

## Crimes De Sonegação Fiscal

Gianpaolo Poggio Smanio

### **1. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO**

#### **1.1. Histórico – A extinção da punibilidade com o pagamento integral do débito antes do recebimento da denúncia**

A Lei n. 8.137/90 dispunha, no art. 14, que os crimes previstos em seus arts. 1.º a 3.º teriam extinta sua punibilidade quando o agente (contribuinte ou servidor público) promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia. Esse dispositivo legal foi revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91, deixando de ser, portanto, efeito do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia a extinção de punibilidade. Logicamente, em face do princípio da irretroatividade da lei penal mais severa (*lex gravior*), essa alteração não se aplicou aos fatos anteriores.

Ocorre que a Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 34, restaurou o preceito nos seguintes termos:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 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”.

Dessa maneira, a causa de extinção da punibilidade decorrente do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia foi restaurada, voltando a vigor em nosso ordenamento jurídico, em face do citado art. 34 da Lei n. 9.249/95.

Por se tratar de norma penal mais benigna, houve, portanto, sua retroatividade, nos termos do art. 5.º, XL, da Constituição Federal (CF), que consagra o princípio da

*retroatividade da lei mais benigna (lex mitior)*, atingindo os feitos em andamento, que tiveram, quando preenchidas as condições legais, qual seja o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, a decretação da extinção da punibilidade.

Ressalte-se, ainda, que a retroatividade da lei penal mais benigna atinge, também, a eficácia da coisa julgada. Dessa forma, caso alguém tenha pagado o tributo antes do recebimento da denúncia, sem gerar o efeito extintivo de punibilidade, em face da ausência de previsão legal à época do pagamento, a *lex mitior* retroagirá, mesmo que tenha sido posteriormente condenado.

## **1.2. A extinção da punibilidade com o pagamento integral do débito em qualquer fase do processo**

Com o advento da Lei n. 10.684/2003, que trata do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o legislador ordinário alterou o posicionamento tradicional de nosso ordenamento jurídico, passando a considerar que o pagamento integral do débito, mesmo após o recebimento da denúncia, é causa extintiva da punibilidade do autor do delito contra a ordem tributária.

Esta é a determinação constante do art. 9.º, § 2.º, da Lei n. 10.684/2003, nos seguintes termos:

“Art. 9.º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei n. 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.

[...]

§ 2.º 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 podemos verificar, o texto legal não faz qualquer menção ao recebimento da denúncia ou ao momento processual em que o pagamento pode ser efetuado para que ocorra a extinção da punibilidade. Daí a conclusão necessária de que, em qualquer fase do processo, o pagamento poderá ser feito e o seu efeito será a extinção da punibilidade.

Embora o texto legal mencione o pagamento por meio de pessoa jurídica, a solução deverá ser a mesma para o pagamento da pessoa física, por meio da utilização da interpretação extensiva da lei em análise.

Trata-se, mais uma vez, de lei posterior mais benéfica ao réu e, portanto, tem aplicação retroativa.

Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF), 1.<sup>a</sup> T., no *Habeas Corpus* (HC) n. 81.929/RJ, rel. para o acórdão Min. Cezar Peluso, j. em 16.12.2003, publicado no *Informativo STF* n. 334, com a seguinte ementa:

“AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9.<sup>o</sup> da Lei federal n. 10.684/03, cc. art. 5.<sup>o</sup>, 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”.

Importante questão a ser dirimida abrange o alcance do dispositivo legal em relação à espécie de tributo devido.

Como a referida lei federal não fez diferenciação entre os tributos para sua aplicação, entendemos ser aplicável a extinção da punibilidade, com o pagamento integral do débito, para todos eles, municipais, estaduais ou federais. A norma que trata da extinção da punibilidade é de natureza penal e não há que se questionar a competência federal para a sua edição, abrangendo processos na justiça federal ou estadual.

Ainda que o Município ou o Estado não disponha sobre o parcelamento dos respectivos débitos tributários (Refis), quando acontecer o pagamento integral do débito, ocorrerá a extinção da punibilidade, em qualquer fase do processo penal.

Concluimos, então, que o pagamento integral do tributo passou a ser causa de extinção da punibilidade, aplicável em qualquer fase do processo penal pelos crimes de sonegação fiscal.

## **2. O PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO (REFIS) E AS SUAS CONSEQÜÊNCIAS PENAIS**

### **2.1. Histórico**

Antes da legislação do Refis, muito se debatia a respeito do parcelamento do débito tributário e as suas conseqüências penais, havendo posições antagônicas tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Autores e acórdãos equiparavam o parcelamento ao pagamento do débito, propugnando pela extinção da punibilidade; outros entendiam que inexistiam conseqüências penais do parcelamento, uma vez que a legislação somente referia-se ao pagamento do tributo; por fim, outros ainda entendiam que deveria haver a suspensão da ação penal, aguardando o pagamento integral do débito tributário.

