

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

*Nestor Eduardo Araruna Santiago**

RESUMO

Abordagem sobre a extinção da punibilidade nos crimes tributários. Sonegação fiscal. Breve histórico da legislação que cuida da extinção da punibilidade nos crimes tributários. Atual tratamento do tema no Brasil em razão do Programa de Recuperação Fiscal de Créditos Tributários (REFIS II ou PAES). Utilitarismo penal. Parcelamento do débito e extinção da punibilidade. Suspensão do prazo prescricional e da ação penal. Princípio da isonomia e extinção da punibilidade em razão do agente (pessoa física e pessoa jurídica) e do crime praticado (descaminho e sonegação de contribuição previdenciária). Extinção da punibilidade e devido processo legal. Juizados especiais criminais e extinção da punibilidade nos crimes tributários.

PALAVRAS-CHAVE

Extinção da punibilidade. Crimes tributários. Pagamento. Parcelamento. Isonomia. Utilitarismo penal.

O Código Penal pátrio prevê, em seu art. 107, diversas causas de extinção da punibilidade; entretanto, tal numeração não é exaustiva, aparcendo, de forma eventual, na parte especial do mesmo Código.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários não é assunto novo. A primeira legislação que trata dos referidos crimes, que é a Lei n. 4.729/65, previu norma extintiva da punibilidade pelo pagamento no art. 2º: “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”. Essa regra foi modificada parcialmente em 1967, com a edição do Decreto-Lei n. 157, que em seu art. 18 possibilitou a extinção da punibilidade pelo pagamento feito logo após o julgamento da autoridade administrativa de primeira instância, determinando ao contribuinte, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa no processo administrativo-fiscal.

* Doutor em Direito Tributário (FD/UFGM). Mestre e Especialista em Ciências Penais (FD/UFGM). Professor de Graduação e Pós-Graduação. Professor 40 horas do Curso de Direito da Faculdade Christus (Fortaleza-CE). Advogado criminalista. (e-mail: nestorsantiago@bol.com.br)

Por muitos anos prevaleceu a regra acima exposta, até que a Lei n. 8.137/90, em seu art. 14, previu: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Por sua vez, a Lei n. 8.383/91 revogou expressamente o art. 14 da Lei n. 8.137/90 e, assim, até a promulgação da Lei n. 9.249/95, não havia possibilidade de extinção da punibilidade de crimes tributários pelo pagamento de tributo, devendo o agente se socorrer do instituto disposto no art. 16 do Código Penal, que é o arrependimento posterior, como causa de diminuição de pena, ou do art. 65, III, “b”, também do Código Penal, que prevê o ressarcimento do dano como atenuante genérica.¹

A Lei n. 8.383/91 previu, em seu 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”.

A Lei n. 9.964/00, que criou o Programa de Recuperação Fiscal de créditos tributários do Governo Federal, conhecido como “novo REFIS”, “REFIS II” ou “PAES”, previu, no art. 15, a extinção da punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 “quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal”. Criou, ainda, os crimes de apropriação indébita de contribuição previdenciária, em substituição ao art. 95 da Lei n. 8.212/91, e o de sonegação de contribuição previdenciária, prevendo, em ambos os crimes, a possibilidade de extinção da punibilidade. No caso da apropriação indébita, estaria extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declarasse, confessasse e efetuasse o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e prestasse as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. No caso da sonegação previdenciária, estaria extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declarasse e confessasse as contribuições, importâncias ou valores e prestasse as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

A nova Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003, traz à lume considerações sobre os institutos do pagamento e do parcelamento nos crimes contra a ordem tributária. Não é essa a sua função primordial, vez que foi editada para os fins do PAES. O seu art. 9º faz menção expressa à extinção da punibilidade nos crimes tributários:

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º 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.

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

§ 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.

A primeira das inovações trazidas é a possibilidade do pagamento ou do parcelamento do crédito tributário e conseqüente extinção de punibilidade *em qualquer momento da ação penal*, e não somente até o recebimento da denúncia, o que traz regra benéfica para os crimes tributários identificados no *caput*, devendo, dessa forma, retroagir, em atenção ao disposto no art. 5º, XL, da Constituição Federal e do art. 2º, parágrafo único, do Código Penal. Aliás, o fato de a denúncia ter sido erigida como momento máximo processual para extinção da punibilidade não encontra apoio em nenhuma regra científica, não passando de mero critério legislativo. Nesse sentido já se decidiu:

Omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias – Pagamento após o recebimento da denúncia – Superveniência de diploma legal mais favorável ao réu – Art. 9º da Lei n. 10.684/2003 – Extinção da punibilidade.

