que além de ser meio de repressão, ainda mais importante é o caráter de desestímulo à proliferação de condutas julgadas nocivas pelo Estado. Interessante a visão do doutrinador Ruy Barbosa Nogueira a esse respeito:

Certos autores, que defendem a inflicção de pena privativa de liberdade nos chamados crimes de sonegação, ressaltam que nesses casos ela se justifica, em primeiro lugar, porque se está punindo o delinqüente pela desobediência às ordens do Estado. Mais ainda, a dívida fiscal que deixa de ser paga fraudulentamente é afinal dinheiro público destinado a aplicação em finalidades do bem estar coletivo e aquele que descumpra esse dever cívico não só prejudica a comunidade, mas também os contribuintes honestos que por isso mesmo vão ficando mais onerados. Daí essa penalidade não dever ser confundida com a simples prisão por dívida.²²

O jurista Adilson Rodrigues Pires faz ainda uma consideração pertinente quanto às sanções tributárias. “As sanções em Direito Tributário exercem as seguintes funções: a) Penalista: por serem consideradas uma forma de intimidação ou de repressão à prática do ilícito. É o meio de desencorajar o indivíduo à reincidência faltosa (...).”²³

Outra observação que não pode deixar de ser feita é que a lei não estabelece restrição quanto ao uso do instituto. Não importa haver reincidência na conduta, pois não há qualquer medida alternativa prevista na lei. Assim, mesmo os sonegadores reincidentes poderão usar do parcelamento quantas vezes quiserem.

Todos esses pontos analisados servem de base para afirmar que a lei, apesar de ter por escopo o intuito arrecadatório do Fisco em detrimento da punição penal, a médio prazo tende a apresentar efeito frontalmente distinto ao aspirado, com a queda da arrecadação e evasão

²² NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* VIEIRA, Flávia David. **Impunibilidade dos ilícitos fiscais e os programas de parcelamento tributário**. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>>. Acesso em: 23 jun. 2008.

²³ *Apud* VIEIRA, Flávia David. **Impunibilidade dos ilícitos fiscais e os programas de parcelamento tributário**. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>>. Acesso em: 23 jun. 2008.

fiscal dos que até então vinham honrando suas obrigações tributárias, somado aos já reincidentes.

Não se discute que a carga tributária brasileira é pesada, que precisa ser criado um sistema que viabilize que as empresas sérias, com dificuldades financeiras, possam se reerguer, com o intuito de preservar a atividade econômica. Infelizmente a legislação atual ainda é muito criticável, pois pode ser manipulada de forma a desatender os anseios do Fisco.

Com toda razão, a crítica lançada por Flávia David Vieira:

Do ponto de vista ético, os supostos sonegadores não poderiam ter extinta uma ação penal apenas com o pagamento do tributo, mas o fato é que a própria lei aprovada no Legislativo garante isso, trata-se de um claro embate entre a ética e a lei. Disso resulta controvérsia quanto as noções de responsabilização penal ou certa contradição com a própria lógica do sistema, em que o artigo 136 do CTN, parece defender uma responsabilidade objetiva diante das infrações de índole tributária e, estranhamente, a legislação extravagante simplesmente apaga a conduta criminosa em face da simples perspectiva do pagamento.²⁴

²⁴ VIEIRA, Flávia David. **Impunibilidade dos ilícitos fiscais e os programas de parcelamento tributário**. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>>. Acesso em: 23 jun. 2008.

4 DISPARIDADES NOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO

Não bastasse os pontos já abordados, como o mau uso dos programas intitulados como REFIS, verifica-se que existem outros tantos outros pontos incoerentes. Como exemplo, cita-se o tratamento indiscriminado para empresas sonegadas e as apenas inadimplentes. Por certo, acaso verificado que uma empresa se valeu de atos fraudulentos, tal como falsificação de documentos e declarações, não deveria ser beneficiada com o programa, pois permitir o sistema de parcelamento nesses casos configura conivência e estímulo à prática delituosa, colaborando para perpetuar o sentimento de impunidade presente na sociedade. Nesse caso há o *animus* do contribuinte em causar prejuízo ao Fisco e, via de consequência, a toda a sociedade. No entanto, a lei do REFIS não segue essa lógica, não fazendo qualquer distinção, não se importando com nada além do intuito arrecadatório, ferindo assim os princípios da igualdade e da moralidade pública.

