FACULDADE DE CIENCIAS JURIDICAS DE
PRESIDENTE PRUDENTE

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS DELITOS FISCAIS PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

JANAÍNA ANGÉLICA BRASIL

Presidente Prudente – SP
2006

FACULDADE DE CIENCIA JURIDICAS DE
PRESIDENTE PRUDENTE

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS DELITOS FISCAIS PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

JANAÍNA ANGÉLICA BRASIL

Trabalho monográfico apresentado no curso de Direito, como requisito parcial para sua conclusão.
Área de concentração: Ciência Jurídica

Orientador: Cláudio Ribeiro Lopes

Presidente Prudente – SP
2006

Janaína Angélica Brasil

Extinção da punibilidade nos delitos fiscais pelo pagamento do tributo

Trabalho apresentado e aprovado com conceito ___ em ____ de ____ de 2006, pela Banca Examinadora constituída por:

Cláudio Ribeiro Lopes

_____

Orientador:

_____

Banca Examinadora:

_____

Banca Examinadora:

UNOESTE
Presidente Prudente – SP
2006

"[...] Eis o meu segredo. É muito simples: só se vê bem com o coração. O essencial é invisível aos olhos [...] Tu te tornas eternamente responsável por aquilo que cativas [...]".

Antoine de Saint-Exupéry

(O Pequeno Príncipe)

BRASIL, Janaína Angélica. **Extinção da punibilidade nos delitos fiscais pelo pagamento do tributo**. 2006. 57 f. Monografia de Graduação, Universidade do Oeste Paulista – Unoeste, Presidente Prudente.

Orientador: Prof. Esp. Cláudio Ribeiro Lopes

RESUMO

A presente pesquisa, intitulada Extinção da punibilidade nos delitos fiscais pelo pagamento do tributo, será desenvolvida por meio do método lógico-dedutivo e tem como objetivo principal demonstrar que, conquanto se possa afirmar a necessidade de tutela penal fiscal enquanto bem jurídico de signo constitucional, por vezes, o próprio Estado renuncia à punição de condutas atentatórias ao bem jurídico, por razões de política criminal e que acarretam a suspensão ou extinção da punibilidade mediante comportamentos pós-delitivos positivos por parte dos agentes. Assim, a punibilidade, por se tratar de uma categoria extremamente permeável às razões político-criminais, não pode efetivamente compor a estrutura do delito, mas, nem por isso prescinde de importância à medida em que se nota que o pagamento do tributo devido pode contribuir para a satisfação de uma série de bens jurídicos num Estado promocional do bem estar comum.

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS DELITOS FISCAIS PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem a finalidade de auxiliar bacharéis de Direito, demais operadores jurídicos e a quem possa interessar no entendimento acerca dos delitos fiscais, ou seja, imprescindível importância da tipificação dos crimes fiscais, para a relevância da tutela penal da ordem tributária e para questões de política criminal e, como esta última trabalha a legislação em diversos períodos sobre a punição ou a abertura em relação a alguns momentos de punição, ou seja, "abrir mão", a supressão ou a extinção da punibilidade ou exclusão da punição, para alguns comportamentos, que, geralmente são chamados de comportamentos "pós-delitivos positivos". Via de regra, o comportamento pós-delitivo positivo previsto no artigo 16 do Código Penal (arrependimento posterior), não dá causa a nenhum tipo de perdão judicial ou extinção de punibilidade, mas somente redução de pena, sendo esta última, a regra.

Mas, porque o legislador em alguns momentos, principalmente na legislação especial e, também, em alguns momentos, no próprio código penal, usa o comportamento pós-delitivo positivo (que é a mesma coisa da reparação integral do dano) para extinguir a punibilidade?

Ora, isso é problema de política criminal, ou seja, na verdade, alguns operadores jurídicos vêm essa questão como utilização indevida do Direito Penal, simplesmente como meio de arrecadação de tributo.

Porém, deve – se, com cautela, observar que a partir do momento em que não se tem a tutela penal fiscal como um instrumento de reforço para fazer com que esse "dinheiro" volte ou entre nos cofres públicos, acaba por não ter o atendimento das demais funções do Estado, que é promover a vida, saúde, segurança pública, proteção meio ambiente, entre outras séries de contingências que o Estado precisa realizar em prol da sociedade, afinal não se vive simplesmente em um estado democrático de direito, mas, sim, em um Estado **Social e Democrático de Direito**. Vejamos bem, para cumprir a função social o Estado precisa em alguns momentos, lançar mão do direito penal na área fiscal para buscar o cumprimento fiscal de suas funções.

Em alguns momentos o Estado opta, por razões de política criminal, por permitir que a punibilidade seja extinta e que estes comportamentos pós-delitivos (como o pagamento do tributo), vão, na verdade, reverter em benefício do criminoso, porém, para extinguir a punibilidade deste, como sanção penal premial, ou melhor, um estímulo. Se o criminoso tiver um comportamento "x", o mesmo será beneficiando com a extinção da punibilidade, o que não é a regra do sistema. A regra do sistema é a diminuição de pena.

O máximo que se consegue com o comportamento pós-delitivo, isto é, depois de cometer o crime positivo, uma ação, haverá diminuição de pena e não extinção de punibilidade.

É impostergável a importância da tutela de alguns bens jurídicos, que não é o bem jurídico-fiscal, uma vez que não existe bem jurídico-fiscal propriamente dito.

Através desse bem jurídico, em tese, fiscal, protegem – se outros bens jurídicos, como saúde, segurança, meio ambiente, entre outros. Na verdade, o bem jurídico relacionado com os delitos fiscais é um bem jurídico "relacional" ou "funcional", ou seja, está em função de "alguma coisa". Esse bem jurídico não existe por si só, ao contrário da vida humana, que existe por si mesma.

2. DELITOS FISCAIS

2. 1. Conceito

O crime fiscal tem como ponto de partida a fraude de natureza tributária. Há quem discorde de tal pretensão conceitual e assuma uma postura, no qual, afirma, que a infração tributária, isto é, dívida de natureza tributária, não é crime. Assim, segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim[1] (*apud* RIOS, 1998, p. 21),

---

[1] FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial apud RÍOS, Rodrigo Sánchez. O Crime Fiscal. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 21.

“[...] devedor de tributos, qualquer que seja a hipótese, é devedor de dívida própria, o que torna inadmissível a pretendida criminalização da infração tributária”.

A doutrina tem observado que a definição do crime fiscal como sendo crime de resultado, posto que, a conduta delituosa que agride, diminui, ou ainda, traz prejuízos ao patrimônio público, por meio de práticas infracionais, ou qualquer meio fraudulento, não está vinculada apenas ao prisma do ilícito administrativo, mas, por ter o bem jurídico lesado, é de infinita relevância quanto à tutela penal, ou seja, merecedor de uma proteção normativa de caráter penal. Em todo caso, esta discussão está aberta a titulo doutrinário e jurisprudencial, sendo passível de crítica e que será assunto de abordagem mais profunda no decorrer da presente pesquisa.