A discussão findou com a Lei n. 9.964/2000, na qual foi instituído o Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS). O ingresso no Refis significa que a pessoa jurídica faz jus a regime especial de consolidação e parcelamento de débitos fiscais.

No art. 15, a referida lei determina a *suspensão da pretensão punitiva* do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

Durante esse período de suspensão da pretensão punitiva, não corre a prescrição penal, *sendo o prazo prescricional igualmente suspenso* (art. 15, § 1.º, da Lei n. 9.964/2000).

A extinção da punibilidade ocorrerá quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive seus acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento (art. 15, § 3.º, da mesma lei).

A lei estende a solução supra-referida para os parcelamentos obtidos alternativamente ao ingresso no Refis pela pessoa jurídica, inclusive de débitos não tributários inscritos em dívida ativa (art. 15, § 2.º, II).

## **2.2. A situação atual do Refis**

Atualmente, está em vigor a Lei n. 10.684/2003 que alterou a legislação sobre o Refis, ampliando a proteção legal em seu art. 9.º. Abrangeu, primeiramente, na suspensão da pretensão punitiva não apenas os arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90 mas também os arts. 168-A (Apropriação Indébita Previdenciária) e 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária) do Código Penal (CP).

Além disso, o art. 9.º não exige que o Refis tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia penal para a obtenção da suspensão da pretensão punitiva, como fazia a Lei n. 9.964/2000, podendo ocorrer a suspensão em qualquer fase do processo.

O e. Tribunal Regional Federal (TRF) já firmou posição ao decidir:

“CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. 1. Dispõe o art. 9.º da lei n. 10.684, de 30/05/03, que ‘É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 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 do parcelamento’. 2. O benefício está ligado somente à obtenção do parcelamento, independentemente de ser ele anterior ou posterior ao recebimento da denúncia, diferentemente do que dispunha a Lei n. 9.964, de 10/04/2000 (art. 15), que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, bastando apenas que a parte interessada faça prova inequívoca da adesão ao Programa de Parcelamento Especial, isto é, da sua regularidade fiscal, o que não ocorre na espécie. 3. Denegação da ordem de *habeas corpus*” (TRF, 1.ª Região, 3.ª T., HC n. 01000392813/AC, rel. Des. Fed. Olindo Menezes, DJU de 6.8.2004, p. 43).

Foram mantidas pela Lei n. 10.684/2003 a suspensão da prescrição durante o período de suspensão da pretensão punitiva e a extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos, inclusive acessórios.

Tratando-se de extinção da punibilidade com o pagamento integral do débito, notamos que, a partir da Lei n. 10.684/2003, ela poderá ocorrer em qualquer fase do processo e não apenas antes do recebimento da denúncia. Como é lei mais benéfica ao réu, possui aplicação retroativa. Nesse sentido, firmou entendimento o STF, 1.<sup>a</sup> T., HC n. 81.929/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, j. em 16.12.2003, *Informativo STF* n. 334.

As conseqüências do Refis alcançam apenas os crimes previstos na lei, não produzindo efeitos para os crimes conexos. Assim, por exemplo, caso haja denúncia por quadrilha ou bando e sonegação fiscal, o ingresso do agente no programa do Refis causará a suspensão da pretensão punitiva apenas da sonegação fiscal, não atingindo o crime de quadrilha ou bando. Nesse sentido, também decidiu o STF, 1.<sup>a</sup> T., HC n. 84.223-2/RS, rel. Min. Eros Grau, *DJU* de 27.8.2004, p. 71.

### **3. A AUTONOMIA DA INSTÂNCIA PENAL**

Entendemos que as instâncias penal e administrativa são autônomas, não sendo necessário para a propositura da ação penal, ou mesmo para a instauração do inquérito policial, o prévio esgotamento da via administrativa. Ressalte-se que a apuração do débito fiscal, na instância administrativa, não constitui condição de procedibilidade da ação penal.

A lei penal descreve fatos típicos que são independentes e autônomos em relação aos fatos econômicos propriamente ditos. Da mesma maneira, a interposição de recurso na instância administrativa não afeta a jurisdição penal, de modo que impeça a persecução penal em juízo.

O oferecimento da denúncia, assim, dispensa esgotar a via administrativa, posto não ser essa pressuposta nem tampouco condição jurídica necessária para a atuação do Ministério Público.

