



ISSN 1982-8195

CADERNOS ANP

POLÍCIA FEDERAL



A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Solimani Andes Bomfim

M.J.-DEPARTAMENTO DE POLÍCIA FEDERAL
ACADEMIA NACIONAL DE POLÍCIA

**Brasília - DF
2012**

CADERNOS ANP

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA



ISSN 1982-8195

Copyright © 2008 - ANP

CADERNOS ANP

Brasília, n. 11, 2012.

ISSN 1982-8195

Corpo Editorial

Guilherme Henrique Braga de Miranda (Editor Responsável)

Gilson Matilde Diana

**Comissão Julgadora do I Concurso Nacional de Monografias
em Segurança Pública da Academia Nacional de Polícia**

Ademir Dias Cardoso Junior, Dinamar Cristina Pereira Rocha, Regina Celia Silva Pitão,
Sara Laís Rahal Lenharo e Tito Caetano Correa

Ministério da Justiça

José Eduardo Cardozo

MINISTRO

Departamento de Polícia Federal

Leandro Daiello Coimbra

DIRETOR-GERAL

Diretoria de Gestão de Pessoal

Valquíria Souza Teixeira de Andrade

DIRETORA SUBSTITUTA

Academia Nacional de Polícia

Renan Marçal Rodrigues

DIRETOR SUBSTITUTO

Célio Jacinto dos Santos

COORDENADOR DA CESP

**MJ - Departamento de Polícia Federal
Diretoria de Gestão de Pessoal
Academia Nacional de Polícia**

SOLIMANI ANDES BOMFIM

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA**

Terceiro Lugar no I Concurso Nacional de Monografias em Segurança Pública da Academia Nacional de Polícia - Curso de Execução de Políticas de Segurança Pública, em 2008.

Brasília - DF

2012

Copyright © 2008 - ANP

CADERNOS ANP

Brasília, n. 11, 2012.

ISSN 1982-8195

Todos os direitos reservados

Este trabalho é propriedade da Academia Nacional de Polícia, não podendo ser copiado, totalmente ou em parte, sem a prévia autorização da ANP, de acordo com a Lei 9.610 de 19 de fevereiro de 1998 (Lei dos Direitos Autorais).

Projeto Gráfico, Capa e Editoração: Roberto Carlos de Sousa, Guilherme Henrique Braga de Miranda e Gilson Matilde Diana

1ª Edição Maio/2012

Tiragem: *online e 350 exemplares*

Bomfim, Solimani Andes.

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – Brasília: Academia Nacional de Polícia, 2012, 63 páginas.

Monografia para a obtenção do título de Especialista em Execução de Política de Segurança Pública.
Orientador: Prof. Esp. Valdson Gonçalves de Amorim.

ISSN 1982-8195

1. Tributo. 2. Sonegação fiscal. 3. Extinção da punibilidade. 4. Pagamento. 5. Crimes tributários I. BOMFIM, Solimani Andes. II. Academia Nacional de Polícia, Pós-Graduação em Execução de Política de Segurança Pública. III. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes contra a Ordem Tributária.

Cadernos ANP é uma publicação da Academia Nacional de Polícia (ANP) dirigida pela equipe da Coordenação Escola Superior de Polícia (CESP). Os trabalhos e pesquisas aqui publicados não refletem necessariamente a opinião do Cadernos ANP ou do DPF, sendo de responsabilidade exclusiva de seus autores. É permitida a reprodução parcial dos trabalhos e pesquisas do Cadernos ANP, desde que citada a fonte, e nos termos da Lei que resguarda os direitos autorais.

Correspondência Editorial

ACADEMIA NACIONAL DE POLÍCIA

ESCOLA SUPERIOR DE POLÍCIA

DF 001 - Estrada Parque do Contorno, Km 2

Setor Habitacional Taquari, Lago Norte - DF - CEP 71559-900

Sumário

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 11 |
| 1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS | 13 |
| 1.1 Causas da extinção da punibilidade..... | 18 |
| 2 A QUESTÃO SOCIAL..... | 21 |
| 3 OS TIPOS PENAIS | 29 |
| 3.1 Artigo 1.º da Lei nº 8.137/90 | 30 |
| 3.2 Artigo 2.º da Lei nº 8.137/90 | 31 |
| 4 REPRESENTAÇÃO FISCAL..... | 35 |
| 5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E AS FORMAS DE PARCELAMENTO . | 39 |
| 5.1 Artigo 34 da Lei nº 9.249/95 | 39 |
| 5.2 REFIS I..... | 41 |
| 5.3 PAES (REFIS II)..... | 43 |
| 5.4 REFIS III | 46 |
| 5.5 JURISPRUDÊNCIAS..... | 47 |
| 6 CRIMES TRIBUTÁRIOS, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E A LEI DE “LAVAGEM” DE DINHEIRO | 51 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 55 |
| REFERÊNCIAS..... | 59 |

RESUMO

O presente trabalho consiste em uma reflexão acerca do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. A partir de comentários à Lei nº 8.137/90 e legislação correlata, este estudo analisa o tributo e a questão social a ele vinculada, bem como a eficácia do referido instituto e da legislação tributária. A sonegação fiscal tem sido, nesse diapasão, um crime favorecido pela impunidade. Qual seria o objeto jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário: arrecadação financeira para o Estado ou a pretensão punitiva na aplicação efetiva da lei penal aos criminosos que afrontam a lei tributária? A rejeição social da norma tributária justificaria a prejudicialidade da tutela penal? Apresenta considerações acerca da questão da representação fiscal junto ao Ministério Público prevista no artigo 83 da Lei nº 9.430/96 e a análise da estrutura dos artigos 1.º e 2.º da Lei nº 8.137/90 e dos programas de recuperação fiscal e parcelamento especial. Aborda ainda estudo sobre a lei dos crimes de “lavagem” de dinheiro, a exclusão dos crimes tributários como infração antecedente aos crimes de “lavagem” de dinheiro e a proposta da previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento neste contexto.

PALAVRAS-CHAVE: Tributo. Sonegação Fiscal. Extinção da punibilidade. Pagamento. Crimes tributários.

ABSTRACT

This work has the purpose to promote a critic reflexion about the institution of the punishability's extinction for the accomplishment of crimes against the tributary order. From comments about the Law number 8.137/90 and related legislation, the tribute and the social matters related to it will be analyzed, such as the efficiency of this modality of extinction of punishability under the penal and tributary legislation, demonstrating in the end that the fiscal defraudation has been a crime protected by impunity. What would be the juridical object tutored by the Tributary Penal Law: financial gathering or the punitively pretension beyond the effective application of the penal law to the passive subjects who confront the tributary law? The social acceptance of this kind of extinction of punishability justifies the disadvantages of the penal tutelage? Inside this juridical frame, there will be presented considerations about the question of the fiscal representation together with the Ministério Público, as seen on article 83 of the Law number 9.430/96, analyzing still the structure of the first and second articles of the Law number 8.137/90 and the government's programme of fiscal recovery and special parceling, broaching also the crimes of money laundering and the exclusion of tributary crimes as infraction before this delictive behavior, focusing the discussion on the purpose of prevision of the punishability's extinction by payment in this context.

KEYWORDS: Tribute. Fiscal Defraudation. Punishability's extinction. Payment. Tributary crimes.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo apresentar e demonstrar os prejuízos causados à sociedade em decorrência da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, nos casos previstos em lei.

A escolha do tema Sonegação Fiscal foi motivada pela crescente incidência deste crime no Brasil e por estar inserida na nova proposta da Polícia Federal a identificação destes tipos de crimes que começam a tornar-se objeto da indignação pública, justificando a missão atribuída à Polícia Federal de combatê-los com afinco.

Não se pode silenciar diante da aparente frouxidão da lei, uma vez que após longa e onerosa mobilização do aparelhamento do Estado, em especial no âmbito policial, tem-se o benefício da lei ao sonegador.

É necessário alertar o Estado e a sociedade para a importância do combate à sonegação e de uma legislação processual que a viabilize, tornando-a necessariamente eficaz.

O trabalho está dividido em seis partes.

No primeiro capítulo é traçado o esboço histórico legislativo do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária e comentários genéricos ao referido instituto e referências às causas da extinção da punibilidade.

No segundo capítulo é desenvolvido o tema sob a ótica do conteúdo social e os seus reflexos, no tocante à aparente impunidade nos crimes contra a ordem tributária, quando a lei prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento.

No terceiro capítulo é realizada a análise estrutural dos tipos penais definidos nos artigos 1.º e 2.º da Lei nº 8.137/90.

No quarto capítulo é abordado o tema conexo sobre a representação fiscal nos crimes contra a ordem tributária e a necessária observância do exaurimento da lide na seara administrativa para o início da persecução criminal.

No quinto capítulo é descrita a abordagem técnica dos dispositivos legais em vigor que tratam do tema proposto, analisando-se a tendência atual da jurisprudência.

Por fim, no capítulo sexto menciona-se a análise da exclusão dos crimes contra a ordem tributária como infrações antecedentes aos crimes de “lavagem” de dinheiro e os desdobramentos da previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento também neste contexto.

O método utilizado no presente estudo foi jurídico, histórico e sociológico, e o tipo de pesquisa foi essencialmente bibliográfico e documental, sendo as fontes de pesquisa extraídas da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Até meados dos anos 60 a sonegação fiscal era considerada como mero ilícito tributário. Com o advento da Lei nº 4.729/65 (BRASIL, 1965) surge tipificado este delito, já com a previsibilidade da extinção da punibilidade nos casos em que o agente do crime promovesse o recolhimento do tributo devido antes do início da ação fiscal, ainda em sede administrativa.

Em 1967 é editado o Decreto-lei nº 157 (BRASIL, 1967), que previa no artigo 18 (BRASIL, 1967) a manutenção do instituto, e a sua ampliação, admitindo a extinção da punibilidade se o pagamento ocorresse logo após o julgamento do processo em primeira instância administrativa. O parágrafo 2.º (BRASIL, 1967) deste mesmo artigo 18 estendia o benefício para os crimes não previstos na Lei nº 4.729/65 (BRASIL, 1965), quando se passou a entender que esta benesse (extinção da punibilidade) alcançaria os crimes de contrabando e descaminho. Eis o texto legal (BRASIL, 1967, p. 04-05):

Art. 18.º 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.

[...]

§ 2.º 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 for pago ou depositado na forma deste artigo.

Ainda na década de 60 foi editado o Decreto-Lei nº 1.060/69¹ (BRASIL, 1969) que previa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo somente se este ocorresse antes da decisão administrativa de primeira instância.

Em 27 de dezembro de 1990 é editada a Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), que define os crimes contra a ordem tributária e econômica e contra as relações de consumo. Referida lei trazia no seu artigo 14 a extinção da punibilidade quando o agente promovesse o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, conforme se infere da sua literalidade (BRASIL, 1990, p. 05):

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.

