

Breves delineamentos acerca do instituto dos crimes contra a ordem tributária – aspectos legais e jurisprudenciais

Raphael Silva Rodrigues*

Resumo: Neste artigo, será abordada, ainda que brevemente, a ideia de que os crimes contra a ordem tributária são penalmente relevantes para o Estado Democrático de Direito, vez que os tributos são meios pelos quais o Estado cumpre o seu dever de realizar o bem à coletividade, de modo que, sobremaneira, se apresentam como fonte derivada de recursos que permite o Poder Público alcançarem as metas previstas na Constituição Federal, através da distribuição de riquezas e satisfação das necessidades sociais. Serão ressaltadas, ainda, as condições que têm sido impostas pelo legislador pátrio (corroborada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores), para que se dê a persecução criminal dos delitos em análise.

Palavras-chave: Sistema repressivo pátrio. Lei 8.137/90. Propósitos arrecadatórios.

Considerações iniciais

A tipificação dos ilícitos fiscais como crimes deriva da relação de insuficiência do Direito Tributário para enfrentamento de certas condutas contrárias às suas normas, fazendo-se, assim, necessária a intervenção do Direito Penal para tutelar a ordem tributária e econômica.

Na medida em que o Estado toma para si a execução de tarefas necessárias ao cumprimento de sua função social, indispensável se faz à alocação de recursos para seu desempenho, proporcionalmente ao volume dos custos da atuação.

Nesse contexto, os tributos são a principal fonte de receita pública direta, e se caracterizam pela distribuição do financiamento do Estado entre os sujeitos integrantes, na medida de sua capacidade econômica.

Ocorre que as obrigações tributárias nem sempre são cumpridas de forma espontânea, sendo necessário envia esforços coercitivos para a sua cobrança, eis que a evasão, ou desvio da receita proveniente da fonte tributária, coloca em risco a manutenção dos serviços estatais direcionados a suprir as necessidades sociais.

* Especialista em Direito Tributário pelo IEC/PUC-Minas.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 177-195	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	------------	----------------

Como demonstra a história legislativa, em determinadas circunstâncias, o Estado renuncia ao exercício do *jus puniendi*, deixando de aplicar a pena ao infrator da norma penal.

Portanto, o presente estudo suscita o questionamento se a aplicação da lei que define os crimes contra a ordem tributária em relação direta com o Direito Penal é uma forma disfarçada de execução fiscal, onde a liberdade dos contribuintes não é seriamente posta em aplicação, já que o simples pagamento ou mesmo o parcelamento do valor cobrado pela Fiscalização extingue e/ou suspende a pretensão punitiva do Estado. Neste trabalho, também será abordado, ainda que sucintamente, as condições que têm sido impostas ao longo do tempo pelo legislador pátrio (corroborada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores), para que se dê a persecução criminal dos delitos em análise.

1 Representação fiscal para fins penais

A Portaria RFB 665/2008 estabeleceu procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem crimes relacionados com as atividades da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no exercício de suas atribuições identificarem situações que, em tese, configurem crime relacionado com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, todas as vezes que os Auditores da Receita Federal identificar situações que em tese configurem crime, deverão se reportar ao Delegado da Receita Federal para que este possa enviar a Representação Fiscal para fins Penais para o Ministério Público Federal tomar as devidas providências.

Em relação ao crime contra a ordem tributária, os autos da representação serão remetidos ao órgão do Ministério Público que for competente para promover a ação penal, após o encerramento do prazo para cobrança amigável, na hipótese de definitividade do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem o correspondente pagamento (art. 4º, I, da Portaria RFB n.º 665/08¹), enquanto em relação ao

¹ "Art. 4º Os autos da representação serão remetidos, no prazo de 10 (dez) dias, pelo Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, contado:

- I – do encerramento do prazo para cobrança amigável, na hipótese de definitividade do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem o correspondente pagamento;
- II – da concessão de parcelamento do crédito tributário, ressalvados aqueles mencionados nos incisos III e IV;
- III – da exclusão de pessoa jurídica do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo, de que trata a Lei n.º 9.964, de 10 de abril de 2000;

crime contra a previdência social os autos serão remetidos àquele órgão posteriormente a data da constituição de crédito tributário (art. 6º da Portaria RFB 665/08²).

Essa diferença ocorre em virtude da Lei 9.430/96 dispor expressamente em relação aos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 (Crimes contra a Ordem Tributária) de que a Representação Fiscal só seria remetida para o Ministério Público após o encerramento da esfera administrativa, nos termos do art. 83 daquela lei:

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.

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

Contra esse dispositivo *se insurgiu* o Procurador Geral da República por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.571-1, cujo fundamento era a tese de que por serem as instâncias administrativas e judiciais independentes, a norma violaria o disposto no art. 129, I, da Constituição Federal de 1988, porque condicionaria o ajuizamento de ação penal de iniciativa pública incondicionada à existência de prévia comunicação por parte dos agentes fiscais.