Tratando-se de superveniência de diploma legal mais favorável ao réu (*novatio legis in melius*), pois a antiga legislação não previa a extinção da punibilidade se o pagamento ocorresse após o recebimento da denúncia, deve-se entender-lhe tal benefício, em observância ao princípio da retroatividade da lei mais benéfica.

O Supremo Tribunal Federal decidiu a respeito da extinção da punibilidade com base na *lex mitior*:

Ação penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. *Habeas corpus* concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei Federal 10.684/2003, c/c 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.

Outra inovação refere-se ao parcelamento do crédito tributário, colocando ponto final na celeuma doutrinária e jurisprudencial referente ao ca-

ráter extintivo ou não da punibilidade pelo deferimento do pedido de parcelamento. A disciplina legal é clara: havendo inclusão no regime de parcelamento, suspende-se a pretensão punitiva estatal, e durante o período de suspensão da pretensão punitiva suspende-se também a prescrição criminal, mantendo-se a coerência do ordenamento jurídico e evitando casos de impunidade, como no exemplo em que o cidadão adere ao REFIS, paga a primeira parcela e permanece inadimplente com relação às demais. Nesse caso, a ação penal retoma seu curso.

Também do Tribunal Federal da 4ª Região provém decisão nesse sentido:

Direito Penal – Crime contra a ordem tributária – Lei 8.137/90 – Art. 1º – Parcelamento do débito em data posterior ao advento do REFIS – Art. 34 da Lei 9.249/95 – Extinção da pretensão punitiva – Interpretação sistemática das leis penais que regulam a matéria – Cumprimento integral do acordo – Decisão mantida.

1. O entendimento jurisprudencial majoritário no sentido de que o mero parcelamento do débito tributário autoriza a aplicação do benefício previsto no art. 34 da Lei n. 9.249/95 não merece mais prevalecer.

2. Após a edição da Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000, instituindo o REFIS, além da recente Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003, estabelecendo a replantagem do aludido Programa, revela-se cristalina a intenção do legislador de somente extinguir a punibilidade dos crimes tributários com o pagamento integral do débito, e não com o simples parcelamento que enseja apenas a suspensão do processo bem como da prescrição.

3. *Entendimento contrário significa prestigiar a impunidade, estimulando comportamento irresponsável do devedor que, frente à orientação dos Tribunais, pode aderir ao parcelamento e, logo em seguida, interromper o adimplemento das prestações, visando unicamente evitar os efeitos da ação penal.*

4. *O Magistrado, no exercício do seu mister, deve sopesar os efeitos jurídicos e sociais de sua decisão. Impõe-se, numa visão conjunta do sistema legal, evitar o esvaziamento do conteúdo das regras, sendo indispensável perscrutar a verdadeira mens legis, adequando o caso concreto ao conteúdo e espírito da norma.*

5. Na espécie, concedido o parcelamento antes da denúncia, porém quitado integralmente *a posteriori*, fica mantida, por fundamento diverso, a decisão extintiva da punibilidade.

Assim, cai por terra a tese esposada pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça de que o parcelamento seria equivalente a uma novação de dívida, e, portanto, a pagamento. Segundo o STJ, se houvesse inadimplência do parcelamento, a dívida seria cobrada na forma da Lei de

Execução Fiscal, uma vez extinta a punibilidade pelo “pagamento” equiparado ao parcelamento.

O que parece injustificável é que tais efeitos acima descritos somente serão estendidos ao agente que tenha alguma relação com pessoa jurídica. A pessoa física, que também pode aderir ao REFIS (art. 1º, § 3º, III), mesmo se tiver cometido um dos crimes tributários relacionados no *caput* do artigo, não poderá beneficiar-se da suspensão da pretensão punitiva, da suspensão da prescrição penal e nem do pagamento em qualquer momento da ação penal, submetendo-se à disciplina mais rigorosa do art. 34 da Lei n. 9.249/95, o que é de todo inadmissível, por ser violador do princípio da retroatividade da *lex mitior* penal, consagrado na Constituição Federal (CF).

