

DO CRIME DE SONEGAÇÃO AO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ANÁLISE HISTÓRICA, POLÍTICA E JURÍDICA DO TIPO PENAL E DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. A EFETIVA REPRISTINAÇÃO DO ARTIGO 34

DA LEI 9.249/95

FROM TAX EVASION CRIME TO THE CRIME AGAINST TAX LEGAL ORDER. LEGAL, POLITICAL AND HISTORICAL ANALYSIS OF CRIME AND PENALTY EXTINCTION

*Alexis Couto de Brito¹
Maria Patrícia Vanzolin²*

Resumo

O texto tem como objetivo principal analisar a última alteração sobre o regime penal tributário nacional ocorrida em 2011. Para isso divide-se em três partes. A primeira analisa a evolução da sonegação tributária no Direito Penal brasileiro desde seu surgimento até o presente momento, observando todos os tipos penais relacionados ao tributo, sua fundamentação política e a discussão jurisprudencial atrelada a eles. Na segunda parte discorre sobre a legitimidade de um Direito Penal tributário diante das sugestões propostas de extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo devido. Por fim, faz uma detalhada investigação política na conformação dos projetos de lei e do texto final da lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011 e da possibilidade de repristinação de artigo de lei revogado de forma tácita.

Palavras-chave: Direito Penal tributário. Sonegação fiscal. Extinção da punibilidade em crimes tributários. Revogação tácita. Fundamentação política em matéria penal. Repristinação em matéria penal.

Abstract

The text has a main objective to analyze the last change on the national tax penal regime occurred in 2011. For this, it has three parts. The first analyzes the evolution of tax evasion in the Brazilian Penal Law since its inception to the present moment, watching all kinds of tribute crimes, its political fundamentals and its judicial discussion. The second part discusses the legitimacy of a criminal law before the tax proposals followed by extinction of criminal

¹ Doutor em Direito (USP). Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Brasil.

² Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora da Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo. Brasil.

liability upon payment of the tax due. Finally, do a detailed research in the conformation of the projects of law and the final text of the Law 12.382, of February 25, 2011 and the possibility of reinstatement of a article tacitly repealed by other law.

Keywords: *Tax Criminal Law. Tax evasion. Lack of punishment in Tax crimes. Tacitly abrogation. Political fundaments in criminal matters. Reinstatement in criminal matters.*

1. INTRODUÇÃO

O âmbito tributário sempre foi objeto de tutela penal. De uma forma ou de outra, não existe ordenamento ocidental que não inclua, em sua legislação penal, tal âmbito de tutela, ainda que sejam variantes os bens jurídicos invocados, as formas de descrição típica ou os impactos do desfecho do procedimento fiscal sobre a configuração do delito.

No Brasil sempre se criticou muito o tratamento da matéria, que atualmente apresenta-se muito mais uma cobrança de dívida fiscal do que persecução de um injusto penal. Além disso, o cipoal de leis que se sucedem cada qual com seu regime diferente e a falta de uniformidade da dou-

trina e jurisprudência tornam extremamente insegura a aplicação da *ultima ratio* aos casos concretos.

A proposta deste singelo trabalho é demonstrar a evolução histórica e político-criminal 1) do comportamento considerado como de sonegação e 2) da tão criticada extinção da punibilidade pelo pagamento, algo que ao contrário do que muitos pensam sempre foi uma tradição brasileira dentro desta matéria. Pretende-se ainda 3) contribuir para uma sistematização do atual cenário do crime em tela, haja vista a recente alteração da legislação promovida com a edição da Lei 12.402/11.

2. A REGULAMENTAÇÃO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988

2.1. A LEI 4.357 DE 16 DE JULHO DE 1964.

O artigo 11 da lei 4.357/64 equiparava a conduta material do não recolhimen-

to do tributo ao crime de apropriação indébita, previsto no artigo 168 do Código Penal. O caso concreto mais comum de aplicação era o de não recolhimento do tributo das importâncias do Imposto de Renda³. Esta lei possuía evidente equívoco em seu conteúdo já que tipificava como crime puramente a falta de pagamento, e não a sonegação do fato gerador.

³ “Art. 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;

b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modelos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;

c) do valor do Imposto do Selo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial”.

Na vigência deste diploma não havia diferença entre as espécies de tributos, e apenas no tocante à importação e exportação aplicava-se o tipo penal do artigo 334 – contrabando e descaminho.

Pelo que parece ser tradição em nosso sistema, havia previsão expressa de extinção da punibilidade diante de duas situações. Ocorrendo o pagamento do tributo devido, o parágrafo 1º do artigo 11 determinava a extinção da punibilidade, contanto que o pagamento fosse realizado antes da decisão de 1ª instância do processo fiscal⁴. E ainda previa a extinção da punibilidade por uma espécie de compensação (11, §2º), no caso da existência de crédito em favor do infrator, perante a fazenda Nacional, em valor superior aos tributos não recolhidos⁵.

⁴ “§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal”.

⁵ “§ 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da

2.2. LEI 4.729 DE 14 DE JULHO DE 1965

No ano seguinte, a lei 4.729/65 passou a tipificar os delitos de sonegação fiscal de uma forma mais taxativa e abrangente⁶.

falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962”.

⁶ “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;

Com relação à extinção da punibilidade pelo pagamento, o artigo 2º tornava o sistema mais rigoroso, permitindo apenas a extinção se o tributo fosse recolhido antes do início da ação fiscal.

2.3. DECRETO-LEI 157 DE 10 DE FEVEREIRO DE 1967

Em 1967, por meio do Decreto-Lei 157/67, amplia-se novamente as hipóteses de pagamento dos débitos fiscais. O artigo 18 do texto legal⁷ retoma o sistema anterior-

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.

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

⁷ “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 pro-

ormente vigente, permitindo a extinção da punibilidade pelo pagamento no curso do procedimento fiscal ou pelo depósito dos valores, no caso de discussão sobre a legitimidade da pretensão fiscal. Caso não houvesse ainda ação fiscal, se o contribuinte requeresse a retificação da situação tributária, estaria isento da responsabilidade criminal (art. 18, §1º).

Embora não mencionasse expressamente o crime de descaminho, previa (no seu artigo 18, §2º) a aplicação da mesma disciplina a **outros delitos de elisão fiscal** não previstos na retrocitada lei, o que originou, na jurisprudência, intensa discussão.

Apenas 10 anos depois da edição do Decreto-Lei, em **03 de janeiro de 1977** o

mover 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"

Supremo Tribunal Federal pacificou a questão fazendo publicar a **súmula 560**, com o seguinte teor: "*A extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do artigo 18 §2º do Decreto-Lei 157/67*".

Todavia, a pacificação veio tarde ao ordenamento e aparentemente de forma contrária aos anseios do governo, que no ano seguinte à edição da Súmula, afastou expressamente a aplicação da hipótese por meio da edição do **Decreto-Lei 1.650/78**:

Art. 1º - O disposto no artigo 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no artigo 18, parágrafo segundo, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, **não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho**, em suas modalidades próprias ou equiparadas, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 334 do Código Penal.

E quatro anos mais tarde, reafirmando sua postu-

ra, tal restrição foi repetida pela Lei **6.910/81**:

Art. 1º - O disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, **não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho**, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.

Quanto ao prazo, o limite para o recolhimento como causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários diversos da Lei 4.729/65 era, portanto, o início da ação penal⁸.

⁸ “Extinção de punibilidade em virtude do pagamento do tributo, somente pode ocorrer quando o ressarcimento se opera antes de iniciada a ação penal (par 2 do art. 18 do d.l. 157/67). Edital que se refere a intimação para defesa em processo fiscal. Habeas Corpus indeferido (STF HC 55554, relator(a): Min. Djaci Falcão, segunda turma, julgado em 04/10/1977, dj 31-10-1977 pp-***** rtj vol-00083-01 pp-00062)”.

Embora houvesse a possibilidade prevista na Lei de parcelamento do tributo devido, algo comum na legislação atual, tal previsão não possuía impacto direto na extinção da punibilidade.

2.4. DECRETO-LEI 1.060 DE 21 DE OUTUBRO DE 1969

Em 1969 o Decreto-Lei 1.060/69, em seu artigo 5º⁹ restabeleceu o previsto no artigo 11 da Lei 4.357/64 para que fosse aplicado aos crimes previstos na Lei 4.729/65. Assim, retoma-se a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento durante a ação fiscal e antes da decisão administrativa de 1ª instância, e ainda a extinção da punibilidade pela compensação.