Tal ação foi julgada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal, que consolidou o entendimento de que a norma do art. 83 da Lei 9.430/96 se dirige exclusivamente aos agentes fiscais, nada impedindo o Ministério Público Federal de ajuizar

IV – da exclusão de pessoa jurídica do Parcelamento Especial (Paes) de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003;

V – da concessão a pessoa física do Parcelamento Especial (Paes) de que trata a Lei nº 10.684, de 2003;

VI – da lavratura de auto de infração ou da expedição de notificação de lançamento sem crédito tributário, nas hipóteses de redução de prejuízos fiscais, de bases de cálculo negativas da contribuição social sobre o lucro líquido ou de valor de imposto a ser restituído.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I, deverá ser juntada aos autos da representação cópia da respectiva decisão administrativa, juntamente com o despacho do titular da unidade de controle com a informação da data de sua definitividade.

² Art. 6º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, acrescentados pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, será formalizada e protocolizada em até 10 (dez) dias contados da data da constituição de crédito tributário, devendo ser remetida pelo Delegado da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal em até dez dias, contados da data de sua protocolização, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal.

§ 1º Os autos da representação fiscal para fins penais relativos aos crimes previstos no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, correspondente a crédito tributário que tenha sido incluído em regime de parcelamento especial cuja lei assegure o benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado, devem ser remetidos ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data em que a pessoa for excluída do aludido regime de parcelamento especial.

§ 2º Quitado o parcelamento especial de que trata o § 1º pelo integral pagamento, os autos da representação deverão ser arquivados.”

à ação penal independentemente do recebimento da representação fiscal para fins penais, desde que ele tenha conhecimento, por quaisquer outros meios, do lançamento definitivo do crédito tributário:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação. (ADI nº 1.571-1, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Pleno, DJ 30.04.2004)

Portanto, verifica-se que os crimes contra a ordem tributária e os crimes contra a previdência social possuem tratamento diferenciado a começar pelo momento do envio da representação fiscal para o Ministério Público Federal.

2 **Consumação dos crimes contra a ordem tributária e previdenciária**

Como visto, para que se dê prosseguimento à esfera penal é necessário que se esgote a via administrativa. Ocorre que há entendimento na jurisprudência acerca da necessidade desse requisito apenas para os crimes materiais, não sendo aplicado aos crimes de natureza formal.

Assim, passaremos a analisar a consumação dos crimes contra a ordem tributária e previdência social para que se defina a natureza dos crimes, qual seja, formal ou material. Tanto nos crimes contra a ordem tributária quanto nos crimes contra a previdência social, a consumação se dá no momento em que todos os critérios da hipótese penal podem ser identificados (indício de autoria e prova da materialidade).

Nestes termos, a consumação das hipóteses penais tributárias que descrevem o não cumprimento da obrigação tributária pressupõe a aplicação da norma tributária (em sentido estrito) e o vencimento da obrigação.

Nas hipóteses penais construídas com base nos artigos 1º da Lei 8.137/1990 e 337-A do Código Penal, o núcleo centra-se na expressão suprimir ou reduzir tributo. Assim, o tipo penal representativo dessas hipóteses consome-se com a efetiva supressão ou redução do tributo.

A sonegação fiscal (arts. 1º da Lei 8.137/1990 e 337-A do Código Penal) caracteriza-se como crime material, uma vez que o tipo penal descreve o resultado a ser alcançado pelo agente. É necessária, pois, uma efetiva ofensa ao bem jurídico

tutelado para que se perfectibilize o delito de sonegação fiscal, sendo certo que sem tal ofensa não há que se falar em delito consumado.

Nesse sentido leciona Andreas Eisele (1998, p. 36) que o tipo previsto no art. 337-A do Código Penal é análogo ao art. 1º da Lei 8.137/90: “Assim como a figura do art. 1º, caput, da Lei 8.137/90, o crime é material, pois apenas se consuma com a ocorrência do resultado naturalístico consistente na evasão, e as condutas nucleares do tipo são a supressão e a redução (ou melhor, os atos ou omissões que as implementem).”

Este tipo penal tutela o bem jurídico (Erário), de modo que só se pode falar em lesão à ordem tributária quando há um tributo devido, líquido e exigível, suprimido ou reduzido através de uma das condutas previstas nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90 e no art. 337-A do Código Penal.

O tipo penal prevê duas possibilidades de conduta, a primeira, suprimir tributo exige o inadimplemento integral da obrigação tributária; a segunda, reduzir tributo, importa no pagamento de importância inferior a devida.