Não fosse o bastante, tal raciocínio é lesivo ao princípio da isonomia (art. 5º, II, CF; art. 150, II, CF) e, por conseqüência, do devido processo legal penal tributário, o que leva a crer que a expressão “pessoa jurídica relacionada com o agente” disse menos do que deveria dizer, cabendo, *in casu*, o uso da interpretação extensiva para alcançar também as pessoas físicas que tenham cometido os crimes tributários previstos no *caput* do artigo ora em comento.

Outro argumento referente à aplicação do princípio da isonomia diz respeito ao pagamento como forma extintiva da punibilidade, que não se aplica somente àqueles que se encontram vinculados ao Programa de Recuperação Fiscal. Ou seja, qualquer agente incluído ou não no programa de parcelamento de créditos tributários do Governo pode se beneficiar da regra exposta no § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/03.

É cabível também comentário sobre o rol dos crimes tributários previstos no *caput* do art. 9º da Lei n. 10.684/03. Utilizando o mesmo argumento acima, isto é, com base no princípio da isonomia como corolário do *due process of law*, torna-se inadmissível, sob qualquer hipótese, a omissão com relação ao crime de descaminho, previsto no art. 334 do Código Penal, e o crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337A do mesmo *codex*.⁵

É injustificável, do ponto de vista do *due process of law*, que, cometido crime de descaminho e pago o tributo devido ou haja o perdimento do bem em favor da União, não seja extinta a punibilidade, ao passo que se o pagamento do tributo for referente a algum daqueles crimes previstos no *caput* do art. 9º da Lei n. 10.684/03 a punibilidade será extinta.

Não há razões, nem legais nem lógicas, que sustentem tamanha diferenciação processual em relação a casos rigorosamente iguais, tendo em vista a equivalência dos bens jurídicos tutelados pelas normas penais supracitadas, em prejuízo do devido processo legal penal tributário.

Ademais, o fato de a norma contida no art. 334 do Código Penal ser de natureza extrafiscal não significa que ela deixe de ter natureza fiscal. Afirmar que o bem jurídico tutelado na norma em comento é muito mais amplo

é negar a arrecadação tributária que foi violada pela prática do crime de descaminho. Logicamente, o bem jurídico tutelado é mais amplo, mas, igualmente, resguardam-se interesses da Administração Pública. O sistema é único e como tal deve permanecer.⁶

Nesse sentido pronuncia Andrei Zenkner Schmidt:

Algumas decisões partem da idéia inicial no sentido de que a dualidade de bens jurídicos impediria o uso da analogia. No entanto, só esta circunstância não pode obstar a supressão da lacuna legislativa, até mesmo porque o *sistema tributário*, de uma forma ou de outra, está implicitamente contido nos crimes praticados contra a *administração pública*. Prova disso é que o art. 337-A, do CPB, também está inserido no capítulo dos crimes contra a administração pública, embora trate-se de crime de sonegação fiscal de contribuições previdenciárias.

[...] O argumento da diferença entre os bens jurídicos protegidos não é decisivo, quanto mais não seja em se tratando, ultimamente, da completa falta de técnica legislativa em matéria penal. [...]

Conseqüentemente, se também o crime de descaminho tutela, de uma maneira geral, o *sistema tributário nacional* (Cap. I do Título VI, da CRFB/88), forçoso é concluir-se no sentido da possibilidade de aplicação analógica do art. 34 da Lei n. 9.249/95, como forma de restabelecer-se a unidade de ilicitudes do nosso sistema jurídico-penal.

Vale também citar as palavras de Alberto Nogueira:

A ausência de uma política criminal adequada e as constantes 'brechas' legislativas permitiram, de um lado, a impunidade do sonegador afortunado e, do outro, a multiplicação indiscriminada e inconseqüente de milhares de processos penais abertos contra os integrantes da chamada 'economia informal': donas de casa, ambulantes, free lancers de toda sorte, por infração ao art. 334 do Código Penal brasileiro, em suas modalidades própria e equiparadas.

Enquanto a polícia se envolve a fundo na repressão a práticas como as acima referidas, de duvidoso enquadramento legal e, com certeza, de resultados inexpressivos do ponto de vista econômico, social, fiscal e da própria repressão, o verdadeiro sonegador mantém-se, quase sempre, incólume, ou, se por acaso for colhido pela malha policial, terá meios de defesa eficazes para prosseguir na atividade delitativa, escapando, de alguma forma, da efetiva punição, favorecendo-se com a diluição do poder repressivo.

