



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

ANDRÉ MOREIRA GARCEZ DÓRIA

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO NOS CRIMES DE
SONEGAÇÃO FISCAL**

BRASÍLIA

2011

ANDRÉ MOREIRA GARCEZ DÓRIA

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO NOS CRIMES DE
SONEGAÇÃO FISCAL**

Projeto de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Ms. José Renato Martins

BRASÍLIA


2011

ANDRÉ MOREIRA GARCEZ DÓRIA

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS
CRIMES DE SONEGAÇÃO PELO PAGAMENTO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário
Vila Velha, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em 1º de junho de 2011.



Prof. Ms. José Renato Martins

Orientador

Brasília

2011

Dedico este trabalho acadêmico a todos que me auxiliaram direta e indiretamente para que fosse possível a concretização deste sonho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço esta conquista, primeiramente, a Deus, por ter me dado forças para concluir este trabalho acadêmico.

Aos meus pais e minha irmã, pela presença sempre constante nos momentos mais difíceis e pelo apoio e carinho a mim dedicados.

A minha querida tia Ieda Garcez de Castro Dória por ter me proporcionado a oportunidade de ter cursado esta pós-graduação e pelo apoio a mim dedicado.

A minha namorada Fernanda de Aguiar Wingler, grande amor da minha vida, minha grande inspiração, pelo incentivo, apoio e compreensão para conclusão deste trabalho.

Ao meu orientador, Professor José Renato Martins pela sempre brilhante orientação.

Muito obrigado!

"A justiça pode irritar-se porque é precária. A verdade não se impacienta, porque é eterna".

(Rui Barbosa)

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo uma análise à legislação penal tributária que, esta tipificada em uma legislação extravagante, a Lei 8.137/90, bem como nas demais leis que tratam acerca do tema. Neste trabalho de conclusão de curso, será discutida a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Os crimes definidos na legislação são os únicos em que o agente pode ter sua punibilidade extinta mediante o pagamento integral do crédito tributário, valor este que, inclusive, pode ser parcelado conforme disposição legal. Através de pesquisas em diversas doutrinas que tratam a respeito do tema, bem como na legislação penal tributária vigente no país, pretende-se criticar as benesses auferidas pela lei ao sonegador, que utilizada-se de várias práticas fraudulentas com o intuito de suprimir ou reduzir tributos, demonstrando os vários posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do tema. O objetivo geral é demonstrar que o crime de sonegação fiscal não merece concessão de benefícios tendo em vista que trata-se de um ilícito em que o agente utiliza diversas práticas fraudulentas trazendo vários prejuízos para o Erário Público, prejuízos estes que, inclusive, podem acarretar maiores danos do que qualquer outro crime tipificado no Código Penal Brasileiro. Sob essa ótica, seria correto extinguir a punibilidade do delinqüente tributário pelo pagamento tendo em vista a abrangência dos problemas causados pelo mesmo? Essas questões buscam ser solucionadas pela pesquisa trazendo benefícios para operadores do direito, interessados no tema.

Palavras-chave: Crime contra a Ordem Tributária – Extinção da Punibilidade.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

Inc. – Inciso

L. – Lei

Rel. – Relator

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	12
2.1 CONCEITO	12
2.2. LEIS PENAS TRIBUTÁRIAS	14
2.2.1 Lei 4.729/65	14
2.2.2 Lei 8.137/90	16
2.3 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	19
2.3.1 Conceito	22
2.3.2 Exaurimento das vias Administrativas como Condição de procedibilidade	23
2.3.3 Súmula Vinculante nº 24	27
2.4 PROCEDIMENTO PENAL	28
2.4.1 Condição de Procedibilidade do titular da Ação Penal	28
2.4.2 Competência	30
2.4.3 Possibilidade de suspensão do curso da Ação Penal	31
3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	33
3.1 CAUSAS DE EXTINÇÃO	33
3.1.1 Possibilidade de Extinção pelo pagamento	33
3.1.1.1 Pagamento integral	35
3.1.1.2 Possibilidade de Parcelamento do débito	36
3.2 PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO	42
3.2.1 Lei 9.964/00 (Refis I)	42
3.2.2 Lei 10.684 (Paes ou Refis II)	47
3.2.3 Lei 11.941/09	50
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
5 REFERÊNCIAS	55

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como escopo e principal objeto de estudo dos crimes contra a ordem tributária, em especial sobre o crime de sonegação fiscal praticado por particulares, crime este que tanto prejudica o Erário Público.

Sabe-se que a carga tributária brasileira é extremamente alta, porém, necessária para que o Estado atinja os objetivos essenciais traçados na Carta Magna, promovendo, assim, o bem-estar e a justiça social.

O texto científico pretende demonstrar os benefícios que a Lei auferir ao sonegador, principalmente no que tange à extinção da punibilidade pelo pagamento da obrigação, norma esta transcrita no artigo 34 da Lei 9.249/95, que ripristinou conteúdo descrito no artigo 14 da Lei 8.137/90.

Tal benefício que a legislação brasileira concede ao delinqüente tributário trata-se de uma exceção à regra, sendo este o único crime que pode ter sua punibilidade extinta em razão da quitação do débito tributário. O legislador ainda possibilitou que o delinqüente tributário pudesse se incluir em programas de refinanciamento, promovendo o parcelamento da obrigação, podendo ter a ação penal suspensa até a quitação integral do débito, tudo de acordo com as leis 9.964/00 e 10.684/03.

Outro detalhe que merece destaque em relação aos crimes contra a ordem tributária, é a necessidade de exaurimento do procedimento administrativo como causa objetiva de punibilidade e conseqüente exercício da ação penal, esta pública incondicionada.

Recentemente o STF aprovou a proposta de Súmula Vinculante número 29 que deu origem à Súmula 24, que trata sobre a necessidade de conclusão do processo administrativo para a propositura da Ação Penal.

O texto trará também, as singularidades da ação penal, expondo as competências, bem como a possibilidade de suspensão do processo criminal em razão dos programas de refinanciamento descritos nas Leis 9.964/00 e 10.684/03.

Sem mais delongas, o objetivo do trabalho se transmite no estudo dos benefícios, dos privilégios que a Lei concede ao delinqüente tributário, bem como nas peculiaridades trazidas pela Lei 8.137/90 que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária.

2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1 CONCEITO

No Estado Democrático de Direito, os bens, direitos, interesses e serviços públicos não estão à disposição dos órgãos públicos, ou do agente público, que são meros gestores da coisa pública, a quem apenas cabe curá-los e aprimorá-los para a finalidade pública a que estão vinculados.

O detentor desta disponibilidade no Estado Democrático de Direito é o Estado, tendo sido criado para satisfazer os interesses de toda uma sociedade, não existindo apenas para suprir suas próprias necessidades, fato este que o difere do Estado Absolutista.

Tal poder é decorrente do princípio da indisponibilidade que, segundo as lições do colendo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, pode-se concluir: "O titular do órgão administrativo incumbido de representá-los não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade com o que preceitua a lei" (CARVALHO, 1999, p. 154).

Cabe ressaltar também, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado que, atrelado ao princípio da indisponibilidade, cumpre papel importante no que tange à tutela dos interesses coletivos pelo Estado.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a supremacia dos interesses públicos:

[...] exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos (CARVALHO, 1999, p. 154).

O Brasil, constituído como Estado Democrático de Direito como disposto no art. 1º da Constituição Federal, tem seus objetivos fundamentais traçados no art. 3º do mesmo diploma normativo, *in verbis*:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para satisfazer estes interesses fundamentais da sociedade, como segurança, educação, saneamento básico, dentre outros, o Estado criou uma forma de arrecadar verbas para poder satisfazer os interesses básicos de seus cidadãos.

O ramo do direito responsável pela criação e regulamentação das normas relativas a esta arrecadação ficou conhecido como Direito Tributário, que segundo conceito de Hugo de Brito Machado, trata-se do:

[...] ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas às imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos deste poder (MACHADO, 2008).

Neste diapasão, estabeleceu normas impositivas determinando a cobrança de tributos que, de acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, são definidos da seguinte forma, *in verbis*:

[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Cada tributo, como dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional possui um determinado fato gerador, que estará descrito em uma norma denominada pela doutrina como "Norma Padrão de Incidência Tributária".

A Norma Padrão de Incidência Tributária é aquela que vai criar o tributo em geral e abstrato. O Direito Tributário é atualmente um ramo autônomo do Direito Brasileiro possuindo, inclusive, um regime jurídico próprio.

Próprio, também, é o conjunto de normas que disciplinam os crimes praticados contra a Ordem Tributária, não possuindo tais crimes, previsão ampla no Código Penal Brasileiro, necessitando de uma nova lei para disciplinar os delitos praticados, objetivando fraudar o Sistema Tributário Nacional.