⁹ “Art. 5º Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no artigo 11, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 e no artigo 2º do Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967”.

2.5. DECRETO-LEI 2.303 DE 21 DE NOVEMBRO DE 1986

Em 1986 veio a lume o Decreto-Lei 2.303/86 que instituía facilidades para o pagamento dos débitos tributários perante a Fazenda Nacional e, no seu artigo 24, §3º cuidava da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Estabelecia que a quitação dos débitos referentes ao IPI e ao IR, quando realizada nos prazos estabelecidos no próprio decreto, extinguiu a punibilidade dos correspondentes ilícitos penais. Nada mencionava a respeito de ser o pagamento anterior ao início da ação penal ou fiscal, mas ressaltava que tal previsão aplicava-se apenas aos débitos espontaneamente declarados pelo sujeito passivo da obrigação tributária¹⁰.

¹⁰ Art. 24, §3º: “O pagamento, nos prazos estabelecidos neste artigo, de débitos relativos ao imposto sobre produtos industrializados ou imposto de renda implicará a extinção dos correspondentes ilícitos penais”.
Art. 24, §4º: “O disposto neste artigo aplica-se aos débitos espontane-

O referido artigo 24 teve sua constitucionalidade questionada, sob o argumento de violar o princípio da reserva legal. A tese, no entanto, foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecendo-se a constitucionalidade do dispositivo¹¹.

2.6. DECRETO-LEI 2.331 DE 28 DE MAIO DE 1987

Em 1987, o Decreto-Lei 2.331/87 trazia, em seu artigo 1º, §4º, a mesma previsão a respeito da extinção da

amente declarados pelo sujeito passivo da obrigação tributária”.

¹¹ “Anistia fiscal e extinção da punibilidade. Artigo 24 parágrafo 3º do Decreto-lei n. 2.303/86. Política fazendária de incentivo a arrecadação, com dispensa de encargos da dívida fiscal. Tendo os denunciados comprovado o recolhimento do tributo, antes de iniciada a ação fiscal, deu-se a extinção da punibilidade pelo desaparecimento do evento punível. Ausência de ofensa a dispositivos constitucionais. Recurso extraordinário não conhecido (RE 118365, Relator: Min. Carlos Madeira, tribunal pleno, julgado em 06/12/1990, DJ 14-11-1991 PP-16358 ement vol-01642-02 PP-00272 RTJ VOL-00135-02 PP-00798).

punibilidade, *in verbis*: “o pagamento, nos prazos estabelecidos neste artigo, de débitos relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados ou Imposto de Renda implicará a extinção da punibilidade dos correspondentes ilícitos penais”. Este singelo dispositivo nada mencionava a respeito do pagamento ser anterior ao início da ação penal ou fiscal, e tampouco continha a exigência de que os débitos fossem espontaneamente declarados pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Tal dispositivo também foi considerado constitucional¹².

¹² Recurso extraordinário. Sonegação Fiscal. Operações *day trade*. 2. Aplicação dos Decretos-leis nºs 2303, de 21.11.1986, art. 24, § 3º, e 2331, de 28.5.1987, art. 1º e § 4º. Extinção da punibilidade, com o pagamento do tributo devido. 3. O STF admitiu, no sistema da Constituição anterior, que Decreto-lei conceda anistia fiscal de juros, multa e encargos, extinguindo a punibilidade dos crimes decorrentes do descumprimento da obrigação, desde que pago, até determinada data, o principal. Dentre outros, RE 100.299 (RTJ 107/888). 4. Falta de regular prequestionamento dos arts. 8º, XVII, alínea b, 43 e 55 da Emenda Constitucional nº 1/1969.

3. O ATUAL REGIME JURÍDICO-PENAL

3.1. A LEI 8.137 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990

Em 1990 foi editada a Lei 8.137/90, que tipificou em seus artigos 1º a 3º (este último, crime praticado pelo servidor) os crimes contra a ordem tributária, e mantendo a tradição de nosso ordenamento penal tributário, incluiu como causa de extinção da punibilidade o pagamento do tributo, desde que efetuado antes do oferecimento da denúncia ministerial (artigo 14)¹³.

Aplicação das Súmulas 282 e 356. 5. CTN, art. 181, II, letra d. 6. Adotou o acórdão recorrido também fundamento infraconstitucional não atacado no recurso extraordinário. Súmula 283. 7. Recurso extraordinário não conhecido (RE 117198, Relator(a): Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, julgado em 19/11/1993, DJ 13-06-1997 PP-26706 EMENT VOL-01873-06 PP-011109).

¹³ Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Também seguindo nossa tradição legal, o imposto de importação (crime de descaminho) não foi abordado pela Lei. Da mesma forma, não mencionava nada a respeito dos crimes previdenciários (que logo em seguida seriam previstos no artigo 95 da Lei 8.212/91), embora aludisse no *caput* do artigo 1º à “contribuição social”.

3.2. LEI 8.383, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1991

A primeira mudança no cenário ocorreu apenas um ao depois, com a edição da Lei 8.383/91. Por meio desta lei foram revogados expressamente os artigos 11 da Lei 4.357/64, 2º da Lei 4.729/65, e o artigo 14 da Lei 8.137/90, cujos textos previam expressamente a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

É curioso que, apesar de ter revogado expressamente os dispositivos que estabeleciam a extinção da punibilidade pelo pagamento, a Lei 8.383/91 deixou de revogar expressamente o Decreto-Lei

157/67, gerando dúvidas quanto à sua vigência.

3.3. LEI 9.249 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995

No entanto, em 1995 – 4 anos após as revogações e o tratamento bastante rígido das infrações tributárias – o artigo 34 da Lei 9.249/95 reintroduziu no ordenamento jurídico norma idêntica àquela contida no revogado artigo 14 da Lei 8.137/90. A partir de então, adotava-se novamente a extinção da punibilidade nos seguintes termos:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

A partir da edição da mesma Lei houve certa restrição da esfera penal vinculada à administrativa, pelo esposado

pelo parágrafo 1º do mesmo artigo:

§ 1º Caberá a representação penal após julgamento do processo administrativo fiscal, quando neste forem apurados elementos caracterizadores do cometimento de crime em tese.

A partir de então surge no ordenamento jurídico-penal uma vinculação e dependência ao ramo administrativo, mas ainda em caráter duvidoso, ou seja, não se sabia ao certo se a previsão legal era um comando restritivo de somente se comunicar o Ministério Público após o procedimento ou se o dispositivo era uma determinação ao servidor para que sempre comunicasse ao final do procedimento fiscal.

3.4. LEI Nº 9.430 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996

Com a edição da Lei 9.249/95 criou-se polêmica na doutrina e jurisprudência quanto

a sua aplicação aos processos criminais em curso, já que se tratava de *novatio legis in mellius* que não permitiu aos já processados o pagamento e a consequente extinção da punibilidade, o que passaria a agora a ser permitido.

Assim, a Lei 9.430/96, com vistas a solucionar o conflito de leis penais no tempo, determinava, em seu artigo 83, que o recém-editado artigo 34 poderia ser aplicado apenas aos casos nos quais não houvesse sido recebida ainda a denúncia:

Art. 83, Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Além desta disposição, o mesmo artigo 83 restringia ainda mais a atuação do Ministério Público, agora de

forma expressa, vinculando o envio da representação fiscal ao término do procedimento:

Art. 83. 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.

Como se vê, a aplicação do artigo 34 é ampla, abrangendo os crimes tributários previstos na Lei 4.729/65 (supostamente em vigor) bem como na Lei 8.137/90, até mesmo para o crime tributário funcional previsto no artigo 3º desta última, o que chegou a ser questionado perante o (AgRg no Resp 1111687/RO), mas que foi mantido inclusive para este caso¹⁴.

