

O “Refis da Crise” e a extinção da punibilidade nos crimes tributários

Leonardo Ribeiro Pessoa

(Rio, 30.07.09)

O presente artigo foi elaborado com o desiderato de trazer algumas considerações sobre os malfadados crimes tributários – ou crimes fiscais -, que pululam nos noticiários e no Poder Judiciário. Em verdade, buscou-se noticiar a possibilidade real de suspender o processo criminal e, até mesmo, extingui-lo em decorrência do pagamento ou parcelamento do débito fiscal, antes ou depois de aceita a denúncia.

O tema voltou ao debate com a edição da Medida Provisória n.º 449/08, convertida na Lei n. 11.941/09, esta última criou mais um programa de parcelamento especial das dívidas tributárias. Esse novo programa de parcelamento foi apelidado de “Refis da Crise” pelos meios de comunicação.

Para deslinde da questão cabe lembrar que o crime de sonegação fiscal foi inicialmente definido na Lei n.º 4.729, de 14.07.65. A partir da promulgação da Lei n.º 8.137, de 27.12.90, foram inseridos no ordenamento jurídico os crimes contra a ordem tributária. Para perceber a distinção entre as condutas delitivas se faz necessário reproduzir os tipos penais e as penas para cada uma das condutas, conforme segue:

Lei 4.729/65:

“Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.”

Lei 8.137/90:

“Art. 1º 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 a 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.”

Diante do supracitado é fácil perceber que o crime de sonegação fiscal estará configurado desde o momento que o contribuinte “omitir” informações com a intenção de não pagar tributos. A pena será de detenção.

Já no crime contra a ordem tributária, o legislador consignou que o crime estaria configurado com o ato do contribuinte que efetivamente “reduza” o valor dos tributos devidos. A pena será de reclusão.

Quanto ao crime de apropriação indébita previdenciária, este foi definido inicialmente na Lei n.º 4.357, de 16.07.64. Posteriormente, a Lei n.º 8.212, de 24.07.91, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, definiu o crime de apropriação indébita previdenciária. A partir da promulgação da Lei n.º 9.983, de 14.07.2000, contudo, o crime foi tipificado no artigo 168-A do Código Penal Brasileiro, mantendo a mesma denominação. Senão vejamos o seu teor:

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

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

Esses são os crimes tributários atualmente imputados aos sujeitos passivos da obrigação tributária.

A extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal era expressa no artigo 2º da Lei 4.729/65, *in verbis*:

“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.

Parágrafo único. Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a sonegação fiscal anterior à vigência desta Lei.”

Nos crimes contra a ordem tributária a extinção da punibilidade estava prevista no artigo 14 da Lei n. 8.137, *in verbis*:

“Art. 14. 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.”

Ambos os dispositivos supracitados foram revogados pelo artigo 98 da Lei 8.383/91, retirando do mundo jurídico a possibilidade de extinção da punibilidade em decorrência do pagamento da dívida tributária.

Posteriormente, o artigo 34 da Lei n. 9.249/95 introduziu novamente a possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, desde que fosse ultimado o pagamento. Senão vejamos:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Quanto à extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, temos que o § 2º, do artigo 168-A do Código Penal determina que “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 ou sonegação fiscal poderia ver extinta a sua punibilidade, desde que pagasse integralmente 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 integral do débito fiscal até o início da ação fiscal.

Portanto, não existia, naquele momento, previsão legal que permitisse a suspensão da pretensão punitiva com o início do parcelamento da dívida tributária. Existia, contudo, a previsão para que a ação penal só fosse promovida após o término na instância administrativa fiscal. Tal dispositivo só

foi incluído no ordenamento jurídico com o disposto no artigo 83 da Lei n. 9430/96, *in verbis*:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

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

O dispositivo supracitado foi impugnado pelo Ministério Público Federal, por meio da ADI n. 1571-1/DF, contudo, os ministros do STF confirmaram a constitucionalidade do dispositivo, com a seguinte ementa:

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

A suspensão da pretensão punitiva do Estado, em decorrência do parcelamento da dívida tributária só foi positivada no ordenamento jurídico por meio do artigo 15 da Lei 9.964/00, *in verbis*:

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

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal."

Ocorre que a partir da promulgação da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, *in verbis*:

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

§ 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, outrossim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequência 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.