O UNAFISCO SINDICAL (Sindicato dos auditores da Receita Federal) apresentou algumas críticas ao REFIS. Uma delas é a previsão de aplicação da taxa TJLP (Taxa de Juros de longo prazo) para atualização do montante devido a partir do momento em que o devedor aderir ao REFIS, com taxa de juros mais baixa, e não a taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), índice mais oneroso, caso não aderisse ao parcelamento instituído na lei, representando mais uma vez um incentivo ao inadimplemento, que acarretará menor arrecadação tributária, indo de encontro ao interesse almejado pelo Fisco.

Nesse aspecto, interessante o ponto de vista no UNAFISCO SINDICAL:

Sob o ponto de vista de educação tributária, o REFIS caminha em sentido contrário, já que deseduca o contribuinte, pois privilegia apenas o mau pagador de tributos. Esse tipo de benefício fiscal estimula e incentiva o contribuinte a não pagar no vencimento os seus tributos e ficar na espera de que, mais cedo ou mais tarde, o governo crie uma anistia ou um benefício como esse do REFIS. Enquanto isso, o trabalhador assalariado paga rigorosamente em dia seu imposto de renda, que é-lhe descontado diretamente do salário, não usufruindo desse tipo de benefício. Com certeza, não podemos chamar isso de justiça fiscal.²⁵

Soma-se aos despautérios do REFIS a possibilidade do devedor aderir ao parcelamento sem prestar qualquer garantia firme, visto que a Lei nº 10.684/2003 retirou inclusive o arrolamento de bens do ativo imobilizado, exigido na lei anterior apenas para grandes devedores (acima de R\$ 500 mil).

²⁵ O **vale-tudo do REFIS-2000**: programa de regularização fiscal. Disponível em: http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2002/o_vale.htm. Acesso em: 23 jun. 2008.

Essa regalia é preocupante, pois antes do REFIS a empresa não poderia alienar seu patrimônio, pois não teria a certidão negativa de débitos tributários. Com o REFIS, sem prestar garantias e com o nome limpo no CADIN, pode vender seus bens sem dificuldades. Destarte, a legislação agracia o sonegador, que antes esbarrava em entraves por não possuir a Certidão Negativa de Débito, agora pode sem maiores dificuldades alienar todo seu patrimônio, frustrando eventual execução.

No mesmo sentido foi publicada a Medida Provisória nº 303 de 29 de junho de 2006, concedendo parcelamento especial em até 130 meses para empresas com atraso nas obrigações fiscais vencidas até 28 de fevereiro de 2003, concedendo-lhes desconto de 50% do valor das multas e aplicação de taxa menos onerosa, a TJLP em substituição à taxa SELIC. A MP ainda previa a aplicação de suas regras aos parcelamentos instituídos pelo REFIS I e II que não tivessem sido totalmente pagos ou ainda os cancelados por falta de pagamento, não exigindo, da mesma forma, qualquer tipo de garantia ou arrolamento de bens. Embora não seja objeto de estudo do presente trabalho, fato é que a referida MP não foi convertida em lei por impasses no Congresso, e mantiveram-se inertes acerca dos efeitos gerados quanto aos que aderiam ao programa de parcelamento.

É fato que o sistema tributário brasileiro necessita ser reformado, com propostas sérias e eficientes a fim de reinserir empresas endividadas na seara fiscal, viabilizando, outrossim, a atividade econômica, a circulação de bens e serviços.