Embora o dispositivo citado não se refira aos crimes previdenciários (à época, previstos nos artigos 8.212/91) a jurisprudência logo pacificou entendimento no sentido da possibilidade de extensão, até mesmo em face da menção expressa do pagamento de “tributo ou contri-

até porque é matéria de conhecimento obstado pela Súmula 7. Do mesmo modo, não se trata de verificar o momento em que se consuma o delito do art. 3º, III, da Lei nº 8.137/90, uma vez que a decisão agravada, tal como o acórdão recorrido, disso não cogitou. Também irrelevante para o deslinde da questão se foi ou não constituído o crédito tributário, pois o que importa, à luz do art. 34 da Lei nº 9.249/95, é saber isto: "Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Como se vê, não se trata de exercer apenas interpretação literal do referido dispositivo. Mais que isso, cuida-se de não dizer mais do que disse a lei, isto é, exige-se que a interpretação da norma não se faça de maneira extensiva, pois, em matéria penal, há de ser exercida sempre interpretação restritiva."

¹⁴ “O Exmo. Sr. Ministro Nilson Naves (Relator): Evidentemente, não se cuida, porquanto irrelevante – a lei não o exige –, de quem tenha efetuado o pagamento do tributo,

buição social”. Todavia, não há menção ao crime de descaminho, o que desde então tem suscitado celeuma na jurisprudência.

O artigo 34 da retrocitada lei prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social, desde que tal pagamento seja realizado antes do início da ação penal.

A discussão mais acirrada, no entanto, ativada pela entrada em vigor do artigo 34, passou a girar em torno do parcelamento, o qual não é mencionado expressamente pela Lei.

No STJ, a partir de decisão firmada pela 3ª Seção em 08/05/2002, no RHC 11.598 de relatoria do Ministro Gilson Dipp (com votos contrários dos Ministros Jorge Scartezzini e Felix Fischer), sedimentou-se a tese de que o parcelamento, seguido de pagamento (ainda que parcial) tem o condão de extinguir a punibilidade criminal, desde que realizado antes da denúncia, independentemente da

quitação integral¹⁵. Portanto, a partir de 2002, foi essa a orientação seguida de maneira

¹⁵ “RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº 11.598 - SC (2001/0088559-7) EMENTA: CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO. I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da terceira seção do Superior Tribunal de Justiça A Seção, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Votaram com o Relator os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Paulo Gallotti, Fontes de Alencar, Vicente Leal e Fernando Gonçalves. Vencidos os Srs. Ministros Jorge Scartezzini e Felix Fischer. Brasília (DF), 08 de maio de 2002 (Data do Julgamento)”

uniforme por ambas as turmas criminais do STJ¹⁶.

¹⁶ “PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. 1. É firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em se tratando de crime contra a ordem tributária, o parcelamento do débito, antes do recebimento da denúncia, extingue a sua punibilidade (Intelecção do artigo 34 da Lei 9.249/95). 2. Recurso conhecido e provido. (REsp 430.816/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, **sexta turma**, julgado em 25/06/2002, DJ 23/06/2003, p. 454)”; “CRIMINAL – RESP - OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – OMISSÃO NO PAGAMENTO DE TRIBUTOS - PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA - DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. - Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34, da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto (entendimento adotado pela 3ª Seção desta Corte por ocasião do julgamento do RHC 11.598/SC). - Recurso do Ministério Público desprovido. (REsp 380.436/SC, Rel. Ministro JORGE SCARTEZZINI, **quinta turma**,

Já o STF, ao decidir a questão de ordem no Inquérito nº 1028-6/RS, em 04.10.95, em decisão plenária consolidada no acórdão de relatoria do Ministro Moreira Alves (votos vencidos dos Ministros Marco Aurélio Mello e Ilmar Galvão) acolheu a tese contrária, adotando o entendimento de que não há extinção da punibilidade ou qualquer impedimento para a denúncia no caso de parcelamento¹⁷. A

julgado em 24/09/2002, DJ 18/11/2002, p. 285)”.

¹⁷ “Inquérito. A ocorrência do fato imputado ao indiciado se deu quando estava em vigor o artigo 14 da Lei 8.137/90. Interpretação desse dispositivo legal. - Se o artigo 14 da Lei 8.137/90 exige, para a extinção da punibilidade, o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, essa extinção só poderá ser decretada se o débito em causa for integralmente extinto pela sua satisfação, o que não ocorre antes de solvida a última parcela do pagamento fracionado. Assim, enquanto não extinto integralmente o débito pelo seu pagamento, não ocorre a causa de extinção da punibilidade em exame, podendo, portanto, se for o caso, ser recebida a denúncia. Não-decretação da extinção da punibilidade. (Inq 1028 QO, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 04/10/1995, DJ

Segundo decidiu o STF (HC 80.709-7 relatado pela Ministra Ellen Gracie), a Lei 9.639/98, ao convalidar, em seu artigo 12, os efeitos da Medida Provisória 1571/97, reedições 6 e 7, permitiu (no período anterior à sua revogação) a extinção da punibilidade decorrente do parcelamento do débito. A revogação parcial do artigo 7º, §6º, da MP 1.571/97, decorrente da supressão da sua norma extintiva da punibilidade na oitava edição da Medida Provisória, só se tornou definitiva quando da conversão em lei do pretexto derogatório.

No âmbito do STJ e nos Tribunais Regionais Federais a celeuma era sobre a solução do conflito aparente de normas criado entre o artigo 34 da Lei 9.249/95 (que segundo a jurisprudência da corte, conferia ao parcelamento o efeito de extinção da punibilidade) e a MP 1.571-6/7, segundo a qual o parcelamen-

to apenas suspendia a punibilidade.

De toda sorte, o certo é que a partir da Lei 9.639/98, desapareceu a previsão normativa referente às consequências jurídico-penais do parcelamento do débito ou à extinção da punibilidade após o recebimento da denúncia.

3.6. LEI 9.964, DE 10 DE ABRIL DE 2000 (“REFIS I”).

Em abril de 2000, a Lei 9.964, fruto da conversão da Medida Provisória 2004-6, instituiu o programa de recuperação fiscal e, com ele, disciplinou (em seu artigo 15), a consequência jurídico-penal da inclusão do sonegador no regime de parcelamento:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o

1998, 1.608-12, de 5 de março de 1998, 1.608-13, de 2 de abril de 1998, e 1.608-14, de 28 de abril de 1998”.

agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

A nova Lei trouxe alterações significativas no que diz respeito ao âmbito de aplicação. A nova lei aplicava-se apenas aos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, enquanto a redação do artigo 34, da Lei 9.249/95, apenas menciona genericamente “os crimes da Lei 8.137/90”. Também se aplicava, por expressa disposição legal, aos crimes previdenciários (artigo 95 da Lei 8.212/91) que não eram expressamente contemplados pelo artigo 34, da Lei 9.249/95. Todavia, não fazia menção ao delito de descaminho, assim como as legislações anteriores.

Pela primeira vez no ordenamento, a nova lei prevê a suspensão da pretensão punitiva pela inclusão do programa de recuperação, ou seja,

a partir da concessão do parcelamento dos créditos tributários sonogados. Tal inclusão deveria ocorrer, no entanto, antes do recebimento da denúncia criminal.

Realizado o pagamento integral do parcelamento, o §3º do artigo 15 da Lei previa a extinção da punibilidade:

§ 3º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

A dúvida de interpretação ficou por conta da falta de previsão legal do que aconteceria com aquele que efetuasse o pagamento total, de uma só vez, de seu débito, desvinculado do parcelamento (tal como previa o artigo 34 da lei 9.249/95). Entendeu-se majoritariamente que o paga-

mento integral, para extinguir a punibilidade, também deveria ser realizado antes do recebimento da denúncia.

Dava-se, portanto, solução expressa à questão do parcelamento, sobre a qual vinham divergindo o STJ (que equiparava o parcelamento à quitação para efeito de extinção da punibilidade) e o STF (que não emprestava nenhum efeito ao parcelamento, sequer o de impedir o oferecimento da denúncia).

Contudo, passou então a divergir o STJ acerca do conflito de leis no tempo, entre o artigo 15 da Lei do Refis e o artigo 34 da Lei 9.249/95, sobretudo quanto aos efeitos da adesão ao Refis em relação a fatos anteriores à Lei 9.964/00 (sendo que, na visão da Corte, o artigo 34 é mais benéfico). Ora entendeu-se que a adesão ao Refis (oferecido pela Lei 9.964/00) importava a aplicação imediata do artigo 15 da mesma lei, acarretando a mera suspensão da pretensão punitiva e não mais a extinção da punibilidade, mesmo que os fatos geradores do débito fossem ante-

riores a ela²⁰. Ora, no entanto, entendeu-se que, para fatos anteriores à lei, a adesão ao Refis antes da denúncia implicava a extinção da punibilidade, nos termos do artigo 34 da Lei 9.249/95, em face da ultratividade da *lex mitior*²¹.