É compreensível ainda que, havendo uma prática ilícita na esfera tributária, isso irá repercutir numa deficiência ao erário público e sendo assim, essa situação gera influências e consequências de âmbito penal. Para o operador do direito e conhecedor da ciência jurídica, é sabido que, por meio do erário público, que é uma vez arrecadado mediante contribuições tributárias, que se estabelece a ordem social, isto é, as contribuições financiam benefícios sociais, educacionais e de moradia, contribuições estas que também serão revestidas em segurança e entre outras questões de cunho social. Destarte, é mister observar a manifestação das razões de política criminal no que tange, questões quanto os delitos fiscais.

Quanto aos crimes fiscais ou crimes tributários, há rol de conduta que podem constituir crime contra a ordem tributária, nos artigos 1º e 2º da Lei nº 137, de 27 de dezembro de 1990:

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2° 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.

2. 2. Origem

A ordem tributária fiscal é reconhecida nos artigos 145 e 169 da Constituição Federal.

Certas regras e princípios informam a atividade tributária do Estado e conforme Luiz Regis Prado[2] "[...] proporcionam o ingresso dos recursos necessários para atender seus gastos, no caso de não serem suficientes os auferidos de sua receita patrimonial estatal".

A obtenção de receita é feita através da instituição tributária, mediante impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, uma vez que tem como mister satisfazer às necessidades sociais e "[...] atender aos encargos públicos do orçamento".[3]

Todos os recursos arrecadados, em tese, se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e Social de direito, com a finalidade de proporcional uma vida mais digna a sociedade e esses fins são o equilíbrio e a estabilidade econômica e na sequência, o bem estar da comunidade.

A origem está na caracterização do crime fiscal, ou seja, uma vez consumado o delito, deveria ser encontrados no interior do direito penal, critérios para normatização daquela conduta e não só dentro de critérios fiscais.

---

[2] PRADO, Luiz Regis. Direito penal econômico. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 400.

[3] PRADO, Luiz Regis, op. cit., p. 401.

Os tributos, conforme Luiz Regis Prado[4], “[...] são frutos do poder do Estado, o que não significa arbitrário, já que esse poder encontra – se limitado e só pode ser exercido em conformidade com os ditames constitucionais”.

Observou – se que a relação tributária não é uma mera relação de poder, mas uma relação jurídica, tendo em vista, que está vinculada às exigências dos contribuintes e do Estado, mediante lei.

Porém , há quem procure desviar – se do pagamento de tributos com base nos meios ilícitos e fraudulentos, caracterizando assim, a origem dos delitos fiscais, com base na conduta ilegal do contribuinte que de alguma forma eximir – se de prestar sua parcela de contribuição.

2. 3. Histórico

Em virtude do surgimento dos delitos fiscais, ou seja, a preocupação da doutrina, dos operadores do direito e dos legisladores sempre existiu, a fim de reprimir de forma comedida as condutas desviantes dos que de alguma forma buscam desobrigar – se do pagamento de tributo na prática de crime fiscal.

No diapasão, com o advento do código criminal do Império, de 1830, se previu a criminalização do contrabando e do descaminho dos crimes contra o tesouro público e propriedade pública.

---

[4] Idem, op. cit., p. 403.

Seguindo, o código penal republicano, de 1890, completou a disciplina do delito previstos no código criminal imperial, disciplinado quanto aos crimes contra a Fazenda Pública e do contrabando.

Em sete de dezembro de 1940, código penal, não tratou sobre a evasão fiscal, onde previu apenas sobre o contrabando e descaminho, com fulcro no artigo 334.

Com a política transformada e passando por mudanças fortes do Estado, este passa a intervir em setores, no qual tinha por finalidade demandar recursos para o cumprimento de novos interesses sociais, buscando propiciar valores, tais como, dignidade, liberdade e igualdade e o exercício efetivo dos direitos fundamentais e o desenvolvimento da personalidade.

Nessa sistemática, Luiz Regis Prado[5], esclarece que:

> A preocupação com a evasão cresce e se percebe a necessidade de uma tipificação específica para a matéria, com o escopo de prevenir e reprimir as condutas que objetivem a supressão ou redução dos recursos necessários para a consecução desses objetivos.

Assim, surgiu a Lei nº. 4.357/1965, que previu o crime de apropriação indébita pelo não recolhimento, no prazo de 90 (noventa) dias do término no prazo legal, do imposto de renda retido na fonte:

---

[5] Idem, op. cit., p. 405.

> Do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, e do valor dos impostos do selo recebido de terceiros, pelos estabelecimentos sujeitos aos regimes de verba especial.

Em seguida, promulgou – se a Lei nº. 4.729/1965, que trouxe a conceituação de crime de sonegação fiscal e dispôs sobre condutas que se enquadram ao tipo prescrito.

Em 27 de dezembro de 1990, veio a lume a Lei nº. 8.137/1990, que definiu os crimes contra a ordem tributária e as penas, no qual revogou a Lei nº. 4.729/1965. Como se não bastasse, deu nova redação aos parágrafos do artigo 334 do código penal, no que tange aos crimes de contrabando e descaminho.

3. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

3. 1 Conceito

Com a prática do crime, surge de imediato, a punibilidade, ou seja, significa que o Estado tem em seu poder o *jus puniendi*, abrindo assim, a possibilidade de exercer o direito de punir, de aplicar uma sanção ao agente do delito.

Segundo Flávio Augusto Monteiro de Barros, "a punibilidade surge com a prática do delito, antes mesmo da instauração do inquérito policial ou da ação penal"[6].

---

[6] BARROS, Flávio Augusto Monteiro de. Direito Penal. Parte Geral, vol. I. São Paulo: Editora Saraiva, 2003, p. 578.

Porém é impostergável a apreciação do conceito de crime e a singela noção de sua estrutura, uma vez que a análise do crime faz necessária a existência de elementos de sua estrutura, como fato típico, ou seja, fato regulado pela norma penal, que tipifique aquela conduta como sendo crime ou delito, antijuridicidade, e culpabilidade. A punibilidade no caso é apenas consequência do delito, ou seja, efeito do crime, segundo a doutrina moderna e por sua vez, a pena não é elemento do crime.

Neste sentido, Érika Mendes de Carvalho[7] define a punibilidade como "uma categoria meramente circunstancial e alheia no conceito de delito, o qual, do ponto de vista que aqui se defende, não agasalha em suas categorias considerações referentes aos fins da pena".

Entretanto, mesmo existindo crime, tendo em vista que a extinção da punibilidade não exclui o crime, mas implica na renúncia, pelo Estado, do exercício do direito de punir, por entender que não deva impor sua pena, o artigo 107 do Código Penal, elenca as causas de extinção da punibilidade. Então, veja-se:

> Extingue – se a punibilidade:
>
> I – pela morte do agente;
>
> II – pela anistia, graça ou indulto;

[7] CARVALHO, Érika Mendes de. Punibilidade e fins da pena. Ciências Penais – Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais, São Paulo, RT, 2005, n. 3. p. 127-128.