Conforme assevera Flávia Dias Vieira:

[...] há de se deixar claro a relevância da existência de um sistema de parcelamentos, desde que tal programa não venha substituir, sob qualquer pretexto, a punibilidade pela infração penal praticada. Em outras palavras, a primeira medida a ser sugerida seria a urgente exclusão dos autores de ilícitos fiscais como beneficiários do Programa. O indivíduo que lesa o fisco, que fraudas e age de má-fé deve ter sua conduta punida e desestimulada, como ocorre com as demais infrações de natureza diversa, quiçá menos graves.²⁶

De tal modo, com a exclusão do sonegador e corruptor não mais haveria de se falar em suspensão da pretensão punitiva ou extinção de punibilidade, visto que tais possibilidades acabam soando para a sociedade como estímulo à delinquência, impunidade.

De qualquer modo, a autora Flávia Dias Vieira sugere que o correto seria o Fisco buscar segurança e credibilidade para o recebimento do crédito, exigindo garantia para a inserção da empresa no programa de parcelamento, ou ao menos o arrolamento de bens, caso seja

²⁶ VIEIRA, Flávia David. **Impunibilidade dos ilícitos fiscais e os programas de parcelamento tributário**. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>>. Acesso em: 23 jun. 2008.

desaconselhável a primeira. Outra exigência seria a delimitação de prazo para o adimplemento do parcelamento, conforme a capacidade contributiva da empresa, para que a dívida não se prolongue *ad infinitum*.

4.1 DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003

Ainda que o viés do presente trabalho seja sobejamente a análise tributária das leis em estudo, convém trazer a análise realizada pelo procurador da república Marcus Vinicius de Viveiros Dias sob o prisma do Direito Penal e Processual Penal.

Afirma o jurista que o artigo 9º é inconstitucional por duas razões. Primeiramente, a inconstitucionalidade formal, em razão de ter origem na conversão na Medida Provisória 107/2003 e o art. 62, §1º, inciso I, alínea “b”, da CR, com a redação atribuída pela Emenda Constitucional n.º 32/2001, vedar expressamente que medida provisória disponha sobre direito penal e processual penal. Em segundo lugar, a inconstitucionalidade material, por violar frontalmente os princípios da isonomia e da razoabilidade, consagrados no art. 5º, *caput* e inciso LIV, já que a lei institui benefícios apenas para tributos federais, não estendendo para os inadimplentes de tributos estaduais e municipais. Isso importa que, numa mesma situação de inadimplência, um devedor de COFINS que pagar sua dívida tenha extinguida a sua punibilidade, mas sendo o tributo devido o ICMS, tenha no máximo uma circunstância atenuante a seu favor, conforme art. 65, III, “b” do CP.

Nesse contexto, a despeito do autor defender a inconstitucionalidade da referida lei, dispõe, de outra banda, os critérios que devem ser adotados para aqueles que entendem ser o art. 9º constitucional:²⁷

- a) o parcelamento e pagamento dos débitos só valem para os crimes definidos nos artigos 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 e no artigo 337-A do Código Penal, devendo se feito por pessoa jurídica, em relação a débitos federais, nos moldes dessa legislação.
- b) o artigo 168-A do Código Penal não sofreu qualquer alteração, tendo em vista o veto do § 2.º do artigo 5.º da lei enfocada.
- c) o termo máximo para se efetuar o parcelamento ou pagamento dos débitos tributários é o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, já que o *caput* do artigo 9.º usa o vocábulo “suspensão da pretensão punitiva”, sendo que depois do trânsito em julgado nasce para o Estado a pretensão executória da pena imposta, não se falando mais em pretensão punitiva.
- d) o artigo 34 da Lei 9.249/95 foi derogado, vigendo agora nas hipóteses dos crimes previstos no artigo 168-A do Código Penal, no artigo 3.º da Lei 8.137/90,

²⁷ DIAS, Marcus Vinicius de Viveiros; SOARES, Jefferson Douglas. **Breves considerações sobre o artigo 9.º da Lei 10.684/2003:** O novo “Refis”. Aspectos penais. Disponível em: http://www.speretta.adv.br/pagina_indice.asp?iditem=2001. Acesso em 9 jun. 2008.

bem como para outros parcelamentos feitos fora dos moldes da atual lei e tributos originários das esferas estaduais e municipais.

e) os §§ 2.º e 3.º do artigo 168-A do Código Penal continuam em vigor, podendo ser utilizado, conforme nosso entendimento, o artigo 34 da Lei 9.249/95, no caso do agente efetuar o pagamento integral do débito, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, mas sempre antes do recebimento da denúncia.

f) o § 1.º do artigo 337-A do Código Penal foi revogado pelo § 2.º do artigo 9.º da Lei 10.684/2003.

g) por ser *novatio legis in melius*, os termos da nov lei, devem retroagir, favorecendo o acusado.

h) as disposições constantes na lei 9.964/2000 (REFIS) continuam em vigor, respeitando os preceitos da referida lei.