20 “RECURSO EM HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 10.684/03. PARCELAMENTO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. EXTINÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. INCABILMENTO. RECURSO IMPROVIDO. 1. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com o parcelamento de débitos oriundos da falta de recolhimento de débitos tributários, enseja a suspensão e, não, a extinção da punibilidade do crime tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 (Lei nº 10.684/03, artigo 9º e Lei nº 9.964/2000, artigo 15). 2. Não há falar em extinção da punibilidade do crime, à luz da jurisprudência firmada nos Tribunais Superiores sobre a aplicação do artigo 34 da Lei nº 9.249/95, se a adesão ao regime de parcelamento se deu já na vigência das Leis nºs 9.964/2000 e 10.684/2003. 3. Recurso improvido. (RHC 19.285/PR, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Sexta Turma, DJ de 5/2/07)”.

21 “PENAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 1º, INCISOS I E II, DA

Outro ponto de divergência é a possibilidade de aplicação retroativa do artigo 15, ou seja, a sua aplicação a processos já iniciados, quando a persecução criminal tivesse começado antes da entrada em vigor da lei 9.964/00 e posteriormente tenha havido a adesão ao Refis. A 3ª Seção do STJ, aos 13/09/2006, em acórdão de relatoria do Ministro Felix Fischer (EREsp 659.081/SP) entendeu pela

LEI Nº 8.137/90. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ADESÃO AO REFIS ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. FATOS ANTERIORES À LEI Nº 9.964/00 APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95. ULTRATIVIDADE DA LEX MITIOR. Se os débitos que originaram o ilícito são anteriores às Leis nº 9.964/00 (REFIS) e nº 9.983/00 (que alterou o CP), é de se aplicar, em decorrência do parcelamento, a extinção da punibilidade, ex vi dos arts. 61 do CPP e 34 da Lei nº 9249/95, conforme dicção da douta maioria da 3ª Seção - STJ. Recurso provido, para declarar extinta a punibilidade em relação aos fatos apurados na Ação Penal nº 2001.50.01.008132-0.(REsp 1111974/ES, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 13/10/2009)”.
 1111974/ES, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 13/10/2009”.

possibilidade da retroatividade por se tratar de *novatio legis in melius* e por homenagem ao princípio da isonomia.

Uma terceira controvérsia que se originou na previsão contida no artigo 15 da lei do Refis refere-se à possibilidade de oferecimento da denúncia, durante o período em que o implicado estiver incluído no programa de parcelamento. Perguntava-se: a concessão da suspensão da pretensão punitiva impede ou não o oferecimento da ação? Quanto a isso, o STJ (REsp 896.125/MG) decidiu que o parcelamento do débito previdenciário suspende o *jus puniendi*, mas não impede o recebimento da ação penal quando presente a justa causa. Do ponto de vista material, tal decisão influencia na interrupção do prazo prescricional antes de sua suspensão.

3.7. LEI 9.983 DE 14 DE JULHO DE 2000

Em julho de 2000, no entanto, operou-se grande modificação na matéria. A Lei 9.983 revogou o artigo 95 da

Lei 8.212/91, introduzindo (dentre outros) no corpo do Código Penal dispositivos relativos aos crimes previdenciários: 168-A (apropriação indébita previdenciária), 297 §3º (falsidade previdenciária) e 337-A (sonegação previdenciária).

Além disso, quanto aos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária, estabeleceu regime de extinção da punibilidade diverso do previsto tanto no artigo 34 da Lei 9.249/95²². Assim, apenas

estes delitos passaram a ter disciplina diversa dos demais crimes tributários, permitindo-se a extinção somente se houvesse a confissão e o pagamento antes do procedimento fiscal. Quanto ao crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), previu-se a extinção da punibilidade pelo pagamento. Tal pagamento só teria validade, no entanto, se fosse efetuado antes do início da ação fiscal. Ademais, exigia-se que o débito em questão houvesse sido objeto de declaração e confissão espontâneas. Quanto às conseqüências jurídicas do mero parcelamento do débito, nada falou.

Com relação ao crime de sonegação previdenciária (art. 337-A) previu-se a extinção da punibilidade pela

²² Art. 168-A, § 2º: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

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

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

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela

previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais”. E art. 337-A, §1º: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”.

mera declaração e confissão (não sendo necessário o pagamento), desde que se fizesse a declaração e confissão de forma espontânea e antes do início da ação fiscal. Também se omitiu a legislação quanto aos efeitos de eventual parcelamento.

Note-se que no projeto da Lei aprovado pelo Congresso Nacional, o parágrafo 2^a do Artigo 337 previa, em seu inciso I, a possibilidade de concessão do perdão judicial quando o agente tivesse “promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, mesmo que parcelada, inclusive acessórios”.

No entanto tal dispositivo foi vetado, e as razões do veto, por serem diretamente importantes para as finalidades deste trabalho, estão a seguir transcritas *in verbis*:

Razões do veto: O inciso I do § 2o do art. 337-A do projeto acima citado permite interpretação no sentido de que mero parcelamento possui, para fins tributários e pe-

nais, o mesmo efeito de pagamento *in totum* de débitos para com a Fazenda Pública, não deixando claro se o referido parcelamento deve ou não estar cumprido antes do recebimento da denúncia. Ora, pela singela e óbvia razão de que parcelar não é pagar, há muito assentou a melhor jurisprudência o equívoco daqueles que reconhecem à mera concessão de parcelamento os mesmos efeitos do pagamento integral de débito tributário. [...].

Para fins penais, a constatação de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia não pode implicar, desde logo, extinção da punibilidade do agente, sob pena de, frustrado o parcelamento, restar impossibilitada a persecução penal. Em assim sendo, o sempre preciso magistério do Ministro Moreira Alves demonstra que, *in casu*, o que deve haver é, apenas e tão-somente, suspensão da ação penal para que, adimplido integralmente o parcelamento concedido, aí sim,

seja declarada extinta a punibilidade [...].

Não obstante, ao arrepio da orientação pacífica do Excelso Pretório, não poucos tribunais assentaram entendimento no sentido de que, deferido o parcelamento, resta extinta a punibilidade. (...) Na medida em que o dispositivo ora examinado reconhece ao parcelamento ('...mesmo que parcelada...') o mesmo efeito de pagamento integral – e, o que é mais grave, não explicitando a necessidade de estar integralmente salgado aquele – abre-se caminho para que seja referendado entendimento a toda evidência contrário ao interesse público, qual seja, o de que opera-se extinção da punibilidade de ilícitos tributários tão-só pela concessão de parcelamento de débitos para com a Fazenda." Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar em parte o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Brasília, 14 de julho de 2000.

Ainda assim, o Congresso Nacional aprovou, no mesmo ano, Lei que modificava o regime e simplesmente ignorava as razões jurídicas do veto presidencial como veremos a seguir.

3.8. LEI 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003 (“PAES” OU “REFIS II”)

Em 2003, novamente, a situação foi alterada.

A Lei 10.684/03, oriunda da conversão da Medida Provisória 107, estabeleceu um programa de parcelamento de débitos tributários conhecido como “Programa de Parcelamento Especial” (“PAES” ou “REFIS II”)

E em seu bojo trazia, no artigo 9º, a equiparação de tratamento entre os crimes chamados tributários (artigos. 1º e 2º da Lei 8.137/90) e os crimes previdenciários (artigos 168-A e 337-A do Código Penal). Como praxe legislativa atual, omitiu-se, no entanto, quanto ao delito de descaminho:

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º da Lei 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.

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

Embora tenha mantido a suspensão da pretensão punitiva introduzida pela Lei 9.964/2000 enquanto o agente estivesse incluído no programa de parcelamento, não assinalou qualquer prazo para que este mesmo parcelamento fosse realizado, ou seja, permitiu a possibilidade jurídica de **parcelamento a qualquer tempo**, independentemente de referida inclusão ser anterior ou posterior ao recebimento da denúncia.