2.2 LEIS PENAS TRIBUTÁRIAS

2.2.1 Lei 4.729/65

A *priori*, instituiu o legislador a Lei nº 4.729/65, definindo e regulando o crime de sonegação fiscal; sendo esta, a primeira lei a tratar sobre a norma Penal Tributária. Na aludida legislação, em seu art. 1º, o legislador trouxe a seguinte definição, *in verbis*:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

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

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do

imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

A referida norma não inovou apenas criando o tipo penal, inovou, também, ao estabelecer que a punibilidade seria extinta caso o agente efetuasse o pagamento do tributo devido. Sendo assim, estabeleceu em seu art. 2º, *in verbis*: "Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria".

Nos casos em que se tratasse de pessoa jurídica, a inovadora Lei dispôs em seu artigo 6º acerca da responsabilidade penal de quem incorreu na prática de crime de sonegação, *in verbis*:

Quando se trata de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.

Nota-se que, de acordo com a norma acima citada, o legislador pretendeu individualizar a conduta do sonegador, evitando que acarretasse a responsabilidade penal de todos os sócios, ainda que não fossem responsáveis pela sonegação fiscal.

No seu artigo 7º, a lei traça o procedimento penal, inclusive descrevendo as condutas a serem tomadas pela autoridade administrativa, quando tiverem conhecimento de prática de crime previsto na Lei 4.729/65. Devendo encaminhar os autos e documentos para o Ministério Público para eventual Ação Penal, podendo o ilustríssimo *Parquet* solicitar esclarecimentos, documentos ou diligências complementares na forma estabelecida pelo Código de Processo Penal (art. 7º, §§ 1º e 2º da Lei 4.729/65).

Necessário se faz registrar que há uma discussão acerca da aplicação e vigência da Lei acima discutida. Para alguns doutrinadores, dando certo destaque à bellíssima obra de Guilherme de Souza Nucci (2006), *Leis Penais e Processuais Penais comentadas*, a Lei 4.729/65 foi revogada tendo em vista que a lei posterior (8.137/90), que trata sobre crimes contra a ordem tributária, trata integralmente sobre a matéria da antiga Lei. Porém, para outra parte da doutrina, a norma encontra-se derogada pois a Lei 8.137/90 não revogou expressamente o conteúdo da Lei 4.729/65.

2.2.2 Lei 8.137/90

Revogada ou não a Lei 4.729/65, certo que a lei aplicável aos crimes contra a ordem tributária atualmente é a 8.137/90, promulgada no governo do então presidente Fernando Collor de Mello.

Com um largo rol, bem mais específico e abrangente que a Lei anterior, a nova lei possui 23 artigos dentre os quais são definidos os crimes contra a ordem tributária. São estabelecidas as competências, as penas, inclusive de multas, e, inclusive, as circunstâncias agravantes do crime.

Dividida em quatro capítulos, a aludida Lei também trouxe em seu segundo capítulo a definição e os tipos de crimes praticados contra a economia e as relações de consumo.

Em seu primeiro capítulo, a lei tratou de definir os crimes contra a ordem tributária, sendo que, na primeira Seção descreve os crimes praticados por particulares, sendo assim tipificados em seu artigo 1º, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

Nota-se que já em seu primeiro artigo a lei é bem mais ampla e tem suas condutas mais especificadas.

Ainda no artigo 1º, em seu parágrafo único, a lei inova ao dar poder discricionário à autoridade administrativa no que tange à falta de atendimento de uma exigência que poderá se caracterizar infração do inciso V o eventual descumprimento de exigência estabelecido prazo de 10 (dez) dias que poderá ser convertido em horas pela própria autoridade administrativa.

No artigo 2º, o legislador define ainda os crimes que possuem a mesma natureza que os do artigo 1º, são eles, *in verbis*:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

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

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

Na Seção dois, em seu artigo 3º, a lei descreve as condutas delitivas praticadas por funcionários públicos e, em seguida, define os crimes contra a economia e as relações de consumo, estas, que não serão objeto deste estudo.

Em seu capítulo três, a lei define o *quantum* das multas previstas em caso de prática dos crimes definidos na Lei, devendo tal penalidade, ser fixada dentro dos limites da lei pelo órgão julgador, neste caso, o juiz.

No capítulo quatro, a Lei estabeleceu pena inclusive para aquele delinquentes tributário que pratica o crime por meio de pessoa jurídica, incidindo, neste caso, as penas cominadas na medida de sua culpabilidade (art. 11, Lei 8.137/90).

As penas cominadas pela prática de crime previsto nesta lei podem, até mesmo, serem agravadas nos casos previstos no artigo 12; *in verbis*:

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III - ser o crime, praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Atente-se para o fato de que o legislador utilizou três critérios para estabelecer as circunstâncias agravantes, sendo elas: a extensão do dano causado, como no caso do inciso I; as condições em que o agente pratica o crime, inciso II; e, por fim, sobre a essencialidade do produto ou serviço oferecido, inciso III.

Finalmente, traçou a lei também o ponto mais importante deste objeto de estudo, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social (art. 14, Lei 8.137/90).

Assim como na Lei 4.729/65, o legislador possibilitou a extinção da punibilidade pela quitação do valor do tributo ou contribuição social, continuando a ser este, o único crime que é extinto pelo pagamento.

Ocorre que, no ano seguinte à vigência desta lei, foi publicada a lei 8.383/91 que acabava com a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, trazendo a seguinte redação, *in verbis*:

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

Mais tarde, com o advento a Lei 9.249/95, em seu artigo 34, houve a repristinação da norma que previa a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes definidos na Lei 8.137/90 e 4.729/65.

Atualmente, como veremos mais à frente, é possível, inclusive, o parcelamento do débito alcançado pelo delinqüente tributário. Insta consignar ainda algumas características relativas aos crimes descritos nesta legislação extravagante.

Como bem assevera o doutrinador Guilherme de Souza Nucci, não se admite a tentativa nos crimes descritos na Lei, tendo como elemento subjetivo o dolo, não se admitindo, também, a modalidade culposa. Neste sentido afirma:

[...] para todas as figuras do art. 1º, exige-se o dolo. Vamos além. É fundamental verificar a existência do elemento subjetivo do tipo específico

(dolo específico), consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, deixando permanentemente de recolher o tributo ou manter a sua carga tributária a quem da legalmente exigida (NUCCI, 2006, p. 871).

Outra informação importante transcrita por Nucci é acerca da possibilidade de denúncia genérica, pois por absoluta impossibilidade de se individualizar as condutas dos agentes, neste caso, sugere-se que todos sejam denunciados como co-autores ou partícipes da conduta delitiva (NUCCI, 2006)

Passadas as disposições acima, analisamos o núcleo do tipo do artigo 1º da Lei Penal Tributária que se refere ao crime conhecido como sonegação fiscal.

Pois bem, para o professor Pedro Roberto Decomain, o núcleo do tipo nos crimes tipificados no artigo 1º da Lei 8.137/90, está nos verbos "suprimir e reduzir", inseridos no *caput* do artigo, que são condutas onde o autor deixa de pagar integralmente o valor do tributo, ou, paga apenas uma parcela do valor devido (DECOMAIN, 2008).

Neste caso, para o autor citado acima, definir a conduta do agente como crime tributário é necessário que haja a supressão ou redução do tributo, diferente da lei anterior (4.729/65) onde somente era necessário que o agente praticasse algum ato com intuito de fraudar do Fisco. Portanto, de acordo com a Lei 8.137/90, além do agente praticar atos fraudatórios, é necessário ainda que o mesmo seja beneficiado com a redução ou supressão do tributo, nesse sentido assevera Decomain:

Não bastará, portanto, a que se aperfeiçoe o delito, que aconteça alguma das condutas previstas pelos incisos do art. 1º. É preciso que se lhe siga a supressão ou redução de tributo para que a conduta anterior se torne punível, ao menos como crime contra a ordem tributária em sua forma consumada (DECOMAIN, 2008, p. 114).

Nesta seara, pode-se afirmar que o núcleo do tipo está descrito no *caput* da norma, descrita no art. 1º da Lei.

Posição diferente adota o jurista Guilherme de Souza Nucci. Segundo o magistrado, o núcleo do tipo está descrito nas condutas dos incisos elencados no artigo inaugural da Lei de Crimes Tributários.

Quanto ao objeto material do crime de sonegação, leciona o professor Pedro Roberto Decomain definindo como objeto material do crime de sonegação:

[...] o valor devido a título de tributo, cujo pagamento deixa de ser realizado (supressão de tributo) ou é efetuado apenas em parte (redução de tributo) (DECOMAIN, 2008, p. 118-119).