De acordo com a norma, o agente de crime contra a ordem tributária, desde que pague corretamente o que deve a qualquer momento do processo

penal tributário, obtém a extinção da punibilidade. Mas é bom lembrar que a extinção da punibilidade impede o julgamento do mérito da demanda, e, no caso de pagamento, integral ou parcelado, quer parecer perante a sociedade que ele assume a responsabilidade criminal, produzindo prova contra si mesmo, abrindo mão de discutir sua culpabilidade. Sabe-se, contudo, que somente pode se dizer que alguém é culpado após regular processo, garantido pelo devido processo legal.

Parece óbvio, pela simples leitura do texto legal, que toda vez que o autor praticar crime contra a ordem tributária o pagamento resolve a sua situação, atendendo à arrecadação. Essa é a opção expressa do legislador, com a qual não se pode concordar, por ser extremamente nefasta e benéfica a certos criminosos, como se pode ver da manifestação de Alberto Nogueira, acima transcrita. Realmente, beneficiam-se os verdadeiros sonegadores com a extinção da punibilidade do tributo, enquanto aqueles que lutam para sobreviver praticando atividades de descaminho necessitam de reconhecimento do princípio da adequação social para se verem livres da punição.

Denari faz interessante estudo sobre a extinção da punibilidade e seus aspectos temporais. Segundo ele, a extinção da punibilidade soa como uma “chantagem fiscal”: pagando o tributo, o contribuinte fica livre da cadeia. Para ele, não há coerência dessa norma com o princípio da moralidade administrativa, um dos pilares da atividade estatal. Seguindo seu raciocínio, se o legislador instituiu a extinção da punibilidade, é porque ele considera o pagamento do tributo e das penalidades sanções mais do que suficientes para a reparação da lesão causada. Entretanto, há que se observar que o seu raciocínio padece de uma falha grave: tributo não é sanção de ato ilícito, conforme disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional.⁹

Para Gomes, o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia é um fator criminógeno, pois o sonegador computa, na sua relação custo-benefício, o risco de sonegar, ser apanhado e pagar o que deve, saindo ileso: importa mais arrecadar que punir penalmente o autor do crime. É o utilitarismo levado às últimas conseqüências. A lei nova inovou para piorar o quadro, pois agora o pagamento poderá ser feito a qualquer momento do processo, ficando mais evidente ainda o caráter arrecadatório da norma.¹⁰

Eisele manifesta-se contrariamente ao uso da extinção da punibilidade nos crimes tributários, apontando dois efeitos prejudiciais ao sistema, sem mencionar a ilegitimidade de sua constituição:

O primeiro deles consiste na afetação da eficácia da finalidade protetora de bens jurídicos conferida à norma penal, pois a perspectiva da possibilidade de posterior elisão dos efeitos penais do fato pela reparação do dano diminui o efeito intimidatório esperado da norma penal.

O outro decorre da criação de uma regra excepcional para uma espécie delitiva, afetando o princípio da igualdade, conforme salientou Streck.

Portanto, a existência de causas extintivas da punibilidade referentes aos crimes contra a ordem tributária, divergentes da hipótese de exclusão das sanções administrativas disciplinadas na legislação tributária (art. 138 do CTN), caracteriza um uso funcional do Direito Penal, diminui a eficácia preventivo-geral do seu caráter protetor de bens jurídicos, e cria desigualdade entre os indivíduos.¹¹

Schmidt faz um balanço comparativo de argumentos contra e a favor da extinção da punibilidade. Reconhece o autor que a regra da extinção da punibilidade confere tratamento discriminatório e atentador ao princípio da isonomia. Mas esclarece, de plano, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 34 da Lei n. 9.249/95 não resolve o problema, pois lembra que “toda política criminal brasileira que esteja estruturada pela redução da intervenção penal é, em certa medida, legítima perante o ordenamento jurídico constitucional”. E continua:

O limite deste reducionismo seria a tutela penal dos direitos de liberdade mais essenciais, e isso por uma razão bem simples: não é função do Direito Penal proteger, com sua intervenção, os direitos sociais, pois a sua eficácia é incompatível com esta necessária prestatividade; o máximo que o Direito Penal pode é, pela sua não-intervenção em algumas hipóteses, diminuir as disparidades sociais. Ou será que a proibição penal, o processo penal ou o cárcere são as melhores saídas para o Estado tutelar a educação, o trabalho, a saúde etc? A resposta (salvo, talvez, para kantianos ou hegelianos), é por demais óbvia.¹²

O autor lembra que a melhor forma de evitar a sonegação fiscal é a fiscalização mais presente e eficiente. Sanções mais efetivas e eficazes também afastariam a aplicação do Direito Penal às infrações tributárias. Realmente, o Direito Penal não pode ser panacéia para todos os males, sob pena de se enfraquecer e de se desmoralizar como instrumento repressor do Estado para combater práticas desviantes. A realização do princípio da intervenção mínima do Direito Penal (*ultima ratio*) fica relegada a segundo plano.

Assim, o ideal seria que o Direito Penal sequer adentrasse nesta zona do ilícito fiscal, relegando-se à fiscalização tributária a tarefa de prevenir a evasão tributária. Contudo, enquanto esta meta de política criminal externa não seja cumprida – e que, ao que tudo indica, também não o será futuramente –, nada impede que se instituam mecanismos limitadores da intervenção penal em nome da solvibilidade perante o Fisco lesado. Sob este prisma é que se encontraria justificada, portanto, a possibilidade de o pagamento do tributo extinguir a punibilidade do delito fiscal.¹³

É prudente não olvidar que se o Direito Penal cuidou das condutas de evasão fiscal, é necessário o suporte dado pelo devido processo legal penal tributário, como forma de garantia do acusado e da preservação integral do texto constitucional.

Pinho, por sua vez, mostra-se flagrantemente contrário à adoção do temível expediente da declaração da extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo. O Direito Penal não pode ser utilizado como forma de coação para pagamento de créditos tributários. Ademais,

é urgente e vital que os 'parlamentares' não apenas extirpem do ordenamento normas que beneficiem os sonegadores antes do recebimento da denúncia, represtinem esse privilégio ou criem outros para natureza de crimes similares, uma vez que frente a uma filtragem hermenêutico-constitucional se caracterizam por versar em odiosa discriminação para com os demais delitos previstos no ordenamento, em antinomia com a referida norma,¹⁴ inclusive com o disposto no art. 16 do Código Penal brasileiro.

Na Argentina, há também regra de extinção da punibilidade. A Lei Federal n. 23.771, em seu art. 14, diz o seguinte:

Art. 14. Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que resumiblemente en caso de la condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante, o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal.

Assim, cometido o crime de sonegação fiscal, o sentenciado ficará sujeito ao benefício da execução condicional da pena, ou suspensão condicional da pena. O Código Penal argentino dá as medidas para a aplicação do benefício: primeiro, verifica se o sentenciado já fora condenado anteriormente; segundo, limita a aplicação somente em caso de condenação a pena privativa de liberdade. Mas, para tanto, é necessário que o agente tenha pago toda a dívida. E o mais importante, e que também poderia ser aplicado ao processo penal tributário: a extinção da ação penal somente poderia ser aplicada uma única vez. Tal atitude legitimaria a aplicação da lei penal às infrações tributárias.

Da forma como está hoje, é absolutamente inadmissível que o Direito Penal seja utilizado como meio coercitivo de cobranças de créditos tributários. O utilitarismo é gritante e desavergonhado, fazendo pouco do Direito Penal. Assim, é necessário que se racionalize o uso da extinção da punibilidade

pelo pagamento nos crimes tributários, a fim de que o sonegador não escarneja do Direito Penal e do Poder Judiciário.

Por fim, outro aspecto da questão que merece abordagem, ainda que breve, refere-se à extinção da punibilidade e à possibilidade de inclusão dos crimes contra a ordem tributária na competência dos Juizados Especiais Criminais, estabelecidas pela Lei n. 9.099/95, no âmbito estadual, e pela Lei n. 10.259, de 12/7/2001, no âmbito federal.

Interessante notar que, no atual contexto legislativo da extinção da punibilidade nos crimes tributários, fica completamente afastada a possibilidade de aplicação das normas previstas nas referidas leis acima citadas.