Além disso, manteve a extinção da punibilidade pelo **pagamento** integral – agora de forma mais clara, não vinculado ao prévio parcelamento – mas com uma alteração considerada a mais impactante no sistema penal tributário: não impôs limite temporal para pagamento, que a partir de então poderia ser realizado a **qualquer tempo**:

§ 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o **pagamento integral** dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Como se vê, o artigo 9º da Lei 10.684 e seus parágrafos deram amplitude antes desconhecida à questão do parcelamento e do pagamento dos tributos e contribuições devidos, instituindo disciplina mais elástica do que a do artigo 34, da Lei 9.249/95 e do art. 15 da Lei 9.964/2000 (que vigorava para os crimes tributários), bem como a do parágrafo 2º do artigo 168-A (que

vigorava para o delito de apropriação previdenciária). **Por isso, o artigo 6º da Lei 10.684/03 revogou tacitamente o artigo 34 da Lei 9.249/95 por tratar da mesma matéria.**

A modificação da regulamentação foi tão profunda que desperta a curiosidade sobre quais seriam as razões que levaram o legislador brasileiro a romper com a tradição que se vinha firmando até então.

Neste sentido, passamos a uma análise dos motivos e trâmites políticos da Lei em questão.

Inicialmente cumpre ressaltar que a nova Lei do Refis surgiu da conversão da Medida Provisória nº 107.

Quando da tramitação, na Câmara dos Deputados, da referida Medida Provisória – que em sua versão original nada continha sobre o tema em questão! – foram apresentadas inúmeras emendas, e cinco delas (emenda nº 08, emenda nº 43, emenda nº 71, emenda nº 78, emenda nº 81) propondo a introdução de texto que permitisse a suspensão da pretensão punitiva ain-

da que o sujeito passivo tivesse ingressado no regime de parcelamento após o recebimento da denúncia e a extinção da punibilidade também pelo pagamento a qualquer tempo.

Em 09 de abril de 2003, o Deputado Luizinho, relator da matéria, emitiu parecer em que rejeitou todas essas emendas apresentadas. Em 29 de abril de 2003 o mesmo Deputado manteve o parecer pela rejeição dessas emendas, mas, apesar disso, incluiu texto garantindo a suspensão apenas para o parcelamento realizado antes da denúncia e a extinção da punibilidade para os débitos oriundos do parcelamento²³.

Ocorre que em 06 de maio de 2003 o Plenário da Câmara, em votação, **retirou** do artigo 9º a expressão “previsto por esta lei, desde que a inclusão do referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal”. No mesmo dia suprimiu-se ainda a expressão “que tive-

²³ Cf. câmara do deputados-detac, nº sessão 059.1.52.0, data: 29.04.2003, pg. 669 e 670.

rem sido objeto da concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal constante do §2º do artigo 9º, do PLV 11/03”.

O projeto foi então ao Senado (MPV 107-B que era o PLV 11/03) e de lá retornou como MPV 107-C. No Senado aprovou-se a emenda nº 6 que **restabelecia o limite temporal da denúncia para a possibilidade de parcelamento**. Na Câmara, no entanto, tal emenda foi rejeitada.

E desse modo aprovou-se o texto definitivo do artigo 9º da Lei 10.694, permitindo-se o parcelamento e o pagamento a qualquer tempo, por vontade expressa dos parlamentares, como se pode ver.

Em 24 de setembro de 2003, o Procurador Geral da República ingressou com Ação Direta para reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 10.684/03, com pedido de concessão de medida cautelar, por violação aos seguintes artigos da Constituição Federal: **art. 1º, caput e parágrafo único** (*Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito*

Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.); art. 3º, I e III (Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais); art. 5º, caput (Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes); art. 19, III (Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si); art. 37, caput (Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte); art. 62, §1º, I, “b” (Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o

Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I - relativa a: b) direito penal, processual penal e processual civil; art. 146, III, “b” (Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários); art. 150, II (Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos).

A Procuradoria da República aponta tanto vícios formais (violação da reserva de Lei complementar para normas gerais de direito tributário – art. 146, III, “b” e violação à proibição de edição de normas penais por medida provisória – art. 62, §1º, I,

“b”) quanto vícios materiais, esses reconduzíveis à idéia central de violação do princípio republicano e de seus sub-princípios concretizadores da igualdade, da cidadania e da moralidade.

Ocorre que, como se verá mais adiante, tal Adin nem chegou a ser julgada em seu mérito, por decisão monocrática do relator, em face da suposta e controvertidíssima revogação tácita, em 2009, do artigo 9º objeto da impugnação.

Com a entrada em vigor do artigo 9º, mais uma vez o STF reafirmou sua posição de que o efeito do parcelamento (que agora podia ser realizado a qualquer tempo) era tão-somente o de suspender a pretensão punitiva, mas não extingui-la²⁴.

²⁴ “CRIME TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - APROPRIAÇÃO - ADESAO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS - ALCANCE. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão

De outra mão, o STJ prosseguiu entendendo que o parcelamento anterior a Lei 10.684/03 (bem como a Lei 9.964/00) regia-se pelo artigo 34 da Lei 9.249/95, extinguindo, portanto, a punibilidade quando realizado antes do oferecimento da denúncia²⁵.

punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito - artigo 9º da Lei nº 10.684/2003. (RHC 89618, Relator: Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 06/02/2007, DJ 09-03-2007 PP-00043 EMENT VOL-02267-03 PP-00403 RDDDT n. 140, 2007, p. 206 RCJ v. 21, n. 135, 2007, p. 133)”.

²⁵ RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. 1. Hipótese em houve o parcelamento da dívida tributária em 28/02/2000, durante a vigência da Lei n.º 9.249/95 e, portanto, antes da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003. 2. O parcelamento do débito fiscal deferido antes do recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade dos agentes para os crimes contra a ordem tributária, a teor do art. 34 da Lei n.º 9.249/95, ainda que não se tenha efetuado o paga-

Já quanto à viabilidade do pagamento depois de oferecida a denúncia, ambas as cortes são uníssonas em reconhecer a extinção da punibilidade²⁶.

Houve também alguma celeuma sobre o débito cujo parcelamento é vedado, como por exemplo, o débito previdenciário oriundo das parcelas descontadas dos empregados.

Acabou por prevalecer, no entanto, o entendimento de que, se a autoridade

mento integral. Precedentes. 3. Recurso provido. (RHC 18.476/MG, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 25/10/2007, DJ 26/11/2007, p. 217)”.

²⁶ “Hipótese na qual os pacientes foram denunciados pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, incisos I, II e IV, da Lei n.º 8.137/90, c/c art. 71 do Código Penal, e art. 288 do Estatuto Repressor. Comprovado o pagamento integral do débito tributário, incide, à hipótese dos autos, o § 2º do art. 9º da Lei n.º 10.684/2003, ensejando o trancamento da ação penal, eis que extinta a punibilidade. Precedentes do STF e desta Corte (HC 50.157/SC, Rel. Ministro Gilson Dipp, Quinta Turma, julgado em 07/11/2006, DJ 18/12/2006, p. 416)”.

administrativa, por qualquer razão, houvesse permitido o dito parcelamento, ainda que ao arrepio da Lei, impunha-se a aplicação do artigo 9º da Lei 10.684/03²⁷.

3.9. LEI 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009

²⁷ “I - Nos termos do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal é de se aplicar o art. 15 da Lei nº 9.964/2000 retroativamente às hipóteses em que a adesão ao REFIS se deu após o recebimento da denúncia, mas a *persecutio criminis in iudicio* teve início antes da entrada em vigor da lei instituidora do referido programa (Precedentes desta Corte e do Pretório Excelso). II - Uma vez deferido o parcelamento do débito relativo às contribuições previdenciárias descontadas dos empregados - não obstante a vedação contida no art. 7º da Lei nº 10.666/03 - tal circunstância, por si só, é suficiente para fazer surgir o direito ao benefício da suspensão da pretensão punitiva (Lei nº 10.684/03, art. 9º, caput) e da prescrição (Lei nº 10.684/03, art. 9º, § 1º), ou da extinção da punibilidade (Lei nº 10.684/03, art. 9º, § 2º), independentemente da data do recebimento da denúncia. Recurso provido (REsp 779.942/MG, Rel. Ministro Felix Fischer, quinta turma, julgado em 26/09/2006, DJ 27/11/2006, p. 313)”.

Em 2009, mais uma vez, alterou-se o panorama legal.

A Lei 11.941/09 continuou tratando de maneira uniforme os artigos 1º e 2º, da Lei 8.137/90 e os artigos 168-A e 337-A do Código Penal e igualmente se omitiu quanto ao delito de descaminho.