III - pela retroatividade de lei que não mais considere o fato como criminoso;

IV – pela prescrição, decadência ou perempção;

V – pela renuncia 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 Lei nº. 11.106/2005);

VIII – (Revogado pela Lei nº. 11.106/2005);

IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

O artigo 107 do código penal, que elenca as hipóteses de extinção da punibilidade, também foi afetado pela Lei 11.106/2005, tendo seus incisos VII e VIII sendo revogados.

O inciso VII previa a extinção da punibilidade do agente no momento em que esse viesse a se casar com a vítima, sendo que eram abrangidos os crimes do artigo 213 ao 221, com a exceção dos qualificados pelo resultado. Por sua vez, o inciso VIII estabelecia a mesma consequência em caso de casamento da vítima com terceiro, nos mesmas hipóteses do inciso anterior, excluindo-se os crimes praticados com violência real ou grave ameaça, desde que ela não requeresse o prosseguimento do inquérito policial ou da ação penal no prazo de 60 dias a contar da celebração.

Essas modalidades de extinção da pena encontravam apoio no possível caráter reparatório do crime proporcionado pelo casamento, quando se

tratava do inciso VII; e na proteção do novo núcleo familiar a vítima venha constituir, concedendo-lhe a privacidade necessária, no caso do inciso VIII.

Porém, a permanência de tais hipóteses de extinção não seria justificada, pois se tratando de caso de ação penal privada, já há a previsão do perdão por parte da vítima, e ao se tratar de ação penal pública, fica clara a maior reprovabilidade da conduta do agente, não sendo merecedor ele, da extinção da punibilidade pelo casamento, tendo em vista que não só a vítima deve ser protegida, mas a sociedade como um todo.

Conforme Monteiro de Barros[8], "as causas de extinção da punibilidade podem atingir a pretensão punitiva ou a pretensão executória, conforme ocorra antes ou depois do trânsito em julgado da sentença penal condenatória". Dessa forma a pretensão punitiva é o direto de punir do Estado, o *jus puniendi*, já anteriormente mencionado, e a pretensão executória é o direito de punir do Estado, ou seja, o direito de exigir que o agente do crime, cumpra a pena determinada na sentença.

Entretanto, as causas de extinção da punibilidade não podem ser confundidas com as causas que extinguem o crime ou mesmo com as causas de isenção de pena.

3. 2. Fundamento

---

[8] Idem, op. cit., p. 580.

O fundamento legal está previsto no artigo 107 do Código Penal, onde tem como elenco o rol de causas que extingue a punibilidade, *in verbis*:

> Extingue – se a punibilidade:
>
> I – pela morte do agente;
>
> II – pela anistia, graça ou indulto;
>
> III - pela retroatividade de lei que não mais considere o fato como criminoso;
>
> IV – pela prescrição, decadência ou perempção;
>
> V – pela renuncia 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 Lei nº. 11.106/2005);
>
> VIII – (Revogado pela Lei nº. 11.106/2005);
>
> IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Este rol de causas de extinção da punibilidade, não é taxativo. Causas extintivas da punibilidade encontram – se previstas em diversos outros dispositivos, tais como, os que serão vistos logo a seguir no Capítulo 3, que trata da extinção da punibilidade dos delitos fiscais, assunto da presente pesquisa.

3. 3. Consequências jurídicas

Como já dito anteriormente, a extinção da punibilidade, não faz o delito desaparecer; elimina apenas a aplicação da pena.

Uma vez reconhecida a extinção da punibilidade pelo juiz, em qualquer fase processual, será cumprida de ofício, com fulcro no artigo 61, *caput*, do código de processo penal.

Porém, conforme Flávio Augusto Monteiro de Barros[9] pondera:

> A extinção da punibilidade tem o condão de provocar o desaparecimento do crime. Tal se dá com a *abolitio criminis* e a anistia, cujos efeitos arrasadores rescindem até mesmo eventual sentença condenatória.

Assim, a *abolitio criminis* é grosso modo, quando uma nova lei em vigor, prever que o fato praticado pelo agente deixa de ser criminoso. Já na anistia, segundo Flávio Augusto Monteiro de Barros[10], "[...] por ficção legal, devido ao seu efeito retroativo provoca uma *atipicidade temporária do fato,* razão pela qual opera – se a exclusão do crime".

---

[9] Idem, op. cit., p. 578.

[10] Idem, ibidem, p. 578.

Destarte, a consequência da extinção da punibilidade, está em não haver mais o interesse de punir do Estado, ou seja, a consequência jurídica atinge o próprio direito do Estado em punir aquele que praticou um crime.

4. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS DELITOS FISCAIS

4. 1. Noções históricas

O ponto de partida acerca da extinção da punibilidade pode ser encontrado no Decreto nº. 48.959/60, Regulamento Geral da Previdência Social que previa a extinção da punibilidade, uma vez realizado o pagamento do débito até 30 (trinta) dias após a autuação fiscal.

Em seguida, foi publicada a Lei nº. 7.357/64, que criminalizou não repasse do IR (imposto de renda) retido, e já previa extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Em sequência, a Lei nº. 4.729/65 previa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, até o início da ação fiscal, desde que não se tratasse de contribuições previdenciárias recolhidas dos empregados, tendo esse dispositivo revogado pela Lei nº. 8.212/91, onde proibiu o parcelamento referente aos empregados, conforme artigo 38, § 1º, que veda o parcelamento das contribuições sociais descontadas dos empregados, dos domésticos, dos trabalhadores avulsos e etc.

Assim, a Lei nº. 5.498/68 previu o parcelamento do débito, com extinção da punibilidade mediante o pagamento pontual da 1ª parcela apenas, No entanto não previa a suspensão do processo e do prazo prescricional. Este dispositivo foi revogado pela Lei nº. 6.910/81.

Posteriormente a Lei nº. 8.137/90 trouxe o rol dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as ralações de consumo. No artigo 14 da lei abordada, previu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que realizado até o recebimento da denúncia. Esta lei ainda exigia a representação fiscal para início da ação penal. Tal dispositivo também foi revogado, no caso, pela Lei nº. 8.383/91.

A Lei 9.249/95, em seu artigo 34, repristinou o artigo 14 da citada lei, prevendo a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, de forma integral, até antes do recebimento da denúncia.

Dessa forma, a Lei nº. 9.964/00 retomou o parcelamento do débito de forma diferenciada da Lei nº. 5.498/68, no qual, destinava – se à suspensão da pretensão punitiva e do prazo prescricional durante o período em que o agente incluído no parcelamento, tenha aderido a este, antes do recebimento da denúncia. Assim, a extinção da punibilidade só poderia acontecer com o pagamento integral dos débitos referentes aos tributos passíveis de crime fiscal e consagrou categoricamente que, para que ocorra tal benefício, a condição exigida era de a adesão ao PAES (Refis I), fosse efetivada até antes do recebimento da denúncia criminal. Esta Lei ainda revogou expressamente o artigo 95 da Lei nº. 8.212/91 e ainda previu hipóteses divergentes para extinção da punibilidade (artigo 168-A e 337-A, do Código Penal).