Isso porque a regra da extinção da punibilidade é muito mais vantajosa do que a submissão do acusado à transação penal (art. 76 da Lei n. 9.099/95), já que, uma vez pago o tributo, extingue-se a punibilidade, enquanto nos crimes sujeitos às regras do Juizado Especial Criminal, além da obrigatória reparação do dano (art. 74 da Lei n. 9.099/95), ficará o autor sujeito à aplicação de uma pena não privativa de liberdade (art. 76), desde que não tenha sido anteriormente beneficiado por semelhante medida, no prazo de cinco anos anteriores ao momento da propositura da transação, e que as circunstâncias pessoais do art. 59 do Código Penal lhe sejam inteiramente favoráveis.

Em outras palavras: o caráter utilitário da norma exposta no § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/03 é muito mais benéfico ao agente do que o submeter a uma pena, ainda que não privativa de liberdade. O agente em sã consciência de seus atos preferirá pagar integralmente o valor devido ou parcelá-lo, obtendo a extinção da punibilidade, a se sujeitar ao procedimento da transação penal. Claro que se fala somente dos crimes cujo máximo da pena cominada não seja superior a dois anos; mas, mesmo assim, a desvantagem é evidente. E vale lembrar que, tratando de crimes tributários, somente as condutas previstas no art. 2º da Lei n. 8.137/90 seriam, em tese, alcançadas pela Lei dos Juizados Especiais no que se refere à transação.¹⁵

Relativamente aos demais crimes tributários cujas penas mínimas cominadas não sejam superiores a um ano, é cabível, em tese, o instituto da suspensão condicional do processo, previsto no art. 89 da mesma Lei dos Juizados Especiais Criminais. Uma vez aplicado, o processo fica suspenso por um período que pode variar entre dois e quatro anos, findos os quais, cumpridas as condições previstas em lei e determinadas pelo juiz, extingue-se a punibilidade do agente. Nessa situação enquadram-se os crimes tributários previstos nos arts. 168A, 334 e 337A do Código Penal.

Mais uma vez vale salientar que é desvantajoso para o agente de crime tributário a aplicação dessa regra, pois se torna necessária a reparação do dano e a imposição de condições durante o período acima referido, o que, de certa forma, é uma medida restritiva da liberdade do cidadão. Portanto, em

conclusão, exsurge a extinção da punibilidade como instrumento eficiente de arrecadação tributária, evidenciando, neste particular, a função utilitarista do Direito Penal, o que se procura há muito tempo evitar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Crimes de contrabando e descaminho*. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: SAFE, 1992.

DENARI, Zelmo. Crimes contra a ordem tributária. Extinção da punibilidade. Aspectos temporais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 86-87, maio 1987.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTELLITA, Heloísa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10.684/03. *Boletim do IBCCrim*, n. 130, p. 2-3, set. 2003.

GOMES, Luiz Flávio. Crimes tributários e previdenciários: para STJ o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador. *Síntese Jornal*, n. 64, p. 9, jun. 2002.

NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PRADO, Luiz Régis. *Curso de direito penal brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. v. 1, v. 4.

PINHO, Emerson Lima de. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHMIDT, Andrei Zenker. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre: SAFe, 2000.

SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

¹ “Art. 16. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de 1 (um) a 2/3 (dois terços)”.

“Art. 65. São circunstâncias que sempre atenuam a pena: [...]”

III – ter o agente: [...]”

b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano;” [...].”

² TRF 4ª Região. Apelação Criminal n. 2000.04.01.009468-4/RS. Rel. Des. Federal Luiz Fernando Wovk Penteado. J. 22/10/2003. DJU 5/11/2003, Seção 2, p. 1.073.

³ *Habeas Corpus* n. 81.929-0-RJ. 1ª Turma. Julg. 16/12/2003. DJU I, 27/2/2004. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 56, p. 301.

⁴ Recurso Criminal em Sentido Estrito n. 2001.70.03.004654-9/PR. Rel. Des. Federal Élcio Pinheiro de Castro. J. 08/10/2003, DJU 29/10/2003, seção 2, p. 405, grifos nossos.