Nos últimos anos, os Ilustres Ministros do STF e STJ prolataram decisões que seguem os apontamentos aqui sopesados, demonstrando que há uma luz no fim do túnel para aqueles que estão respondendo por crimes fiscais. Senão vejamos:

"EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a

punibilidade do crime tributário.” (HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

“EMENTA: HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA. As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica.” (HC 85452/SP - SÃO PAULO. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 17/05/2005. Publicação: 03.06.2005. A Turma deferiu o pedido de habeas corpus, nos termos do voto do Relator. Unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

“EMENTA: HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 10.684/03. PAGAMENTO DOS DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

1. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuição à Previdência Social descontada dos salários dos empregados, ainda que posteriormente à denúncia e incabível o parcelamento, extingue a punibilidade do crime tipificado no artigo 168-A do Código Penal (Lei nº 10.684/03, artigo 9º, parágrafo 2º).

2. Precedentes do STF e do STJ.

3. Ordem concedida.” (HC 36628/DF. Ministro HAMILTON CARVALHIDO. Julgamento: 15/02/2005. DJ 13.06.2005. Votação Unânime. Sexta Turma do STJ)

“DENÚNCIA - PARÂMETROS. Contendo a denúncia dados viabilizadores do exercício do direito de defesa, com exposição do fato criminoso e das circunstâncias em que ocorrido, descabe cogitar de inépcia. CRIME TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - APROPRIAÇÃO - ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS - ALCANCE. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral

do débito - artigo 9º da Lei nº 10.684/2003.” (RHC 89618 / RJ. Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 06/02/2007. DJ 09.03.2007. Votação unânime. Primeira Turma do STF)

Vale lembrar que, embora existam as supracitadas decisões favoráveis, há uma Ação Direta de Inconstitucionalidade sob o n.º 3002-7, em trâmite, protocolada no STF no dia 24/09/2003, pela Procuradoria Geral da República, cujo objeto é justamente questionar a constitucionalidade do artigo 9º, da Lei n.º 10.684/2003. Até a presente data, contudo, não há decisão nos autos da ADIN em comento. O processo está concluso com o Ministro Relator desde 2004.

Assim, o disposto no 9º da Lei n.º 10.684/03, não foi revogado ou declarado inconstitucional pelo STF. Produzindo, portanto, seus efeitos sobre todos os crimes tributários acima mencionados.

A Lei n. 11.941/09, fruto da conversão da Medida Provisória n. 449/08, em seus artigos 67, 68 e 69, trouxe mais inovações sobre o tema. Senão vejamos o que prescrevem os dispositivos

“Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.”

Neste artigo o legislador consignou que o Ministério Público não poderá apresentar a denúncia enquanto estiver ativo o parcelamento ultimado pelo contribuinte. Assim, os devedores que estão na iminência de serem denunciados, podem aderir ao parcelamento e, conseqüentemente, impediram com tal conduta que o Ministério Público os denuncie, enquanto estiverem adimplentes com as parcelas do acordo.

“Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.”

Esse dispositivo é coerente, pois caso não existisse tal comando, os infratores veriam a prescrição criminal atingir seus delitos. Desta feita, enquanto perdurar o parcelamento a pretensão punitiva ficará suspensa. Na esfera administrativa, os inquéritos podem ser concluídos, mas o Ministério Público não poderá denunciar. Na esfera judicial, os processos em curso serão suspensos, pelo mesmo prazo que durarem os parcelamentos. Valendo ressaltar que, no caso

de inadimplemento das parcelas do acordo, o mesmo poderá ser rescindido e, conseqüentemente, a suspensão cessará.

“Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

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

A determinação expressa no artigo 69 é no sentido de que será extinta a punibilidade dos crimes tributários após a comprovação do pagamento integral das dívidas tributárias pagas à vista ou parceladas. Vale ressaltar que tal determinação deverá ser aplicada em favor dos contribuintes pessoas físicas e jurídicas, inclusive quando forem sócios e administradores que estiverem respondendo por dívidas da pessoa jurídica.

Diante dos dispositivos consignados no “Refis da Crise”, podemos verificar que o contribuinte acusado de cometimento de um crime tributário, poderá requerer a extinção de sua punibilidade, desde que efetue o pagamento do tributo devido e seus acréscimos legais.

Neste sentido, seja no parcelamento habitual ou no especial, o contribuinte poderá ver-se livre da persecução penal de sua inadimplência.

Cabe frisar que, nos termos da fundamentação supracitada, o simples parcelamento da dívida fiscal nos termos do “Refis da Crise” 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 conseqüentemente do feito, em decorrência da quitação da dívida.

Vale destacar que tais providências poderão ser ultimadas para os que ainda estão questionando administrativamente os lançamentos tributários, aqueles que já são réus em processos criminais e aqueles que inclusive já foram condenados.