Também manteve a suspensão da pretensão punitiva enquanto o agente estivesse incluído no programa de parcelamento, não lhe assinando qualquer prazo, limitando-se a esclarecer que na hipótese do parcelamento ser anterior ao recebimento da Denúncia esta somente poderia ser aceita na superveniência de inadimplemento (solucionando, portanto, a controvérsia a respeito da possibilidade de oferecimento e recebimento da denúncia mesmo estando suspensa a pretensão punitiva), *in verbis*:

Art. 67. 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.

Art. 68. 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

Mas a mesma lei estabeleceu que a extinção da punibilidade, sem qualquer prazo limite para o pagamento integral, estaria vinculada ao prévio parcelamento, ou seja, aparentemente somente poderia extinguir a punibilidade a qualquer tempo o pagamento do débito objeto de parcelamento anterior à Denúncia, o que indiretamente excluiria a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento

integral (não parcelado) após o recebimento da Denúncia:

Art. 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.

É de se indagar como vem decidindo os tribunais a respeito do pagamento que não tiver sido objeto de parcelamento.

Os Tribunais Regionais Federais tem decidido reiteradamente pela consideração do pagamento integral (à vista) como causa extintiva da punibilidade prevista no artigo 69 da lei em comento²⁸.

²⁸ “EMENTA: PENAL. QUESTÃO DE ORDEM. CÓDIGO PENAL. ARTIGO 168-A. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO. LEI Nº 11.941/2009, ARTIGO 69. Tratando-se de crime tipificado no artigo 168-A do Código Penal, opera-se a extinção da punibilidade quando

A tendência da jurisprudência, portanto, é não obstante as ligeiras diferenças de redação, interpretar os artigos 68 e 69 como repetindo e sobrepondo-se exatamente ao artigo 9º da Lei 10.684/03. E de fato foi esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar extinta a Adin 3002, ajuizada em face do supra citado artigo 9º, sob o argumento de que este teria sido tacitamente revogado pela Lei 11.941/09²⁹.

realizado o pagamento integral do débito, nos termos do artigo 69 da Lei nº 11.941/2009. (TRF 4ª Região APELAÇÃO CRIMINAL Nº 2003.70.09.003836-0/PR)”. No mesmo sentido, TRF5, ACR 200583020008695.

²⁹ Eis um trecho da decisão prolatada pelo Ministro Celso de Mello: “Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pelo Procurador-Geral da República, com o objetivo de impugnar a validade jurídico-constitucional do art. 9º da Lei Federal nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Observo, no entanto, que, com a superveniência da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 - que, em seu art. 68, disciplinou, de maneira integral, a mesma matéria até então regulada no art. 9º da Lei nº 10.684/2003 -, a regra legal ora questionada na presente sede de

Logo antes da extinção prematura da Adin 3002 o Procurador Geral da República já havia ajuizado, em 21 de julho de 2009, outra Ação Direta de Inconstitucionalidade, distribuída sob o n. 4273, também à relatoria do Ministro Celso de Mello, questionando justamente a constitucionalidade dos artigos 67, 68 e 69 da lei 11.941/09. Os argumentos são exatamente os mesmos da ação anterior. Após as informações prestadas pela Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal, e pela Presidência da República, o Advogado Geral da União apresentou defesa e o Procurador Geral da República apresentou parecer mantendo o pedido de procedência da ação. Contudo, até a presente data, não houve ainda qualquer decisão nos autos dessa nova ação.

controle normativo abstrato restou tacitamente revogada. [...]”.

4. A LEI 12.382, DE 25 DE FEVEREIRO DE 2011 E A TENTATIVA DE ALTERAÇÃO DO SISTEMA VIGENTE

Pelo acima exposto, percebemos que o atual sistema penal-tributário vigente pode ser resumido da seguinte forma.

O parcelamento dos débitos pode ser realizado a qualquer tempo, e quando realizado, suspende a pretensão punitiva do Estado.

O pagamento integral dos débitos pode ser realizado a qualquer tempo, mesmo após o recebimento da Denúncia e, inclusive, após o trânsito em julgado, por não haver impedimento legal para tanto.

Os tributos em geral e as contribuições previdenciárias gozam, por lei, do mesmo regime, excetuando-se as contribuições previdenciárias descontadas do empregado.

O crime de descaminho, por lei, não tem garantido o mesmo tratamento que os demais delitos de natureza tributária.

Dentro deste cenário, em 2011 ocorreu alteração legislativa no tratamento dos delitos tributários. A lei 12.382, em seu artigo 6º, acrescentou cinco parágrafos ao já existente artigo 83 da lei 9.430/96, com a pretensão de estipular nova disciplina para o parcelamento nos crimes tributários e previdenciários.

Destaque-se que o objeto desta Lei não era absolutamente o sistema tributário ou penal-tributário nacional, e sim os valores e alterações do salário mínimo.

Como as anteriores, expressamente, aplica-se aos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e os artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, e igualmente não menciona o crime de descaminho. A grande mudança pretendida foi o retorno a um sistema que tem como marco o recebimento da denúncia. Embora mantenha a previsão de suspensão da pretensão punitiva pela inclusão no regime de parcelamento, **passa a exigir expressamente que a formalização do pedido (de parcelamento) seja anterior ao recebimento da Denúncia:**

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º 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.**

Também em um retorno evidente, prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento integral desde que tal pagamento esteja vinculado ao prévio parcelamento (como fez a lei 11.941). Tal pagamento terá, portanto, que ser necessariamente anterior também ao recebimento da Denúncia:

§ 4º 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.**

Exclui tanto a previsão da suspensão pelo parcelamento quanto da extinção pelo pagamento derivado do parcelamento para as hipóte-

ses que a lei o vede, como é o caso dos débitos oriundos das parcelas de contribuição à Previdência Social descontadas dos empregados: § 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

Todavia, a redação mais importante e controversa foi a conferida ao parágrafo 6º que estabeleceu que o artigo 34 da Lei 9.249/95 (que previa o pagamento realizado antes do recebimento da denúncia como causa extintiva da punibilidade) aplica-se aos processos administrativos e inquéritos em curso, desde que não tenha havido ainda o recebimento da denúncia:

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Lembremos da redação do artigo 34:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Em tese, o atual sistema seria o de somente se admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento realizado até o recebimento da denúncia, seja ele derivado de parcelamento ou não.

A menção expressa ao artigo causou espanto porquanto este dispositivo estaria revogado tacitamente, conforme posição, inclusive, do STF.

É preciso, então, compreender algo do histórico legislativo da referida Lei.

4.1. O PROJETO ORIGINAL: PROJETO DE LEI Nº 382 DE 2011, APRESENTADO EM 10/02/2011

Na redação original do projeto que foi transformado na Lei

12.382 a redação do artigo 6º era a seguinte:

Art. 6º. O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.

83.....
.....
.....

§1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º 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.**

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o

período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º 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.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.”
(NR)

Percebe-se, portanto, que a pretensão era a alteração do texto da Lei 9.430/96, e que sempre foi intenção do legislador restringir o parcelamento a momento anterior ao recebimento da Denúncia. Consequentemente, o pagamento do parcelamento seria realizado antes do recebimento, mas **o projeto silenciava quanto a pagamento integral**, realizado antes ou – o que realmente importa – depois do recebimento da Denúncia.

Na justificativa do projeto, atribuía-se o acréscimo dos novos parágrafos ao art. 83 da Lei 9.430/96, a finalidade de “consolidar sistemática referente à relação entre o parcelamento do crédito tributário e a punibilidade dos crimes de que trata o caput do artigo em questão”. Para isso, nas palavras do legislador, eis o caminho:

[...]

12. Propõe-se, em primeiro plano, que no caso de concessão do parcelamento, a representação fiscal para fins penais somente seja encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do referido benefício tributário.

13. No que tange à pretensão punitiva do Estado, o Projeto estabelece a suspensão do seu exercício durante o período em que o agente enquadrado nos crimes a que se refere o art. 83 estiver incluído no parcelamento, desde que o requerimento desta transação tenha sido formalizado antes do recebimento da

denúncia criminal. Por conseguinte, em tais hipóteses não correrá o prazo prescricional.

