

A reparação do dano nos crimes tributários

Jamile Garcia*

Histórico e Evolução no Direito Brasileiro:

A legislação tributária já sofreu e continua sofrendo inúmeras oscilações significativas quanto à precípua questão do tratamento dado aos crimes tributários e seu adentramento no âmbito penal.

Quanto à possibilidade de punição, passou por diversas fases, injetando leis, inclusive, com fundamentos divergentes quanto a isso, revogando-se uma após outra e alterando pensamentos, até mesmo dos Tribunais Superiores, desde a década de sessenta até hoje. A questão que tanto se discute diz respeito ao tratamento penal dado a crimes contra o erário, tornando o Direito Penal um mero “cobrador de tributos”, desvirtuando-o do Princípio da Intervenção Mínima e ultrapassando os limites do razoável, em prol de uma maior arrecadação, que, enfim, mostra-se como sua real finalidade. O interesse aqui em jogo é que o desvio das verbas públicas não venha a ocorrer em face de uma coerção monetária para com o contribuinte que, apesar de se ver compelido a pagar o tributo ou contribuição social devida, como consolo, recebe em troca benesses em forma de suspensão ou mesmo extinção da punibilidade pela devida colaboração. Esses benefícios se dão quando do pagamento integral do débito devido aos cofres públicos, em que se verifica a extinção da punibilidade hoje já decretada de ofício, ou o direito ao parcelamento do débito, onde se suspende a punibilidade do agente até que se cumpra a última parcela do acordo firmado com qualquer dos entes públicos. Porém, para que se chegasse a este entendimento o caminho foi bastante longo e tortuoso, começando pela edição de uma lei, que não tratava especificamente do tema, mas de grande relevância para a lei posterior, que enfrentou o tema apontando exatamente de que crime se tratava.

A Lei 4.137 de 16/07/1964, criminalizou condutas relativas ao fisco, tratando-as como apropriação indébita e, em seu art. 11, § 2º, trazia a questão da extinção da punibilidade acaso houvesse o recolhimento dos débitos existentes antes da decisão administrativa de primeira instância. Apesar de vasta a lei, a mesma já trazia consigo indícios das “benesses” concedidas acaso houvesse o pagamento do débito. Foi a Lei 4.729 de 14/07/1965, porém, que inovou a terminologia e deu origem ao crime de sonegação fiscal, em seu art. 2º, com intuito de prevenir as fraudes fiscais, concedendo a extinção da pretensão punitiva se o agente promovesse o recolhimento do tributo antes de ter início na esfera administrativa a ação fiscal, imputando, inclusive pena privativa de liberdade caso não ocorresse tal pagamento. Contudo, apesar de não revogar explicitamente a Lei 4.729/65, foi editada uma lei, muito mais abrangente, que não só alterou a terminologia como acrescentou outros tipos de crimes fiscais, em consonância com as necessidades daquele dado momento. Trata-se da

Lei 8.137 de 27/12/1990, que definiu os “crimes contra ordem tributária”, trazendo consigo penas de reclusão e detenção, bem como maior tempo de cumprimento das mesmas em comparação aos crimes previstos na Lei anterior, que se mostrava mais benevolente. O seu art. 14 trazia a extinção da punibilidade pelo pagamento referente aos crimes tributários por ela tratados, e assim prescrevia: “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Este dispositivo, entretanto, durou pouco tempo, haja vista a promulgação da Lei 8.383 de 30/12/1991, que em seu art. 98 revoga o art. 14 da Lei anterior e os demais diplomas legais referentes à extinção da punibilidade. “Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990”. Quatro anos depois volta a lei a mudar e, em 26/12/95, surge a Lei 9.249, reavivando o disposto no antigo art. 14 da Lei 8.137 quanto à possibilidade dos contribuintes extinguirem a pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes contra ordem tributária através do disposto em seu art. 34: “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, e na Lei 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 2000, é editada a Lei 9.964, sendo intitulada de REFIS, que trata de um programa de recuperação fiscal, com normas próprias, regulando o efeito do parcelamento do débito, para aqueles contribuintes (pessoas jurídicas) em mora com o fisco, em que instituiu uma causa de suspensão da pretensão punitiva nos crimes tributários para as empresas que aderissem ao programa antes do recebimento da denúncia. O seu art. 15, § 3º, dizia que quando ocorresse o pagamento da última prestação do acordo de parcelamento, estaria então extinta a punibilidade do agente, como assim se observa: No mesmo ano, o Código Penal sofre alterações, por força da Lei 9.983, que inseriu os art. 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), referentes à tutela da Previdência Social, surgindo, assim, novos efeitos para o pagamento ou confissão das contribuições devidas, uma vez ocorrendo uma das hipóteses mencionadas, e desde que antes do início da ação fiscal, extinta estaria a punibilidade do agente (art.168-A, § 2º e 337-A, §1º). Mais incisivamente, o art. 168-A, em seu § 3º, inciso I, prevê que se o agente efetua o pagamento após o início da ação fiscal, mas antes de oferecida à denúncia, e, sendo o mesmo primário e de bons antecedentes, poderia o juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente multa.