Nessa linha é a lição de Cezar Roberto Bittencourt (2005, p. 372):

é correto afirmar que, por um lado, ‘tributo’ e ‘contribuição social’ são elementos constitutivos do delito mencionado, e, por outro, que os conceitos de ‘tributo’ e ‘contribuição social’ são fornecidos pela lei tributária (extrapenal). Diante disso, pode-se concluir que, para que tais exações possam ser sonegadas, devem, necessariamente, ser reconhecidas como devidas pela legislação extrapenal.

Os crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social são crimes de resultado, exige-se um dano concreto, ou seja, uma efetiva supressão do tributo. Assim, é no momento em que se esgotam as vias administrativas que se constitui o elemento fundamental ao tipo em questão; a sonegação fiscal.

Já os crimes de dano exigem uma efetiva lesão ao bem jurídico para a sua consumação. Sem tal ofensa, não há crime. Sonegar tributo pressupõe que exista um tributo devido, exigível e não pago, de modo que só após o esgotamento da via administrativa é que se verifica sua exigibilidade.

Assim sendo, só se pode afirmar que há lesão ao bem jurídico quando houver um tributo devido suprimido ou reduzido. A consumação do delito, momento em que todos elementos do tipo se verificam e também a lesão ao bem jurídico, só se dá com o esgotamento da via administrativa, conforme a aplicação da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Verifica-se, portanto, que a Suprema Corte consolidou o entendimento no sentido de que a decisão definitiva do processo administrativo fiscal constitui condição objetiva de punibilidade, circunstância que impede a instauração da *persecutio criminis in iudicio* quando o débito tributário ainda está sendo discutido na esfera administrativa, em consonância com o decidido nos autos do Habeas Corpus 81.611/DF (STF, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 13.05.2005).

Apesar de a Súmula 24 fazer menção tão somente ao art. 1º da Lei 8.137/90, consideramos plausível que a sua aplicação regra deve se estender também ao art. 337-A do Código Penal, tendo em vista que ambos se tratam de crimes da mesma natureza, qual seja, “suprimir ou reduzir” tributo.

Entretanto, verifica-se que tal súmula não se aplica aos crimes formais, previstos nos arts. 2º da Lei 8.137/90 e 168-A do Código Penal. Isso ocorre porque nas hipóteses dos artigos mencionados, ainda que a consumação do tipo penal dependa da existência da obrigação tributária, não é no momento de sua constituição que ele se consuma, mas sim quando do vencimento desta.

Nesse sentido verifica-se jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Embargos de declaração. Efeitos infringentes. Admissibilidade excepcional. Necessidade de intimação da parte embargada para contrarrazões. Art. 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90. Crime formal. Desnecessidade de conclusão do procedimento administrativo para a persecução penal.

Visando os embargos declaratórios à modificação do provimento embargado, impõe-se, considerado o devido processo legal e a ampla defesa, a ciência da parte contrária para, querendo, apresentar contra-razões.

O tipo penal previsto no artigo 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, é crime formal e, portanto, independe da consumação do resultado naturalístico correspondente à auferição de vantagem ilícita em desfavor do Fisco, bastando a omissão de informações ou a prestação de declaração falsa, não demandando a efetiva percepção material do ardil aplicado. Dispensável, por conseguinte, a conclusão de procedimento administrativo para configurar a justa causa legitimadora da persecução. Embargos declaratórios providos. (EDcl. no RHC nº 90.532, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ 06.11.2009)

Observa-se que nos casos dos arts. 2º da Lei 8.137/90³ e 168-A⁴ do Código Penal, a consumação do tipo penal ocorre com a realização da ação representada

³ “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.”

⁴ “Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

pelo verbo do tipo penal, que não está condicionada ao efetivo resultado, como no caso dos crimes materiais.

Verifica-se que a consumação dos crimes contra a ordem tributária e previdência social implica na possibilidade ou não de se aguardar o esgotamento da via administrativa, sendo que a jurisprudência entende que em relação aos crimes materiais é necessário que o crédito tributário encontre-se definitivamente constituído, enquanto para o crime formal já está constituído no momento da tipificação penal, podendo-se dar início ao processo criminal.

3 A extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário e a suspensão da pretensão punitiva: efeitos jurídicos do parcelamento

Com a existência da tutela penal sob determinada conduta, certo é a abstração desta diante a figura do tipo criminal. Ao infringir a conduta abstrata contida na norma incriminadora, abre-se para o Estado o direito de buscar a punição do agente infrator.

No entanto, devido à existência de algumas causas eleitas pelo legislador, incorrendo nelas o agente, impedido estará o Estado de aplicar o *jus puniendi* sobre determinado fato ou ato. Ou seja, não obstante o fato praticado ser típico, ilícito e culpável, inaplicável será a sanção eventualmente proposta pelo Estado.

Conceitua Guilherme de Souza Nucci (2006, p. 537) o instituto da extinção da punibilidade, *in verbis*: “É o desaparecimento da pretensão punitiva ou executória do Estado, em razão de específicos obstáculos previstos em lei.”