14. Com a presente proposta, pretende-se garantir, à semelhança do que já prevê o art. 34 da Lei nº 9.249/95, a extinção da punibilidade de tais crimes, quando a pessoa neles implicada efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de parcelamento. Trata-se de harmonizar a legislação tributária à jurisprudência já firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o assunto.

Pela redação original do projeto não fica claro, mas por sua exposição de motivos aparentemente o legislador **tratou do artigo 34 como perfeitamente vigente no ordenamento** e, portanto, o pagamento integral deveria ser realizado antes do recebimento da Denúncia para ser causa de extinção da punibilidade, pois era assim que previa o artigo 34 da Lei 9.249/95.

Contudo, conforme expusemos acima, tal artigo 34 havia sido considerado tacitamente revogado pelo artigo 9º da Lei 10.684/03 conforme decidiu o STF, e este, por sua vez, considerado tacitamente revogado pela Lei 11.941/09, conforme decidiu o STF na Adin 3002, o que demonstra um terrível desconhecimento jurisprudencial por parte do legislador em sua exposição de motivos.

4.2. PARECER PROFERIDO EM PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL EM 16/02/2011

Em uma demonstração latente de despreparo técnico, a Comissão Especial da Câmara proferiu um relatório no qual tentava justificar o porquê da inclusão dos dispositivos relacionados à matéria tributária em uma Lei que tratava do Salário Mínimo o que, como se sabe, contraria expressamente o artigo 7º da Lei Complementar nº 95 que exige que cada Lei trate de

apenas um objeto³⁰. Dizemos despreparo técnico porque embora cite as demais legislações e as decisões do STF, não o faz com propriedade, pois exatamente não conhece por completo o cipoal de Leis por ele gerado e ainda entra em conflito com o que vinha sendo decidido pelo Pretório Excelso, e assim justifica a redação da Lei:

O dispositivo segue, em linhas gerais, regras que já estão positivadas no art. 9º da Lei 10.684/03, de 30 de maio de 2003, e

³⁰ “Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:
I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de **um único objeto**;
II - a lei **não conterà matéria estranha a seu objeto** ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;
III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;
IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa”.

nos arts. 67 e 68 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, os quais suspendem a pretensão punitiva do Estado no caso de ingresso em programas especiais de parcelamento de débitos tributários. Os referidos dispositivos, contudo, somente se aplicam aos parcelamentos previstos na própria lei e não a todo e qualquer parcelamento tributário. Assim, é oportuna e necessária a inovação legislativa, a qual inclusive segue a linha da jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal.

Mas o mais controvertido foi a explicação de porque se incluir o parágrafo 6º no projeto, justamente o parágrafo que faz referência ao artigo 34 da Lei 9.249/95 e que foi considerado tacitamente revogado pelo STF há muito tempo justamente pelo artigo 6º da Lei 10.684/03 citado no parágrafo anterior:

Notamos que o artigo 6º pecou por omissão ao desconsiderar que o artigo 83 da Lei 9.430, de

1996, já possui um parágrafo único. Entendemos que, por não haver a revogação do referido parágrafo nas disposições finais do Projeto de lei, trata-se de mero lapso redacional, o qual estamos corrigindo mediante a apresentação de emenda. Por se tratar de regra independente, não há nenhum prejuízo a que o mencionado parágrafo único seja renumerado como §6º do referido artigo.

Assim, desconsiderando – ou desconhecendo – toda a celeuma gerada pelos artigos que invoca, o legislador transforma o parágrafo único do artigo 83 da Lei 9.430 em parágrafo 6º do mesmo artigo, parágrafo este que fazia referência direta ao artigo 34 da Lei 9.249/95, ignorando completamente que uma lei posterior – a Lei 10.684/03 – já havia reformulado o sistema vigente e tacitamente revogado o citado o artigo 34 e o julgamento da Adin 3002 que considera a Lei 10.684/03 tacitamente revogada pela Lei 11.941/09. E, pior, entenden-

do que se tratava de um “esquecimento” por parte do autor do projeto original. Assim, a redação final apresentada em plenário em 16/02/2011 pelo Deputado Federal Vicentinho acrescentou os parágrafos 1º a 5º ao artigo 83 da Lei 9.430/96 e reenumerou o atual parágrafo único como parágrafo 6º:

Art. 83.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º 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.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º 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.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Então, como se configura o sistema jurídico-penal atual? Passamos, a seguir, a proferir o nosso entendimento.

4. FUNDAMENTAÇÃO DOGMÁTICA DO REGIME PENAL- TRIBUTÁRIO

Antes de tudo, devemos esposar nosso entendimento dogmático de um sistema penal tributário.

Para que tal sistema seja legítimo, devemos submetê-lo aos mesmos princípios penais e, por conseguinte, adotados em todos os subramos penais, independentemente do bem jurídico tutelado. Por isso, vale dizer que existe algo que represente a reprovação material de um injusto penal, que exige a combinação de um bem jurídico tutelado que é lesionado ou colocado em perigo por uma conduta que em si possui um grau de reprovação suficiente para o sistema penal.

Assim, ao se falar da tutela penal relacionada ao tributo podemos perceber que no mínimo – para não adentrarmos na complexa definição do bem jurídico dos delitos tributários – há uma lesão aos cofres públicos quando um contribuinte sonega a informação necessária para que

o fisco possa arrecadar a partir da constatação de um fato gerador. É evidente que o crime consiste na sonegação do fato gerador e não apenas à falta de pagamento, pois para o inadimplente existirá sempre o sistema de cobrança fiscal estadual por meio de registro de dívida pública e execução fiscal. Os verbos reduzir ou suprimir tributo previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90 estão diretamente ligados ao fato gerador, e não ao pagamento. Aqui falamos do **comportamento fraudulento** que impede que o fisco tenha conhecimento do fato gerador e por isso jamais poderá acionar o sistema de cobrança fiscal. É esta fraude que justifica a dignidade penal da conduta a ponto de submetê-la, em tese, a uma sanção penal.

Este comportamento fraudulento, assim que demonstrado, não pode ser simplesmente “apagado” com o pagamento do tributo. É o que ocorre em nosso sistema penal com outros crimes que também possuem a fraude como componente essencial da conduta, como, por exemplo, o furto ou o estelionato.

Isto significa que ainda que o objeto furtado ou recebido mediante fraude seja restituído ou o prejuízo reparado, caso isto aconteça antes da denúncia (art. 16 do CP), a pena poderá ser reduzida de um a dois terços, e se o dano for reparado após o recebimento da denúncia, a pena poderá ser atenuada (art. 65, III, b). O que se faz é reconhecer que com a diminuição ou redução do desvalor do resultado a pena deverá ser atribuída apenas pelo desvalor da conduta, e por isso reduzida ou atenuada.

Então, por que a legislação tributária permitiria a suspensão ou extinção da punibilidade se ocorresse o pagamento ou o parcelamento antes do recebimento da denúncia?

Poderíamos invocar alguns motivos de política-criminal.

Alguns entendem que o tributo devido possui destinação supraindividual, o que demonstraria um interesse maior do Estado em sua arrecadação, daí uma possibilidade de maior benefício em caso de devolução.

Mas podemos identificar que se o sistema for coerente, na verdade o que se procura demonstrar é a ausência de tipicidade subjetiva em um determinado caso: a confissão voluntária da sonegação antes do procedimento fiscal torna mais evidente a ausência de finalidade de assenhoreamento dos valores ou mesmo de fraude ao fisco. É por isso que outros sistemas penais comparados³¹ sempre estipulam que uma das condições

³¹ Cite-se, como exemplo, o artigo 305, §4º do CP espanhol: “Fica isento de responsabilidade penal aquele que regularize sua situação tributária, com relação as dívidas a que se refere o parágrafo primeiro deste artigo, antes de que tenha sido notificado pela Administração tributária do início da atuação de comprovação tendente à determinação das dívidas tributárias objeto de regularização, ou no caso de que tais atuações não tenham acontecido, antes de que o Ministério Público, (...), interponha querela ou denúncia” (tradução livre); no mesmo, com maior ou menor rigor quanto ao momento de pagamento e aos delitos conexos, o artigo 92 do “Código Fiscal de la Federación” do México, artigo 371 do CP Alemão, artigo 13 do Decreto legislativo 74/2000 da Itália, dentre outros.

para que não se configure o crime, ou seja, extinta a punibilidade é a confissão voluntária da sonegação, a exemplo da redação do artigo 168-A, §2º de nosso Código Penal que possui tal redação:

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Deste ponto em diante, a política criminal pode variar desde a aplicação de um perdão judicial, diminuição obrigatória da pena ou atenuação, conforme os momentos processuais. Nosso sistema possui indicação – como vimos – deste regime. O artigo 168-A, §2º dizia da extinção por pagamento anterior ao procedimento fiscal iniciado por delação voluntária; seu §3º facultava ao juiz o perdão judicial pelo pagamento anterior ao recebimento da denún-

cia; o artigo 16 do CP permite a redução da pena pelo pagamento também anterior ao recebimento; e o artigo 65, III, b a atenuação pelo pagamento antes da sentença.