⁵ Estellita (2003, p. 2-3) faz interessantes comentários ao art. 9º da Lei n. 10.684/03. Com relação a este objeto diz ela o seguinte: “O que reforça a tese por nós defendida de que todos estes crimes têm por objeto de tutela o mesmo bem jurídico e, daí, a impossibilidade, repita-se, de tratamento diferenciado em função tão-somente da espécie tributária objeto do crime em concreto. A afirmação de que a referência se fez a ‘quase’ todos crimes tributários fica por conta da indevida omissão do crime de descaminho que, tal qual os mencionados, protege igualmente o mesmo bem jurídico e, assim, deve ser objeto do mesmo ‘regime jurídico’ aplicável aos demais crimes tributários.” Tem razão a autora, uma vez que o bem jurídico – Administração Pública – é exatamente o mesmo para os crimes ali relacionados e o art. 334 do Código Penal, sendo injustificada, portanto, a sua omissão. Nesse sentido também opina Ricardo Lobo Torres, dizendo que o crime de descaminho é um dos crimes fiscais, aliado ao crime de falsificação de estampilhas (art. 293, I, CP), a sonegação, a fraude e os crimes praticados por funcionários públicos (Lei n. 8.137/90) (*Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 293).

⁶ Contudo, veja-se como se pronunciou o Tribunal Regional Federal da 3ª Região: “*Penal e processual penal – Crime de descaminho – Art. 334, § 1º, c e d, do CP – Denúncia. não recebimento – Extinção da punibilidade – Aplicação do art. 34 da Lei n. 9.249/95 – Impossibilidade – Perdimento das mercadorias – Inaplicação para configurar o pagamento do tributo – Recurso provido*. 1. A aplicação do disposto no art. 34 da Lei 9.249/95 se estende a todos os delitos cuja objetividade jurídica exclusiva seja a garantia da atividade arrecadadora estatal. 2. Sendo o bem jurídico tutelado pelo crime de descaminho de natureza fiscal e extrafiscal, ou seja, visa a garantir não apenas a arrecadação de impostos, como também, e principalmente, a resguardar outros interesses do Estado, dentre os quais pode-se destacar a proteção à indústria nacional, não incide, *in casu*, a norma contida no art. 34 da Lei n. 9.249/95, que possibilita a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia. 3. O perdimento de bens não equivale ao pagamento do tributo, tampouco enseja a possibilidade de extinção da punibilidade do delito (Súmula 92 do extinto TFR). 4. Recurso provido. (Recurso em Sentido Estrito n. 98.03.038.334-5/SP. 1ª Turma. Rel. Des. Federal Casem Mazloum. J. 4/8/1998. DJU I, 13/10/1998. *Revista dos Tribunais* n. 763, mai. 1993, p. 694-699).

⁷ *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 122-123. No mesmo sentido, PRADO, Luiz Régis. *Curso de direito penal brasileiro*. 3. ed. São Paulo: RT, 2002, v. 4, p. 569. A jurisprudência, contudo, não abraça a tese da possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a não ser por decisões isoladas do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, cf. informado por Schmidt, 2003, p. 120-121. O autor também cita Márcia Dometila Lima de Carvalho (Crimes de contrabando e descaminho, 1998, p. 53-66, *passim*), como uma das doutrinadoras que defendem o emprego da extinção da punibilidade nos crimes de descaminho. Entretanto, equivooca-se o autor, pois a autora explica, em detalhes, os percalços da aplicação do referido instituto aos crime de descaminho, que culminou na promulgação da Lei n. 6.910/81, que pôs ponto final à discórdia jurisprudencial e doutrinária. São delas seguintes palavras: “Concluindo, embora editada, por assim dizer, a toque de caixa, a lei em questão logrou atingir seus dois objetivos primordiais. Pôs termo a um verdadeiro cabo das tormentas gerado pela Súmula 560, *verbi gratia*, a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos relativamente aos crimes de contrabando e descaminho. Por outro lado, conquanto o plurialudido instituto continue vigendo para os demais crimes de natureza fiscal, frenou a nociva ingerência fiscalista no terreno das normas penais, fato de perniciosas conseqüências, inconciliável com os mais inarredáveis princípios do Direito Penal” (p. 66).

⁸ *O devido processo legal tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 64-65.

⁹ Crimes contra a ordem tributária. Extinção da punibilidade. Aspectos temporais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, maio 1987, p. 86-87.

¹⁰ Crimes tributários e previdenciários: para STJ o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador. *Síntese Jornal*, n. 64, jun. 2002, p. 9.