É bem verdade que o artigo em questão levanta muitos questionamentos na esfera do Direito Penal e Processual Penal, sobretudo no Direito Constitucional, pois é sabido que nenhum ramo do Direito deve ser concebido sem que sejam observados os princípios da Carta Magna, daí a relevância da discussão traçada acima.

4.2 A DESPENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Há uma cultura que prega a intervenção indiscriminada do Direito Penal na solução dos conflitos, sem ao menos verificar a eficácia de outras formas de controle não penais. Por certo, melhor seria a intervenção mínima do Direito Penal, visto que representa solução mais agressiva, cuja incidência só deveria ocorrer quando verificada a ineficiência de outros meios, segundo o princípio da subsidiariedade, ocupando-se o Direito Penal apenas de lesões efetivamente graves, de interesses de relevância expressiva para os cidadãos e a sociedade.

Acerca do tema criminalidade tributária, a autora Cinthia Rodrigues Menescal Palhares discute algumas soluções a fim de evitar situações de impunidade, que escapam a responsabilidade criminal:

Uma das soluções possíveis para remediar este estado de coisas está na despenalização. Através dela, que deveria ocorrer formalmente, por via legislativa, submetem-se determinados fatos antijurídicos à regulação por outros ramos do Direito, como o civil, administrativo, fiscal, escapando-se da esfera penal, ao substituir-lhe as penas criminais por outros tipos de sanção. Em sentido estrito, significa excluir ou reduzir a aplicação das penas corporais, dando a seu aplicador poder discricionário para substituir-se aquelas por sanções de outra natureza. Todavia, é muito tênue a linha divisória entre descriminalização e despenalização, pois na ótica de Raúl Cervini, esta é “o ato de diminuir a pena de um delito sem descriminalizá-lo, quer dizer, sem tirar do fato o caráter de ilícito penal”.²⁸

²⁸ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 172.

A autora defende penas alternativas próprias para os crimes tributários, posto que o desrespeito ao princípio da subsidiariedade, nesses casos, leva a hipertrofia do Direito Penal e conseqüentemente a injustiça e ao descrédito. A finalidade a ser seguida pelo legislador deveria ser, nos crimes tributários, a tomada de consciência fiscal por parte dos cidadãos, o que traduziria o caráter educativo da pena. Apresenta como sanções alternativas²⁹

1. Prestação de serviços à comunidade ou entidades públicas (Código Penal, artigo 43, I).sobretudo àquelas nas quais a falta de recursos públicos se faça sentir de forma mais contundente, como hospitais, escolas, abrigos de crianças e idosos etc.;
2. Interdições temporárias ou perda de direitos (Código Penal, artigo 43, V), como aquisição de passaporte, proibição de prestar concursos públicos, proibição de contratar com pessoas jurídicas de direito público;
3. Multa ou reparação de dano, como ressarcimento aos cofres públicos (Código Penal, artigo 91, I);
4. Admoestação ou repreensão (em audiência de caráter admonitório);
5. Prestação alimentícia em favor de entidade de utilidade pública carente de recursos;
6. Expulsão do território, para estrangeiros;
7. Suspensão e privação de direitos políticos;
8. Interdição ou perda de cargo, mandato ou função pública, ainda que de caráter transitório (Código Penal, artigo 92, I);
9. Confisco de bens produto do crime (Código Penal, artigo 91, II)
10. Proibição temporária de uso de cartões de crédito e cheques;
11. Pagamento do “custo do crime” ao Estado (despesas do Estado com a persecução penal);
12. Publicação da sentença condenatória;
13. Intervenção na pessoa jurídica;
14. Interdição para o exercício de profissão que dependa de licença ou autorização do Poder Público; e
15. Inibição de poder de representação em sociedades comerciais.³⁰

Lembrando que o rol apresentado é meramente exemplificativo. Por fim, a autora defende que as penas privativas de liberdade deveriam ser reservadas aos casos de reincidência específica, quando as sanções anteriores não tivessem alcançado seu fim educativo.