Segundo dispõe o art. 107 do Código Penal Brasileiro, são causas extintivas da punibilidade:

Art. 107 – Extingue-se a punibilidade:

- I – pela morte do agente;
- II – pela anistia, graça ou indulto;

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

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

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

§ 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 acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.”

- III – pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
- IV – pela prescrição, decadência ou preempção;
- V – pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
- VI – pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
- VII – (Revogado pela L-011.106-2005);
- VIII – (Revogado pela L-011.106-2005);
- IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Trata-se, pois, de rol exemplificado, haja vista que existem outras causas fundantes que viabilizam a extinção da punibilidade ante a legislação extravagante.

Dessa forma, a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário, objeto central do presente estudo, descreve-se em causa extintiva que não está prevista na listagem do analisado dispositivo legal, mas sim em legislação especial.

3.1 Breve histórico legislativo

Como visto, o instituto da extinção da punibilidade age no mundo jurídico como situação impeditiva da aplicação das penas restritivas contidas nos tipos penais (ANDRADE FILHO, 1995, p. 119).

A possibilidade da ocorrência da decretação da extinção da punibilidade nos delitos de natureza fiscal começou a ganhar amparo jurídico a partir da década de 1960. Atendendo tal positivação, o art. 483, § 3º, do Regulamento Geral da Previdência Social, inserido pelo Decreto 48.859, de 19 de setembro de 1960, legislava que se a “empresa” quitasse o seu débito previdenciário até 30 (trinta) dias contados da data da lavratura da infração ora imposta, ilidiria a ação criminal supostamente ajuizada contra sua pessoa.

Posteriormente, adveio a Lei de Sonegação Fiscal (Lei 4.729/64) dispondo em seu art. 2º, *caput*, acerca da possibilidade da extinção da punibilidade, desde que o recolhimento do tributo e seus acessórios ocorressem antes de instaurada a ação fiscal. O citado dispositivo foi transcrito nos seguintes termos: “Art 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

O Decreto-lei 157/67 modificou a Lei 4.729/64, prevendo à época a possibilidade de extinção de punibilidade nos delitos de natureza fiscal quando houvesse o pagamento do tributo e acessórios dele decorrentes, logo após a realização do julgamento do crédito tributário pela autoridade administrativa competente.

Em 21 de outubro de 1969, foi publicado o Decreto-lei 1.060, dispondo em seu art. 5º que aos delitos fiscais previstos na Lei de Sonegação Fiscal aplicar-se-iam às normas norteadoras do instituto da extinção da punibilidade dos tipos regulamentados pelo art. 11 da Lei 4.357/64, excluindo dessa seara a situação de infrator reincidente em delito da mesma natureza, *in verbis*:

Art. 5º Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no art. 1º da Lei nº 4.729, de 14/07/65, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11. da Lei nº 4.357, de 16/07/ 64 e no art. 2º do Decreto-lei nº 326, de 08/05/67.

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

Após diversas alterações legislativas, em 27 de dezembro de 1990, foi editada a Lei 8.137/90, dispondo em seu art. 14, *caput*, matéria acerca da possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes previstos em seus arts. 1º e 3º, quando houvesse o pagamento do tributo ou contribuição previdenciária antes do recebimento da denúncia, senão vejamos: “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º e 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Com a edição da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, o disposto no art. 14 da Lei 8.137/90 foi revogado, bem como todas as disposições existentes na legislação de regência acerca da extinção da punibilidade.

Diante da mencionada inovação legislativa, o Superior Tribunal de Justiça apreciou a discutida matéria ao analisar o Recurso Ordinário interposto nos autos do Habeas Corpus n.º 4.833/SP, conforme abaixo ementado:

PROCESSUAL PENAL. “HABEAS CORPUS”. FALTA DE JUSTA CAUSA. EXAME DE PROVAS. INVIABILIDADE. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DO TRIBUTO EM DATA ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INAPLICABILIDADE. FATOS PRATICADOS SOB A ÉGIDE DA LEI 8.383/91. O TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR FALTA DE JUSTA CAUSA SÓ SE VIABILIZA QUANDO, PELO EXAME DA SIMPLES EXPOSIÇÃO DOS FATOS DA DENÚNCIA, CONSTATA-SE QUE HÁ IMPUTAÇÃO DE FATO ATÍPICO OU AUSÊNCIA DE QUALQUER ELEMENTO INDICIÁRIO CONFIGURADOR DA AUTORIA.

– Não há justa causa para trancamento da ação penal quando a questão veiculada no “habeas corpus” exige um revolvimento da matéria probatória dos autos, o que é vedado na via estreita do “writ”.

– Inviável aplicar-se a regra da ultratividade da lei mais benéfica, quando evidenciado na denúncia que os fatos imputados a ré ocorreram, tão prevista no art. 14 da lei 8.137/90.