Já Nucci, define o objeto material na coisa que recai a conduta típica, ou seja, para cada conduta específica descrita nos incisos do art. 1º da Lei possui um elemento material que está ligado à conduta delitiva, como por exemplo, no caso do inciso IV do art. 1º, cujo objeto material segundo o autor é o documento falso ou inexato (NUCCI, 2006).

Incontestável e indiscutível na doutrina que o objeto jurídico dos crimes de sonegação é a arrecadação tributária, o Fisco, a ordem tributária. Nos crimes de sonegação fiscal há, de certo, a figura do sujeito ativo bem como do sujeito passivo do tipo penal tributário.

Não há discussão quanto ao sujeito ativo do crime de sonegação, definido no artigo inicial da Lei 8.137/90, sendo certo afirmar que, o sujeito passivo da obrigação tributária é o agente no referido crime, ou seja, o contribuinte que vai deixar de pagar integralmente ou parcialmente o valor da obrigação tributária.

Para Pedro Roberto Decomain, o sujeito ativo do crime de sonegação é:

[...] todo aquele que empreende a fraude, falsificando material ou ideologicamente documento fiscal ou omitindo simplesmente a emissão de documento fiscal ou fornecimento de informações ao fisco, e também aquele que, sejam ou não ambos a mesma pessoa, depois suprime ou reduz tributo (DECOMAIN, 2008, p.163).

O sujeito passivo do crime de sonegação segundo melhor doutrina são os entes públicos arrecadadores, ou seja, a União, Estados, Municípios, Distrito Federal, autarquias ou outras definidas em Lei, são:

[...] pessoas jurídicas de direito público arrecadadoras dos tributos suprimidos ou reduzidos através das práticas criminosas (DECOMAIN, 2008, p.179).

Não parece incorreto afirmar também que, o sujeito passivo dos crimes de sonegação é toda a coletividade, uma vez que ocorrendo a prática do crime o Estado deixa de arrecadar verbas para a perfeita prestação de serviços públicos para a população.

Por fim, quadra gizar acerca da comentada Lei que os crimes nela previstos são de ação penal pública, aplicando-se o disposto no Código Penal.

2.3 PROCESSO ADMINISTRATIVO

2.3.1 Conceito

Nas palavras de Hely Lopes Meirelles, o processo administrativo tributário é:

[...] todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa de crédito fiscal; bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte (MEIRELLES, 2004, p. 627).

Enfatizando o conceito de processo administrativo, podemos citar também a professora Maria Sílvia Zanella Di Pietro que definiu processo administrativo como sinônimo de processo disciplinar usado para apurar as infrações administrativas e punir os infratores (DI PIETRO, 2000).

2.3.2 Exaurimento da via administrativa como condição de procedibilidade

É unânime o entendimento da doutrina, inclusive com posicionamento no mesmo sentido do Superior Tribunal de Justiça, que para oferecimento de ação penal pública pelo Ministério Público, deve estar findo o processo administrativo.

Parece correto o entendimento do STJ bem como doutrinário acerca da matéria tendo em vista que sem o esgotamento das vias administrativas não há que se falar em tributo devido. Ou seja, somente após o fim do processo administrativo pode-se delimitar o *quantum debeatur* da obrigação tributária.

Recentemente, foi, inclusive, editada a Súmula Vinculante número 24 que sacramentou a necessidade e exaurimento da via administrativa para propositura da ação penal.

Carlos Henrique Abrão muito bem fala sobre o assunto:

Conseqüentemente, o exaurimento da via administrativa representa duplo avanço: o primeiro na diretriz de constatar o tributo e sua grandeza material; e o outro, corolário deste, de se determinar qual a conduta, omissiva ou não, utilizada pelo contribuinte ou terceiros, caracterizando o ilícito tributário, permitindo a representação perante o Ministério Público (ABRÃO, 2007, p. 24).

Corrobora com esse entendimento também Pedro Decomain:

Com máxima vênia, o entendimento esposado agora, a partir da decisão do HC nº 81.611, subordina o exercício da ação penal pelo Ministério Público à decisão no processo administrativo-tributário. Muito mais do que representar esta decisão uma condição objetiva de punibilidade, representa afirmação (ainda que provisória e podendo ser excluída depois pelo Poder Judiciário mesmo na ação penal) da ocorrência ou não de um dos elementos do tipo penal. Fica o Ministério Público impedido de exercer a ação penal se a administração tributária entende inexistente o tributo (por mais que provas melhores e mais amplas em inquérito policial ou ação

penal, do que as produzidas no processo tributário administrativo pudessem indicar o inverso). Nem pode o Ministério Público ofertar a denúncia; nem pode, por evidente, o Poder Judiciário decidir sobre a ocorrência ou não de um crime (DECOMAIN, 2008, p. 698).

Perfeito e esclarecedor o entendimento do jurista, não há que se falar, portanto, em ação penal, vez que inexistente prova da existência de débito do contribuinte, e, muito menos, prática de crime com intuito de fraudar a ordem tributária.

Neste diapasão, nota-se que sem a decisão definitiva da esfera administrativa não há justa causa para o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público e conseqüente constituição de ação penal.

Não só a doutrina tratou de estipular a condição de procedibilidade para instauração de ação penal, mas também o legislador versou sobre a matéria no art. 83 da Lei 9.430/96, *in verbis*:

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Dispõe sobre a mesma matéria também, a Lei Complementar nº 970/05 do Estado de São Paulo, que acrescentou o inciso IX no artigo 5º da Lei Complementar nº 939/03, *in verbis*:

[...] o não encaminhamento ao Ministério Público, por parte da administração tributária, de representação para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente.

Segundo Nucci:

[...] o artigo 83 da lei 9.430/96 não significou uma condição de procedibilidade para o Ministério Público atuar, mas abriu espaço para a importância da investigação administrativa acerca da eventual supressão ou redução do tributo, antes que medidas açadas possam ser tomadas na órbita criminal (2006, p. 865),

Entendimento bastante adequado, pois há uma constatação prévia acerca da existência de débito e possível prática delituosa na esfera administrativa antes de açoitá-lo em uma ação criminal.

Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido da seguinte forma:

PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. APURAÇÃO DE SUPOSTA PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA.

1. Segundo orientação do Plenário do Supremo Tribunal Federal (HC 81.611/DF), a decisão definitiva do processo administrativo-fiscal constitui condição objetiva de punibilidade, consistindo elemento fundamental à exigibilidade da obrigação tributária, tendo em vista que os crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são materiais ou de resultado.

2. Nessa linha, consoante posicionamento da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (Rcl 1.985/RJ), deve ser reconhecida a ausência de justa causa para a instauração de ação penal na pendência de recurso na esfera administrativa, por inexistir lançamento definitivo do débito fiscal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

3. Ordem concedida para determinar o trancamento da Ação Penal 2004.61.81.000902-5/SP e suspender o curso da prescrição até o julgamento definitivo do processo administrativo fiscal (Processo 19515.004925/2003-17) (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

Coaduna do mesmo entendimento:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AÇÃO PENAL. CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. CRIME MATERIAL: FALTA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO. PRECEDENTES.

1. Os crimes definidos no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/1990, a teor do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, são materiais ou de resultado, somente se consumado com o lançamento definitivo do crédito fiscal.

2. Nesse contexto, decaído a administração fiscal do direito de lançar o crédito tributário, em razão da decadência do direito de exigir o pagamento do tributo, tem-se que, na hipótese, inexistente justa causa para o oferecimento da ação penal, em razão da impossibilidade de se demonstrar a consumação do crime de sonegação tributária.

3. Ordem concedida para trancar a ação penal movida contra o ora Paciente (n.º 2000.61.05.016700-6), em tramitação na 1ª Vara Criminal Federal de Campinas, diante da falta de justa causa, consubstanciada na impossibilidade de se demonstrar devidamente, através de lançamento definitivo, a consumação do ilícito fiscal (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

Por fim, cabe ressaltar que é pacífico o entendimento de condição de procedibilidade para ação penal o exaurimento do processo administrativo fiscal, sendo esta, também, a posição adotada pela mais alta instância do Poder Judiciário do Brasil:

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

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

2.3.3. Súmula Vinculante nº 24

A necessidade de exaurimento do processo administrativo foi sacramentada com a edição da Súmula Vinculante nº 24, que foi aprovada na Suprema Corte Após proposta formulada pelo Ministro Cezar Peluso.

De acordo com a referida Súmula, *"não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo"*.

A Súmula vinculante nº 24 foi aprovada após proposta formulada pelo Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso, com base em alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal, em especial o HC 81.611.