¹¹ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 107-108. A propósito, esta “desigualdade entre os indivíduos” a que se refere Eisele é encontrada na interpretação da norma que extingue a punibilidade dos crimes tributários. Como se sabe, ela é uma forma de arrependimento posterior (art. 16, CP), mas com efeitos muito mais benéficos para os agentes dos crimes tributários que para os agentes de crimes não violentos, notadamente os patrimoniais. Com base nesta premissa, alguns doutrinadores e julgadores levantam a possibilidade de extensão da norma permissiva da extinção da punibilidade também aos crimes patrimoniais. Com a palavra, Schmidt (2003, p. 123-124): “como a sonegação fiscal não deixa de ser uma modalidade de furto burguês, seria uma atitude proporcional e isonômica para esta disparidade entre as duas modalidades de delitos não o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 34 da Lei n. 9.249/95, mas sim a sua aplicação analógica (analogia *in bonam partem*) aos delitos patrimoniais”. No mesmo sentido, cf. Streck (2000, p. 44); Pinho (2001, p. 158-162).

¹² SCHMIDT, *op. cit.*, p. 71.

¹³ *Idem, ibidem.*, p. 75.

¹⁴ PINHO Emerson Lima de. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 166.

¹⁵ SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 144-146. Para ele, uma vez cabível a sistemática dos Juizados Especiais Criminais, a repressão penal seria mais eficaz, sob uma perspectiva exclusivamente legislativa. Em sentido contrário, pronuncia-se Carvalho (1992, p. 121-123): “Já se encontra mais ou menos dito, ao longo deste trabalho, que os crimes econômicos provocam grandes lesões, possuem um ato potencial ofensivo, portanto. Entre eles, encontram-se os crimes contra a economia popular, cujo potencial ofensivo nem sempre pode ser aferido em termos concretos, revelando-se difusamente, essa lesividade, esparramada em um número indeterminado de pessoas.

Em assim sendo, deixe-se dito, de logo, que tais crimes não poderão, jamais, ser colocados entre os de menor potencial ofensivo, para os fins e efeitos do art. 98, I, da Constituição Federal. Tal dispositivo determina a criação de um juizado especial, para o julgamento de infrações penais de menor potencial ofensivo. [...]

Tememos que, para esse juizado especializado, sejam entregues ações penais referentes à criminalidade econômica. Isso se persistir o mito de que o infrator dessa espécie, sendo ‘socializado’, não necessita de penas privativas de liberdade de longa duração. Em assim ocorrendo, poderá ser levada a criminalidade econômica ao juizado de pequenas causas, onde será considerada criminalidade de bagatela, em face mesmo daquela instituição não ter sido planejada para o julgamento de crimes complexos, como soem ser os crimes econômicos, cujas fraudes, tão sutis, passam desapercibidas dos menos avisados”.

EXTINCTION OF PUNISHABILITY IN TAX-RELATED CRIMES

ABSTRACT

On the extinction of punishability in tax-related crimes. Tax evasion. Brief history of laws on the extinction of punishability in tax-related crimes. The issue in Brazil after the REFIS-II / PAES – Tax Recovery Initiative. Penal Utilitarianism. Debt division into installments and punishability extinction. The principle of equality before the law and punishability extinction concerning the person and the crime. Punishability extinction and due process of law.

KEYWORDS

Punishability extinction. Tax-related crimes. Payment. Payment in installments. Equality before law. Penal Utilitarianism.

L'EXTINCTION DE LA PUNIBILITE DANS LES CRIMES TRIBUTAIRES

RÉSUMÉ

Abordage sur l'extinction de la punibilité dans les crimes tributaires. Évasion fiscale. Bref historique de la législation qui soigne de l'extinction de la punibilité dans les crimes tributaires. Actuel traitement du sujet au Brésil en raison du Programme de Récupération Fiscale de Crédits Tributaires (REFIS II ou PAES). Utilitarisme criminel. Parcellement du débet et extinction de la punibilité. Suspension du délai prescriptif et de l'action criminelle. Principe de l'isonomie et extinction de la punibilité en raison de l'agent (personne physique et personne juridique) et du crime pratiqué (détournement et évasion fiscale de contribution de la sécurité sociale). Extinction de la punibilité et due de la procédure légale. Cours spéciales criminelles et extinction de la punibilidade dans les crimes tributaires.

MOTS-CLÉS

Extinction de la punibilité. Crimes tributaires. Paiement. Parcellement. Isonomie. Utilitarisme criminel.