– Recurso improvido. (HC n.º 4.833/SP, Rel. Ministro Vicente Leal, Sexta Turma, DJ 04.12.1995)

Não obstante o legislador tenha dado mostras de lucidez na “ligeira intenção” de inviabilizar a aplicação da extinção da punibilidade àqueles que perpetravam condutas proibitivas contidas na legislação de regência, sobreveio a Lei 9.249/95, restaurando, assim, a possibilidade da extinção por meio do pagamento do tributo,

conforme antiga sistemática estabelecida no art. 14 da Lei 8.137/90. Veja-se, portanto, os termos da predita alteração legislativa:

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 dessa inovação, mesmo os contribuintes que praticaram condutas reprimidas pela Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária sob a égide da Lei n.º 8.383/91, fizeram jus a aplicação do princípio da retroatividade da *novatio legis in melius*, insculpido no art. 2º do Código Penal,⁵ haja vista que a Lei 9.249/95 trouxe à tona benefícios àqueles.

Ensina Júlio Fabbrini Mirabete (1998, p. 60) que:

Refere-se o artigo citado aos dispositivos da lei nova que, ainda discriminado o fato, cominam penas menos rigorosas, em qualidade ou quantidade, ou favorecem o agente de outra forma, acrescentando circunstância atenuante não prevista, eliminando agravante anteriormente prevista, prevendo suspensão condicional com maior amplitude, estabelecendo novos casos de extinção da punibilidade, reduzindo os requisitos para a concessão de benefícios etc.

Ainda que se esteja procedendo à execução da sentença, aplica-se a lei nova, quer comine pena menos rigorosa, quer favoreça o agente de outra forma, pois, nos termos do novo texto, prevalece a *lex mitior* que, de qualquer modo, favorece o agente, sem qualquer limitação.

É certo que a Lei 9.249/95 determinou uma limitação temporal para que haja a ocorrência do discutido benefício penal. Tal limitação se encontra amparada no lapso processual previsto no art. 394 do Código de Processo Penal, senão veja-se: “O juiz, ao receber a queixa ou denúncia, designará dia e hora para o interrogatório, ordenando a citação do réu e a notificação do Ministério Público e, se for caso, do querelante ou do assistente.”

Importante salientar que esse tema já foi decidido pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementado abaixo:

PENAL. FALSA DECLARAÇÃO AO FISCO. PAGAMENTO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 34, LEI NUM. 9.249/1995. O PAGAMENTO DO TRIBUTOS, ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA, AINDA QUE ANTERIORMENTE A VIGÊNCIA DA LEI N. 9.249/95, ACARRETA A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME PREVISTO NO ART. 1, INCISO I, DA LEI NUM. 8.137/1990, POR FORÇA DO ART. 34 DAQUELE DIPLOMA LEGAL, HAJA VISTA A NORMA DO ART. 5., XL DA CONSTITUIÇÃO

⁵ “Art. 2º - [...]”

Parágrafo único: A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

FEDERAL, EXPLICITADA PELO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 2., DO CÓDIGO PENAL. (STJ, 6ª T., HC nº 4.060/DF, Rel. Min. Fernando Gonçalves. DOU 14.10.1996)

Acerca do efeito repristinatório, Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Delnari (1998, p. 87) lecionam que:

A doutrina e jurisprudência têm criticado duramente essa técnica liberatória da penalidade imposta aos acusados, sob o argumento de que constitui verdadeiro instrumento da impunidade, robustecendo a ideia de que o direito só sanciona, efetivamente, as classes menos favorecidas. Na área tributária, seus críticos mais severos costumam argumentar que o objetivo último do legislador é o de incrementar a arrecadação fazendária: pague o tributo e livre-se da cadeia, é o lema dos agentes fiscais!

Com o passar do tempo, o Governo Federal promoveu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), através da Lei 9.964/2000, que posteriormente foi convertida na Medida Provisória 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, objetivando regularizar os débitos existentes entre os contribuintes (Pessoas Jurídicas) e a Fazenda Nacional, referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo INSS,⁶ com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

Esse Programa de Recuperação previu a possibilidade da suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos delitos previstos no arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, e no art. 95 da Lei n.º 8.212/91, durante o período em que o débito do contribuinte estivesse incluído no referido programa, desde é claro, que, tal inclusão fosse realizada antes do recebimento da denúncia em ação penal correlata. Cite-se o texto expresso do art. 15, caput, do REFIS:

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

É de se notar, ainda, que o §1º do mencionado dispositivo,⁷ prevê que a prescrição criminal não correrá durante o período em que o débito estiver sendo parcelado no REFIS.

Devido o grande número de inadimplentes nesse Programa de Recuperação Fiscal, uma vez que a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores começou a equiparar o parcelamento à hipótese de pagamento integral do crédito tributário, gerando, assim, inexecuibilidade do débito na esfera penal, foi editada a Lei n.º

⁶ Após a edição da Lei nº 11.457, de 19 de março de 2007, que unificou as Receitas (federal e previdenciária) a Secretaria da Receita Federal passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁷ “Art. 15. [...]”