A súmula em apreço se originou da Proposta de Súmula Vinculante nº 29, e, de acordo com a ata da proposta, o entendimento sobre a necessidade de conclusão do processo administrativo foi aprovado por maioria entre os Ministros da corte, pairando dúvidas apenas quanto aos seus fundamentos.

Na proposta de Súmula Vinculante nº29, não foram discutidos os fundamentos da necessidade de conclusão do processo administrativo. A Súmula foi aprovada levando-se em conta apenas a conclusão de que não se tipifica o crime se não houver conclusão do processo administrativo, é o que se extrai do voto do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso, proponente da Súmula:

A Jurisprudência não tem dúvida sobre a conclusão. O que há é divergência quanto a fundamentos e, por isso, o caso é de fundamentos concorrentes: temos postura de quem admite inexistência do elemento normativo do tipo e outros argumentos, ou seja, colhe-se um conjunto de fundamentos, mas isso não é objeto da Súmula. Objeto da Súmula é a conclusão da Corte de que não há possibilidade de exercício da ação penal antes da apuração da existência certa do crédito tributário (Ata da Proposta de Súmula Vinculante nº 29, p. 18, data: 02/12/2009).

Insta consignar, também, o brilhante posicionamento do Ministro Carlos Ayres Britto, que sustentou que é um direito do contribuinte ver seu processo concluído.

Ressaltou, ainda, o Venerável Ministro, que há independência das vias administrativa e judicial, não podendo a mesma situação ser abordada pelo judicial em paralelo (Ata da Proposta de Súmula Vinculante nº 29, p. 36, data: 02/12/2009).

Portanto, a Suprema Corte concluiu pela necessidade de conclusão do processo administrativo para propositura da ação penal. Lembrando que a Súmula foi aprovada sem ter analisado os fundamentos da necessidade de conclusão do procedimento administrativo.

2.4 PROCESSO PENAL

2.4.1 Condição de procedibilidade do titular da ação penal

Parece correto o entendimento que admite que a conclusão do processo administrativo fiscal é condição objetiva de punibilidade e não uma condição de procedibilidade para ação penal.

Apesar da necessidade de conclusão do processo administrativo, conforme entendimento da Súmula nº 24, o Supremo Tribunal Federal não discutiu os fundamentos da Súmula, portanto, a matéria ainda não encontra-se pacificada.

Sabe-se que a ação penal por crimes contra a ordem tributária é uma ação penal pública incondicionada, tendo, portanto, o Ministério Público como titular da Ação Penal. Constituído o crédito tributário através do processo administrativo e, configuradas as práticas delitivas descritas na Lei 8.137/90, o *Parquet* oferecerá denúncia contra o delinqüente tributário.

Importante destacar que, a não conclusão do processo administrativo, não obsta a execução de medidas acautelatórias visando colher elementos probatórios que confirmem a materialidade e autoria do delito.

São medidas acautelatórias que podem ser realizadas antes de findo o procedimento administrativo: a prisão preventiva, a quebra de sigilo bancário, o

sequestro de bens e a hipoteca legal, a busca e apreensão, a interceptação telefônica e a quebra do sigilo fiscal.

Acerca das medidas acautelatórias dispôs Carlos Henrique Abrão:

Com as técnicas da informatização e do cruzamento pelo rastreamento de dados, afora a possibilidade de quebra do sigilo, o Ministério Público pode, independente da conclusão do procedimento administrativo, lançar-se a campo para amealhar dados e documentos que lhe ofereçam certeza com relação à denúncia (ABRÃO, 2007, p. 26).

Possui também mesmo posicionamento o Superior Tribunal de Justiça acerca da possibilidade de execução de medidas acautelatórias, neste sentido:

HABEAS CORPUS. PROCESSUAL PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1.º, INC. II, DA LEI N.º 8.137/90) E O SISTEMA FINANCEIRO (ART. 5.º, DA LEI N.º 7.492/86). MITIGAÇÃO DO ENTENDIMENTO DE, NA PENDÊNCIA DE PROCEDIMENTO FISCAL, NÃO HÁ JUSTA CAUSA PARA A PERSECUÇÃO PENAL. A ELEMENTAR NORMATIVA DA FRAUDE NÃO FOI REGISTRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO; TENDO SIDO APENAS NARRADA NA DENÚNCIA, COM AMPARO NAS DEMAIS PROVAS INDICIÁRIAS. A CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE NÃO DEPENDE DO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA, DEVENDO SER AFERIDA NA INSTRUÇÃO CRIMINAL. ALEGAÇÃO DE INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA QUANTO AO CRIME CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO DESCRITO NA DENÚNCIA. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. VIA ELEITA INADEQUADA.

1. Observa-se, na hipótese, que a fraude fiscal não foi registrada no auto de infração pelos auditores, que apenas classificaram a despesa lançada como desnecessária. O ato fraudulento foi descrito pela denúncia com amparo nas demais provas indiciárias, razão pela qual não se pode sujeitar o fato-típico narrado na peça acusatória ao exaurimento da esfera administrativa, pois a elementar normativa do tipo penal previsto no art. 1.º Inc. II, da Lei n.º 8.137/90 não foi consignada no auto de infração fiscal.
2. A prova do ato fraudulento, neste caso, deve ser aferida no âmbito da instrução criminal, pouco importando se ainda não houve a conclusão do procedimento fiscal.

3. O entendimento de que não há justa causa para a persecução penal nos crimes previstos no rol do art. 1º, da Lei n.º 8.137/90, deve ser mitigado, quando a elementar normativa do Inc. II, do referido artigo, no caso o ato de fraudar, não esteja sendo objeto de discussão no auto de infração fiscal.
4. O acolhimento da alegação defensiva de ausência de elemento material indiciário apto a justificar o oferecimento da denúncia quanto ao crime contra o sistema financeiro, requer, nos termos em que foi apresentado, um exame acurado do conjunto fático e, também, de ampla produção de provas, o que é inviável na via do hábeas corpus.
5. A negativa de autoria dos pacientes em relação ao delito tipificado no art. 5º, da Lei n.º 7.492/86, somente poderá ser vislumbrada, à luz do princípio da busca da verdade real, após a conclusão da instrução criminal, mediante a colheita de provas materiais, sendo-lhes assegurados, durante todo o processo, o direito à ampla defesa e ao contraditório.
6. Ordem denegada" (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

2.4.2 Competência

A competência para processar e julgar os crimes contra a ordem tributária será determinada de acordo com a competência tributária do ente federativo, ou seja, em se tratando de tributos de âmbito da União, a competência será da Justiça Federal; sendo os tributos de competência dos Estados ou Municípios, a competência será da Justiça Estadual; e, sendo o tributo de competência do Distrito Federal, será a sua Justiça competente para julgamento do feito.

Pedro Decomain esclarece que:

[...] a competência 'ratione personae' para julgar os crimes contra a ordem tributária dependerá da definição do sujeito passivo de tais crimes. Se o fato delituoso acontecer em detrimento da arrecadação de tributo federal, quer seja cobrado diretamente pela União, quer por autarquia por ela instituída, a competência será da Justiça Federal (CF, art. 109, IV). Se, porém, o fato criminoso acontecer em Território Federal, a competência será da Justiça local, ainda quando o ilícito verse sobre competência da União, (CF, art. 110, parágrafo único). Finalmente, caso o lesado seja o Estado ou Município, ou autarquia instituída por qualquer deles e

incumbida de arrecadação de algum tributo de suas competências e que forme objeto de algum crime contra a ordem tributária, a competência será da Justiça Estadual. Se o prejudicado com o crime contra a ordem tributária for o Distrito Federal, a sua Justiça será competente para julgar o ilícito (DECOMAIN, 2008, p. 766).

Portanto, a competência para processar e julgar será definida conforme o ente beneficiário do tributo, sendo a competência da Justiça Federal ou Estadual.

Nos casos em que houver crimes conexos, poderá o Ministério Público, na órbita federal ou estadual, consoante suas atribuições, proceder as investigações concomitantemente até que se oportunizem as respectivas denúncias (ABRÃO, 2007).

Convém destacar que, somente a autoridade judiciária competente poderá aplicar a sanção pelo ilícito penal, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar sanções administrativas pelo ilícito tributário.

2.4.3 Possibilidade de suspensão do curso da Ação Penal

O advento das Leis 9.964/00 e 10.684/03 possibilitou que o delinqüente tributário se incluísse em programas de refinanciamento da obrigação, ensejando a suspensão da ação penal até que se efetue o integral cumprimento da obrigação, ou, em caso de descumprimento, que se retome o curso da ação penal responsabilizando por seus atos que ocasionaram supressão ou redução de tributo.