Este artigo foi revogado pela Lei nº 8.383/91 (BRASIL, 1991), gerando controvérsias quanto à aplicação da ultratividade penal quanto a fatos ocorridos durante a sua vigência.

Após quatro anos, em 1995, a Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995, p. 10) faz ressurgir no ordenamento jurídico brasileiro o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo com a seguinte redação:

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.

Antes da edição desta norma, a Lei nº 8.696/93² (BRASIL, 1993a) restabeleceria o instituto da extinção da punibilidade, prevendo que para que ocorresse a extinção da punibilidade o pagamento deveria efetuar-se antes do encerramento do procedimento

1 Art. 5º Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no artigo 11, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 e no artigo 2º do Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967.

Parágrafo único. O ressarcimento do dano não extingue a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando o infrator fôr reincidente, segundo definido na lei tributária.

[...]

Art. 7º O disposto nos artigos 2º, 3º, 4º e 5º, aplicam-se aos procedimentos administrativos ainda não definitivamente decididos.

2 Artigo 3.º da Lei nº 8.696/93. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos art. 1.º a 3.º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do encerramento do procedimento administrativo. (Vetado).

administrativo. Porém, esta lei manteria no seu texto a referência ao artigo 3.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 02), que trata de crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária.

Entretanto, este dispositivo foi vetado pelo Poder Executivo.

Vale transcrever, neste contexto, parte das razões do veto proferido pelo Presidente da República -VEP-LEI 8.696-1993 (BRASIL, 1993b, p. 01-02):

Conseqüência da simultaneidade do início dos procedimentos é a possibilidade de o contribuinte, antes do término do processo administrativo – mas após a ocorrência de condenação criminal – efetuar o recolhimento dos tributos e encargos e alcançar a impunibilidade.

É de ser relevado que, referindo-se o art. 3.º da Lei citada a crimes praticados por servidor público, a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, colocaria os ganhos ilícitos provenientes da corrupção funcional, a salvo de qualquer penalização.

A norma ora vetada alcança, na verdade, é o contribuinte cuja má-fé ficou caracterizada. E isto é, evidentemente, contrário ao interesse público, por contravir diretamente o princípio da moralidade pública administrativa.

A norma ora vetada, entretanto, permitiria a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo tributário administrativo pode prolongar-se além do processo criminal, e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório.

Como se verá adiante, na análise dos artigos 1.º e 2.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), a exclusão posterior do artigo 3.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) na Lei do REFIS e REFIS II foi acertada, como previsto nas razões do veto, conforme acima transcrito; porém, foi mantido genericamente no artigo 34 da Lei 9.249/95 (BRASIL, 1995).

A justificativa do veto, com relação ao servidor público que comete crime funcional contra a ordem tributária e seria beneficiado, também valeria para o contribuinte de má-fé, que com seus ganhos ilícitos mediante sonegação, livrar-se-ia pelo pagamento, da punição a ele aplicada.

Machado (2002, *apud* Bainha, 2005, p. 45) comparando os dois dispositivos explica:

O pagamento será extintivo da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Como esta somente por ser proposta depois do encerrado o processo administrativo, tem-se que o dispositivo legal em referência é bem melhor, do ponto de vista de política legislativa, do que o anterior, que exigia fosse o pagamento efetuado antes do encerramento do processo administrativo.

Assinale-se que também é melhor para o criminoso tributário, pois tal instituto, a despeito de favorecer a arrecadação fiscal, deixa exposta claramente a impunidade quando não se verifica o mínimo de aplicação prática das leis de Direito Penal Econômico (PINHEIRO JÚNIOR, 2003), refletindo-se numa imunidade especial concedida aos infratores, que detêm o poder econômico.

No ano 2000 inicia-se o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS - com a Lei nº 9.964 (BRASIL, 2000) que no parágrafo 3.º do artigo 15 previu a extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos que houvessem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Segue a transcrição dos dispositivos da referida lei (BRASIL, 2000, p. 07):

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.

Note-se que surge agora a figura do pagamento integral, bem como a possibilidade de parcelamento deste pagamento, o que suscitará interessante polêmica debatida nos tribunais.

Por fim surge no ano de 2003 a Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c), que “Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita

Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências”, instituindo o PAES - parcelamento especial -, logo apelidado de REFIS II dispondo sobre o parcelamento de débitos fiscais e agora tratando do instituto da extinção da punibilidade da maneira muito mais ampla, ao prever no artigo 9.º, § 2.º³ o pagamento integral sem lapso temporal, ou seja, a qualquer tempo, como leciona Reale Júnior (2004, p. 13):

Verifica-se, portanto, que o parágrafo segundo acima transcrito não se limita a disciplinar a extinção da punibilidade das hipóteses do parcelamento autorizado pelo REFIS II, mas, **estende genericamente a extinção da punibilidade pelo pagamento integral dos débitos tributários** nas hipóteses dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, bem como dos artigos 168A e 337A do Código Penal, sem imposição de qualquer limitação temporal, ou seja mesmo após o recebimento da denúncia e inclusive depois da sentença condenatória não transitada em julgado. (grifo do autor).

Pode-se enxergar neste breve histórico que o caminho percorrido pelo instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes de sonegação fiscal ou crimes contra a ordem tributária foi no sentido de beneficiar gradativamente o agente sonegador, valendo ressaltar que no período compreendido entre os anos de 1991 e 1994, com o ressurgimento do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento previsto no artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995), houve a retroatividade desta lei mais benéfica, de maneira que os crimes tributários cometidos neste interregno foram alcançados pela retroatividade, desde que o agente sonegador houvesse realizado o pagamento antes do recebimento da denúncia.

Para que se entenda tal caminho é necessário que se reflita sobre o aspecto social presente no espírito do Legislador ao elaborar oscilante, complexa e exaustiva matéria. Afinal, a que se presta o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a Ordem Tributária? O aprofundamento desta questão será precedido pelo estudo das causas da extinção da punibilidade previstas no Código Penal (BRASIL, 1940) e no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1965).

3 Art. 9º 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 nos arts. 168A e 337A 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.

1.1 Causas da extinção da punibilidade

Ao Estado é consagrado o poder de punir, porém com limitações impostas pelo Direito. Em decorrência desta mitigação o Código Penal (BRASIL, 1940) e a legislação extravagante prescrevem as causas de extinção da punibilidade, fazendo com que o interesse punitivo perca seu objeto.

Além da causa especial de extinção da punibilidade pelo pagamento, que é o objetivo desta pesquisa, o Código Penal (BRASIL, 1940, p. 26-27) prevê no seu artigo 107 hipóteses gerais de extinção da punibilidade:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

VII - pelo casamento do agente com a vítima, nos crimes contra os costumes, definidos nos Capítulos I, II e III do Título VI da Parte Especial deste Código;

VIII - pelo casamento da vítima com terceiro, nos crimes referidos no inciso anterior, se cometidos sem violência real ou grave ameaça e desde que a ofendida não requeira o prosseguimento do inquérito policial ou da ação penal no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da celebração;

IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

As causas elencadas nos incisos I a IV também podem ocorrer nos crimes contra a ordem tributária, conforme leciona Machado (2008, p. 88):

Dessas causas de extinção da punibilidade merecem especial consideração a retroatividade da lei que deixa de considerar o fato como crime, e a prescrição que

no Direito Penal apresenta-se com disciplina diversa da que tem no âmbito do Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966, p. 29), no artigo 138, também traz uma forma de extinção da punibilidade que ocorre quando se verifica a denúncia espontânea acompanhada do pagamento, porém com algumas condicionantes apontadas no parágrafo único:

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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Neste sentido a doutrina de Andrade Filho (2007, p. 152):

Assim, o devedor que, tendo praticado a conduta erigida na Lei nº 8.137/90 como delituosa e procura o sujeito ativo da obrigação tributária antes do início de qualquer fiscalização, estará ao abrigo da extinção da punibilidade. Com efeito, o art. 138 do Código Tributário Nacional não admite controvérsias, pois prescreve a exclusão da responsabilidade de todas as infrações, entre elas os crimes, referidos no art. 137 do mesmo diploma normativo.

Das variadas formas de extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva prevista no ordenamento jurídico brasileiro, a extinção da punibilidade pelo pagamento é, sem dúvida, a mais complexa e polêmica, pois traz em suas entrelinhas histórica disputa entre duas correntes doutrinárias: uma que defende a idéia de que referido instituto se propõe a tutelar o interesse arrecadatório do Estado, ao passo que a outra afirma que esta política legislativa estimula a sonegação, pois traz em seus contornos a impunidade, ao estabelecer parâmetros injustos e violar o princípio da igualdade.

Machado (2008, p. 373) menciona o problema fazendo referência também à questão da instabilidade legislativa e ao caráter utilitarista⁴ defendido por uma das correntes doutrinárias:

⁴ Utilitarismo: Doutrina que prescreve a ação (ou inação) de forma a otimizar o bem-estar dos conjuntos dos seres sencientes. O utilitarismo é então uma forma de consequencialismo, ou seja, ele avalia uma ação (ou regra) unicamente em função de suas conseqüências. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Utilitarismo>. Acesso em 17 ago 2008.

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes contra a ordem tributária, é com certeza o ponto onde se tem revelado maior instabilidade em toda a temática do Direito Penal Tributário.

E explica:

Essa instabilidade legislativa explica-se pela disputa entre duas correntes de pensamento jurídico penal em nosso País. Uma, a sustentar que a pena há de ter sempre um fundamento ético, e que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos seria criar um inadmissível privilégio em favor dos abastados, os quais poderiam sempre escapar da punição e diante dessa possibilidade apostariam na hipótese de não serem apanhados. A outra, a sustentar o caráter **utilitarista** da pena, que teria por finalidade coagir o contribuinte ao pagamento. (grifo nosso).

A questão não deve ser enfrentada apenas pelo mero interesse fiscal, pois gera um ciclo vicioso de impunidade que acaba afastando a tutela penal do bem jurídico afrontado.

2 A QUESTÃO SOCIAL

O tributo, ao longo da história da humanidade, vem caracterizado por uma resistência na realização do seu cumprimento, por vezes justificada quando se eleva a carga tributária além do que pode suportar o contribuinte. No entanto, valer-se deste argumento para cometer delitos fiscais sugere rompimento com a lei a todos imposta.

O tributo é uma instituição necessária criada pelo Estado para que haja sustentação dos gastos públicos; e quando ocorre de maneira desproporcional pode desencadear variadas formas de contestação, inclusive revoltas e insurreições. A história tem mostrado que há mudança e derrubada de governos tendo como causa desencadeadora destes levantes a insatisfação com a arrecadação tributária excessiva e a má gestão dos recursos. Neste cenário, a sonegação fiscal e certeza da impunidade ganham espaço.