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

10.684, de 30 de maio de 2003, trazendo peculiares mudanças em relação ao diploma anteriormente vigente.

Rechaçando o acima explicitado, o magistério de Luiz Regis Prado (2004, p. 428) critica que:

Assinala-se que o parcelamento de débito não pode ser equiparado ao pagamento integral, pois tão somente este, efetuado antes do recebimento da denúncia, possui o condão de extinguir a punibilidade. Entretanto, não obstante ser esse o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendem que o favor legal deve se aplicado também às hipóteses de parcelamento. Em razão desse fato, grande foi a inadimplência por parte dos que tiveram sua punibilidade extinta como decorrência da simples adesão ao parcelamento, já que na esfera penal nada mais poderia ser feito contra eles.

Igualmente, destaca-se discutível posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acerca da equiparação dos efeitos jurídicos realizada entre parcelamento e o pagamento do crédito tributário:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90. ESTELIONATO. ARTIGO 171, PARÁGRAFO TERCEIRO, DO CÓDIGO PENAL. RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. CONFLITO APARENTE DE NORMAS QUE SE RESOLVE PELO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. NÃO VERIFICADO. PARCELAMENTO DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 34 DA LEI Nº 9.249/95.

1. [...]

3. O parcelamento do crédito tributário regularmente firmado entre a contribuinte e o Fisco, em data anterior a do recebimento da denúncia, implica extinção da punibilidade da agente, nos termos do artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (Precedentes desta Corte e do STJ). (RSE n.º 2007.70.01.000265-8/PR, Rel. Desembargador Federal Tadaaqui Hirose, 7ª Turma, DJ 04.07.2007)

Ao contrário do decidido no julgado acima, esse mesmo Tribunal já se manifestou de forma diversa, abarcando, assim, a tese defendida pelo magistério de Luiz Regis Prado, *in verbis*:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 8.137/90. ART. 1º. PARCELAMENTO DO DÉBITO EM DATA POSTERIOR AO ADVENTO DO REFIS. ARTIGO 34 DA LEI Nº 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESCABIMENTO. PRECEDENTES DO STF E STJ. SUSPENSÃO DO PROCESSO E DO PRAZO PRESCRICIONAL.

1. Com a edição das Leis nºs 9.964/2000 e 10.684/2003 restou clara a intenção do legislador de somente extinguir a punibilidade dos crimes tributários com o pagamento integral do débito, e não com o simples parcelamento, que enseja apenas a suspensão da pretensão punitiva, bem como do prazo prescricional. Precedentes do STF e STJ.

2. Em atenção ao princípio da isonomia, deve ser aplicado o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 também aos débitos parcelados por pessoas físicas.

3. Cabível a suspensão aludida, o recebimento da denúncia constitui ato nulo, pois ausente o interesse público na persecução criminal. Precedentes. (HC n.º 2007.04.00.038435-0/SC, Relatora Desembargadora Federal Vera Lúcia Feil Ponciano, 7ª Turma, DJ 23.01.2008)

Com efeito, o art. 151 do Código Tributário Nacional elenca o parcelamento entre as formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No parcelamento, o contribuinte reconhece a existência de obrigação tributária válida inadimplida no seu vencimento e mediante ato formal junto à Fiscalização compromete-se ao pagamento do tributo em parcelas a serem pagas nos termos da legislação de regência.

As Leis 10.684/2003 e 11.941/2009, comprovando que o legislador privilegia o recolhimento dos valores devidos em detrimento da persecução penal, expressamente determinaram a suspensão da pretensão punitiva ao longo do parcelamento efetuado pela pessoa jurídica:

Lei nº 10.684/2003

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

Lei nº 11.941/2009

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.

Ou seja, a pretensão punitiva fica suspensa aguardando a confirmação do cumprimento do parcelamento, quando opera a sua extinção junto com a do crédito. Na hipótese do contribuinte descumprir o parcelamento, ressurge a potencialidade da ação penal.

A Lei 10.684/03 trouxe novo regramento à matéria discutida ao prevê em seu art. 9º, § 2º, a possibilidade de decretação da extinção da punibilidade do contribuinte, desde que este efetue o pagamento do crédito tributário. Ou seja, não mais existe momento processual como requisito para que o contribuinte angarie o referido benefício criminal, uma vez que a novatio legis não reportou nenhum empecilho para que haja a concretização de tal feito.

Analisando detalhadamente o polêmico dispositivo, percebe-se que o legislador visou ampliar os benefícios daqueles que atuam como infratores da lei que previne os crimes fiscais. Veja-se:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

Através dessa inovação, torna-se clarividente que o legislador sempre prestigiou o contribuinte que incorre nas “iras” dos crimes de natureza fiscal, uma vez que historicamente alargou a possibilidade da concessão da extinção da punibilidade nos delitos daquela espécie.