O plenário do STF, entretanto, no julgamento do HC n. 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 10.12.2003 (*Informativos STF* n. 286, n. 326 e n. 333), por maioria de votos (vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto), alterou posicionamento anterior, decidindo que nos crimes referidos no art. 1.<sup>o</sup>, da Lei n. 8.137/90, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa.

A conseqüência desse posicionamento é que, enquanto pendente recurso administrativo, não há justa causa para o oferecimento da ação penal. A referida decisão do STF ainda impõe a suspensão da prescrição até o julgamento definitivo do processo administrativo.

### 3.1. A representação fiscal do art. 83 da Lei n. 9.430/96

Conforme o texto da Lei n. 9.430/96, a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público (MP) depois de proferida decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Evidentemente, a norma legal não instituiu condição processual de procedibilidade para a propositura da ação penal, por parte do MP, tratando-se a representação aludida de mera decorrência do direito de petição, no caso, para informar sobre eventual crime praticado.

A norma é voltada para a administração pública, mais especificamente para as autoridades e agentes fazendários, evitando-se a remessa de representação ao MP antes da solução administrativa, porém obrigando-a após o término dessa.

Assim, em face da autonomia e independência da instância penal, a lei em questão não impede qualquer investigação a ser realizada pela polícia judiciária, ou eventuais requisições do MP ou do Poder Judiciário e a propositura da ação penal correspondente.

Nesse sentido, o Plenário do STF decidiu que “o art. 83 da Lei n. 9.430/96 não criou condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário”, afirmando que “esse dispositivo rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes da área da administração federal devem encaminhar ao Ministério Público Federal expedientes contendo *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária descritos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90”, e, por fim, concluindo que “não está o Ministério Público impedido de agir antes da decisão final no procedimento administrativo”.

Como observou o Min. Néri da Silveira:

“é de observar, ademais, que, para promover a ação penal pública, *ut* art. 129, I, da Lei Magna da República, pode o MP proceder às averiguações cabíveis, requisitando informações e documentos para instruir seus procedimentos administrativos preparatórios da ação penal (CF, art. 129, VI), requisitando também diligências investigatórias e instauração de inquérito policial (CF, art. 129, VIII), o que à evidência, não se poderia obstar por norma legal, nem a isso conduz a inteligência da regra *legis* impugnada ao definir disciplina para os procedimentos da Administração Fazendária. Decerto, o art. 83 em foco quer que não aja a Administração desde logo, sem antes concluir o processo administrativo fiscal, mas essa conduta imposta às autoridades fiscais não impede a ação do MP, que, com apoio no art. 129 e seus incisos, da Constituição, poderá proceder, de forma ampla, na pesquisa da verdade, na averiguação de fatos e na promoção imediata da ação penal pública, sempre que assim entender configurado ilícito, inclusive no plano tributário. Não define o art. 83, da Lei n. 9.430/96, desse modo, condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo MP, que poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrada a instância administrativa, que é autônoma, iniciar a

instância penal, com a propositura da ação correspondente” (ADIn n. 1.571, plenário, rel. Min. Néri da Silveira, j. em 20.3.1997, *Informativo STF* n. 64, 2.4.1997).

No mesmo sentido: “A representação fiscal a que se refere o art. 83, da Lei n. 9.430/96, estabeleceu limites para os órgãos da administração fazendária, ao determinar que a remessa ao Ministério Público dos expedientes alusivos aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90, somente será feita após a conclusão do processo administrativo fiscal. Todavia, não restringiu o citado dispositivo legal a ação do Ministério Público (CF, art. 129, I)” (STF, 2.ª T., HC n. 75.723-5/SP, rel. Min. Carlos Velloso, *DJU* de 6.2.1998, seção I, p. 5).

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 1.571/DF, decidida em 10 de dezembro de 2003, o STF, por meio do rel. Min. Gilmar Mendes, por maioria de votos (vencidos os Ministros Carlos Britto e Ellen Gracie), julgou improcedente a ação ajuizada pelo Procurador-Geral da República contra o art. 83, *caput*, da Lei n. 9.430/96, por entender que a norma impugnada, sendo dirigida à autoridade fazendária, não impede a atuação do MP no tocante à propositura da ação penal.

Ocorre que, com a nova posição adotada pelo STF quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal, restaram apenas possibilidades investigativas ao MP enquanto não houver a decisão final na esfera administrativa.

Disponível em: [http://www.damasio.com.br/?page\\_name=art\\_050\\_2006&category\\_id=339](http://www.damasio.com.br/?page_name=art_050_2006&category_id=339)

Acesso em: 30 de agosto de 2007