Neste sentido, Heloisa Estellita Salomão[11], que diz:

> A Lei nº. 9.983/00 alterou o Código Penal inserindo novas condutas delitivas dirigidas, segundo o texto legal, estão a 'apropriação indébita previdenciária', definida no novel art. 168-A e a 'sonegação de contribuição indébita' previdenciária, inserida também no novel art. 337-A.

O legislador, para cada uma das figuras, instituiu novos efeitos para o pagamento e/ou confissão da contribuição devida, segundo Heloisa Estellita Salomão[12]. Desta forma, "*se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações*

---

[11] SALOMÃO, Heloisa Estellita. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e nos "crimes previdenciários". Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 101, abril/2001, p. 15.

[12] Idem, op. cit., p. 15.

devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal", estará extinta a punibilidade do crime descrito no artigo 168-A. No entanto, "*se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores, presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal"*, estará também extinta a punibilidade do crime previsto no artigo 337-A. Ou seja, no primeiro caso exige – se o pagamento e no segundo caso não.

Com a promulgação da Lei nº. 10.684/03, que instituiu o PAES (Refis II), possibilitou nos moldes da lei anterior a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição penal durante o período em que a pessoa estivesse incluída no regime de parcelamento, ou seja, prevê a extinção da punibilidade com o pagamento integral ou parcial, a qualquer tempo. Não menciona o limite máximo para a adesão, sendo uma norma mais benéfica ao agente.

Para finalizar, foi editada Medida Provisória nº. 303/2006, instituindo o REFIS III, que não trata de matéria penal, não havendo alteração acerca da extinção da punibilidade em relação à Lei nº. 10.684/03 ou ainda às hipóteses dos artigos 168-A, § 2º e 337-A, § 1º do Código Penal.

Em suma, a lei que trata da extinção da punibilidade dos delitos fiscais atualmente é a Lei nº. 10.684/03, mais conhecida como PAES (Refis II).

4. 2. Hipóteses

Inicialmente cabe relembrar que o crime de sonegação fiscal foi definido na Lei nº. 4.729, de 14 de Julho de 1965 (previa a extinção da punibilidade até o início da ação fiscal). A partir da promulgação da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, todos aqueles comportamentos considerados crimes de sonegação fiscal passaram a receber a denominação de crimes contra a ordem tributária. Destarte, os crimes contra a ordem tributária (outrora denominados crimes de sonegação fiscais) são tipificados na Lei nº. 8.137/1990.

O crime de apropriação indébita previdenciária foi definido inicialmente na Lei nº. 4.357, de 16 de julho de 1964 (criminalizou o não repasse do Imposto de Renda). A Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, definia o crime de apropriação indébita previdenciária. A partir da promulgação da Lei nº. 9.983, de 14 de julho de 2000 (extingue a punibilidade até o início da ação fiscal), contudo, o crime foi tipificado no artigo 168-A e 337-A do código penal brasileiro, mantendo a mesma denominação.

Atualmente, portanto, tem - se que o crime de sonegação fiscal, hoje denominado crime contra a ordem tributária está definido na Lei nº. 8.137/1990 e o crime de apropriação indébita previdenciária está previsto no artigo 168-A do código penal.

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária (sonegação fiscal) era disciplinada pelo artigo 14 da Lei nº. 8.137/1990 que determinava que o pagamento do débito tributário feito antes do recebimento da denúncia criminal era causa excludente da punibilidade, mas foi revogado pelo art. 98 da Lei nº. 8.383/1991. O art. 34 da Lei nº 249/1995 repristinou o artigo 14 da Lei nº. 8.137/1990, contudo, voltou a admitir a mencionada extinção da punibilidade.

Quanto à extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, o § 2º, do artigo 168-A do código penal determina que, *in verbis*:

> 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.

Neste diapasão, é importante observar que o autor de um crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal) poderia ter extinta a sua punibilidade, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia. Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento do débito fiscal até o início da ação fiscal.

Ocorre que a partir da promulgação da Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003 (REFEIS II), a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, in verbis:

> É suspensa à pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos. 168-A e 337-A 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.

> § 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.

Frise-se que o dispositivo legal supracitado não faz qualquer menção ao recebimento da denúncia, silenciando, igualmente, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequente extinção da punibilidade.

Neste sentido, aquele contribuinte que cometeu qualquer um dos crimes acima mencionados poderá ver sua punibilidade extinta, desde que ultime o pagamento do tributo devido, mesmo que seja após o recebimento da denúncia. Assim sendo, a Lei nº. 10. 684/2003 prevê a extinção da punibilidade com o pagamento integral, a qualquer tempo. Não menciona o limite máximo para a adesão. Logo, esta lei é mais benéfica ao criminoso, por razões de política criminal.

Já é sabido que nada consta sobre delitos fiscais no código penal de 1940, mas fala sobre evasão ilícita de tributos:

> Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.

Porém, com o Decreto nº. 48.959/1960 que aprova o Regulamento Geral da Previdência Social estabeleceu o pagamento do débito até 30 dias após a autuação fiscal e, por conseguinte a Lei nº. 4.357/64 criminalizou o não repasse do IR e já previa no corpo normativo, a extinção da punibilidade nos delitos fiscais.

A partir da evolução do histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, são colocados em relevo aspectos de direito intertemporal que surgiram com o advento da Lei nº. 8.137/90, que é o principal elemento do conjunto de leis e regulamentos que visam reprimir a evasão tributária.

Com fulcro no artigo 337 – A do Código Penal conceitua crime de sonegação de contribuição previdenciária a circunstância em que:

> Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciário e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
>
> I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;
>
> II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;
>
> III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:
>
> Pena – de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

Ou seja, o §1º do referido dispositivo legal, prevê a possibilidade de extinção da punibilidade, caso em que, no §2º do mesmo artigo, preconiza casos de perdão judicial e aplicação exclusiva de multa.

Destarte, Damásio Evangelista de Jesus[13] esclarece que ao julgador se apresenta três situações opcionais:

1º) declaração de extinção da punibilidade (§ 1º), atendidas certas condições, *antes do início da ação fiscal*, que se dá com a notificação do lançamento do tributo;

2º) aplicação do perdão judicial (§ 2º, 1º parte), presentes determinadas circunstâncias;

3°) imposição exclusiva da pena de multa, satisfeitos os mesmos requisitos (§ 2º, 2ª parte).

Assim, veja – se:

§1º. É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e prestas as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

---

[13] JESUS, Damásio Evangelista de. Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 95, outubro/2000, p. 5.

> §2º. 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 – VETADO;
>
> 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.

