

TUTELA PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ART. 9º DA LEI 10.684/03

Maria Danielle Freire Vieira Lima*
André Alves Portella**

Resumo: *A crescente concessão de benefícios aos agentes dos crimes de natureza tributária trouxe à tona a necessidade de avaliar a Lei 10.684/03 em seu art. 9º (o qual instituiu o chamado REFIS 2). O aludido dispositivo inseriu no ordenamento legal a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva estatal ao sonegador de tributo e ao agente dos crimes previdenciários, desde que a pessoa jurídica relacionada ingresse em regime de parcelamento. É imprescindível ressaltar que o dispositivo em comento não impõe qual modalidade de parcelamento nem estabelece restrição temporal para a respectiva suspensão – esta podendo ser realizada mesmo após o oferecimento da denúncia ao Ministério Público e inclusive depois da sentença condenatória não transitada em julgado. Em consonância com esta implementação, tornou-se crescente a facilitação do pagamento relativo à respectiva quantia devida, assim como se logrou de maior proteção penal o agente dos referidos crimes.*

Palavras-chave: Sonegação; Parcelamento; Punibilidade.

1 – INTRODUÇÃO

O presente artigo tem o escopo de apresentar uma análise do artigo 9º da Lei 10.684, de 30 de Maio de 2003. A lei em comento estabeleceu a suspensão da pretensão punitiva atinente aos crimes contra a ordem tributária, crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuições de previdência social.

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, é de insigne importância ressaltar que a política criminal brasileira apresenta um histórico voltado ao arrefecimento da punibilidade. A Lei 4.729/65 em seu artigo 2º previa a extinção de punibilidade caso o agente promovesse o recolhimento do tributo antes de ter início na esfera administrativa a ação fiscal.

Em 1990, fora inserido no aparato normativo a legislação pertinente aos crimes tributários (Lei 8.137/90), derogando desta forma o arrolamento legal de 1965:

“Embora similares as condutas delituosas previstas nos sucessivos diplomas, a Lei 8.137/90 estabeleceu, em seu art. 1º, tipo penal de resultado (ou material), exigindo, para sua implementação, a supressão ou redução do tributo ou contribuição social (...) Tal mudança de paradigma (...) levou a conseqüências práticas relevantíssimas (...)” (HIRECHE, 2005, p.42)

* Graduanda do 7º semestre da Faculdade de Direito da Universidade Católica do Salvador (UCSal). Bolsista de Iniciação Científica do Núcleo de Estudo de Direito Tributário e Finanças Públicas (NEF) – UCSal /CNPq.

** Orientador, Doutor em Direito Financeiro e Tributário, Coordenador do NEF, Professor do Mestrado em Direito Público da UCSal.

Não obstante, o art. 28 da lei 8383/91 revogou todos os artigos que disciplinavam a extinção da punibilidade pelo recolhimento do tributo.

A Lei 9.249/1995 em seu artigo 34 vislumbrou e restabeleceu a possibilidade de extinção da punibilidade, desde que fosse realizado pagamento de tributo ou contribuição não recolhidos em época anterior ao oferecimento da denúncia criminal.

Já o recente dispositivo legal 10.684/03 foi além do anterior 9.249/95. Não satisfeita com os benefícios já conferidos aos sonegadores de tributos, a atual lei veio estabelecer a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e nos arts. 168-A (Apropriação Indébita Previdenciária) e 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária).

Com vista ao panorama apresentado, há de ser analisado com extrema cautela o aparato legal referente aos crimes que possuem natureza tributária e previdenciária, considerando a quantidade de imperativos existentes e a diferença de tratamento dispensada a estes pelo legislador pátrio.

2 – REGIME DE PARCELAMENTO – O NOVO REFIS.

De acordo com o dispositivo legal em apreciação, o benefício concernente à suspensão vigora durante o período que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída em regime de parcelamento.

O REFIS - Programa de Recuperação Fiscal – instituído pela Lei 9.964/2000, possibilitou a suspensão da punibilidade aos agentes dos crimes contra a ordem tributária. Entrementes, era imprescindível que a pessoa jurídica responsável adentrasse em regime de parcelamento até a data do recebimento da denúncia, sendo possível a extinção da punibilidade somente com o pagamento integral da dívida.

Com a implementação da Lei 10.684/03¹, foi instaurado o REFIS II, regime este que extinguiu a obrigatoriedade de ingresso ao REFIS antes do recebimento da denúncia, para que houvesse de fato a suspensão da pretensão punitiva ou extinção da punibilidade.

O legislador pátrio não designou na recente lei restrição temporal para a aderência ao parcelamento, podendo esta ser realizada em época anterior ou posterior à denúncia criminal. De igual modo, não foi mencionado em corpo legal um regime de parcelamento específico, descaracterizando desta maneira a precedente exigibilidade de inclusão no REFIS. Vale observar

¹ **Art. 9º, Lei 10.684:**

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. (grifo nosso)

que nesta conjuntura, não fora assegurado no artigo 9º o direito à suspensão da pretensão punitiva às pessoas físicas, ao passo que a lei mencionou apenas as pessoas jurídicas.

“O Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento segundo o qual em face dessa lei, o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes, mesmo depois do recebimento da denúncia”.(MACHADO, 2003, p. 479).

Com isto, podemos observar que o artigo 9º da Lei 10.684/03 alargou o âmbito de proteção aos agentes dos crimes tributários, possuindo o aparato estatal o interesse precípua em recolher os tributos devidos.