Esta complexidade, além da impunidade, acaba trazendo um custo financeiro elevado para as empresas, não se sabendo quando efetivamente estarão sendo cumpridas as obrigações tributárias. E aí, nas lacunas da lei, é que prospera a sonegação fiscal.

Neste contexto, a rejeição social à norma específica dos tributos se manifesta fazendo com que a sonegação fiscal não cause a mesma repugnância social que existe em crimes de outra ordem. Com referência à rejeição social aos tributos assim se manifesta Martins (2002, p. 18-19):

A rejeição da norma tributária reside na carga fiscal desmedida, que a imposição sempre acarreta, pois é necessária para que o Estado obtenha recursos, objetivando prestar serviços públicos à sociedade, mas também é utilizada para a manutenção do poder dos governantes, com todo o séquito de desperdícios, corrupção, favorecimentos multiplicação de cargos e funções desnecessárias para exclusiva sustentação política, que o poder exige. Neste particular os autores pouco divergem: o Poder tem um custo pago pela sociedade para benefício apenas daqueles que o detêm. Talvez por esta razão seja tão ambicionado. À evidência, há uma parte da imposição que é arrecadada em benefício da sociedade, mas há outra que permanece exclusivamente a favor dos governantes e que constitui a parte desmedida da carga, que o é em todos os espaços geográficos em todos os períodos históricos da aventura humana sobre a terra.

A carga tributária cresce no Brasil no mesmo compasso que a sonegação fiscal. De Chiara (2007, apud JESUS, 2008, p. 29) afirma que “a sonegação de impostos no Brasil tem quase a mesma proporção que a carga tributária” e os índices vêm crescendo a cada ano

que passa. Segundo Jesus (2008, p. 29) “Brasil encontra-se entre os países de mais alta carga tributária do mundo”.

Jesus (2008, p. 31) ainda propõe o levantamento de três variáveis que podem explicar o fenômeno da sonegação fiscal:

- Honestidade

O caráter da sociedade é determinante na veracidade das informações prestadas ao fisco. A correta utilização de documentos que suportam as informações prestadas e o oferecimento das informações adequadas estão relacionados com o nível de honestidade.

- Oportunidade de fuga

Caso haja oportunidade de evitar a incidência do imposto, de que maneira a sociedade reage na criação ou na manipulação de situações que criam oportunidades para fugas?

- Percepção de fuga dos impostos

Caso seja comum na sociedade a fuga de impostos, tolerada e até incentivada, é natural que de modo geral haja uma facilitação para o aceite de um comportamento de evasão/sonegação fiscal.

Destas variáveis, a que mais se aproxima da nossa realidade é a “Percepção de fuga dos impostos”. Esta condescendência influencia o legislador ao criar normas flexíveis no âmbito do Direito Penal Tributário para a impunidade e tanto mais no julgamento destes crimes; disto resulta que aqueles que cometem crimes contra a ordem tributária, quando chegam a responder a um processo criminal, na maioria das vezes são absolvidos; e se condenados não vão para o cárcere.

Este tema é tratado com extrema lucidez por Lana (2006, p. 84):

Quer se dizer, em resumo, que os infratores da ordem tributária são cidadãos que sabem perfeitamente a lesividade da conduta que praticam, sabem de forma incontestável que estarão sujeitos a uma pena, a uma sanção penal.

E mais, em alguns momentos chegam, inclusive, a ser invejados e enaltecidos em seus meios sociais por deixarem de recolher os tributos através de alguma

manobra fraudulenta, capaz de lesar o Erário Público e que não acarreta a reprimenda do Estado.

O aparelho estatal é facilmente ludibriado pelos cidadãos, em que pese a existência de normas penais incriminando as condutas delituosas.

Abordando o assunto do aumento considerável da sonegação fiscal, Botelho (2005, p. 2) adverte: “[...] o aumento da sonegação fiscal levam a constatar que o cidadão-contribuinte busca, de todas as formas esquivar-se da obrigação de pagar impostos”.

O contribuinte, diante da lei que em princípio serviria para contê-lo, vê-se estimulado a cometer delitos, seguro de que, nos casos dos crimes contra a ordem tributária, é compensador infringir a lei, ou seja, é vantajoso praticar a conduta criminoso e até mesmo ser punido com a pena privativa de liberdade, porque sabe que dificilmente será levado à prisão e mesmo que isto aconteça, o seu objetivo final será alcançado, pois o lucro auferido com a transação criminoso atinge, por vezes, cifras incalculáveis. Ainda que o Estado tenha, aparentemente, cumprido seu papel, por haver aplicado a pena ao infrator, e recuperado o valor original que estimulou o sonegador fiscal a cometer o crime, a parte lucrativa originária do delito dificilmente será alcançada. O criminoso sai da prisão mais rico do que quando entrou.

Esta possibilidade – de o sonegador chegar ao encarceramento - pode ser considerada, de certa forma, difícil de acontecer na prática, pois na maioria das vezes as penas aplicadas aos crimes de sonegação são substituídas por penas restritivas de direito, como relata Lana (2006, p. 102-103), referindo-se aos crimes de sonegação fiscal:

De fato, poucos são os crimes apurados e elucidados através do Inquérito Policial; dentre estes, pequena parcela é transformada em uma denúncia, que recebida dará ensejo a um processo penal.

Finalmente, nem todos os processos iniciados tem como ápice a prolação de uma sentença penal condenatória; há absolvições e extinções da punibilidade também.

Pois bem, o fato é que, quando houver uma condenação, esta fatalmente acabará por aplicar uma pena privativa de liberdade não superior a 04 (quatro) anos, que será convertida em pena restritiva de direitos.

Desde logo, e em razão disso, pode-se afirmar que a função preventiva da pena sofre um esvaziamento significativo com esta invariável aplicação de penas restritivas de direitos.

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, no arcabouço do Direito Penal Tributário, reveste-se de flagrante antagonismo ao sistema jurídico penal geral, pois, ao conferir tratamento desigual aos crimes tributários em relação aos outros crimes de ordem patrimonial, inobserva o princípio constitucional da isonomia, uma vez que em delitos de outra ordem, como por exemplo, no furto, quando o agente é preso em flagrante o objeto é devolvido à vítima, mas ainda assim o criminoso responderá ao processo respectivo. Ora, o dano já foi reparado quando ocorreu a restituição da *res furtiva*⁵, isto é, antes da denúncia e, no entanto, o autor responderá por seu ato, sem que sua punibilidade seja extinta. Logo, há um tratamento legal diferenciado entre as duas condutas.

É o que aponta o ensinamento de Palhares (2004, p. 148-149):

A incoerência do legislador, ao beneficiar com esta causa extintiva de punibilidade aquele que lesiona o patrimônio público, objeto da tutela da Lei 8.137/90, deixando de fazê-lo em relação àquele que ofende ao patrimônio comum (Código Penal, artigos 155 a 180), fortalece a inclusão dos crimes tributários no elenco de crimes previstos no Código Penal, pois, dessa forma se beneficiariam das mesmas soluções dogmáticas e não estariam tão sujeitos a injunções político-econômicas.

Constata-se que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária privilegia o interesse meramente arrecadatório em detrimento da pretensão punitiva do Estado.

Assim traduz-se a lição de Ríoz (2003, p. 138):

[...] denotar o ressurgimento deste instituto na prática de uma confusa política criminal enfraquecedora da consolidação dos tipos penais descritos nos arts. 1.º e 2.º 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”, sobrepõem-se aos enunciados penais da desistência voluntária e da reparação do dano, amplamente reconhecidos na experiência comparativa como compensadores do desvalor da ação e do desvalor do resultado, respectivamente.

Porém não basta a constatação desta evidência, é preciso evoluir para atitudes mais práticas no campo da aplicação do Direito Penal Tributário.

5 Objeto de furto. Disponível em: http://www.direitonet.com.br/dicionário_latim/x/96/66/966/. Acesso em 01 dez 2008.

O projeto de lei nº 1.606/2007⁶ (CAMPOS, 2007), de autoria do Deputado Federal João Campos, que alteraria a Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) e revogaria o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995), que trata da extinção da punibilidade pelo pagamento, se propõe a caminhar para este novo estágio evolutivo. Seu projeto dá nova redação ao caput do artigo 1.º, retirando as expressões suprimir ou reduzir, com intuito de fazer com que estas ações se transformem em crimes de mera conduta, afastando a atual necessidade de constituição do crédito para a configuração do delito.

Vale transcrever parte da justificativa sobre esta alteração (CAMPOS, 2007, p. 02-03):

Como tais condutas previstas atualmente na lei são de resultado, há a necessidade da consumação do atos praticados, como a supressão ou redução de tributos, para que haja efetivamente o crime. Com isso, o crime contra a ordem tributária vem a se consumir (art. 14, I, do Código Penal) tão-somente quando há a efetiva redução ou supressão do tributo ou da contribuição social ou qualquer de seus acessórios, fazendo-se necessária a alteração do caput, para que o crime passe a ser de mera conduta. No mesmo certame, retarda a análise de tais crimes pelo Judiciário a necessidade de que o tributo seja constituído pela autoridade fiscal e que haja julgamento de última instância na esfera administrativa para que o judiciário seja acionado. Os Tribunais Superiores têm se manifestado no sentido de que até mesmo o Inquérito Policial deve ser sobrestado até o transito em julgado da decisão administrativa. Tal posicionamento dificulta as investigações porque fica a cargo exclusivo do Fisco proceder à constituição dos créditos tributários que, por seu caráter complexo, necessitaria do auxílio da Polícia Judiciária (Polícia Federal ou Polícia Civil) ou do Ministério Público. Daí, pois, esta propositura sugerir nova redação ao caput do artigo 1º, tornando os crimes ali apresentados como de mera conduta, deixando de ser necessária a constituição do tributo pela autoridade fiscal.

O projeto em exame inclui um segundo parágrafo, prevendo as condutas de supressão e redução de tributos, consideradas como mais gravosas, com pena de reclusão de três a oito anos.

O trecho da justificativa para esta inclusão assim dispõe (CAMPOS, 2007, p. 03):

A inclusão do parágrafo 2º prevê conduta mais grave já que implica em suprimir ou reduzir efetivamente o valor do tributo, para tanto estabelece punição mais gravosa, tendo em vista ser diferente do caput e seus incisos que tratam de crimes

6 PROJETO DE LEI Nº 1606/2007 de autoria do Deputado Federal João Campos. Disponível em: <http://www.joaocampos.com.br/site/?pg=materia.php&cid=197>. Acesso em 27 ago 2008.

de mera conduta, isto é, não exigem o efetivo prejuízo ao erário público. Com isso, facilitamos a aplicação da lei em relação aos crimes contra a ordem tributária, para uma melhor atuação da Polícia Federal ou das Polícias Cíveis quanto à investigação, e da devida punição pelo judiciário, diminuindo a impunidade também nesse setor da criminalidade.