Uma política criminal que permita o pagamento do tributo como forma irrestrita de extinção da punibilidade despreza totalmente o desvalor da ação de uma sonegação, ou seja, que a essência do delito de sonegação é a fraude, algo que tradicionalmente sempre foi punido criminalmente pelos sistemas penais modernos, inclusive o brasileiro. A se permitir que o pagamento a qualquer tempo extinga a punibilidade de fato estaremos transformando o sistema penal tributário nacional em algo ilegítimo, uma substituição ao sistema fiscal, e que tem por finalidade apenas a cobrança de uma dívida fiscal, e sendo apenas uma dívida, a cobrança pelo sistema penal é absolutamente inconstitucional, conforme dispõe o artigo 5º inciso LXVII. Desta forma, transformarmos o inadimplente em criminoso, e não haveria limites para que se pudesse crimi-

nalizar toda e qualquer dívida em outros ramos do direito (civil, trabalhista etc.) e aqui o equívoco e o malefício de tal política-criminal: não haveria mais *ultima ratio* e sim uma única *ratio*

A nosso ver, aparentemente o legislador caminhou nesse sentido, qual seja, o de garantir ao crime tributário legitimidade penal, com a alteração do sistema promovida pela Lei 12.382/11.

5. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO REGIME LEGAL DO CRIME TRIBUTÁRIO ATUAL. A REPRISTINAÇÃO DO ARTIGO 34 DA LEI 9.249/95

Com a edição da Lei 12.382/11 as primeiras interpretações foram no sentido de que mesmo com a alteração legal, o cenário dos delitos tributários permaneceu o mesmo.

Respeitando as posições neste sentido, ousamos discordar e em nossa opinião, o cenário atual dos delitos

fiscais pressupõe uma política-criminal mais coerente, pelo próprio histórico político do projeto de lei quanto pelas razões dogmáticas que legitimam um injusto penal, nos termos do que acima foi justificado: **a extinção da punibilidade somente poderá ocorrer por pagamento total do tributo, quando este for realizado antes do recebimento da denúncia, seja ele à vista ou em razão de parcelamento.**

Como vimos, politicamente as alterações legislativas, desde o nascedouro do projeto, revelam uma tentativa (um pouco desastrosa) de um retorno ao sistema anterior. E se o caminhar político não foi satisfatório, o fato é que a lei, ao ser publicada, restringe a suspensão do prazo prescricional apenas aos parcelamentos realizados antes da denúncia, bem como possui referência expressa ao artigo 34 da Lei 9.249/95, que literalmente concede a extinção do pagamento não parcelado apenas até o recebimento da denúncia. Portanto, o texto da lei, em nosso sentir, regressa ao sistema já utilizado pelo nosso

ordenamento de definir como marco do *in dubio pro reo* sobre a fraude contra o fisco – fraude esta que caracteriza o delito tributário – o recebimento da denúncia.

A questão mais controvertida diz respeito, justamente, ao reconhecimento de que o artigo 34 possa ser aplicado, já que pelo que foi acima relatado, teria sido revogado tacitamente pela Lei **10.684/03**. Assim, como a Lei 12.382/11 poderia fazer referência a ele e, mais, como o intérprete poderia se utilizar de um artigo revogado?

Pugnamos pelo fenômeno da repristinação do artigo 34, nos exatos termos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, antes denominada como Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Decreto-Lei 4.657/42.

Sabemos que se denomina repristinação a restauração da validade de uma Lei que já havia sido revogada (expressa ou tacitamente, já que não haveria porque diferenciar as espécies de revogação). Igualmente, a repristinação poderia ser expressa ou

tácita, optando os ordenamentos pela permissão total ou parcial da repristinação. Justifica-se a repristinação para que o ordenamento jurídico não fique com uma lacuna. Alguns países admitem a repristinação tácita, mas o Brasil a admite apenas de forma expressa: a lei deve expressamente fazer referência à lei revogada. É o que acontece nos casos de suspensão de Lei objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade³² e, no aspecto geral, nos casos previstos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

É certo que a repristinação é muito condenada pela quase unanimidade dos autores. Condenada, mas jamais negada. A condenação deve-se ao fato de que tal fenômeno promove demasia-

³² O artigo 11, § 2º da Lei 9.868/99 que regula o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal expressamente prevê que “a concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário”.

da insegurança jurídica, ao exigir que o intérprete e o aplicador verifiquem, a cada revogação, se a Lei anterior trata ou não do instituto. Isto pode ser um grande problema ainda mais quando a lei anterior está deveras distante no tempo. Por isso, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, em seu artigo 2º, §3º reza que “**salvo disposição em contrário**, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”. A *contrarii sensu*, havendo disposição expressa – como é o caso da Lei 12.382/11 – é imperioso reconhecer a resprinstinação³³.

Todavia, os autores modernos têm entendido que na verdade não haveria a necessidade de se falar em repristinação, já que o que ocorre é que uma lei nova, com força própria, faz referência a dispositivo revogado, mas com idêntico conteúdo³⁴.

E a nosso ver, eis aqui o fundamento para que se entenda que a partir da Lei 12.382/11 se utilize o regime do artigo 34 da Lei 9.249/95. O legislador, ao fazer referência ao artigo 34 – tacitamente revogado conforme interpretação jurisprudencial – expressamente formulou **disposição em contrário** no sentido de reconhecer a vigência do dispositivo e operando a repristinação, nos termos do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Ao fazer referência expressa ao artigo, restaurou validade ao texto e obrigou sua vigência.

Nestes termos discordamos dos posicionamentos que mantém o sistema de pagamento a qualquer tempo, e entendemos que os autores de delitos fiscais previstos na Lei 8.137/90 e de apropriação indébita, sonegação previdenciária e descaminho previstos no CP cometidos a partir de 25 de fevereiro de 2011 não

³³ Nesse sentido, ESPÍNOLA, Eduardo. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 72.

³⁴ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 14 ed. São Paulo: Saraiva,

2009, p. 88. No mesmo sentido, BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Lei de introdução ao Código Civil*. Vol. I. São Paulo: Max Limonad, 1957, p. 126.

poderão se prevalecer do pagamento a qualquer tempo para o reconhecimento da extinção da punibilidade. Apenas o pagamento anterior ao recebimento da denúncia poderá ter este efeito, nos termos do artigo 34 da Lei 9.249/95.

6. CONCLUSÃO

Apesar do emaranhado de leis que em um curto período de tempo fomos obrigados a presenciar, aparentemente o regime penal-tributário retoma um caminho mais coerente e sistemático.

Pelo que se extrai dos fundamentos políticos discutidos na elaboração da lei 12.382/11 percebe-se claramente que a intenção do legislador foi a de retomar o sistema consagrado internacionalmente e que permite fundamentação dogmática da criminalização da sonegação de um tributo: o *in dubio pro reo* nos casos em que a informação sobre o não pagamento e a tentativa de regularização colocam em dúvida o elemento subjetivo do ato de sonegar. E tal momento, em última análi-

se, seria o início da ação penal por meio da Denúncia.

Assim, a partir de 25 de fevereiro de 2011, tem-se como dispositivo reitor do assunto o artigo 34 da Lei 9.249/95, e que expressamente vincula a extinção da punibilidade ao pagamento anterior à Denúncia, tenha sido ele parcelado ou não. Após este marco, o pagamento não terá força para elidir a fraude que formata o injusto, e restará apenas o reconhecimento de atenuante genérica, caso ocorra o pagamento.

REFERÊNCIAS

BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Lei de introdução ao Código Civil*. Vol. I. São Paulo: Max Limonad, 1957.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ESPÍNOLA, Eduardo. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.