Apesar da reprovabilidade das condutas de sonegação ou evasão, a autora entende que a tendência seria a descriminalização de tais condutas, mas, para tanto, necessário que o Fisco seja dotado de inovações tecnológicas, recursos materiais e humanos para exercer com empenho as funções que lhe competem.

Complementa o raciocínio dizendo que as infrações que realmente afrontarem o interesse jurídico da Administração que não seja apenas o crédito tributário, praticadas por meio de fraude, subsumir-se-iam aos crimes já tipificados, tal como estelionato e as falsidades.

²⁹ PALHARES, 2004, p. 175-176.

³⁰ Ibidem, p. 179-180.

Portanto, deveria ser dado o mesmo tratamento que aos crimes patrimoniais: ou se considera o ressarcimento do dano como causa extintiva de punibilidade para todos ou para nenhum deles, sob pena de ferir-se a equidade ao adotar soluções diversas para casos semelhantes.

Defende assim, a mudança legislativa a fim de traçar sanções mais pertinentes aos crimes tributários, a fim de buscar a eficácia almejada pela pena. “Assim, as penas restritivas de direito, não em caráter substitutivo, como determina a Lei 9.714/98, mas como sanção principal, apresenta-se como o único caminho possível para o objetivo traçado pelo legislador: a aquisição de uma consciência social e fiscal por parte do cidadão.”³¹

³¹ PALHARES, 2004, p. 185.

5 CONCLUSÃO

É indiscutível que a questão da extinção da punibilidade nos delitos fiscais apresenta uma antinomia que deve ser debatida com maior cuidado pelos juristas ante as conseqüências que acarreta para a sociedade.

Definir se o direito tratará de sobrepujar as condutas nocivas à coletividade ou se dará mais relevo à arrecadação do Estado, quando se tratar dos delitos fiscais é uma questão contemporânea, a que o Poder Público tem se furtado, mas que já não admite ser relegada a assunto secundário.

É certo que hodiernamente o Estado se preocupa com a função arrecadatória e não vem reprimindo, a contento, a conduta criminosa. Mas não se pode perder de vista que, o tema dos delitos fiscais envolve a interdisciplinaridade do Direito Penal e do Direito Tributário, cada qual com suas especialidades.

Ora, o instituto do Direito Penal da extinção da punibilidade, em decorrência do Princípio da Intervenção Mínima, tem o fito de tutelar os bens jurídicos de maior relevância em uma sociedade, atribuindo penas aos transgressores de suas normas.

Portanto, se o erário é um bem de grande valor social, deveria o legislador criar normas que somente viessem protegê-lo, resguardá-lo, e condenar as condutas que o lesem, cominando as respectivas penalidades.

Diante disso, verifica-se um abrandamento na penalização, por parte do legislador, nos delitos fiscais. Foram criadas causas de extinção de punibilidade que, sob a ótica da sociedade, quase se equivalem à descriminalização dessas condutas. Ou seja, acabam deixando bens, de maneira suposta juridicamente relevantes, desamparados, que chegam, inclusive, a agredir o Princípio Constitucional da Igualdade e, dessa forma, atribuem ao Direito Penal uma função de simples cobrador, que, categoricamente, não é sua.

Há de ser guardada a proporcionalidade entre a ação lesiva do agente e a ação sancionadora do Estado. A desnecessidade da pena apenas se justifica quando se tratar de casos em que o bem jurídico protegido não corra o risco de ser lesado pela ausência de ação repressora.

Ademais, extinção da punibilidade é um instituto que dá coerência ao sistema jurídico e por isso deve ser respeitado e não banalizado.