A proposta acrescenta ao artigo 12 a previsão de que o efeito do pagamento integral dos crimes referidos na lei será a redução da pena, de um terço para metade, se realizado (o pagamento) antes do recebimento da denúncia.

A seguir o trecho da justificativa do projeto de lei para a alteração do artigo 12 e revogação do artigo 34 da Lei nº 9.249/95:

Quanto ao acréscimo do Art. 12 A, a legislação tributária atual prevê, no artigo 34, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que haverá a extinção da 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. Tal proposição é contrária a prevista no Art. 16, do Código Penal Brasileiro, que estabelece a diminuição da pena nos casos em que a reparação do dano ou a restituição da coisa ocorrer antes do recebimento da denúncia. Com isso, ao se admitir a extinção da punibilidade com a restituição da coisa fraudada (pagamento do tributo), não está a legislação penal punindo o criminoso tributário e fornecendo à sociedade a resposta necessária ao combate da criminalidade.

Em face disso, deve-se propor a redução de um terço a metade da pena caso haja a restituição do tributo, contribuição social ou previdenciário devida ao erário até o recebimento da denúncia. Assim, não haveria que se falar em impunidade porque o agente seria responsabilizado pela sua conduta reprovada, que transcende a supressão ou redução dos valores devidos aos cofres públicos (CAMPOS, 2007, p. 03-04).

Prosseguindo, o projeto prevê ainda modificação no artigo 16⁷ da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) para incluir a Polícia Judiciária também como destinatária da comunicação dos fatos previstos nos crimes contra a ordem tributária e obrigação funcional de comunicação imediata, assim dispondo (CAMPOS, 2007, p. 02):

Art. 5º. O art. 16 da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

7 Art.16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhes por escrito informações sobre o fato e autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Art. 16. Qualquer pessoa poderá, e o servidor público deverá, imediatamente, provocar a iniciativa da Polícia Judiciária ou do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

E justifica:

No que tange à obrigação funcional imediata de encaminhamento à Polícia Judiciária (Polícia Federal ou Polícia Civil) ou ao Ministério Público da notícia dos crimes previstos na lei a ser alterada, o projeto propõe a responsabilização do servidor omissor, se for o caso. Tal obrigação de comunicação imediata evitará que inúmeras denúncias sejam apresentadas às autoridades já prescritas. Além disso, insere a Polícia Judiciária (Polícia Federal e Polícia Civil) como órgão que também deve ser comunicado dado à sua competência para realizar a investigação criminal. (CAMPOS, 2007, p. 04).

Esta proposta, em uma primeira análise, atende à proposição de evoluir o quadro para facilitar que as instituições que combatem a criminalidade ajam na certeza de que aqueles que forem declarados culpados sejam efetivamente punidos, pois no cenário atual, após árduo trabalho na seara policial, juntamente com a atuação do Ministério Público, ao chegar à esfera judicial tudo parece ter sido inócuo, em razão do trancamento do inquérito policial ou a classificação de ajuizamento prematuro da ação penal perpetrada pelo Ministério Público quando ainda em curso o procedimento administrativo fiscal.

Pinheiro Júnior (2003, p. 81), tecendo comentários sobre a atuação da criminalidade econômica, na qual os crimes contra a ordem tributária se inserem, afirma com propriedade que:

Tal criminalidade atinge não o interesse individual de cada cidadão, mas sim toda a coletividade, uma vez que viola o bem jurídico constitucionalmente previsto, qual seja, a Ordem Econômica. É imperativo, por tais razões, que tal criminalidade seja reprimida de forma eficaz, uma que o dano social causado pelo avanço desenfreado do poder econômico atinge proporções inimagináveis, colocando em risco a própria ordem constitucional vigente.

No atual regime, mesmo depois do exaurimento prévio na esfera administrativa, o contribuinte infrator, vencido reiteradamente nas instâncias judiciais, após aderir aos circunstanciais planos de parcelamento, seja de recuperação fiscal ou especial, alcançará a extinção da punibilidade e ficará sempre à espera de um novo plano especial que facilitará o pagamento reparador do dano decorrente de um crime cometido anteriormente.

3 OS TIPOS PENAIIS

Neste capítulo serão analisados os tipos penais previstos nos artigos 1.º e 2.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) no CAPÍTULO I – Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Seção I – Dos crimes praticados por particulares; e no capítulo seguinte será promovido o debate em torno do artigo 83 da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996), no que concerne à representação fiscal nos crimes contra a ordem tributária.

A Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c) no caput do artigo 9.º e seu § 2º refere-se expressamente aos artigos 1.º e 2.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) quando trata da suspensão punitiva e da extinção da punibilidade pelo pagamento, não obstante as leis⁸ anteriores que disciplinaram o tema tenham se reportado genericamente aos crimes previstos naquela norma - Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

Já a própria Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), no artigo 14, revogado pela Lei nº 8.383/91 (BRASIL, 1991), previa a extinção da punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1.º a 3.º da referida lei.

Observe-se que apesar das revogações e reedições de artigos e leis, o legislador, na lei do REFIS II – Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c) tratou, no caso da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), apenas dos artigos 1.º e 2.º, que são os crimes previstos na legislação penal tributária praticados por particulares.

A análise será restrita aos tipos penais previstos nos artigos 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 01), pois o artigo 3.º, que prevê os crimes praticados por funcionários públicos, não será abordado neste trabalho, porque esta não é a proposta, tendo em vista que os crimes do referido artigo são crimes funcionais contra a ordem tributária.

O legislador provavelmente se equivocou quando se referiu ao artigo 3.º no revogado artigo 14 da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 05) e também nas outras leis que se reportavam genericamente aos delitos previstos na lei que define os crimes contra a ordem tributária.

A Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) não define apenas os crimes contra a ordem tributária, mas também contra a economia e as relações de consumo. Nos crimes do

8 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.

artigo 3.º não há que se falar em extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, pois o crime ali praticado é de outra ordem.

3.1 Artigo 1.º da Lei nº 8.137/90

A seguir o artigo 1.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 01):

Art. 1.º 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.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas e razão da maior complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Neste artigo a lei prevê cinco tipos penais diferenciados delineados nos incisos associados ao descumprimento da obrigação tributária principal.

No caput do artigo há uma definição genérica, ao passo que seus incisos trazem as tipificações específicas que importam em lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico tutelado pela norma penal tributária.

O núcleo do tipo é delimitado no caput: suprimir ou reduzir tributo. Só haverá crime quando o agente realizar pelo menos uma das condutas previstas nos incisos e somente se houver supressão ou redução do tributo, contribuição social e qualquer acessório. Para que se possa confirmar essa materialidade do crime é exigida a apuração do tributo devido, a ser feita pela autoridade fiscal competente.

As condutas descritas nestes cinco incisos definem tipicidade referente à ocultação fraudulenta do fato gerador, ocorrendo a supressão ou redução do tributo, resultando em crime material (ou de resultado).

Conforme leciona Machado (2008, p. 320):

Todas as condutas descritas nos n.ºs I a V do art. 1.º da Lei 8.137/90 pressupõem que, por meio delas haja efetiva supressão ou redução de tributo. É crime material, de dano, pois para sua consumação é indispensável a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo devido aos cofres públicos.

Concordando em parte com o autor citado anteriormente, Ferreira (2002, p. 57) esclarece:

De tal sorte, os delitos previstos no art. 1.º, incisos I, II e III, da Lei 8.137/90, são materiais ou de resultado, por requererem a supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório, resultado previsto no caput do art. 1.º.

Os crimes previstos no inciso IV, por sua vez, constituem crimes de perigo, consoante exposto infra; enquanto tipo contido no inciso V encerra crimes de mera conduta.

3.2 Artigo 2.º da Lei nº 8.137/90

A seguir o artigo 2.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 01-02):

Art. 2.º 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 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.

Os tipos delineados nos incisos do artigo 2.º também são em número de cinco, porém com caráter subsidiário em relação aos delitos do artigo 1.º, pois descrevem comportamentos delitivos vinculados às obrigações acessórias. As condutas dos crimes do artigo 2.º diferem ainda das do artigo 1.º, por serem formais ou de mera conduta, vale dizer, consumam-se independente do resultado.

Ferreira (2002, p. 75) observa que:

as figuras típicas previstas nos incisos do art. 2.º encerram crimes de mera atividade, que dispensam, para a respectiva consumação, a ocorrência de resultado, ao contrário dos crimes materiais previstos no art. 1.º.

Os crimes previstos nos incisos do artigo 2.º sofrem sanções de menor gravidade. Assim é o entendimento de Lana (2006, p. 94):

Logo, todos os crimes definidos no artigo 2.º da lei nº 8137/90 podem ser considerados infrações penais de menor potencial ofensivo, sujeitos portanto ao procedimento descrito na lei 9.099/95, inclusive no que diz respeito à possibilidade de realização da transação pena, com a aplicação imediata de uma pena restritiva de direitos.

O tipo definido no inciso I da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 01) estabelece: “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”. Machado (2008, p. 375) menciona que o conceito que se extrai deste inciso I do artigo 2º é definido como “o inadimplemento fraudulento de obrigação acessória”.

O ato de prestar declaração falsa ou deixar de prestá-la, ou ainda empregar outra fraude, leva à subsunção do fato à norma tributária. É crime formal, bastando para que se consuma que o agente faça a declaração falsa ou omita a verdadeira. Segundo Kalache (2006, p. 169): “o bem jurídico aqui protegido é, portanto, o dever de lealdade e veracidade do contribuinte com o Fisco”.

O tipo definido no inciso II da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 01) estabelece: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. É o não-pagamento do tributo. Machado (2008, p. 388-389) levanta a questão da constitucionalidade da norma penal:

A norma do art. 2.º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 suscita a questão de saber se pode a lei definir como crime uma situação que a rigor configura simplesmente uma dívida. Se respondermos a essa questão afirmativamente, teremos resolvido a questão da interpretação dessa norma. Poderemos, então, entender que ela se aplica aos casos de substituição legalmente estabelecida e também aos casos de não-pagamento de tributos que podem ser objeto de repercussão, ainda que simplesmente econômica, vale dizer, repercussão não expressamente autorizada pela lei. Há quem justifique a prisão por dívida tributária com o argumento simplista segundo o qual o legislador definiu essa dívida como crime. Não se trata, portanto, de uma dívida civil, mas de um delito.

No inciso III do mesmo artigo 2º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 1) ocorre a redução da carga tributária como estímulo à iniciativa privada para investimento em programas sociais do governo e o tipo define como crime: “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”.

O inciso IV do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990, p. 1) traz a hipótese da aplicação inadequada do incentivo fiscal, “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal” e por fim, o inciso V, também do artigo 2º, define como crime a utilização ou divulgação de programas 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.