Com a alteração legislativa acima mencionada, percebe-se que a liberdade do contribuinte dificilmente será colocada em perigo, bastando, portanto, à quitação do crédito tributário que tenha substrato na lei que tutela os crimes contra a ordem tributária.

Outra questão que merece relevo se refere à possibilidade da aplicação do art. 5º, XL, da Constituição Federal de 1988,⁸ perante a situação daqueles que haviam procedido ao pagamento integral do crédito tributário antes da vigência da Lei 10.684/03. Coadunando com a hipótese acima destacada, cite-se julgado realizado pelo Supremo Tribunal Federal:

AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. (HC n.º 81.929/RJ, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 27.02.2004)

O voto-vista proferido pelo Ministro César Peluso quando do julgamento da ação mandamental acima ementada deixa bem claro que, segundo a doutrina atual, ainda que após o recebimento da denúncia criminal, se extingue a punibilidade do contribuinte que realizar o pagamento integral do crédito tributário derivado de crime fiscal. Veja-se, contudo, o teor do referido voto:

[...]

⁸ “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:

[...]

XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

4. É de recordar que, na época – 1998 –, os efeitos penais do pagamento do tributo estavam regidos pelo disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/95, que previa a extinção da punibilidade mediante o pagamento, só quando fosse realizado até o recebimento da denúncia. Daí, não terem os impetrantes postulado desde logo a extinção da punibilidade, por falecer-lhe tal direito ao paciente, ao tempo da impetração.

5. Ocorre que, em 30 de maio do presente ano, veio a lume a Lei nº 10.684, a qual, no art. 9º, deu nova disciplina aos efeitos penais (do parcelamento e) do pagamento do tributo, nos casos dos crimes descritos 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 Código Penal:

“(omissis)”

6. A nova disciplina, evidentemente mais benéfica ao réu, retroage para alcançar o presente caso (art. 5º, XL, da Constituição Federal), impondo à Corte o dever de outorgar de ofício a ordem, nos termos do art. 61, caput, do Código de Processo Penal:

“Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício”.

7. Por tais razões, concedo habeas corpus de ofício, para declarar extinta a punibilidade do crime imputado ao paciente, em virtude do pagamento do tributo e acessórios na forma prevista pelo art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. (grifos do original)

Analisando o voto-vista acima explicitado, pondera com razão a doutrina da professora Heloisa Estellita (2003, p. 2-3), que, por sinal, foi utilizada quando da transcrição daquele, *in verbis*:

Uma leitura apressada, feita sob a ótica do antigo Refis, do novo § 2º do artigo 9º poderia levar à crença de se tratar de norma que faz referência ao momento final do parcelamento, ou seja, que o final do parcelamento, implicando em pagamento, levaria à extinção da punibilidade. Sim, o entendimento está correto, mas o dispositivo diz mais que isto. Em nosso entender, o dispositivo pode perfeitamente ser interpretado de forma a permitir que sempre que houver pagamento, independentemente de ser o momento final do parcelamento, extinta estará a punibilidade e, agora, sem limite temporal, isto é, sem que o recebimento da denúncia inviabilize o efeito jurídico-penal do pagamento do tributo.

Esta interpretação se assenta em dois fundamentos. Primeiro deles: na disciplina anterior (do Refis), o § 3º expressamente atrelava a extinção da punibilidade ao pagamento das parcelas do parcelamento, *verbis*: “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal” (grifamos). A nova disciplina é bem

diferente sob este aspecto, confira-se: “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” (art. 9º, § 2º). O segundo deles reside na questão da igualdade: se o agente pode, qualquer momento, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a mesma extinção deve atingir aquele que opta por, num só ato, pagar integralmente o débito.

Tal qual ocorre relativamente ao parcelamento, a nova disciplina dos efeitos jurídicos penais do pagamento, por ser mais benéfica, retroage atingindo todos os cidadãos que se encontrem nesta situação, não importando, igualmente, o estágio processual (art. 5º, XL, CF, art. 2º, CP). (grifos do original)

Após lavrado o citado voto, o Ministro Sepúlveda Pertence retificou o que havia proferido anteriormente, objetivando acompanhar o teor do expedido pelo eminente Ministro César Peluso, ocasião em que deferiu a ordem mandamental que à época se pleiteava. Tal ordem foi concedida por aquele Ministro, mas com a ressalva de que a nova sistemática que se impõe aos crimes fiscais faz com que o Direito Penal se ampare meramente em um caráter utilitarista da norma. Cite-se a conclusão da retificação do referido voto: “Assinalo, apenas, que a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal.”

Nesse ponto, impõe ressaltar que caso revestido o desfecho da demanda criminal em pagamento da exigência fiscal que a originou, relaxada estará à repressão do delito fiscal.