No caso do §2º é caso de perdão judicial e aplicação exclusiva da pena de multa esteja o agente revestido de primariedade e bons antecedentes, é de suma importância que o valor das contribuições devidas e acessórios seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Contudo, ambos os parágrafos apresentam causas e efeitos diversos. Por exemplo, se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à Previdência Social, antes do início da ação fiscal, extingue – se a punibilidade, independente de ser o agente primário ou de bons antecedentes ou ainda o valor do dano material que seja maior ou menor que R$ 1.000,00, ou seja, extinção da punibilidade será concedida ao sujeito se este praticar conduta com previsão legal anterior ao início da ação fiscal. Uma vez, que se o agente é primário, de bons antecedentes e o valor das contribuições devidas não ultrapassa R$ 1.000,00, como o mínimo estabelecido para o ajuizamento da ação fiscal, o juiz concede o perdão judicial, ou seja, livra o agente

da pena ou aplica só e exclusivamente a pena de multa. É claro que nesta segunda situação, o autor não declarando nem confessando as contribuições sonegadas ou reduzidas antes do início da ação fiscal, não se extinguirá a punibilidade, ou seja, neste segundo exemplo, o autor não fica dependente de nenhuma conduta ou comportamento seu. Basta que sua circunstância pessoal seja *primário e de bons antecedentes* e que o valor da contribuição não seja *superior a R$ 1.000,00*. Dessa forma, caberá ao juiz optar pelo perdão judicial ou então, somente a aplicação da pena de multa com fulcro no § 2º do artigo 337 – A do código penal.

Porém, não se pode deixar de fazer uma alusão à tese da Súmula 18 do STJ[14], que estabelece que a sentença que aplica o perdão judicial é declaratória da extinção da punibilidade. Ou seja, conforme Damásio Evangelista de Jesus[15], esta afirmação não subsiste a nenhum efeito condenatório, constituindo jurisprudência amplamente dominante. Assim sendo, não haverá diferença, quanto aos efeitos entre a aplicação do § 1º, que trata da extinção da punibilidade e do § 2º, 1º parte, que prevê ao perdão judicial. Ou seja, ambos têm respaldo na tese da referida súmula, o que faz refletir que levam à extinção da pretensão punitiva.

Contudo, há que se observar que se o agente que deva contribuições no valor inferior ou igual a R$ 1.000,00, seja o autor primário e de bons antecedentes, nunca irá confessá – las, declará – las ou inda prestar informações à

---

[14] Súmula 18 do STJ: A sentença concessiva de perdão judicial é declaratória de extinção da punibilidade, não subsistindo qualquer efeito condenatório.

[15] Idem, op. cit., p. 5.

Previdência Social, pois sabe, mesmo que o processo criminal chegue à fase da sentença, esta, aplicado o perdão judicial de fulcro com a tese sumular, não será condenatória a sentença, sendo assim, favorecido pela declaração da extinção da punibilidade.

Em 10 de abril de 2000, foi instituído o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS I, promulgada a Lei nº. 9.964/200, que em seu artigo 1º objetivou a:

> Promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive de valores retidos.

Antes de qualquer coisa, é importante ressaltar, que a Lei nº. 9.964/2000 teve vigência temporária.

Ocorre que, a pessoa jurídica que viesse a ingressar no Programa de Recuperação Fiscal, faria jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o artigo 1º da referida lei com fulcro no artigo 2º, *in verbis*:

"O ingresso no Refis dar – se – à por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º."

Dessa forma, faz – se necessário observar que a Lei em estudo, como traz benefícios, também está revestida de malefícios. Ou seja, no artigo 15, *caput,* se oferece a suspensão da pretensão punitiva do crime como um dos benefícios:

> É suspensa à pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos. 1º e 2º da Lei nº. 8137 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.

A redução da multa como outro benefício previsto no artigo 2º, § 9º da lei:

"*Ao disposto neste artigo aplica – se a redução da multa a que se refere o art. 60 da Lei nº. 8.383, de 30 de dezembro de 1991."*

O que diz artigo 60 da Lei nº 8.383/1991:

> Será concedida redução de 40% (quarenta por cento) da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação.
>
> §1º Havendo impugnação tempestiva, redução será de 20% (vinte por cento), se o parcelamento for requerido dentro de 30 (trinta) dias da ciência da decisão da primeira instância.
>
> §2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeito.

E ainda, a lei em estudo, proporciona a cobrança de uma menor taxa de juros, conforme artigo 2º, §4º, I, *in verbis*:

> O débito consolidado na forma desse artigo:
>
> Independentemente da data de formalização da opção, sujeita – se – à, a partir de março de 2000, a juros correspondentes à variação mensal da taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, vedada a imposição de qualquer outro acréscimo.

Quantos aos malefícios dessa lei, podem - se mencionar sobre as condições para ingressar no Refis, que aparentam legalidade e constitucionalidade duvidosa, segundo Delmanto[16]. Dessa forma tem - se no artigo 3º da Lei, a opção pelo REFIS sujeita a pessoa jurídica a:

> I – confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º;
>
> II – autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data de opção pelo Refis;
>
> III – acompanhamento fiscal específico, como fornecimento periódico, em meio magnético, de dados, inclusive os indiciários de receitas;
>
> IV – aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas;
>
> V – cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e para como ITR;

---

[16] DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. O Refis pela Lei n. 9.964/00 e os Crimes Tributários. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 91, junho/2000, p. 8.

> VI – pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem assim dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000.

Ou seja, além dessas exigências que tornou o programa pouco aceito, a homologação da opção pelo REFIS I implicava em outros gravames para o contribuinte. Em todo caso, o legislador criou, nos artigos 12 e 13 da Lei 9.964/2000, uma alternativa para as empresas que desejassem parcelar seus débitos perante o fisco, mas não quisessem se sujeitar ao Programa de Recuperação Fiscal, conforme o mesmo autor[17].

Ambos os artigos proporcionam o parcelamento de débitos tributários, conforme artigo 12 da lei e não tributários com fulcro no artigo 13 da mesma lei em até 60 (sessenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, desde que observadas as condições do programa. Vejam - se as alternativas para quem não quisesse se sujeitar ao Refis:

> Alternativamente ao ingresso no Refis, a pessoa jurídica poderá optar pelo parcelamento, em até 60 (sessenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, dos débitos referidos no art. 1º, observadas todas as demais regras aplicáveis àquele programa.
>
> Os débitos não tributários inscritos em dívida ativa, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, poderão ser parcelados em até 60 (sessenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, perante a Procuradoria-Geral da

---

[17] Idem, op. cit., p. 8.

> Fazenda Nacional, observadas as demais regras aplicáveis ao parcelamento de que trata o art. 12.

Destarte, é de se lembrar que a suspensão da pretensão punitiva só poderá ter êxito, se houver inclusão no Refis ou a opção de parcelamento dos artigos 12 e 13 antes do recebimento da denúncia criminal, conforme artigo 15, *caput* e §2º, II da Lei 9.964/2000 onde estendeu a referida suspensão da pretensão punitiva e da prescrição:

> É suspensa à pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos. 1º e 2º da Lei nº. 8137 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.
>
> §2º O disposto neste artigo, aplica – se, também:
>
> I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pele Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;
>
> II – aos parcelamentos referidos nos artigos. 12 e13.