4 REPRESENTAÇÃO FISCAL

O estudo, neste capítulo, sobre o tema da representação fiscal, justifica-se pela conexão intrínseca com os dispositivos legais – artigos 1.º e 2.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), que são os tipos penais onde o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento se insere.

Com o advento da Lei 9.430/96 (BRASIL, 1996), que no artigo 83 trata da representação fiscal para fins penais dos crimes contra a ordem tributária, instaurou-se acirrada discussão nos juízos de primeira instância e nos tribunais acerca da necessidade ou não do exaurimento na esfera administrativa para que nasça o interesse ministerial à ação penal.

Este tema, como ensina Sanctis (2005, p. 85) “está intimamente ligado à temática da independência e autonomia das instâncias administrativa e criminal”. Também já havia divergência doutrinária sobre a discussão, antes mesmo da edição da lei, segundo Sanctis (2005, p. 88):

Mesmo antes da edição do art. 83 da Lei nº 9.430 de 27.12.1996, duas correntes existiam acerca do tema ora tratado:

- I. Exigência do exaurimento do processo administrativo. Neste caso, constituiria condição específica de procedibilidade para a deflagração da ação penal;
- II. Não constitui exigência, com base na independência das instâncias.

A primeira corrente ganhou força com a edição do art. 83 da Lei nº 9.430, 27.12.96.

A questão foi parcialmente solucionada por ocasião do ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-DF (BRASIL, 1997) pelo Ministério Público Federal, arguindo de inconstitucional o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996), sob o argumento de que o prévio esgotamento do procedimento administrativo seria incompatível com a liberdade de manifestação do *parquet* Público para promover a ação penal, garantida de maneira irrestrita pelo artigo 129, I da Constituição Federal (BRASIL, 1988), considerando inquestionável a independência das instâncias administrativa e penal.

Do voto proferido pelo Ministro Néri da Silveira, relator daquela ação, em sede de liminar, é pertinente transcrever o seguinte trecho (BRASIL, 1997, p. 08):

Dispondo o art. 83, da Lei 9.430/1996, 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. 1.º e 2.º, da Lei 8.137/9, estipula-se, para tanto, que a representação fiscal seja feita, “após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

A decisão se deu pela constitucionalidade, mas também reafirmou a preservação das atribuições do Ministério Público, ao entender que a norma não continha qualquer restrição à atuação daquele órgão, não enfrentando a discussão central e limitando-se a afirmar que a destinatária da norma contida no referido artigo é a autoridade administrativa, e não o *parquet*, por não se caracterizar o comando do artigo 83 uma condição de procedibilidade, de maneira que se ele identificar elementos para o oferecimento da denúncia, isto não dependerá do procedimento administrativo fiscal.

A decisão indeferitória da liminar foi unânime, ao passo que quanto ao mérito houve dois votos dissidentes, dando pela inconstitucionalidade daquele dispositivo - artigo 83 da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996).

Na lição de Palhares (2004, p. 33) é definido:

O dispositivo em exame teve por finalidade criar uma regra dirigida à administração fiscal, de caráter eminentemente administrativo, e não uma condição de procedibilidade, derogando o artigo 15º da Lei 8.137/90 e transformando a ação penal dos crimes contra a ordem tributária em ação penal pública condicionada à representação.

Há que se considerar, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de que, para que possa o Ministério Público promover a ação penal é imprescindível que tenha ocorrido o prévio exaurimento na esfera administrativa. No entanto, esta observação alcançaria somente as hipóteses dos crimes definidos no artigo 1.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), que são crimes materiais e cuja consumação não prescinde do lançamento definitivo, ato da autoridade fiscal. De tal lançamento resultará a confirmação sobre se o tributo foi suprimido ou não, e/ou se foi reduzido ou não, que são as duas ações previstas no *caput* do artigo que dispõe sobre esta conduta delitiva.

9 Lei 8.137/90. Artigo 15. Os crimes previstos nesta Lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.

Já no que se refere às condutas tipificadas no artigo 2.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), não se pode fazer a mesma interpretação, pois são definidos como crimes formais, onde basta que a supressão ou redução do tributo tenha tido o especial fim de agir, sem necessidade de que resulte, efetivamente, supressão ou redução do tributo devido. Entretanto, Machado (2008, p. 272) considera:

Ressalte-se que a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa não se coloca apenas em relação ao tipo penal que configura crime de resultado, vale dizer, ao tipo penal que se completa com a supressão ou a redução do tributo. Coloca-se igualmente quando o tipo penal diga respeito ao descumprimento de uma obrigação tributária acessória, posto que também neste caso o inadimplemento da obrigação tributária enseja o nascimento de uma obrigação tributária principal, que tem como conteúdo o valor da penalidade pecuniária respectiva, e compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, fazendo o competente lançamento.

O artigo 83 da Lei nº 9.430 (BRASIL, 1996), de 27 de dezembro de 1996 foi regulamentado pelo Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998 que assim dispôs (BRASIL, 1998c, p. 01):

Art 1º O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese;

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137/90;

II - crime de contrabando ou descaminho.

Art. 2.º Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal se:

I – mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento;

II – aplicada, administrativamente, a pena de perdimento de bens, estiver configurado em tese, crime de contrabando ou descaminho.

No entendimento expressado por Sanctis (2005, p. 88) “o Decreto nº 2.730, de 10.8.98, regulamentou o disposto no artigo citado e incluiu, ao arripio da lei, o crime de contrabando e descaminho”.

5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E AS FORMAS DE PARCELAMENTO

A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária é regulada atualmente por três dispositivos legais em vigor, a saber: Artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995), Artigo 15.º, § 3.º da Lei nº 9.964/00 (BRASIL, 2000) e Artigo 9.º, § 2.º da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003c).

No ano de 2006, foi editada a Medida Provisória nº 303 (BRASIL, 2006a) que dispunha sobre um novo parcelamento especial dos débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, que surpreendentemente trazia em seu bojo um avanço social para o tema pesquisado neste trabalho, mas infelizmente não foi levada a efeito positivo, uma vez que a referida Medida Provisória teve vigência efêmera, foi prorrogada uma vez, e perdeu sua eficácia.

Adiante, a análise de cada um dos dispositivos:

5.1 Artigo 34 da Lei nº 9.249/95

A seguir o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995, p. 10):

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.

O legislador, no preceito contido nesta norma, refere-se genericamente aos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) e de outra sorte incluiu também no texto os crimes previstos na Lei nº 4.729/65 (BRASIL, 1965). Ora, a lei em vigor tratou de maneira mais ampla os delitos tributários, abarcando os crimes de sonegação fiscal previstos na legislação anterior. Desta forma, predomina o entendimento de que a Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) teria revogado a Lei nº 4.729/65¹⁰ (BRASIL, 1965).

Neste sentido é a lição de Silva (1998, p. 158):

10 A Lei 4.729/65 foi parcialmente revogada, permanecendo em vigor o artigo que deu nova redação aos parágrafos do art. 334 do CP, concernentes ao contrabando e ao descaminho (cf. FERREIRA, 2002, p. 53).

Primeiramente, é incompreensível a referência à Lei n. 4.729/65, porquanto já revogada, exatamente pela Lei n. 8.137/90, que disciplinou inteiramente a matéria dos crimes tributários. De outra parte, esqueceu-se o legislador que essa última lei não regula apenas os crimes contra a ordem tributária, senão também aqueles contra a ordem econômica e as relações de consumos, razão pela qual a alusão a “crimes definidos na Lei n. 8.137/90” representa evidente demasia, embora sem conseqüências práticas.

O artigo em comento fez ressurgir o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Antes era tratado pela própria Lei n.º 8.137/90 (BRASIL, 1990) no artigo 14 que foi revogado pela Lei n.º 8.383/91 (BRASIL, 1991). Na lúcida observação de Ríos (2003, p. 137-8):

Neste preceito legal, ressalta-se, de forma imediata, a realização do pagamento e o limite temporal “anterior” ao recebimento da denúncia, não havendo nenhuma referência direta à voluntariedade. Presume-se a presença deste predicado na realização do próprio pagamento do tributo. Um fato é a presunção, e outro, bem diferente, é a efetiva existência do elemento “voluntariedade”, compatível com as atuais orientações da moderna política-criminal vinculada a esta modalidade delitiva.

Com o advento da nova lei, os crimes tributários cometidos sob a égide da lei anterior, que não previa o benefício, foram alcançados pela retroatividade da lei mais benéfica, quando preenchida a condição legal, isto é, o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. E mesmo nos casos onde o agente houvesse efetuado o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, sem que ocorresse a extinção da punibilidade, por ausência de previsão legal na época do pagamento, ainda que tenha sido condenado, a lei mais benéfica retroagiria, atingindo neste caso, a eficácia da coisa julgada.

Reale Júnior (2004, p. 14) interpreta, com o advento da Lei n.º 10.684/03 (BRASIL, 2003c), que o artigo 34 da Lei n.º 9.249/95 (BRASIL, 1995) resta revogado, com a seguinte justificativa:

Destarte, a norma do parágrafo segundo do art. 9.º da Lei n.º 10.684/03 foi ampla, modificando a anterior disciplina da extinção da punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento do tributo, regulada pelo revogado art. 34 da Lei n.º 9.249/95, para prever a extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos efetuado sem limitação temporal, em qualquer fase do processo.

Adiante se verá, quando da análise da Lei do Parcelamento Especial (REFIS II), que existe posicionamento contrário a este entendimento.

Antes mesmo do surgimento dos programas de recuperação fiscal e parcelamento especial, a questão do parcelamento foi sendo construída pela jurisprudência na interpretação do artigo 34 da Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995) de 26 de dezembro de 1995. A questão era saber se o parcelamento do débito tributário também acarretaria a extinção da punibilidade se houvesse o criminoso tributário realizado o referido parcelamento antes do recebimento da denúncia.

Na primeira turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC nº 74133/DF¹¹ (BRASIL, 1999) prevaleceu o entendimento de que o parcelamento, por não extinguir o débito em questão, não seria causa de extinção da punibilidade. No entanto, em julgados do Superior Tribunal de Justiça, há entendimento contrário, reconhecendo que se houve parcelamento do débito tributário que originou a possibilidade de punição e este parcelamento teve início antes do recebimento da denúncia, extinta estará a punibilidade, na forma como prevê o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995).

5.2 REFIS I

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS - foi instituído pela Lei nº 9.964/00 (BRASIL, 2000) e previa a recuperação de tributos e contribuições sociais em parcelamento e condições extremamente vantajosas e, além da extinção da punibilidade, previa também a suspensão punitiva sob condição.

O legislador, em norma estritamente tributária, insere institutos de natureza penal ao artigo 15 da Lei nº 9.964/00 (BRASIL, 2000, p. 07):

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.

11 Disponível em: www.deciso.es.com.br/v18/index.php. Acesso em 28 ago 2008.

§ 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.