Porém, foi em 30/05/2003 que ocorreu uma grande modificação no que tange ao tratamento dado aos crimes tributários até então, haja vista uma mudança significativa e bastante radical, com a edição da Lei 10.684, denominada de PAES, ou REFIS II, para alguns doutrinadores, em que concede um novo tratamento aos referidos crimes, em seu art. 9º. Esse artigo permite uma maior facilidade para o pagamento dos débitos fiscais em mora, através do parcelamento, com a suspensão do crédito tributário e, posterior extinção,

quando do seu total adimplemento, sem, entretanto, determinar limite temporal para a suspensão da pretensão punitiva.

O art. 9º dispõe que: “Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 07 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”.

Entretanto, é no § 2º que se abre o leque ao abordar a questão da extinção da punibilidade sem fazer alusão ao tempo, quando do pagamento integral do débito, sobrelevando o Princípio da Retroatividade da Lei Penal, podendo, inclusive atingir qualquer um que se encontre nessa situação (art. 5º, XL, CF c/c art. 2º, CP) , in 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”.

Daí depreende-se que esse parágrafo não se limita aos casos de parcelamento autorizados pelo REFIS II, mas estende a extinção da pretensão punitiva pelo pagamento integral dos débitos também a outros crimes, de forma genérica (a qualquer regime de parcelamento), não importando se criado pela própria Lei 10.684 ou por outras, como se dava no REFIS I, sem imposição de qualquer limite temporal. Significa dizer que deferido o parcelamento, suspende-se a punibilidade até o total adimplemento do acordo. Pago o tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, seja todo o débito ou a última prestação do parcelamento, extingue-se a punibilidade. Portanto, mesmo após o recebimento da denúncia, ou mesmo da sentença condenatória não transitada em julgado, poderá ocorrer à extinção da pretensão punitiva do Estado para com o contribuinte que se torna adimplente com o fisco.

Tratamento legal no contexto atual:

O tratamento atualmente atribuído aos crimes contra ordem tributária ficou mesmo por conta da Lei 10.684, inclusive críticas não de ser feitas ainda em relação à constitucionalidade deste art. 9º, com a alegação de que o Direito Penal deve intervir minimamente na realidade social, tutelando bens de interesse relevante. No entanto, quando o Supremo Tribunal Federal se posiciona a favor do contribuinte que paga atrasado o tributo e mesmo assim é agraciado com a extinção da punibilidade, significa dizer que o verdadeiro objetivo do Direito Penal é coagir o agente, não melhorar a arrecadação estatal, como assim deveria ser. Então, ele ameaça privar a liberdade do contribuinte para que ocorra efetivamente o pagamento do débito fiscal, desconfigurando desta forma o Direito Penal no que diz respeito aos crimes tributários, tornando a conduta do agente aceitável. O que deveria ser feito através de uma ação fiscal, transforma-se em coação pessoal, quando invade a liberdade do agente, privando-a por dívida, o que é proibido constitucionalmente, ferindo também o Princípio da Proporcionalidade. Mas essa é uma posição minoritária, prevalecendo assim a atual norma (Lei 10.684) no que diz respeito à extinção da punibilidade. Da nova lei depreende-se que quanto às formas de adimplemento do débito recai dois efeitos, agora tratados separadamente e com nuances próprias, referentes do parcelamento e do pagamento sobre a punibilidade.

Quanto ao parcelamento entende-se que, incluindo-se em regime de parcelamento, qualquer que seja, não só o da lei, inclusive em qualquer esfera (seja estadual, federal ou municipal), suspensão está à pretensão punitiva pelo período correspondente ao referido acordo. Cessando-o, extingue-se a punibilidade. E assim se dá em quase todos os crimes tributários existentes no nosso ordenamento, conforme posição de Heloisa Estellita . Quanto ao pagamento, o disposto no § 2º do art. 9º dá a entender que ao fim do parcelamento, implicando em pagamento, ocorreria a extinção da punibilidade, porém implícito está o entendimento de que sempre que houver pagamento, independente de se tratar do momento final do parcelamento, extinta estará à pretensão punitiva do Estado e, agora, sem limite temporal . Isso se dá por uma questão meramente de igualdade de tratamento, pois quem pode o mais, pode o menos. Conforme entendimento de Carlos Kauffmann : “... Referida natureza ganhou incomensurável amparo pelo advento da Lei 10.684/03, que, prevendo a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, reforçou a função arrecadatória estatal com uma arma poderosíssima: possibilidade de efetivar o pagamento, a qualquer tempo, para livrar-se do processo criminal”. E ainda o ministro Sepúlveda Pertence em comentário : “A repressão penal nos crimes tributários é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”.