Como bem salienta Carlos Henrique Abrão:

[...] a pretensão punitiva estatal estará suspensa, inclusive a prescrição não terá fluência enquanto não se comprovar integralmente o pagamento, caso contrário, noticiando-se o descumprimento, ato contínuo, retoma-se o curso

do processo penal para responsabilização ampla do ilícito penal tributário (ABRÃO, 2007, p. 26).

A ação penal poderia ser suspensa, a qualquer momento, caso o delinqüente tributário comprovasse a sua adesão junto ao programa de refinanciamento, ficando a ação penal suspensa até o pagamento integral da obrigação.

Em maio de 2009, foi publicada a lei 11.941 que trata sobre a possibilidade de parcelamento do crédito tributário. Em seu artigo 68, a referida lei institui que a ação penal poderá ser suspensa se o infrator aderir ao programa de parcelamento:

3 EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1 CAUSAS DE EXTINÇÃO

3.1.1 Possibilidade de Extinção pelo pagamento

Os crimes contra a ordem tributária apresentam uma peculiaridade em relação à extinção da punibilidade do agente. Nesta modalidade de crime, é possível que o agente tenha sua punibilidade extinta se houver o pagamento do valor sonegado.

Percebe-se, portanto, que o legislador ao criar esta hipótese de extinção da punibilidade protege o crédito que o Estado possui com o delinqüente tributário, em contrapartida, permite que o criminoso tenha sua punibilidade extinta pela simples quitação do débito, podendo, inclusive, ocorrer o parcelamento do débito.

A hipótese de extinção pelo pagamento do débito sofreu várias alterações ao longo do tempo. Primeiramente, em seu artigo 2º, a lei 4.729/65 definiu que a punibilidade do agente era extinta caso o mesmo efetuasse o pagamento do tributo antes da ação fiscal.

Percebe-se que, na lei inaugural, o legislador definiu que estaria a punibilidade extinta apenas antes do início da "ação fiscal própria". Portanto, se o pagamento viesse a ocorrer após a ação fiscal, o agente não teria extinta a sua punibilidade.

Para solucionar tal problema, foi instituído o Decreto Lei nº 157/67 que apresenta a seguinte redação, *in verbis*:

Art 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21

de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

§ 1º O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos.

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo.

Como bem assevera Pedro Decomain, o Decreto ampliou a extinção da punibilidade pelo pagamento, desde que fosse feito antes da ação penal (DECOMAIN, 2008).

Através da Lei 5.498/68, o legislador definiu logo no primeiro artigo que a punibilidade seria extinta apenas,

[...] para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1º (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

Ainda neste diploma normativo, especificamente no § 1º do artigo 1º, ficou estabelecida a extinção da punibilidade, *in verbis*:

[...] dos contribuintes, mencionados neste artigo, que tenham pago seus débitos ou que os estejam pagando na forma da legislação vigente.

Após alguns anos, a hipótese de extinção pelo pagamento foi traçada na Lei 8.137/90 em seu artigo 14. Descrevia a norma que o agente teria sua punibilidade suspensa caso promovesse o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

No ano-seguinte, o legislador, através da Lei 8.383/91, mais precisamente em seu artigo 98, revogou a norma contida no artigo 14 da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, aniquilando a hipótese de extinção da punibilidade pela quitação do débito.

No governo de Fernando Henrique Cardoso, entrou em vigor a Lei 9.249/95 que ripristinou o conteúdo normativo do art. 14 da Lei 8.137/90 que dispunha sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Tal preceito veio insculpido no artigo 34 da Lei 9.249/95.

A punibilidade ser extinta pelo pagamento do tributo ou contribuição social; inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, podendo haver a extinção após o pagamento parcelado do valor devido (Leis 9.964/00, 10.189/03 e 11.941/09).

A lei 11.941/09, também instituiu sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito:

De acordo com o artigo 69, "extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 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".

A Lei 11.941/09, além de tratar sobre a extinção da punibilidade, também dispôs sobre a possibilidade do parcelamento do crédito tributário como será visto nos tópicos seguintes.

3.1.1.1 Pagamento integral

Apenas com o pagamento integral do tributo pode o delinqüente tributário ser beneficiado pela extinção da punibilidade. Como visto no tópico anterior, o legislador protege o crédito do Estado, portanto, deve haver o pagamento integral do tributo para o indivíduo ser beneficiado com este *sursis*.

Com o advento da Lei 12.382/11, a possibilidade de extinção pelo pagamento integral veio a ser sacramentada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Bastante criticada, a recente lei trouxe o entendimento de que a extinção da punibilidade só poderá ser formalizada com o pagamento integral antes do recebimento da denúncia.

Antes da Lei 12.382/11, o parcelamento poderia ser solicitado ainda que a ação penal estivesse em curso.

Porém, após a Lei 12.382/11, o delinquente tributário deverá decidir, antes da denúncia, se efetua o pagamento integral ou faz o parcelamento do débito.

3.1.1.2 Possibilidade de Parcelamento do débito

Criou o legislador também, a hipótese de parcelamento do débito, podendo o sonegador se inserir em um programa de parcelamento sendo, durante o período de pagamento, suspensa a ação penal correspondente ao crime tributário.

Trava-se na doutrina, discussão acerca da natureza jurídica do parcelamento. Para alguns doutrinadores, caracteriza-se o parcelamento, hipótese de transação, surgindo, inclusive, uma nova relação jurídica. Outros doutrinadores sustentam que o parcelamento é uma hipótese de moratória por ser causa suspensiva da exigibilidade do crédito como disposto no artigo 151, I, do Código Tributário Nacional. Há quem diga também, que o parcelamento não constitui nenhuma das duas hipóteses.

Importante tal distinção, pois, para definir se a hipótese de parcelamento do débito tributário é causa extintiva de punibilidade ou causa suspensiva de punibilidade. Se considerado transação, o parcelamento pode ser considerado causa extintiva de punibilidade, pois, nasce uma nova relação jurídica.

Andrei Zenkner Schimidt, em sua obra "Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal" fala com excelência a respeito do tema:

A distinção é relevante, na medida em que, caso reconhecamos que a obtenção do parcelamento é um caso de transação do crédito tributário, então estaremos diante de verdadeiro caso de extinção do crédito e, conseqüentemente, de exclusão da punibilidade, na forma do art. 34 da Lei nº 9.249/95, e isso mesmo no caso de as parcelas não serem pagas. Ao contrário, caso entendamos que o parcelamento caracteriza modalidade de moratória, então o máximo que poderemos afirmar é que a assinatura do termo de parcelamento suspende a pretensão acusatória do Estado em matéria penal (SCHIMIDT, 2003, p. 157-158).

E ainda:

A diferença entre transação e moratória é a concretização de um novo negócio jurídico, na primeira hipótese. Se o que ocorre é a mera dilação do prazo então estaremos diante de moratória, nos termos dos artigos 152 e seguintes do CTN (SCHIMIDT, 2003, p. 164).

Para Pedro Decomain, não constitui moratória, se manifestando da seguinte forma sobre o assunto:

Como a moratória 'não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele', conclui-se que, em se tratando de débitos tributários oriundos de crimes contra a ordem tributária, a moratória é inviável, o que faz inviável também o parcelamento, nos termos do artigo 155-A, § 2º, do CTN, anteriormente lembrado (DECOMAIN, 2008, p. 639).

A Corte Suprema Brasileira tem entendido que apenas as hipóteses de pagamento integral do valor sonegado constituem causa de exclusão da punibilidade.

Não é pacífico, no entanto, o entendimento no Superior Tribunal de Justiça acerca da possibilidade de parcelamento do crédito tributário. A polêmica acerca do tema diverge opiniões da 6ª Turma, que entende que o parcelamento anterior à denúncia afasta o dolo do agente, e da 5ª Turma, que acredita que o parcelamento é causa extintiva da punibilidade (SCHIMIDT, 2003).

A respeito da exclusão do dolo do agente, parece equivocada o entendimento da 6ª Turma do STJ tendo em vista que o mero parcelamento, nem mesmo o pagamento integral, possam afastar o dolo do agente; sendo que este possuía pleno conhecimento das práticas fraudulentárias que utilizava visando suprimir ou reduzir tributo.

Neste diapasão, Andrei Zenkner Schmidt criticando a posição adotada pela 6ª Turma do STJ, afirma que esta parece distante dos limites dogmáticos da teoria geral do crime, assevera:

Com efeito, se o crime de sonegação fiscal, normalmente, consumia-se com não recolhimento integral ou parcial do tributo no seu respectivo vencimento – mediante a prática de algumas das condutas previstas em lei – parece evidente que o posterior parcelamento, assim como o pagamento, não podem afastar o dolo do agente, que é aferido no instante da prática da conduta típica. Se houve pagamento posterior, a verdade é que, quando do vencimento do tributo, havia dolo de suprimir ou reduzir o tributo (SCHIMIDT, 2003, p. 164).