O legislador estabelece também que a prescrição criminal não ocorre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. No entanto, conforme posicionamento de Fabio Machado de Almeida Delmanto[18], "a nosso ver, portanto, não tem aplicação a suspensão da prescrição prevista no §1º do art. 15, tratando –

---

[18] Idem, op. cit., p. 9.

se de dispositivo inconstitucional.” Ou seja, tal dispositivo está eivado de inconstitucionalidade:

> É suspensa à pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos. 1º e 2º da Lei nº. 8137 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.
>
> §1º A prescrição criminal não ocorre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Na sequência, o legislador estabelece no §3º do artigo 15 nova causa extintiva da punibilidade dos crimes referidos no artigo 15 da Lei 9.964/2000, isto é, artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990 e artigo 95 da Lei nº. 8.212/1991:

> 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 antes do recebimento da denúncia criminal.

O artigo 1º da Lei 8.137/1990 diz:

> Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
>
> I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

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

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

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

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

Parágrafo Único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza infração prevista no inciso V.

Artigo 2º da Lei 8.137/1990 diz:

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 órgãos ou entidades de desenvolvimento;
>
> V – utilizar ou divulgar propaganda de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informações contábeis diversas daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda pública.
>
> Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Dessa forma, o § 3º do artigo 15 da Lei 9.964/2000, veio dizer que efetuado o pagamento integral dos débitos que tiverem sido objeto de parcelamento antes do recebimento da denúncia, teria extinta a punibilidade. Assim, afirma Fabio Machado de Almeida Delmanto[19] "[...] estando a punibilidade já suspensa com o parcelamento, e o seu pagamento integral só poderia mesmo levar à extinção da punibilidade".

Este dispositivo não se confunde com o artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995, em que diz, *in verbis*:

> Extingue – se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº. 8.167/1990, e na Lei nº. 4.729/1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

---

[19] Idem, op. cit., p. 9.

Contudo, na opinião do Fábio Machado de Almeida Delmanto[20]:

> O art. 34 da Lei nº. 9.249/1995, que prevê como causa extintiva da punibilidade a "promoção do pagamento", que, a nosso ver, se configura com o simples acordo de parcelamento realizado entre o Fisco e o contribuinte, independente do pagamento integral do débito.

Porém, enquanto vigente a Lei nº. 9.964/2000 frise – se que fora uma lei específica, direcionada às pessoas jurídicas que fizeram opção ao REFIS I e de caráter temporário, ou seja, de vigência temporária, uma vez que a opção só pôde ocorrer até o último dia do mês de Abril de 2000. No que tange o artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995, além de mais abrangente, ainda encontra - se em vigor, ou seja, não há que se falar em revogação parcial, muito menos, em revogação total do referido dispositivo, pois o artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995 não foi tacitamente revogado, nem parcialmente, uma vez que o artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil dispõe:

> Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.
>
> §1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.
>
> §2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

---

[20] Idem, ibidem, p. 9.

A Lei nº. 9.964/2000 não deu causa a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 2º da lei de introdução ao código civil, tendo em vista, que não houve revogação expressa do artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995, e nem mesmo o artigo 15 da Lei nº. 9.964/2000 é incompatível com o artigo 34 e não regula inteiramente a matéria de que trata este dispositivo.

Lei temporária, nos termos de Luiz Regis Prado[21], "[...] a lei temporária prevê formalmente o período de tempo de sua vigência, ou seja, delimita de antemão o lapso temporal em que estará em vigor". Segundo Flávio Augusto Monteiro de Barros[22], "temporária é a lei promulgada para ter vigor somente dentro de certo período, previamente fixado pelo legislador". Destarte, a Lei nº. 9.964/2000 no que tange a opção pelo REFIS I, ou pelo parcelamento "alternativo", só pode ser formalizada até o último dia do mês de abril do ano de 2000, momento em que tal lei perdeu sua vigência.

Como já é sabido, com o parcelamento pelo REFIS I ou parcelamento alternativo previsto nos artigos 12 e 13, que teve vigência temporária, e específica para o REFIS I, e somente poderia se beneficiar com o artigo 15 da lei as pessoas jurídicas, ou seja, pessoas físicas por elas responsáveis, que tiveram optado pelo programa até o último dia 28 de abril de 2000, e tinha também suspensa a pretensão punitiva do Estado, não podendo nem sequer ser iniciada ação penal contra o contribuinte.

---

[21] PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro, vol. 1: parte geral: artigos. 1º a 120. 3. ed. rev., atual. e ampli. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 163.

[22] Idem, op. cit., p. 65.

Assim, segundo Delmanto[23], "sob pena de inadmissível violação de dispositivo constitucional (art. 5º, XL), não poderá ocorrer, como dissemos, a suspensão do curso do prazo prescricional prevista no citado art. 15, §1º".

Acerca da suspensão da pretensão punitiva do Estado, foi prevista nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990 e no artigo 95 da Lei nº. 8.212/1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS I, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. Assim, afirma este autor[24], que "é de se lembrar que a referida suspensão da pretensão punitiva só poderá ocorrer se a inclusão no REFIS I ou a opção pelos parcelamentos dos artigos 12 e 13 se der antes do recebimento da denúncia criminal [...]", (art. 15, *caput, I* e § 2º, II). Ainda, para este mesmo autor[25], "[...] não tem aplicação a suspensão da prescrição prevista no §1º do art. 15, tratando – se de dispositivo inconstitucional".

Ainda no âmbito da inconstitucionalidade, comenta Luiz Henrique Pinheiro Bittencourt[26], "o princípio da supremacia requer que todas as situações jurídicas se conformem com os princípios e preceitos da Constituição". A quem

---

[23] Idem, op. cit., p. 10.

[24] Idem, ibidem, p. 9.

[25] Idem, ibidem, p.9.

[26] BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. Da retroatividade dos dispositivos penais da lei nº 9.964/2000, que instituiu o programa de recuperação fiscal - REFIS. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 101, abril/2001, p.9.

mencione que a lei não é clara, no que tange às denúncias anteriormente à vigência da Lei nº. 9.964/2000 não tinha o contribuinte o direito a extinção da punibilidade se optante pelo REFIS I.

Na perspectiva deste trabalho tem o contribuinte direito a extinção da punibilidade, uma vez que, se não fosse aplicado o artigo 5º, inciso XL da Constituição Federal "*a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o ré*u", o dispositivo da Lei nº. 9.964/2000 estaria eivado parcialmente de inconstitucionalidade, pois, esta lei está presente norma penal benéfica aplicável aos casos pretéritos. Assim, Luiz Henrique Pinheiro Bittencourt[27] afirma que:

> Dessa forma, para mantermos a constitucionalidade do art. 15, da lei em estudo, devemos dar – lhe uma interpretação conforme o texto constitucional, atendendo, assim, aos anseios do legislador que, por constituir uma massa heterogenia, muitas vezes lhe falta técnica jurídica na elaboração legislativa.

Ainda o mesmo autor[28] finaliza dizendo que:

> "Assim, a melhor maneira que vislumbramos para não confrontarmos a Carta Magna é estendermos a aplicação de texto legal aos já denunciados, possibilitando aos que optaram pelo REFIS a extinção da punibilidade se efetuarem o integral pagamento de seus débitos, como manda a lei".