A inclusão no Programa estava regulada pelo artigo 1.º (BRASIL, 2000) e destinava-se 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 do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

A falha do chamado REFIS I foi o não estabelecimento de um prazo máximo para o pagamento da dívida para aqueles que optassem pelo regime e nem o de um valor mínimo para as prestações mensais. Desta forma, poderia ocorrer a hipótese da adesão de um contribuinte que pagaria seu débito por mês em torno de R\$ 30,00 (trinta reais) durante cem anos. Para os que não optassem, a lei, alternativamente, estabeleceu parcelamento em até 60 meses.

Refletindo sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento inserida na Lei do REFIS, Ríos (2003, p. 178) expõe:

[...] a extinção da punibilidade somente ocorreria se houvesse o pagamento integral dos débitos objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. Por conseguinte, o critério novamente escolhido pelo legislador está distante dos institutos penais da voluntariedade e da reparação do dano. Nessa medida, as críticas ao Refis – de ser uma anistia mal disfarçada- encontram o devido respaldo ao conceder ao final do cumprimento a extinção da punibilidade por meio de “adesão” ao Programa de Recuperação Fiscal.

5.3 PAES (REFIS II)

Apesar do grande número de adesões ao REFIS I, constatou-se também uma quantidade elevada de inadimplências, o que motivou a edição da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c), conhecida também por Lei do REFIS II. Assim como definido na Lei do REFIS I, o REFIS II possibilita a suspensão da pretensão punitiva no caso de adesão ao parcelamento e extinção da punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais. Eis a transcrição do texto legal (BRASIL, 2003, p. 05):

Art. 9º 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 nos arts. 168A e 337A 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.

A principal diferença entre os dois programas é que no REFIS II, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento é que não há limite temporal, possibilitando o alcance do benefício até mesmo após o recebimento da denúncia pelo juiz.

Ríos (2003, p. 217-218) comenta o referido tema na seguinte acepção:

Mas a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia merece reflexão à parte. É sabido que no iter parlamentar da Lei 10.684/2002 houve divergência a respeito do alcance deste dispositivo. Prévios acertos partidários, respaldados no propósito de governabilidade, determinaram a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia. Essa decisão do legislador reafirma a feição instrumental da lei penal, altamente criticável, não apenas por secundar mecanismos arrecadatórios que ignoram os critérios jurídico-penais, mas também por degradar a confiança dos cidadãos na incriminação fiscal.

No programa atual há limite do período de parcelamento (até 180 meses) e também valor mínimo para as prestações.

Assim como o REFIS I, o PAES (REFIS II) é uma lei temporária com objetivos específicos. Os benefícios nela previstos somente podem ser concedidos àqueles devedores que tiveram seus débitos incluídos no parcelamento, no caso do PAES, segundo o artigo 1.º da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c, p. 01), da seguinte forma: “Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas”.

Segundo a doutrina de Furlan (2005, p. 98-9):

A interpretação do dispositivo em exame precisa ser operada à luz do restante da Lei nº 10.684/03, donde surge a conclusão de que o débito oriundo de tributos e contribuições sociais deve ser anterior a 28 de fevereiro de 2003. Se o fato gerador do tributo for anterior a essa data, o seu pagamento integral ensejará a extinção da punibilidade. Se o fato gerador ocorreu após 28 de fevereiro de 2003, vale o art. 34 da Lei nº 9.249/95, o qual exige que o pagamento seja feito antes do recebimento da denúncia.

E conclui:

[...] vigora atualmente um tratamento benéfico ao criminoso tributário, o qual pode, a qualquer momento, antes do inquérito policial, durante a ação penal ou mesmo durante a execução penal, efetuar o pagamento integral do tributo devido e obter o reconhecimento da extinção da punibilidade, desde que o débito seja anterior a 28 de fevereiro de 2003.

No PAES não há exigência da inclusão no regime de parcelamento, como ocorria no REFIS I, bastando apenas efetuar o pagamento integral, retroagindo a lei para beneficiar aqueles que não tenham sido incluídos no regime de parcelamento especial e que tenham cometido o crime anteriormente a edição da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c), mas como exposto acima, se o fato gerador ocorreu após o 28 de fevereiro de 2003, passa a vigorar o disposto no artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995), ou seja, a exigência para que ocorra a extinção da punibilidade se dará se o pagamento for efetivado antes do recebimento da denúncia.

Sobre o artigo em análise, foi proposta pela Procuradoria-Geral da República perante o Supremo Tribunal Federal, ainda sem julgamento final, à Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN 3002-7 (BRASIL, 2003a) do artigo 9º e parágrafos da Lei nº 10.684 (BRASIL, 2003c), de 30 de maio de 2003, a Lei do PAES, denominada REFIS II.

A justificativa da proposta foi sustentada no argumento de que a Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c) teve origem na Medida Provisória nº 107/2003 (BRASIL, 2003d) e trazia no dispositivo impugnado matéria de direito penal e direito processual penal, e afrontava o artigo 62, § 1.º, inciso I, alínea b, da Constituição Federal¹² (BRASIL, 1998).

Da peça inicial do Ministério Público Federal é importante, ainda, evidenciar (BRASIL, 2003, p. 07;12):

[...]

Destarte, o benefício fiscal, que em termos de política tributária parece incentivar o pagamento do tributo, deixa na mesma situação contribuintes que agiram com dolo, fraude ou simulação para não pagarem o tributo e os que assim não agiram, transformando o parcelamento em incentivo à sonegação fiscal e ao descumprimento das regras e princípios constitucionais.

[...]

De outra sorte, a declaração de inconstitucionalidade da norma impugnada servirá para impedir a concessão do benefício fiscal do parcelamento do débito tributário, levado a efeitos por “sonegadores”, antes ou depois da denúncia do Ministério Público, com o fim de impedir à instauração ou ao prosseguimento do competente processo por crime contra a ordem tributária, propiciando, assim, a responsabilização penal da conduta do contribuinte-sonegador perante o próprio Fisco pode levá-lo para o banco dos réus, o que definitivamente inibiria práticas como estas, em vez de incentivá-las.

Por conseguinte, o parcelamento de débitos tributários concedidos aos contribuintes atuados por dolo, fraude ou simulação ao mesmo tempo que propicia o pagamento do tributo e de seus consectários coloca em risco o próprio conceito de Estado Democrático de Direito, sob o aspecto de que, assim agindo, o Estado Brasileiro não cumpre com a função que deve desempenhar na busca da isonomia de tratamentos, da justiça fiscal, da repartição da riqueza, da busca da diminuição das desigualdades, princípios que hoje encontram-se presentes na própria Constituição Federal (artigos 3.º, I, e III e 150, II).

12 Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

[...]

b) direito penal, processual penal e processual civil;

5.4 REFIS III

A Medida Provisória nº 303 (BRASIL, 2006a), de 29 de junho de 2006 criava um novo parcelamento especial e assim descrevia sua ementa: “Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal”. Porém teve curta durabilidade, sendo prorrogada pelo período de sessenta dias, a partir de 29 de agosto de 2006 e seu prazo de vigência encerrado no dia 27 de outubro de 2006, momento em que perdeu sua eficácia.

Pertinente para análise deste estudo a transcrição de parte da Exposição de Motivos nº 76/MF/MPS (BRASIL, 2006b, p. 01-03) feita pela área econômica do Governo para o Presidente da República para a edição da referida Medida Provisória:

3. Assim, a nova modalidade proposta para parcelamento de débitos de pessoas jurídicas junto à SRF, à PGFN e ao INSS tem por base o Parcelamento Especial – PAES, porém, em condições menos vantajosas que aquelas previstas em 2003. Com tal medida se pretende não prejudicar aquelas pessoas jurídicas que vêm pagando corretamente o REFIS ou o PAES, além de não se incentivar a inadimplência, pois é certo que a concessão reiterada de parcelamentos especiais e em condições benéficas é uma injustiça para com os contribuintes que cumprem com suas obrigações e um prêmio aos que descumprem a lei, podendo estimular os contribuintes a atrasar o pagamento de tributos na esperança de obter melhores condições no futuro, passando-se uma falsa e temerária idéia de que “vale a pena não pagar impostos”.

[...]

20. Por fim, justifica-se a relevância das medidas ora propostas em razão de demandas reiteradas por uma solução que permita a regularização da situação fiscal de pessoas jurídicas perante a Secretaria da Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o Instituto Nacional do Seguro Social, mediante o parcelamento de débitos, com a cautela de se evitar a concessão de benefícios que produzam o efeito indesejado de incentivar a inadimplência, bem assim a necessidade de se promover ajustes inadiáveis na legislação com vistas ao aperfeiçoamento da administração tributária.

Note-se que havia por parte do Executivo o reconhecimento do tratamento igual para os contribuintes adimplentes e inadimplentes com a prática viciosa de reiterados parcelamentos especiais levando à crença de que vale a pena não pagar impostos, conduta diuturna dos criminosos tributários.

A diferença do REFIS III para os dois modelos anteriores era de que para se alcançar a extinção da punibilidade, o contribuinte só teria a possibilidade de quitar à vista os débitos. É que alguns artigos da Medida Provisória vedavam expressamente o parcelamento dos débitos relativos a impostos e contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS.

Porém sem efeito prático na esfera penal, pois não havia na referida Medida Provisória qualquer referência aos aspectos penais dos parcelamentos. Desta forma, foi sem surpresa a sua não conversão em lei, mesmo porque é vedada edição de Medida Provisória que dispoña sobre matéria de Direito Penal ou Processual Penal, o que não foi considerado na Lei do REFIS II (PAES)¹³.

5.5 JURISPRUDÊNCIAS

Apesar da divergência apontada anteriormente sobre entendimento dos tribunais na questão do parcelamento no crédito tributário, hoje a tendência parece ser de pacificação do tema.

O Supremo Tribunal Federal vem entendendo que o parágrafo 2.º do artigo 9.º da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c) criou uma causa extintiva de punibilidade que consiste no pagamento do débito tributário a qualquer tempo, uma vez que a lei foi silente no que se refere ao momento do pagamento do tributo, que, nas legislações anteriores, era delimitado, ora antes de iniciado o procedimento fiscal, ora antes do recebimento da denúncia.

Colacionaremos e comentaremos neste estudo ementas de alguns julgados que se tornaram marcos importantes para a análise do tema em estudo.

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.º 10.684/03, c.c art. 5.º XI, 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. STF, HC 81.929-0/RJ (BRASIL, 2003b).

Neste julgado, tratava-se de pedido de habeas corpus para paciente que havia sido condenado a pena de quatro anos e oito meses de reclusão, incurso por infração ao artigo 1.º, inciso I da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990). Houve o pagamento integral do débito

13 Ver item 5.3, p. 43.

tributário, alcançando assim o direito de reconhecimento do benefício da extinção da punibilidade. No entanto, tal efetivação ocorrera antes da vigência da nova lei. Entenderam os ministros que era o caso de retroatividade da norma contida artigo 9º da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c).

HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. ADESÃO AO REFIS. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DO PROCESSO. DELITO DE QUADRILHA OU BANDO. FALTA DE JUSA CAUSA. AUSÊNCIA. CRIME FORMAL.

A suspensão do processo relativo ao crime de sonegação fiscal, em consequência da adesão ao REFIS e do parcelamento do débito, não implica ausência de justa causa para a persecução penal quanto ao delito de formação de quadrilha ou bando, que não está compreendido no rol taxativo do artigo 9.º da Lei 10.684/03.

O delito de formação de quadrilha ou bando é formal e se consuma no momento em que se concretiza a convergência de vontades, independentemente da realização ulterior do fim visado.

Ordem denegada. STF, HC 84.223-RS (BRASIL, 2004).

Este julgado é interessante quando identificamos que ocorreu a suspensão do processo, acatando a norma do artigo 9.º da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003c), mas houve denúncia também quanto ao crime de quadrilha ou bando, artigo 288 do Código Penal (BRASIL, 1940). A decisão foi no sentido de afastar a norma do artigo 9.º da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003c) para os crimes conexos, que não poderiam ser atingidos por tal benefício.

HABEAS CORPUS” - CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº 8.137/90, ART. 1º) - CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO QUANDO OFERECIDA A DENÚNCIA - AJUIZAMENTO PREMATURO DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE TIPICIDADE PENAL - RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A “PERSECUTIO CRIMINIS”, SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA

AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL - OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPICIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS - INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO JUDICIAL OU EXTRAJUDICIAL DE PERSECUÇÃO PENAL - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - “HABEAS CORPUS” CONHECIDO, EM PARTE, E, NESSA PARTE, DEFERIDO.

- Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) e determinado o respectivo valor (“quantum debeatur”), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal.

- A instauração de persecução penal, desse modo, 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. Precedentes.

- 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.

- A questão do início da prescrição penal nos delitos contra a ordem tributária. Precedentes. STF, HC 85.047-RJ (BRASIL, 2006c).

Neste acórdão do STF, relatado pelo Ministro Celso de Mello, são bem definidos todos os aspectos estudados na questão do prévio exaurimento da via administrativa nos crimes contra a ordem tributária. E para que haja a propositura da ação penal por parte do Ministério Público, referindo-se especificamente ao artigo 1.º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), é importante destacar a observação do relator quando afirma que a instauração da persecução penal, mesmo em sede de investigação policial, somente se tornará legítima após a definitiva constituição do crédito tributário.

6 CRIMES TRIBUTÁRIOS, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E A LEI DE “LAVAGEM” DE DINHEIRO

Nos capítulos anteriores abordou-se o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento exclusivamente nos crimes contra a ordem tributária. Neste capítulo, o enfoque abrange também o referido instituto no contexto da lei de “lavagem de dinheiro”.

Embora constantemente apareçam na mídia os crimes contra a ordem tributária como sendo crimes de colarinho branco ou contra o sistema financeiro nacional, tecnicamente estes crimes tributários, embora pertençam à esfera dos crimes ditos econômicos, não são considerados crimes antecedentes dos crimes de lavagem de dinheiro.

Os crimes contra a ordem tributária, quando da elaboração da lei de “lavagem”, não foram incluídos no rol dos crimes antecedentes ao delito de “lavagem” de dinheiro. Desde a edição da norma que definiu estes crimes instaurou-se a polêmica sobre a não inclusão dos delitos tributários no rol taxativo da lei, embora há muito se fale de anteprojetos [de lei] que objetivam a inclusão destes ilícitos.

No entanto, mesmo que se realize esta alteração, tais projetos sinalizam com instrumentos que preservam o viés particular de pressão da arrecadação combinado com o caráter protecionista da lei no que se refere à sonegação fiscal, ou seja, a manutenção do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento para os crimes tributários e também para o crime de “lavagem” em situações especiais.

Estava prevista na minuta do anteprojeto¹⁴ a extinção da punibilidade do crime de lavagem, na hipótese de também ser extinta a punibilidade da infração tributária e o autor dos dois ilícitos ser o mesmo agente. Então, mesmo ocorrendo a possibilidade de inclusão do crime tributário no rol dos delitos antecedentes ao crime de “lavagem” de dinheiro, o crime tributário virá sempre com mecanismo de proteção.

No anteprojeto da ENCCLA¹⁵ (BRASIL, 2005), em tramitação no Congresso Nacional, a palavra crime no artigo 1.º é substituída por “infração penal” e são supri-

¹⁴Valor Econômico de 28/03/2005.

Disponível em: www.aba.adv.br/index.php?action=noticia&id=2991&datanot=29/03/2005. Acesso em 27 ago 2008.

¹⁵ Estratégia Nacional de Combate à Corrupção, à Lavagem e Recuperação de Ativos. Comissão multidisciplinar de atuação conjunta entre os órgãos que trabalham com a fiscalização, o controle e a inteligência no Governo Federal, no Poder Judiciário e no Ministério Público, como forma de otimizar a prevenção e o combate à corrupção e à lavagem de dinheiro.

Disponível em: www.cgu.gov.br/AreaPrevencaoCorrupcao/Enccla/. Acesso em 27 ago 2008.

midos todos os incisos que tipificam os crimes antecedentes. Isto é, todas as infrações penais seriam consideradas, numa tipificação aberta onde se incluiriam os crimes contra a ordem tributária.

Este anteprojeto evolui quando no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 9.613/98¹⁶ (BRASIL, 1998a) acrescenta que, extinta a punibilidade da infração penal antecedente, os fatos serão puníveis pela nova lei de “lavagem”. Desta forma, os sonegadores que escapassem da punição pela via da extinção da punibilidade ainda assim poderiam ser punidos pela lei de “lavagem” de dinheiro.

A seguir a transcrição do parágrafo 1º do artigo 2º na versão alterada da lei de “lavagem” proposta pela ENCCLA (BRASIL, 2005, p. 01):

Art. 2º O processo e julgamento dos crimes previstos nesta Lei:

[...]

§ 1º A denúncia será instruída com indícios suficientes da existência da infração penal antecedente, sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido, isento de pena o autor ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente.

O tema é polêmico e discute-se uma distinção na tipificação do crime na nova lei sobre o imposto não pago por pura sonegação daqueles que utilizam a fraude fiscal na montagem de um esquema de sonegação fiscal vinculado à origem ilícita dos valores.

A Exposição de Motivos nº 692/MJ (BRASIL, 1998b), de 18 de dezembro de 1996, referente à Lei de “lavagem” de dinheiro, no item 34¹⁷, sustenta que os crimes

¹⁶ Art.2º O processo e julgamento dos crimes previstos nesta lei:

[...]

§1º A denúncia será instruída com indícios suficientes da existência do crime antecedente, sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor daquele crime.

¹⁷ EM 692/MJ. Item 34. Observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal - lavagem de dinheiro - a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um

contra a ordem tributária não devem ser considerados como crimes antecedentes, pelo motivo de não gerarem acréscimo patrimonial.

A justificativa apresentada pelo Ministro Nelson Jobim em exposição na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados em 22.10.97 com a não previsão dos crimes tributários como antecedente do delito de “lavagem” de valores é de difícil aceitação. Sanctis (2005, p.57-58) expõe as palavras do Ministro:

Alguém poderia perguntar: mas porque o dinheiro oriundo de sonegação fiscal, que é um crime de natureza tributária grave, não caracteriza um crime de lavagem de dinheiro? Por uma razão muito simples. A característica básica da lavagem de dinheiro é que o dinheiro, oriundo do crime, tenha aumentado o patrimônio para cumprir obrigação fiscal. Não há na sonegação fiscal aumento do patrimônio do indivíduo. E se o indivíduo deixar de pagar o tributo porque sonega, ele não lava o dinheiro no momento em que compra um apartamento, faz um investimento, transfere dinheiro para o exterior. Ele está transferindo um dinheiro seu, não está transferindo um dinheiro seu e nem dinheiro de outrem e nem dinheiro oriundo de atividade criminoso.

Com relação ao argumento de que o crime contra a ordem tributária não aumentaria o patrimônio, mas apenas a sua manutenção, explica Sanctis (2005, p. 58) discordando:

Ora, o crime fiscal traz no seu conteúdo ardil ou fraude para que o agente obtenha vantagem patrimonial com o não pagamento ou diminuição do tributo. A inadimplência, por si só, não constitui crime por força da Constituição Federal. Assim, no caso de compra de nota fria ou havendo a chamada “caixa dois”, não resta dúvida que existe acréscimo ilícito patrimonial. A despesa, quando fictícia, redundará num ganho de capital ilícito.

O argumento da não-geração de patrimônio pelo sonegador torna-se precário quando se deduz que os recursos desviados pela sonegação fiscal são de origem ilícita, afastando a propriedade destes recursos do criminoso tributário. Isto porque, na verdade, os valores pertencem ao Estado, ocorrendo, desta forma, um acréscimo ilícito de patrimônio. Argumenta Barros (1998, p. 34) que, “ao deixar de incluir o delito de sonegação no rol dos crimes primários, perde o legislador a rara oportunidade de tentar punir penalmente o sonegador contumaz, que constrói riquezas de origem ilícita”.

ilícito.

A Lei nº 9.613/98 (BRASIL, 1998a), que dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, é conhecida como a norma que define a “lavagem” de dinheiro. No *caput*¹⁸ do artigo 1.º o núcleo do tipo é expresso pelas ações ocultar ou dissimular e nos incisos expõe o rol dos crimes antecedentes, sem os quais não há que se falar em “lavagem” de dinheiro.

O inciso V (BRASIL, 1998) refere-se aos crimes contra a Administração Pública como antecedentes do crime de lavagem de dinheiro. Os crimes de sonegação fiscal, definidos na Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990) como infrações contra a ordem tributária, inserem-se, em uma interpretação e classificação mais abrangente, nos crimes contra a Administração Pública.

Os crimes contra a Administração Pública, assim como os outros, estão definidos no Código Penal (BRASIL, 1940) dentro de uma lógica sistemática que facilita a consulta, a aplicação e a interpretação. Os crimes contra a ordem tributária, a despeito de serem definidos em lei extravagante, não se afastam também desta lógica adotada pelo Código Penal (BRASIL, 1940). Assim leciona Silva (1998, p. 29):

Em face dessa classificação quer parecer óbvio que os crimes tributários, qualquer a designação que se lhes empreste, inserem-se na rubrica dos crimes contra a Administração Pública; assim, se eles figurassem no código Penal, haveria de ser sob essa colocação. Pode haver, é óbvio, lesão à fé pública, ou ao patrimônio estatal, em se cuidando de infrações tributárias, porém o que unifica e caracteriza estas é a agressão aos interesses fiscais do Estado, centrados na chamada potestade tributária ou poder impositivo estatal.