Brilhante o entendimento do autor. Como afastar o dolo de uma conduta típica praticada pelo agente que está descrita na Lei. Não merece prosperar o entendimento de que com o pagamento, ou até mesmo o pagamento integral, há a exclusão do dolo.

Mais acertado seria tratar como hipótese de exclusão da punibilidade o pagamento integral, ou, nas hipóteses de parcelamento, suspensão da pretensão punitiva estatal. Solução adequada oferece Schmidt situando o problema na punibilidade, mas sem comportar generalizações (2003, p. 164).

Após a edição da Lei complementar 104/01, que alterou os artigos 151 e 155-A do Código Tributário Nacional, o parcelamento passou a ser causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário tendo seus efeitos equivalentes aos da moratória.

Com isso, não seria correto o entendimento de que o parcelamento extingue o crédito tributário ou, hipótese mais absurda, extinga a punibilidade do agente de crimes contra a ordem tributária.

Merece destaque, o ponto de vista adotado pelo mestre Andrei Zenkner Schmidt:

Esta solução restou bem mais evidente com a edição da Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que inseriu a inc. VI no art. 151 e editou a art. 155-A, ambos no CTN. Agora, está expresso, em nosso sistema tributário, que a parcelamento é caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bastante próximo aos efeitos da moratória. Conseqüentemente, não se pode atribuir a este parcelamento a natureza de causa de extinção do crédito tributário e de exclusão da punibilidade dos delitos de sonegação fiscal, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95, enquanto todo o crédito não for devidamente saldado. O efeito penal da obtenção administrativa do parcelamento é a suspensão da pretensão acusatória (para alguns, pretensão punitiva), ou seja, se precedente à denúncia, não poderá o sonegador ser processado criminalmente enquanto estiver em dia com o pagamento das parcelas. Caso, entretanto, alguma parcela deixe de ser paga, com o conseqüente rompimento do parcelamento, a pretensão acusatória estatal poderá ter início, em termos bastante próximos ao parcelamento instituído pelo § 7º do art. 7º da MP nº. 1.571/97-6 (SCHIMIDT, 2003, p. 165-166).

Sendo assim, a hipótese de extinção da punibilidade adotada por alguns doutrinadores, bem como pelos Tribunais Superiores, parece absurda, pois o sonegador pode frustrar no pagamento do crédito tributário não incidindo sobre ele, as penas relativas ao crime praticado.

Portanto, deveria operar na seguinte situação o instituto da suspensão da punibilidade, pois, caso seja interrompido o pagamento por parte do sonegador, retoma-se a ação penal objetivando a condenação do agente de crime contra a ordem tributária.

Nesta linha de raciocínio, Andrei Zenkner Schmidt muito bem fala sobre ao assunto ao falar que:

Com efeito, se o Direito penal brasileiro confere primazia ao ressarcimento ao erário, mediante o pagamento voluntário do tributo sonegado, não faria sentido que a mera assinatura do termo de parcelamento pudesse acarretar a imediata exclusão da punibilidade, já que tal resposta não levaria em consideração a proteção ao bem jurídico. Neste caso, poderia o sonegador requerer o parcelamento, pagar a primeira parcela e, com a exclusão da punibilidade decretada judicialmente, colocar-se propositadamente em insolvência, restando lesado, novamente, o erário público. Por outro lado, considerando-se a unidade de ilicitude a respeito do tema, não poderíamos afirmar a possibilidade de alguém ser condenado por sonegação fiscal quando formalizou pedido de parcelamento prévio ao recebimento da denúncia, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e vem mantendo em dia o pagamento das parcelas. Se a política criminal brasileira, como já ressaltado, dá importância ao ressarcimento ao erário público, a solvibilidade das parcelas impede o surgimento de pretensão acusatória quanto ao delito de sonegação fiscal. Assim é que a melhor solução a respeito do tema é reconhecer-se que o parcelamento do tributo, prévio ao recebimento da denúncia, é causa de suspensão da pretensão acusatória, cuja extinção da punibilidade resta condicionada ao pagamento integral do parcelamento (SCHIMIDT, 2003, p. 166-167).

Pactuando com o posicionamento do mestre Andrei Zenkner Schmidt, Pedro Decomain discorreu da seguinte forma acerca da concessão da extinção da punibilidade pelo parcelamento sem uma garantia de pagamento das parcelas avançadas:

Pode acontecer, contudo, que o pedido de parcelamento apenas se constitua em engodo, destinado a obter precisamente a declaração da extinção da punibilidade, sem que o réu tenha mesmo o firme propósito de pagar as parcelas em que foi dividido seu débito. Deferido, então, o parcelamento, paga ele a primeira parcela e, tão logo transitada em julgado a decisão que declarou extinta sua punibilidade, susta o pagamento das parcelas posteriores. Para evitar essas situações, pareceu-nos sempre ser viável suspender o Ministério Público a deflagração da ação penal, uma vez comprovada pelo réu a concessão do parcelamento do débito, persistindo essa situação enquanto o devedor pagasse regularmente as parcelas. Se, em algum instante, sem justificativa plausível, viesse ele a

suspender os pagamentos, poderia o processo ser iniciado normalmente. Caso sobreviesse prescrição antes do pagamento de todas as parcelas, por esse motivo deveria ser-lhe declarada extinta a punibilidade. Também não seria disparatado declarar-se extinta sua punibilidade pelo pagamento, em caso de prescrição. Caso o pagamento integral acontecesse antes de encerrado o prazo prescricional, a punibilidade do agente resultaria sem dúvida extinta nos precisos termos do artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (DECOMAIN, 2008, p. 640-641):

Cabal os entendimentos acima citados. A extinção da punibilidade pela simples adesão ao parcelamento não apresenta nenhuma garantia à ordem tributária. O benefício da suspensão deveria operar no caso de parcelamento evitando que o criminoso tributário possa se inserir no parcelamento apenas para ter sua punibilidade extinta sem apresentar nenhuma garantia ao pagamento integral.

Apesar de mais conveniente, a suspensão também é um benefício bastante afável ao agente do crime tributário, tendo em vista as práticas fraudulentárias por ele utilizadas com o objetivo de burlar o Fisco.

Atualmente, com o advento da Lei 12.382/11, o parcelamento não poderá ser feito após o recebimento da denúncia.

A polêmica lei 12.382/11, dispôs em seu artigo 6º, que alterou a redação do art. 83 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Importante ressaltar que, a teor do que dispõe a Lei 11.941/09, que alterou a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, a ação penal será suspensa se o delinqüente tributário tiver parcelado o débito,

porém, se o pagamento for frustrado, a denúncia poderá ser aceita. É o que dispõe o artigo 67 da aludida lei:

Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Portanto, a hipótese de parcelamento do débito tributário não extingue a punibilidade, apenas suspende a ação penal enquanto o infrator estiver pagando o débito.

3.2 PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO

3.2.1 Lei 9.964/00 (Refis I)

O citado diploma normativo instituiu o Programa de Recuperação Fiscal:

[...] destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional 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.

Observa-se que mais uma vez o legislador cria uma norma com o condão de favorecer o crédito tributário e, em consequência, cria mais benefícios ao sonegador:

Não bastasse a hipótese de extinção pelo pagamento, é instituída uma lei que prevê possibilidade de parcelamento do valor sonegado. A Lei cuidou de estabelecer, também, que a administração do programa ficaria a cargo de um Comitê Gestor cuja competência seria a de implementar os procedimentos necessários à execução do Programa, observado o disposto no regulamento (§ 1º, art. 1º, Lei 9.964/00).

Como se observa a regra do § 2º do art. 1º, o Comitê é integrado da seguinte forma, *in verbis*:

§ 2º O Comitê Gestor será integrado por um representante de cada órgão a seguir indicado, designados por seus respectivos titulares:

I – Ministério da Fazenda:

a) Secretaria da Receita Federal, que o presidirá;

b) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

A pessoa jurídica acusada de prática de crime contra a ordem tributária agora poderia ingressar no programa de recuperação fiscal, denominado Refis para ter seus débitos fiscais parcelados, devendo ser formalizada, de acordo com o § 1º, art. 2º da Lei 9.964/00, até o último dia útil do mês de abril de 2000.