---

[27] Idem, op. cit., p.9.

[28] Idem, ibidem, p.9.

A suspensão da pretensão punitiva do Estado é outro forte argumento para a retroatividade da lei benéfica uma vez que o espírito da lei em impor a suspensão da pretensão punitiva era possibilitar aos que optaram pelo REFIS I a exclusão da punibilidade. Porém o legislador não fez menção aos contribuintes já denunciados, como um lapso de memória do criador da lei.

A Lei 9.964/2000, como sendo mais benéfica, ou seja, sem excluir o ilícito penal, é mais favorável ao réu, *lex mitior*, deveria ter sido aplicada ao caso do artigo 2º, parágrafo único, do código penal, *in verbis*:

> A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica – se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

Destarte, o artigo 15 da Lei nº. 9.964/2000 deveria ser aplicado aos denunciados anteriormente a sua vigência, em respeito aos princípios da justiça, da supremacia constitucional, da isonomia e ao princípio da retroatividade da lei mais benéfica das normas penais, previstos no artigo 5º, inciso XL da constituição federal e artigo 2º, parágrafo único, do código penal.

4. 3. Situação atual (Lei 10.684/2003, art. 9º e § 2º)

O artigo 9º, da Lei nº. 10.684/2003 possibilita que o contribuinte acusado do cometimento de um crime fiscal, possa requerer a extinção de sua punibilidade, desde que efetue o pagamento do tributo devido de forma integral.

“§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, inclusive acessórios”.

Neste sentido, seja o parcelamento habitual ou um especial (REFIS I, Paes (ou Refis II) e Refis III (ou parcelamento especial)), o contribuinte poderá ver-se livre da repercussão penal de sua inadimplência.

A extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento de débitos relativos de tributos, é regida no pórtico do artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995 e Leis nº 9.983/2000 e 9.964/2000. Estas leis traziam a exigência temporal, ou seja, antes do recebimento da denúncia para surtissem seus efeitos.

Portanto, para tentar resolver questões sobre a matéria, foi promulgada a Lei nº. 10.684/2003, mais conhecida como REFIS II, com fim de garantir a extinção e a suspensão da pretensão punitiva como o pagamento integral do débito ou ao menos seu parcelamento a qualquer tempo, ou melhor, em qualquer fase do processo desde que haja respectivamente as condições acimadas.

Hoje é pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça, de que, deva se aplicar a lei a todo e qualquer crime tributário, inclusive no caso das contribuições previdenciárias, sendo fator preponderante apenas a efetivação do pagamento integral, ou ao menos parcelamento do débito objeto da ação penal, no que tange a extinção e suspensão da punibilidade prevista no artigo 9º, *caput*, da Lei nº. 10.684/2003.

Ainda, no prisma dos benefícios que a referida lei proporciona ao contribuinte, vale lembrar que sua aplicação também tem caráter retroativo, uma vez que, o inciso XL do artigo 5º da Magna Carta de 1988, prevê, *in verbis:*

"A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu".

No mesmo espírito o parágrafo único do artigo 2° do Código Penal, dispõe, *in verbis:*

"A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica – se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado".

Conforme Délio Lins e Silva Júnior[29]:

> Ao excluir o limite temporal "antes do recebimento da denúncia", para suspender, ou mesmo excluir, a punibilidade do agente nos crimes nela previstos, criou um favorecimento para aqueles acusados, ou mesmo condenados.

Entende – se que ocorre irretroatividade as suspensão do prazo prescricional prevista no parágrafo primeiro da Lei nº. 10.684/2003 por ser mais prejudicial ao acusado:

"A prescrição criminal não ocorre durante o período de suspensão da pretensão punitiva".

---

[29] SILVA JÚNIOR, Délio Lins e. A irretroatividade da suspensão do prazo prescricional prevista no parágrafo primeiro da lei n. 10.684/03 por ser prejudicial ao acusado. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 13, n. 154, setembro/2005, p. 4.

Para Délio Lins e Silva Júnior[30], "[...] lógica é a assertiva de que não pode o §1º, da Lei nº. 10.684/2003, retroagir para que seja aplicado aos casos em que a conduta delituosa se deu em momento anterior à sua vigência".

Por outro prisma, o *caput* do artigo 9º é passível de retroação, porém não do parágrafo primeiro da Lei do REFIS II. Assim, para Délio Lins e Silva Júnior[31] que:

> Se o Presidente da República possui o poder de veto de parágrafos e até mesmo incisos de uma mesma lei que lhe é levada a sanção e se o legislador pode criar uma lei e separá–la em artigos, incisos e parágrafos, com a mesma propriedade pode o magistrado aplicar apenas os artigos, parágrafos ou incisos que lhe pereceram apropriados frente ao princípio da legalidade.

Refis III (Medida Provisória nº. 303, de 29 de junho de 2006) O Refis III é um parcelamento especial criado pela Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006. Em síntese, dispõe sobre novo parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao

---

[30] Idem, op. cit., p. 4.

[31] Idem, op. cit., p 4.

Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e nada trata de matéria penal. Assim, o que prevalece é a Lei nº. 10.684/2003.

Ressalte-se que o Refis III veda expressamente o parcelamento dos débitos relativos a impostos e contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS. Neste sentido, portanto, para extinguir a punibilidade dos crimes fiscais e tributários, o contribuinte só terá a possibilidade de quitar à vista os débitos em referência.

Cabe frisar que, nos termos da fundamentação supracitada, o simples parcelamento da dívida fiscal no Refis III acarretará também a suspensão do processo criminal até o final pagamento. Comprovando o contribuinte que quitou sua dívida, outrora parcelada, com o fisco, poderá requerer ainda a extinção da punibilidade e consequentemente do feito, em decorrência da quitação da dívida.

5. Conclusão

Os delitos fiscais têm esse conceito, que a extinção de punibilidade funciona assim e que nos delitos fiscais, por razões de políticas criminais, se chega a um momento (atualidade - século XXI) a conclusão que, pelo menos por hora, é importante possibilitar que o delinquente fiscal tenha um tratamento penal diferencial com a extinção da punibilidade pelo comportamento pós-delitivo positivo, desde que se faça a fim de saldar todo o débito fiscal, sempre com a ideia de que isso existe, porque o Estado não é meramente democrático de direito, aliás, é social e democrático de direito. Por esta

> razão o Estado tem uma preocupação maior com essa punição. Se o Estado não fosse social e democrático de direito, simplesmente a extinção da punição não atingiria seu fim almejado.
>
> A presente pesquisa teve por finalidade, esclarecer que a extinção da punibilidade é forma de estímulo para o agente com o pagamento do tributo, independente se o histórico de leis que trazem esse benefício retrate questões burocráticas como o pagamento da dívida tributária antes ou depois da denúncia, ou ainda, se o pagamento é realizado integralmente ou por meio parcelamento.
>
> É de suma importância ressaltar, que a extinção da punibilidade traz galgada em suas feições aspetos estritamente de razões de política criminal.