Espera-se que o novo projeto que altera a lei de “lavagem” de dinheiro estenda o rol dos crimes antecedentes ou acolha a previsão de que qualquer infração penal, e não apenas os crimes elencados nos incisos do artigo 1.º da Lei nº 9.613/98 (BRASIL, 1998a, p. 01), enseje o crime de “lavagem” de dinheiro e que a sua punição seja autônoma; isto é, resista a uma possível extinção da punibilidade do crime antecedente, no caso os crimes contra a ordem tributária.

18 Art. 1.º. Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:

I – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;

II – de terrorismo e seu financiamento;

III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;

IV – de extorsão mediante seqüestro;

V – contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;

VI – contra o sistema financeiro nacional;

VII – praticado por organização criminosa;

VIII – praticado por particular contra a administração pública estrangeira.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho desenvolvido pretendeu mostrar a atual realidade do sistema legislativo referente à questão tributária.

Os efeitos da extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária, ao invés de excluírem o tipo penal praticado, levam, ao contrário do que se possa supor, à acintosa impunidade e, em um ciclo vicioso, à própria sonegação.

O tema é bastante controvertido e instável, pois que segundo o histórico mostrado, a legislação, em um momento, previa a extinção da punibilidade se o pagamento do tributo ocorresse antes de iniciado o procedimento administrativo fiscal. Posteriormente definiu que a punibilidade se extingua também pelo pagamento, desde que ainda não houvesse sido oferecida a denúncia. Num terceiro momento, o dispositivo foi revogado e em seguida restabelecido, demonstrando uma oscilação que compromete a segurança jurídica.

O interesse de arrecadar do Estado, que justificaria o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento é preponderante frente ao interesse do Direito Penal Tributário em tutelar o bem jurídico, que neste caso é patrimonial, mas não individual.

São recursos do Estado que servem justamente para sua manutenção, dinheiro público desviado de maneira ardilosa, em uma complexa rede, por vezes cometida com conexão de outros crimes, como quadrilha ou bando e também na “lavagem” de dinheiro. Neste aspecto os crimes contra a ordem tributária não são sequer considerados como delitos antecedentes dos crimes de “lavagem” de dinheiro, em uma outra equivocada interpretação. Entretanto, existem estudos legislativos que parecem sinalizar na correção desta distorção.

As disposições da legislação tributária neste campo carecem de uma profunda modificação, porque a permanecer o estado atual, prevalecerão injustiças perante o contribuinte que cumpre em dia suas obrigações e é tratado sem diferença alguma em relação àqueles que infringem a lei.

Alguns defendem a descriminalização dos crimes tributários, com a justificativa do princípio da intervenção mínima. No entanto, a despeito de todas as benesses que atualmente a lei concede a este tipo de delinqüente, a criminalidade econômica cresce vertiginosamente.

O comportamento do legislador na seara penal tributária é, por vezes, antagônico. Cria uma lei básica rígida no compasso de uma corrente que defende a proteção da ordem

econômica com repressão de maior intensidade e, paralelamente, incorpora nestas leis alterações com mecanismos minimizadores ou excludentes, como é o caso da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Este desajuste de objetivos do legislador não acompanha a contemporaneidade e os métodos utilizados pelos infratores da lei, de sorte que a eficácia da lei, senão comprometida na sua totalidade, torna-se mitigada pela baixa aplicabilidade punitiva aos que cometem delitos fiscais que lesam, na verdade, os interesses econômicos do Estado e refletem aspectos negativos diretamente na sociedade e mais uma vez se comprova o desinteresse em considerar os crimes contra a ordem tributária como destinatários da proteção e pretensão punitiva do Estado em relação ao bem jurídico, que neste caso é coletivo.

Ao invés da descriminalização, deve existir uma reprimenda maior para este tipo de crime. A reparação do dano nos crimes tributários deveria ser regida pela norma do artigo 16 do Código Penal (BRASIL, 1940), que trata do arrependimento posterior, e ao invés de extinguir a punibilidade de um crime tão grave como é o crime contra a ordem tributária, seria concedido o benefício da redução de pena.

Atualmente, a regra que tem sido observada é a do parágrafo 2.º do artigo 9.º da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003c) - embora exista a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3002-7-DF em tramitação no Supremo Tribunal Federal contestando sua constitucionalidade -, onde não há previsão do lapso temporal para a efetivação do pagamento do tributo, podendo ocorrer, antes ou depois do oferecimento da denúncia e até mesmo após transitada em julgado a sentença penal condenatória.

Remanesce a questão do exaurimento do procedimento administrativo fiscal, onde o entendimento predominante diz que é preciso haver primeiro a constituição do débito para que a ação penal seja proposta. No entanto, vê-se que existem inúmeros procedimentos, ações penais, instaurações de inquérito policial para investigar tais crimes que crescem consideravelmente. E quando, depois de trabalho intenso, com uma movimentação extraordinária da máquina administrativa do Estado, aparelhamento modernizador das polícias, com custos financeiros para o Estado de grande monta, ao ser decidida a questão na justiça, quase sempre ocorre a determinação para o trancamento do inquérito policial e a peça ministerial da denúncia classificada como prematura. Retoma-se o procedimento inicial e aí, quase sempre o dano já foi reparado e por força de lei os criminosos alcançam a extinção da punibilidade, dando espaço à incolumidade daquele que infringe a lei, situação inadmissível no Estado Democrático de Direito.

Nos tribunais superiores, em suas turmas, o entendimento também não é pacífico, havendo julgados conflitantes, decisões não unânimes. No entanto, espera-se não só a superação deste conflito, mas a mudança na legislação para que a lei comentada neste trabalho torne-se mais eficaz. A proposta de alteração da legislação comentada neste estudo no capítulo 2, página 21, vem atender parcialmente a estes anseios.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.
- BAINHA, A. **Os efeitos da extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal para o Estado e sua responsabilidade social**. Florianópolis, 2005. Dissertação de Mestrado. Centro de Ciências da Administração – Universidade do Estado de Santa Catarina.
- BARROS, M. A. **Lavagem de Dinheiro. Implicações penais, processuais e administrativas: análise sistemática da Lei n.º 9.613/98**. São Paulo: Oliveira Basto, 1998.
- BOTELHO, P A M D. **Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 4.729/65, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de dezembro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.060/69, de 21 de outubro de 1969. Dispõe sobre a declaração de bens, dinheiros ou valores, existentes no estrangeiro, a prisão administrativa e o seqüestro de bens por infrações fiscais e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.ipem.sp.gov.br/7srv/lei/dec-lei1060.pdf>>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil>>. Acesso em 27 ago 2008.

- BRASIL. Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 26 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 8.383/91, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm#art98>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 8.696/93, de 26 de agosto de 1993. (1993a). Dispõe sobre a redução de multa pela antecipação do pagamento de tributo lançado, e dá nova redação ao art. 30 da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1989_1994/L8696.htm>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 8.696/93, de 26 de agosto de 1993. (1993b). Mensagem de veto 534. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/anterior_98/VEP-LEI-8696-1993.pdf>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 26 ago 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN 1.571-MC. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=1571&classe=ADI-MC>>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Lei nº 9.613/98, de 03 de março de 1998. (1998a). Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9613.htm>. Acesso em: 26 ago 2008.

- BRASIL. Lei nº 9.613/98, de 03 de maio de 1998. (1998b). Exposição de Motivos nº 692/MJ. Disponível em: <<https://www.coaf.fazenda.gov.br/conteudo/sobre-lavagem-de-dinheiro-1/exposicao-de-motivos-da-lei-9.613>>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998. (1998c). Dispões sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação Fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 74.133. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=180&dataPublicacaoDj=20/09/1999&numProcesso=74133&siglaClasse=HC&codRecurso=0&tipoJulgamento=M&codCapitulo=6&numMateria=136&codMateria=2>>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Lei 9.964/00, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9964.htm>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN 3.002-7, 2003a. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3002&processo=3002>>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 81.929, 2003b. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Lei 10.684/03, de 30 de maio de 2003. (2003c). Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Medida Provisória nº 107, de 10 de fevereiro de 2003. (2003d). Altera dispositivos das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Convertida pela Lei nº 10.684/03. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/107.htm>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 84.223, 2004. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 28 ago 2008.

- BRASIL. Anteprojeto de Lei, 2005. **Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro**. Disponível em: <<http://www.kpmg.com.br/aci/publicacoes/Anteprojeto.pdf>>. Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. (2006a). Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. (Sem eficácia). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. (2006b). Exposição de Motivos nº 76/MF/MPS. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Exm/EM-76-MF-MPS.htm>. Acesso em: 28 ago 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 85.047, 2006c. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 28 ago 2008.
- CAMPOS, J. Projeto de Lei nº 1606/2007 de autoria do Deputado Federal João Campos. Disponível em: <<http://www.joaocampos.com.br/site/?pg=materia.php&id=197>>. Acesso em: 27 ago 2008.
- FERREIRA, R. S. **Crimes contra a ordem tributária**. Comentários aos arts. 1.º a 3.º, 11. 12. 15 e 16 da Lei n. 8.137, de 27.12.1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26.12.1995. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FURLAN, A. Sanções Penais Tributárias. In: MACHADO, H. B (Org). **Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 13-99, 2005.
- JESUS, F. de. Comportamento Econômico, Corrupção e Inteligência: uma abordagem metacognitiva. Goiânia: AB, 2008.
- KALACHE, M. **Crimes Tributários. Uma Análise da Estrutura do Tipo Penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.147, de 27.12.1990**. Curitiba: Juruá, 2006.
- LANA, C. M. L. **Crimes de Sonegação Fiscal e o Princípio da Intervenção Mínima**. Campinas: Impactus, 2006.
- MACHADO, H. B. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

- MARTINS, I. G. S. (Coord.) **Crimes contra a ordem tributária: Pesquisas tributárias**. 4. ed. Nova série - 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 17-47, 2002.
- PALHARES, C. R. M. **Crimes Tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.
- PINHEIRO JÚNIOR, G. J. **Crimes Econômicos: as limitações do direito penal**. Campinas: Edicamp, 2003.
- PRESTES, C. Lavagem de Dinheiro. **Valor Econômico**, São Paulo. 28/03/2005. Disponível em <<http://www.aba.adv.br/index.php?action=noticia&id=2991&datanot=29/03/2005>>. Acesso em: 27 ago 2008.
- REALE JUNIOR, M. **Ação Fiscal e Extinção da Punibilidade no Crime Tributário**. Disponível em: <www.realeadvogados.com.br/pdf/miguel1.pdf>. Acesso em: 17 ago 2008.
- RÍOS, R. S. **Das Causas da Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. (Série Ciência de Direito Penal Contemporâneo; v. 5).
- SILVA, J. C. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.