De acordo com o § 3º, art. 2º da Lei que instituiu o Refis, a consolidação abrangeria todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, conforme se observa no citado dispositivo, *in verbis*:

A consolidação abrangerá todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Estabeleceu ainda a Lei a forma de pagamento e a taxa de juros incidentes da seguinte forma, *in verbis*:

§ 4º O débito consolidado na forma deste artigo:

I - independentemente da data de formalização da opção, sujeitar-se-á, a partir de 1º de março de 2000, a juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, vedada a imposição de qualquer outro acréscimo; (Redação dada pela Lei nº 10.189, de 2001)

II - será pago em parcelas mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada mês, sendo o valor de cada parcela determinado em função de percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na

forma do art. 31 e parágrafo único da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não inferior a:

a) 0,3% (três décimos por cento), no caso de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples e de entidade imune ou isenta por finalidade ou objeto;

b) 0,6% (seis décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;

c) 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, relativamente às receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil;

d) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), nos demais casos.

Importante destacar que nem todos os débitos são alcançados pela Lei que instituiu o Refis, sendo excluídos os seguintes débitos, *in verbis*:

§.3o O Refis não alcança débitos:

I – de órgãos da administração pública direta, das fundações instituídas e mantidas pelo poder público e das autarquias;

II – relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;

III – relativos a pessoa jurídica criada a partir de 1o de outubro de 1999.

Quadrá gizar, que nos casos de sociedade em conta de participação, de acordo com o § 5º, art. 2º da Lei, os débitos e as receitas brutas serão considerados individualizadamente, por sociedade.

Instituiu ainda o legislador no art. 3º da lei, excluindo, inclusive, qualquer outra forma de parcelamento de débitos relativos aos tributos e às contribuições referidos no art. 1º, que a opção pelo Refis; além da manutenção automática dos gravames decorrentes de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas nas ações de execução fiscal, sujeita a pessoa jurídica a, *in verbis*:

I – confissão irrevogável e irreatável dos débitos referidos no art. 2º;

II – autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data de opção pelo Refis;

- III – acompanhamento fiscal específico, com fornecimento periódico, em meio magnético, de dados, inclusive os indicários de receitas;
- IV – aceitação plena e irretroatável de todas as condições estabelecidas;
- V – cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e para com o ITR;
- VI – pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem assim dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000,

Determinou o legislador, no artigo 5º, em um rol taxativo, as causas em que a pessoa jurídica será excluída do programa de recuperação, que acarretará, inclusive, na exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago; e automática execução da garantia prestada, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores. São as hipóteses, *in verbis*:

Art. 5º A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:

- I – inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do caput do art. 3º;
- II – inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;
- III – constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão a que se refere o inciso I do caput do art. 3º, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;
- IV – compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa referidos nos §§ 7º e 8º do art. 2º;
- V – decretação de falência, extinção, pela liquidação, ou cisão da pessoa jurídica;
- VI – concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei no 8.397, de 6 de janeiro de 1992;
- VII – prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato;
- VIII – declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei no 9.430, de 1996;

IX – decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa ao débito referido no § 6º do art. 2º e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão;

X – arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente do da receita bruta;

XI – suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.

Importante a regra traçada neste dispositivo, pois, nota-se através de análise minuciosa dos incisos insculpidos no artigo, que tratam-se as condutas de práticas fraudulentárias que visam beneficiar o sonegador incluído no programa de recuperação fiscal. Notadamente, tais práticas visam burlar tanto o Fisco, como também o Poder Judiciário, pois o sonegador ao se incluir no programa de recuperação visando o parcelamento é favorecido não podendo recair sobre o mesmo a pretensão punitiva estatal.

Essencial para este texto científico, a análise do art. 15 da aludida legislação que estabelece a suspensão da pretensão punitiva estatal para as pessoas jurídicas que ingressarem no Refis.

Estabeleceu o legislador a norma no art. 15 com a seguinte redação, *in verbis*:

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.

Tal dispositivo causou grande rebuliço na doutrina e nos tribunais, isto porque, a lei aqui analisada só era aplicada aos fatos pretéritos, ou seja, aos créditos tributários anteriores à própria lei.

A grande polêmica deste artigo se referia à suspensão da pretensão punitiva, ou seja, segundo doutrina majoritária, a regra insculpida no art. 15 era menos benéfica ao sonegador, pois o parcelamento se equivalia ao pagamento integral sendo, neste caso, extinta a punibilidade pelo pagamento.

Como aplicar o polêmico artigo se o parcelamento anterior à lei era mais benéfico ao sonegador?

Melhor solução parece ser aquela proposta pelo doutrinador Andrei Zenkner Schimidt nas páginas de sua brilhante obra *"Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal"*; assim delineada:

[...] o correto seria, com a superveniência da Lei 9.964/00, a autoridade judicial responsável pela ação penal em andamento notificar a defesa para manifestar o seu interesse na adesão do Programa oferecido, caso em que o início do pagamento das parcelas teria de ensejar a suspensão do processo no estado em que este se encontrasse, com a consequente suspensão da prescrição. Esta é a única forma de conciliar-se a aplicação de uma *lex mitior* com situações pretéritas que, segundo os limites legais da época, não podiam contar com um novo instituto ampliativo da liberdade do cidadão (SCHIMIDT, 2003, p. 102-103).

No entendimento do Excelentíssimo Ministro do STJ, José Arnaldo da Fonseca, tratando a respeito do mencionado artigo, diz que o dispositivo não configura ofensa ao princípio da retroatividade da Lei Penal mais benéfica, já que o benefício ali estabelecido é condicionado àqueles que tenham ingressado no REFIS antes do recebimento da denúncia (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

3.2.2 Lei 10.684/03 (Paes ou Refis II)

No ano de 2003, foi criado um novo programa de parcelamento, conhecido como PAES ou REFIS II, para os débitos oriundos da Secretaria da Receita Federal, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social.

O parcelamento criado pela Lei aplica-se aos débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento. Além disso, dispunha a aludida lei que os débitos ainda não constituídos deveriam ser confessados, de forma irrevogável e irretroatável.

O dispositivo legal, em seu artigo 1º, § 10, estabeleceu regra semelhante ao programa de parcelamento instituído pela 9.964/00, especificamente em seu § 1º, art. 3º, no que diz respeito à exclusão de qualquer outro tipo de parcelamento quando o sujeito passivo optar pelo parcelamento de que trata a Lei 10.684/03.

Em um rol menos extenso, a nova lei que previa o parcelamento também estipulou as causas de exclusão do sujeito passivo do regime de parcelamento nas hipóteses do art. 7º, assim fixado, *in verbis*:

Art. 7º O sujeito passivo será excluído dos parcelamentos a que se refere esta Lei na hipótese de inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições referidos nos arts. 1º e 5º, inclusive os com vencimento após 28 de fevereiro de 2003.

Importante para este texto científico é a regra traçada no art. 9º da Lei 10.684/03, que determinou a suspensão da pretensão punitiva nos casos em que o agente de crime tributário estiver incluído no regime de parcelamento dessa lei, assim firmada, *in verbis*:

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.

Restou evidenciado que a intenção do legislador era tão somente a suspensão do processo criminal, e não a extinção da punibilidade como dispõe o art. 34 da lei 9.249/95. Não há que se falar em extinção da pretensão punitiva estatal neste caso, o texto legal é expresso afirmando que tão somente haverá a suspensão da ação penal.

Pedro Decomain de forma magnificente falou sobre o assunto:

Se o art. 9º da Lei 10.684/03 for aplicado indistintamente, aplicação irrestrita esta que, segundo entendimento pessoal, já se manifestou inviável, fora do âmbito do parcelamento especial ao qual se refere, então o parcelamento já não extinguirá mais a punibilidade, mas sim permitirá unicamente seja suspensa a propositura da ação penal, enquanto as parcelas estiverem sendo pagas. Naturalmente que, com o pagamento da última, haver-se-á de considerar então sim extinta a punibilidade (DECOMAIN, 2008, p. 655).

Coaduna do mesmo entendimento, o excelentíssimo Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho da do Tribunal Regional Federal da 5ª região:

PROCESSUAL PENAL. PENAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI 8.137/90. ART 1º. IMPOSTO DE RENDA. ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO -PAES. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE. PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 9º DA LEI Nº 10.864/03. APLICAÇÃO À PESSOA FÍSICA. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. INOCORRÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 10.864/03. INOCORRÊNCIA. RECURSO IMPROVIDO.

1. Com a comprovação da adesão ao referido programa de parcelamento de débitos tributários, impõe-se a observância da benesse estampada no art. 9º da Lei nº 10.864/03, com a suspensão do processo e conseqüente prescrição criminal, enquanto o beneficiário estiver cumprindo com o contrato, sob pena de retornar o processado aos trâmites regulares.
2. Após a edição da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, instituindo o REFIS, além da recente Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, depreende-se que tão somente se extingui a punibilidade dos crimes tributários, com o

pagamento integral do débito, e não com o simples parcelamento, que enseja apenas a suspensão do processo, bem como da prescrição.