Tem - se por definição de crime, fato típico, ilícito e culpável. Esta construção faz com que haja o crime sob o aspecto analítico. Porém, há um problema de imposição da pena, pois se houver a conclusão que o agente praticou um fato típico que não esteja encoberto por nenhuma excludente de ilicitude, e que ele é culpado, nem por isso ele deixará de ter praticado esse fato. No entanto, haverá um problema de imposição da pena.

Agora, tendo - se tipicidade, ilicitude e culpabilidade, haverá um crime perfeito. E o que fazer com imposição da pena?

Precisa - se de uma categoria a parte chamada punibilidade. O que seria essa Punibilidade? Ou melhor, dizendo, o que temos na punibilidade? O que leva colocar na categoria da punibilidade a imposição da Pena?

Algumas coisas vão acontecer na punibilidade que podem gerar ou o afastamento da pena ou a diminuição da pena ou realmente a aplicação da pena. Destarte, na punibilidade surgem as razões de política criminal. Essa política criminal não pode estar dentro da estrutura do crime (fato típico, ilícito e culpável), posto que tenha característica volátil e que oscila constantemente, acabe por interferir na estrutura do crime, mas na punibilidade a política criminal se amolda.

A título de exemplo, para a política criminal em alguns momentos o contribuinte infrator (sonegador), se não pagar o tributo, aquele não precisa ser punido, porém isso não quer dizer que o contribuinte não cometera um crime; assim será afastada a punição extinguindo a punibilidade.

Em alguns momentos o legislador entende que não é necessário que alguém que praticou crime fiscal venha a ser punido. Se o agente pagar o tributo até um determinado momento ou a qualquer momento, extingue – se a punibilidade. Porém, isso não ocorre sempre. Isso oscila. Há época que esse benefício existe e outras em que o legislador entende que tenha que banir o benefício, com uma lei nova que revogue a possibilidade de extinção da punibilidade nos delitos fiscais. E há momentos em que há diminuição da pena em vez da extinção da punibilidade, tendo em vista que o agente do delito fiscal confessou ou prestou declarações e informações ao fisco quanto ao crime fiscal cometido. Isso não é atenuante genérica e, sim, lei específica que, por razões de política criminal foi criada para atenuar a pena de quem se declarar culpado (óbvio que por ter se declarado culpado, terá que preencher uma nova declaração retificadora e pagar o tributo). Só que, isso tudo não é constante. Existem momentos em que o Estado preconiza essa atenuante e em outros momentos decide que não há mais isso. Logo se levássemos em

consideração as razões de política criminal (o interesse do Estado de arrecadar mais para reverter em segurança e saúde), primeiramente, o Estado criminaliza a conduta, depois parte para uma ideia, que, embora considerar crime, possibilitar que a pena não seja imposta, por essas razões de política criminal.

Ou seja, em determinadas épocas se a lei que trata de crime fiscal extingue a punibilidade, o agente que praticou delito fiscal e que assumiu comportamento previsto em lei que o beneficie com extinção da punibilidade, como por exemplo, se o agente do deito fiscal pagar o tributo, o autor do crime não irá preso e não pode nem mesmo ser processado. Assim, essa postura do Estado com relação ao agente do crime fiscal, quanto ao estímulo para quitar seu débito perante o fisco, somente interfere na categoria punibilidade, nunca na estrutura do crime (fato típico, ilícito mais culpável). Isso significa que não é sempre que alguém comete um crime, que este alguém será punido. Ou seja, na atualidade, a pessoa que comete crime fiscal, uma vez descoberta, é processada, e por consequência procura defender – se e com conhecimento jurídico, faz uso da Lei 10. 684/2003 (REFIS II), sabido que, aderindo ao parcelamento do Programa de Recuperação Fiscal, não poderá ela sofrer processo criminal (apresentação do termo de parcelamento na petição). Uma vez, na petição, apresentado o termo de parcelamento, o processo criminal é suspenso, a prescrição criminal é suspensa e fica a obrigação da pessoa cumprir o parcelamento. Ao término do parcelamento, extingue - se a punibilidade pelo cumprimento do parcelamento, ou seja, porque pagou o débito perante o fisco.

Desde 1990 aos dias de hoje, surgiram diversas leis que tratavam da extinção da punibilidade com o pagamento, através do parcelamento. E, em alguns

momentos, essas leis condicionaram que a pessoa que realizasse o pagamento e se beneficiasse com a extinção da punibilidade, com o pagamento, antes da denúncia e em outros momentos, antes da Ação Fiscal (procedimento fiscal) ser iniciada. Geralmente estes crimes são descobertos quando o fiscal vai exercer sua função fiscalizadora. Dessa, forma, uma vez descoberto e ainda estiver vigendo a lei que beneficia o criminoso com a extinção da punibilidade, com o pagamento antes da denúncia, apenas atenuaria a pena com uma espécie de “arrependimento posterior”, porque os crimes fiscais são cometidos sem violência ao grave ameaça à pessoa. Então o artigo 16 do Código Penal, diz que, no caso de arrependimento posterior, há diminuição de pena. Porém, existem momentos em que o Estado viu esse benefício, como sendo pouco, e oferece ao agente a extinção da punibilidade se este pagar o tributo ou se parcelar o débito e cumprir o parcelamento em dia. Tudo por razões de política criminal e recaem na punibilidade. Vai-se punir ou não, ou ainda, punir mais ou menos, não tem tanta relevância, mas que fique na punibilidade, para não gerar insegurança jurídica.

Entende-se que a lei vigente 10.684/2003 (REFIS II) não é muito correta; se a ideia do Estado é meramente de arrecadação dos tributos e possibilitar que seja extinta a punibilidade a qualquer momento, porém, sob o prisma, que essa postura legislativa seja possível desde que, seja por uma única vez para não permitir que o agente do crime fiscal (sonegador) continue praticando o crime e beneficiando–se.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROS, Flávio Augusto Monteiro de. **Direito penal**: parte geral, v.1. 3. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 2003.

BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. **Da retroatividade dos dispositivos penais da lei nº 9.964/00, que instituiu o programa de recuperação fiscal – REFIS**. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 101, abril/2001.

CARVALHO, Érika Mendes de. **Punibilidade e fins da pena.** Ciências Penais – Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais, São Paulo, RT, 2005, n. 3.

DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. **O refis instituído pela lei nº 9.964/00 e os crimes tributários**. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 91, junho/2000.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial**. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 95, outubro/2000.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal:** parte geral arts. 1º a 120, v. 1 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária e sistema previdenciário. São Paulo: RT, 2004.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal**: parte geral arts. 1º a 120, v. 1. 3. ed., rev., atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal:** reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro. São Paulo: SAFE, 1998.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e nos "crimes previdenciários**. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 8, n. 101, abril/2001.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários**. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 14, n. 165, agosto/2006.

SILVA JÚNIOR, Délio Lins. **A irretroatividade da suspensão do prazo prescricional prevista no parágrafo primeiro da lei nº 10.684/03 por ser prejudicial ao acusado.** Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, ano 13, n. 154, setembro/2005.

Conteúdo Jurídico