Portanto, hoje, por quaisquer das formas que se der o parcelamento, deve-se aplicar a Lei 10.684 para garantir a extinção da punibilidade. Ano passado, em 29/06/2006, foi editada uma MP (medida provisória) de n. 303/06 que “dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional de Seguro Social”, fazendo diversas menções ao REFIS e PAES, como assegura Heloísa Estellita, afirmando, inclusive, que esta MP criou uma nova modalidade de parcelamento, também chamada de “REFIS III”, prevendo que os débitos sujeitos ao Refis e ao Paes poderão, a critério do contribuinte, ser parcelados nas novas condições estabelecidas no art. 1º da MP. A MP só não faz referência aos efeitos penais dos parcelamentos, porque foi deixado a cargo da Lei 10.684, que segue sem alteração legislativa, atualmente pacífica no entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Recente Posição dos Tribunais Superiores: Conforme redação do art. 9º, principalmente em relação ao seu § 2º, houve um HC (habeas corpus), julgado pelo Ministro César Peluso, de nº 81.929/RJ, que confirmou o novo efeito dado pela Lei 10.684/03, quanto ao parcelamento e ao pagamento como forma de extinção da punibilidade nos crimes tributários. Inclusive, este julgado serviu como precedente a muitos outros, dentre os quais alguns serão citados mais adiante. "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. 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 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF) Portanto, esse art. 9º da Lei 10.684/03, além de revogar o art. 34 da Lei 9.249/95, ampliando tal disciplina, ainda retirou o caráter temporal para alcançar todos que se

encontravam em tal circunstância. Inclusive, válida é a citação de Heloísa Estellita, quando afirma: “... sempre que houver pagamento independentemente de ser o momento final do parcelamento extinta estará à punibilidade e, agora, sem limite temporal, isto é sem que o recebimento da denúncia inviabilize o pagamento integral do tributo” . O Princípio da Isonomia foi enaltecido no momento da edição deste referido artigo, graças a uma deficiência da norma anterior, devidamente corrigida pela nova lei. Assim sendo, hoje, a orientação do STF é no sentido de que: “O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário”. Para Estellita o entendimento do STF é, resumidamente, o seguinte: “a) quanto ao parcelamento, a partir do marcante voto do min. Eros Grau, entende-se que o disposto no art. 9º, caput e § 1º, aplica-se sempre que concedido um parcelamento pela autoridade tributaria, não importando o nome do parcelamento ou os tributos cujo débito foi parcelado (HC nº 85.452), orientação seguida nas duas Turmas (cfr. HC nº 83.936, min. Joaquim Barbosa); b) quanto ao pagamento, que o § 2º criou causa geral de extinção da punibilidade pelo pagamento, sem limite temporal, e que, sendo disciplina mais benéfica, retroage em favor do réu (HC nº 81.929, min. Cezar Peluso; RE nº 339.535, min. Sepúlveda Pertence; HC nº 83.936, min. Joaquim Barbosa)” .

Jurisprudências sobre o tema:

“EMENTA: SONEGAÇÃO FISCAL E FALSIFICAÇÃO DE SINAIS PÚBLICOS E VALE POSTAL. PRELIMINAR. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. Comprovado nos autos o parcelamento e regular pagamento do débito tributário junto à Fazenda Estadual, é impositiva a suspensão da ação penal. Ordem concedida de ofício, para suspender a ação penal enquanto houver o parcelamento do débito tributário devido à Fazenda Estadual. Inteligência do art. 9º, caput, da Lei 10.684/03, c/c Lei Complementar 104/2001, que alterou o art. 151 do Código Tributário Nacional.” (STF, 2ª Turma, HC 83.936/TO, rel. Min. Joaquim Barbosa).

“EMENTA: HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA.” (STF, 1ª Turma, HC 85.452/SP, rel. Min. Eros Grau).

Enquanto ao STJ, havia há algum tempo divergências quanto à posição do STF, entretanto, com o advento da Lei 10.684/03, que trouxe em seu art. 9º como forma de extinção da pretensão punitiva o parcelamento ou pagamento do débito devido, sem limite temporal, de forma genérica, e foi adotada pelo STF em seus julgados, assim também o fez o STJ, como se pode observar no HC 36.628/DF, in verbis:

“EMENTA: HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 10.684/03. PAGAMENTO DOS DÉBITOS

PREVIDENCIÁRIOS APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuição à Previdência Social descontadas dos salários dos empregados, ainda que posteriormente à denúncia e incabível o parcelamento, extingue a punibilidade do crime tipificado no artigo 168-A do Código Penal (Lei nº 10.684/03, art. 9º, § 2º). Precedentes do STF e do STJ. Ordem concedida”. (HC 36.628/DF. Min. Hamilton Carvalhido. Julgamento: 15/02/2005. DJ 13/06/2005. Votação Unânime. Sexta Turma do STJ).

* Estudante de Direito e Estagiária do setor jurídico da Polícia Militar da Bahia.

Disponível em:

<http://www.webartigos.com/articles/2350/1/a-reparaccedilatildeo-do-dano-nos-crimes-tributaacuterios/pagina1.html>

Acesso em: 29 maio 2008.