3. Observando-se o teor contido no art. 1º, § 3º, III e diante do princípio constitucional da isonomia, aplica-se os termos do art. 15 da Lei nº 9.964/2000, às pessoas físicas.

4. Não há que se falar em afronta ao princípio da separação dos poderes, porquanto o julgador fez a analogia consoante diretriz do próprio ordenamento, com espeque no entendimento jurisprudencial pátrio.

5. Pelos fundamentos esposados no item anterior, não se observa na precitada lei vício algum de inconstitucionalidade.

6. Recurso em Sentido Estrito improvido (BRASIL, acesso em 30 ago. 2008).

Perfeito o entendimento adotado, ademais, não há que se falar em extinção da punibilidade com a simples adesão se o legislador deixou claro no § 3º que a punibilidade só será extinta com o pagamento integral dos débitos.

Durante o período em que a pretensão punitiva estatal estiver suspensa, o legislador foi expresso ao afirmar no texto legal que a prescrição criminal não correrá durante o período de suspensão estabelecido no art. 2º (§1º, art. 2º, Lei 10.684/03).

Regulou ainda o legislador a situação de extinção da punibilidade caso o criminoso efetue o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (§ 2º, art. 9º da Lei 10.684/03).

Indiscutível tal dispositivo onde o legislador apenas reafirma a extinção da punibilidade contida no art. 34 da Lei 9.249/95, onde o agente terá sua punibilidade extinta após efetuar o pagamento integral do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios.

3.2.3 Lei 11.941/09

A já citada Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou alguns dispositivos da legislação tributária e, também, tratou sobre a possibilidade de parcelamento de dívidas tributárias.

Dé acordo com a aludida Lei, os débitos poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, a teor do que dispõe o artigo 1º.

Em seus artigos 67, 68 e 69, Lei tratou sobre a matéria penal, mais especificamente sobre as hipóteses de suspensão e extinção da punibilidade pelo pagamento.

Analisando o artigo 67, vemos que o legislador consagrou a hipótese de oferecimento da denúncia em caso de inadimplemento do delinqüente tributário.

Importante salientar que, ao tratar sobre inadimplemento, em seu artigo 35, §.3º, a Lei dispõe o seguinte:

Implicará imediata rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento:

I - de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não; ou

II - de 1 (uma) parcela, estando pagas todas as demais.

O inadimplemento do contribuinte, portanto, acarreta na exclusão do parcelamento conforme verificado na transcrição supra.

Além da possibilidade de exclusão do programa de parcelamento, há a possibilidade de oferecimento da denúncia nos termos do artigo 67 da Lei em comento:

Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Em seu artigo 68, a referida Lei disciplina sobre a suspensão da ação penal em caso de parcelamento do débito:

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. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 -

Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1o a 3o desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

A Lei consagra o entendimento de que somente o pagamento integral poderá extinguir a punibilidade, em seu artigo 69, entendimento ratificado pela Lei 12.382/11.

De acordo com o citado artigo, somente ao final do parcelamento, com o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, o delinqüente tributário poderá ser beneficiado com a extinção de punibilidade.

A recentíssima e polêmica lei 12.382/11, em seu artigo 6º, que alterou o art. 83 da Lei no 9.430/96, também estabeleceu, que somente o pagamento integral poderá extinguir a punibilidade do infrator. O parágrafo 4º, acrescentado pela nova lei, assim dispõe:

Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Como visto, o delinqüente tributário é privilegiado, pois pode se inserir em programa de parcelamento, podendo financiar seu débito em até 180 (cento e oitenta) meses conforme insculpido no artigo 1º da Lei 11.941/09.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho científico, fica evidenciada a série de benefícios que a lei auferir ao sonegador para que o mesmo tenha sua punibilidade extinta, não incidindo sobre o mesmo, os efeitos de uma ação transitada em julgado.

Parece injusto permitir que um criminoso que se utiliza de diversas práticas fraudulentárias saia ileso apenas cumprindo uma obrigação que é devida independente da ação penal.

Constitui, inclusive, motivo de estímulo para práticas reiteradas desta modalidade de crime tendo em vista que o sonegador, após efetuar o pagamento, fica isento de pena, causando, desta forma, um sentimento de impunidade.

Absurda a hipótese criada pelo legislador. Como permitir que um criminoso que fraudar a fiscalização tributária e, em consequência, mina os cofres públicos comprometendo a saúde, a educação, a segurança, dentre outros serviços públicos essenciais prestados pelo Estado, deixe de cumprir uma pena restritiva de liberdade?

Tal prática delitativa impõe insegurança no seio da sociedade, comprometendo a ordem pública uma vez que o sujeito passivo do crime tributário é toda a coletividade, todos os cidadãos que deixam de gozar dos serviços que lhe são necessários para sobrevivência e bem-estar social.

Infelizmente, os crimes tributários não causam grande impacto na sociedade tendo em vista que a carga tributária é bastante alta, as críticas aos altos valores e inúmeros tributos fazem com que esta modalidade de crime seja vista com um olhar de piedade pela coletividade. Além disso, as vítimas dos crimes de sonegação não

são "diretas", diferente do homicídio em que a vítima é claramente identificada pela sociedade, causando repúdio e revolta aos cidadãos.

Mal percebemos que, deixando o Estado de arrecadar, uma pessoa morre em um leito de hospital por falta de um atendimento médico adequado, uma criança sem educação é entregue às mãos de traficantes de drogas, um adolescente é assaltado por falta de segurança. Ou seja, com a fraude, deixa o Estado de arrecadar e, conseqüentemente de investir, contribuindo, assim, o criminoso tributário para que aflorem as mazelas e os problemas sociais:

É preciso que tanto a sociedade quanto o legislador acabem com este preconceito que existe em relação à carga, pois esta é necessária para o bom andamento da sociedade, prestação de serviços essenciais e bem-estar social.

Sendo assim, descriminalizar a conduta do delinqüente tributário extinguindo sua punibilidade com o simples pagamento do tributo, faz com que estas práticas se tomem cada vez mais contumazes prejudicando o Erário Público.

5 REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário: um estudo da norma penal tributária.** São Paulo: IOB Thomson, 2007.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 5.498, de 9 de setembro de 1968.** Extingue a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei Nº 6.830 - DE 22 DE SETEMBRO DE 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 8.137, 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: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 8.383, 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: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 9.249, 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: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Texto compilado Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei No 10.189, DE 14 DE FEVEREIRO DE 2001.** Dispõe sobre o Programa de Recuperação Fiscal – Refis. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos

casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2010.

_____. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011.** Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei no 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 mar. 2011.

_____. **Lei complementar nº 970, de 10 de janeiro de 2005, SÃO PAULO.** Dá nova redação e acrescenta incisos e parágrafos a dispositivos da Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 dez. 2010.

_____. **Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 dez. 2010.

_____. **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: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. **Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005.** Estabelece procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <www.receitafederal.org.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. **HC 83.353-5 e 86.120-2; HC 65937/SP, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Quinta Turma STJ, DJe 23.06.2008.** Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. **HC 56799 / SP, Rel. Min. LAURITA VAZ, Quinta Turma STJ, DJ 16.04.2007 p. 220.** Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. **HC 81.611, Min. Rel. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ 13.05.05.** Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. **HC 55137 / RJ, Rel. Min. LAURITA VAZ, Quinta Turma STJ, DJ 06.08.2007 p. 553.** Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. **REsp 637069 / RJ, Rel. Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, QUINTA TURMA STJ, DJ 27.09.2004 p. 384.** Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

_____. TRF 5ª R.; RSE 681; Proc. 200482000021948; PB; Terceira Turma; Rel. Des. Fed. Ivan Lira de Carvalho; Julg. 02/09/2004; DJU 05/10/2004. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 17 dez. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. São Paulo: RT, 2006.

SCHIMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade Em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003.

AGRADECIMENTOS

Agradeço esta conquista, primeiramente, a Deus, por ter me dado forças para concluir este trabalho acadêmico.

Aos meus pais e minha irmã, pela presença sempre constante nos momentos mais difíceis e pelo apoio e carinho a mim dedicados.

A minha querida tia Ieda Garcez de Castro Dória por ter me proporcionado a oportunidade de ter cursado esta pós-graduação e pelo apoio a mim dedicado.

A minha namorada Fernanda de Aguiar Wingler, pelo incentivo, apoio e compreensão para conclusão deste trabalho.

Ao meu orientador, Professor José Renato Martins pela sempre brilhante orientação.

Muito obrigado!