O benefício poderá ser aplicado mesmo que não haja legislação estadual e legislação municipal instituindo novos programas de refinanciamento das suas respectivas dívidas, já que o supracitado artigo não faz qualquer exceção. Ademais, a competência para legislar em matéria de Direito Penal é exclusiva da União Federal.

Cabe destacar que, se determinada pessoa jurídica estiver inscrita no regime de parcelamento, em função de parcelamento de dívida tributária anterior, e novamente incide no crime de sonegação, o Estado não poderá puni-la, devido à suspensão da sua pretensão punitiva.

Mister se faz observar que existem REFIS que permitem o parcelamento da dívida tributária em até 1.200 parcelas, configurando-se quase como *ad infinitum*. Dentro desta conjectura, nos deparamos com uma situação de concessão de benefício à pessoa jurídica reincidente na prática delitiva.

Isso significa que o legislador brasileiro concede primazia, nos crimes tributários e previdenciários, mais à função arrecadatória do Estado do que à repressiva. Aliás, os sonegadores de impostos, em praticamente todas as legislações penais do mundo inteiro, contam com tratamento privilegiado. (HIRECHE, 2005. p.78).

3 - CRIMES PREVIDENCIÁRIOS *versus* ARTIGO 9º DA LEI 10.684/03.

Em análise aos crimes previdenciários mencionados na Lei 10.684/03, é perceptível uma nítida diferença de tratamento aos crimes tipificados como Apropriação Indébita Previdenciária e Sonegação de Contribuição Previdenciária (respectivamente arts. 168-A e 337-A do Código Penal).

O artigo 337-A §1º² elencado no Código Penal estipula que, em caso de sonegação, não há obrigação do réu em efetuar o pagamento das contribuições sociais devidas à Previdência:

² **Art. 337-A:** Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária 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 empregado, 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:

basta que o agente, espontaneamente, declare e confesse as importâncias e valores devidos antes do início da ação fiscal, para que seja efetiva a extinção da punibilidade.

Em posição não tão favorável encontra-se o artigo 168-A § 2^o³ referente à Apropriação Indébita Previdenciária. Tal dispositivo proclama que somente ocorrerá a extinção da punibilidade se o agente declarar, confessar e efetuar o pagamento das contribuições, importâncias ou valores devidos à Previdência Social.

O tratamento desigual dispensado aos dois artigos supracitados não fere somente o princípio da isonomia disposto na Constituição Federal, como também não atua em consonância com a Lei 10.684/03. No texto normativo dos crimes previdenciários encontra-se claramente disposto que a extinção da punibilidade será efetuada se o agente realizar os atos dispostos em lei antes do início da ação fiscal.

Como dito anteriormente, a Lei 10.684/03 suprimiu o marco temporal para a efetivação do pagamento; desta forma, há perceptível dissonância entre tais artigos e sobre qual seria a aplicação justa e equânime dentro da esfera penal e tributária.

Sem menos gravidade, é importante ressaltar que o crime de Apropriação Indébita (Artigo 168 do Código Penal) recebe proteção penal diferenciada da Apropriação Indébita Previdenciária (Artigo 168-A). Este último crime apresenta potencial lesivo, em regra, maior; mas quem o pratica se encontra protegido por benefícios concedidos através da Lei 10.684/03.

4 – CONCLUSÃO

Quando a Lei 10.684/03 foi aprovada, iniciou-se uma grande discussão sobre a política criminal que começava a ser escolhida pelo país. Naquela época, membros do Ministério Público já defendiam a manutenção da ação penal mesmo que o contribuinte pagasse o tributo devido antes do oferecimento da denúncia, por considerar como extremamente generosas as condições oferecidas pelo programa de parcelamento de tributos.

Decisões do Supremo Tribunal Federal tem garantido a suspensão das ações criminais mesmo nos casos em que o pagamento do tributo tenha acontecido fora do REFIS II e em tempo posterior ao início da ação penal. Concluí-se, desta forma, que dentro deste contexto é praticamente inviável processar a pessoa jurídica responsável por crime de sonegação fiscal.

Em consonância ao regime jurídico em apreciação, avigora-se a finalidade arrecadatória estatal, tendo em vista que a incriminação relativa às infrações fiscais não possui intuito precípua em oferecer tutela penal a um bem jurídico ofendido. Em contrapartida, é nítida a crescente necessidade do legislador pátrio em abolir com a chamada legislação-álibi, em vistas a reta manutenção da constitucionalidade.

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

§1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as 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.

³ Art. 168-A - Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Acrescentado pela L-009.983-2000)

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

(...)

§ 2º 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.

É importante arguir se não seria tal disciplina aplicável aos crimes de furto, estelionato e apropriação indébita, por exemplo, já que, em todos eles, não há violência ou grave ameaça.

Dentro da discussão referente aos crimes previdenciários, vale enfatizar que houve um considerável disparate legislativo ao beneficiar com a extinção da punibilidade o sonegador de contribuições que declara de forma espontânea os valores devidos, sem ao menos efetuar o pagamento do montante devido à Previdência Social.

Mister se faz observar que o intuito precípua do aparelho estatal é arrecadar a tributação devida e viabilizar o efetivo pagamento desta. Entretanto, se ocorre a suspensão da pretensão punitiva para com o sonegador que adere ao programa de parcelamento após o oferecimento de denúncia, há de ser questionada com afincamento a validade dos dispositivos que norteiam a noção de isonomia e proporcionalidade, inseridos na Constituição Federal.

5 - REFERÊNCIAS

MACHADO, Hugo de Brito: *Curso de direito tributário*, 27 ED revista atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

HIRECHE, Gamil Foppel El: *Crimes tributários*; Salvador: Juspodium, 2005.