A questão maior quando se trata da extinção de punibilidade nos delitos fiscais é o caráter preventivo que a pena possui. A pena que tem a função repressiva e preventiva, diante da

extinção de punibilidade estabelecida nos moldes dos crimes fiscais, acaba perdendo completamente o seu foco.

A ausência do caráter preventivo nesses casos é preocupante, visto que passa a ser quase um incentivo para os agentes de crimes fiscais, inclusive para aqueles que outrora pagavam seus tributos em dia. Na certeza de que ficarão impunes caso deixem de efetuar o pagamento dos tributos devidos, não hesitarão em assim proceder, haja vista os benefícios que o Poder Público tem oferecido, cada vez mais, indistintamente a meros inadimplentes e aos sonegadores.

Há um descompasso maior ainda se apurado que, apenas pelo princípio da especialidade, deixa-se de punir conduta reprimida já na parte especial do Código Penal, condutas essas que nem de longe gozam do mesmo benefício da extinção de punibilidade nos moldes das leis aqui estudadas.

O Direito é uma união harmônica de disposições normativas, conseqüentemente, não comporta este tipo de antinomia. A opção traçada pelo Poder Legislativo traz um embate entre a ética e a lei, vez que prioriza a arrecadação tributária em detrimento da proteção à fé e moralidade pública.

Por certo, a fonte material da norma deve levar em consideração o sistema jurídico como um aparelho único, sob pena de desvirtuá-lo, causando uma ameaçadora insegurança jurídica e afrontando o Estado Democrático.

Por tais razões, conclui-se que as regras de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tal como estabelecidas nas legislações aqui citadas ferem a Constituição da República e deveriam ser reavaliadas, visto que, ademais, não cumprem a função preventiva da pena e ainda movimentam toda a máquina do Poder Judiciário inutilmente, levando-o ao descrédito.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões**. 13. ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 1.752, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 19 jul. 1965. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 jun. 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei 157 de 10 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 13 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 10.684/2003, de 30 de maio de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 31 mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 17 jul. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4357.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 03 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 19 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 03 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/SISLEX/PAGINAS/42/1990/8137.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 31 dez. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 27 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 9.964 de 10 de abril de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 11 abr. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9964.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 9.983 de 14 de julho de 2000: **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 17 jul. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9983.htm>. Acesso em: 03 jun. 2008.

BRASIL. Medida Provisória nº 303 de 29 de junho de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 30 jun. 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm>. Acesso em: 02 jun. 2008.

CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DELMANTO, Celso et al. **Código Penal Comentado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

DIAS, Marcus Vinicius de Viveiros; SOARES, Jefferson Douglas. **Breves considerações sobre o artigo 9.º da Lei 10.684/2003: O novo “Refis”**. Aspectos penais. Disponível em: <http://www.speretta.adv.br/pagina_indice.asp?iditem=2001>. Acesso em: 9 jun. 2008.

EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GOMES, Luiz Flávio. Crimes tributários e previdenciários: para STJ, o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3067>>. Acesso em: 22 jun. 2008.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus: 2005.

O vale-tudo do REFIS-2000: programa de regularização fiscal. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2002/o_vale.htm>. Acesso em: 23 jun. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Ação fiscal e extinção da punibilidade no crime tributário**. Disponível em: <<http://www.realeadvogados.com.br/pdf/miguel1.pdf>>. Acesso em: 09 jun 2008.

SILVA, Jorge Vicente. **Crimes fiscais previdenciários: efeitos penais da Lei nº 10.684/03 e a coisa julgada**. Disponível em: <<http://tp.lex.com.br/upload/doutrinas/CRIMES%20FISCAIS%20PREVIDENCI%20C3%81RIOS%20-jorge%20vicente.htm>>. Acesso em: 09 jun. 2008.

TAVARES, André Ramos. Sanções em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

VIEIRA, Flávia David. **Impunibilidade dos ilícitos fiscais e os programas de parcelamento tributário**. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>>. Acesso em: 23 jun. 2008.