Com efeito, diverso não é o posicionamento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, no que concerne aos crimes contra a ordem previdenciária, conforme se verifica pela transcrição da seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. APLICAÇÃO DO ART. 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/2003. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

1. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento dos tributos extingue a punibilidade do crime tipificado no art. 168-A do Código Penal, por força do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, de eficácia retroativa por força do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal.

2. Recurso especial desprovido. (REsp n.º 950.648/PR, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, DJ 03.03.2008)

Por elucidativo, cabe mencionar que este mesmo Tribunal reconheceu a possibilidade da decretação da referida extinção, em sede do julgamento do Recurso Especial 942.769/MG,⁹ o qual teve grande repercussão nacional, atuando como par-

⁹ Segundo informações obtidas junto ao sítio do STJ. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200700465195&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 31 jul. 2011.

tes nesse feito o Marcos Valério Fernandes de Souza e Outros x Ministério Público Federal, conforme comprova o teor do desfecho da decisão da lavra do eminente Ministro Relator Hamilton Carvalhido:

In casu, dos documentos juntados autos depreende-se que os recorrentes efetuaram o pagamento integral das parcelas tributárias não recolhidas, tendo sido, inclusive, extinta a respectiva execução fiscal (fl. 968), sendo, pois, de rigor, a declaração de extinção da punibilidade.

Prejudicadas, por consequência, as questões trazidas nos recursos especiais.

Pelo exposto, declaro a extinção da punibilidade do crime tipificado no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, combinado com os artigos 29 e 71 do Código Penal, relativamente aos recorrentes Francisco Marcos Castilho Santos, Marcos Valério Fernandes e Rogério Livramento Mendes, com fundamento no artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.684/2003, julgando, por consequência, prejudicados os recursos especiais. (REsp nº 942.769/MG, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Sexta Turma, DJ 12.02.2008)

Ressalta-se que em de 27 de maio de 2009, foi publicada a Lei 11.941 (“REFIS da Crise”), trazendo importante disposição concernente à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e previdenciária, veja-se:

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.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

O referido dispositivo atende a posição adotada pela atual orientação jurisprudencial sobre o tema, no sentido de que consagra a extinção da punibilidade caso verificado o pagamento integral do crédito tributário, estendendo tal benefício às pessoas físicas dos responsáveis tributários, que sempre ocupam a figura de acusado em matéria penal-tributária.

Síntese conclusiva

Pelas razões expostas, chega-se às conclusões:

- a) o agente que visa suprimir ou reduzir tributos do erário, ao agir dolosamente, além de acarretar sérios danos ao cumprimento das atividades regulamentares da sociedade, descumpre o dever de solidariedade atrelado à ideia de contribuição apoiada na regra da capacidade contributiva;
- b) a inobservância das regras contidas na lei que define os crimes contra a ordem tributária, atrelado ao dever fundamental de recolher tributos, tem o fito de gerar a responsabilização criminal pelos créditos tributários usurpados



- ilicitamente pelo agente infrator, desde que observadas todas as garantias constitucionais, penais e tributárias inerentes ao delito sob exame;
- c) o sistema repressivo pátrio tem sido utilizado meramente com fins arrecadatórios, pois ao conceder infundáveis benefícios aos sonegadores fiscais, deixa-se de respeitar os princípios informadores da ordem penal-tributária estatal, vislumbrando, assim, intensa impunidade aos agentes que praticam condutas evasivas ao erário, haja vista que a possibilidade de autodenúncia com a devolução do valor suprimido ao fisco deveria ao máximo configurar hipótese de arrependimento posterior, conforme preceitua o art. 16 do Código Penal¹⁰;
- d) ao integrar o Direito Penal à ordem tributária, deve-se aplicá-lo a evitar situações que o instrumentaliza como simples veículo arrecadatório dos cofres públicos, pois ao permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, promove-se o aumento da reincidência dos delitos daquela natureza, uma vez que aqueles cidadãos têm a real convicção de que as suas liberdades dificilmente serão restringidas;
- e) observa-se, por fim, que no contexto em discussão tem-se movimentado toda a máquina judiciária, trazendo enormes custos ao Poder Público, sem que, muitas das vezes, haja qualquer necessidade, uma vez que acreditamos que existem outros meios para buscar a cobrança da exigência fiscal, como por exemplo, a instituída pela Lei n.º 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Tal legislação consubstancia-se, portanto, como meio legal à primar pela cobrança das exigências fiscais suprimidas ou reduzidas da Fazenda Pública.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 31 jul. 2011.

_____. 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. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 31 jul. 2011.

_____. 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. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 31 jul. 2011.

COSTA Júnior, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

¹⁰ “Art. 16 – Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.”





EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

ESTELLITA, Heloísa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10.684/03. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, set. 2003.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

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



