

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

GÁBRIO MESQUITA

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS PENAIS DO  
PARCELAMENTO E DO PAGAMENTO APÓS ESGOTAMENTO DA INSTÂNCIA  
ADMINISTRATIVO-FISCAL**

**LAVRAS – MG**

**2019**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

Gábrio Mesquita

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS PENAIS DO  
PARCELAMENTO E DO PAGAMENTO APÓS ESGOTAMENTO DA INSTÂNCIA  
ADMINISTRATIVO-FISCAL**

Artigo científico apresentado ao Departamento de Direito da Universidade Federal de Lavras como exigência para aprovação na disciplina ‘Trabalho de Conclusão de Curso III’, para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Prof. Dr. Ricardo Augusto de Araújo Teixeira  
Orientador

**LAVRAS – MG**  
**2019**  
**GÁBRIO MESQUITA**

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS PENAIS DO  
PARCELAMENTO E DO PAGAMENTO APÓS ESGOTAMENTO DA INSTÂNCIA  
ADMINISTRATIVO-FISCAL**

Artigo científico apresentado ao Departamento de Direito da Universidade Federal de Lavras como exigência para aprovação na disciplina ‘Trabalho de Conclusão de Curso III’, para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

APROVADO em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019.  
Ricardo Augusto de Araújo Teixeira – UFLA

Ricardo Augusto de Araújo Teixeira  
Orientador

**LAVRAS – MG  
2019**

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS PENAIS DO  
PARCELAMENTO E DO PAGAMENTO APÓS ESGOTAMENTO DA INSTÂNCIA  
ADMINISTRATIVO-FISCAL**

Gábrio Mesquita

Orientador: Professor Dr. Ricardo Augusto de Araújo Teixeira

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Desenvolvimento.; 2.1. Do Esgotamento da Instância Administrativo-Fiscal como Condição de Instauração da Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária; 2.2. Da Extinção da Punibilidade dos Crimes Tributários; 2.2.1. O Pagamento; 2.2.2. Dos Efeitos do Parcelamento (REFIS I, PAES e REFIS II ou REFIS da Crise); 2.2.3. Das alterações introduzidas pela Lei nº. 12.382/2011; 3. Conclusões; 4. Referências.

## **DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS PENAIS DO PARCELAMENTO E DO PAGAMENTO APÓS ESGOTAMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVO-FISCAL**

Gábrío Mesquita<sup>1</sup>

Ricardo Augusto de Araújo Teixeira <sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente artigo examina a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal relativamente aos efeitos produzidos em razão do parcelamento e do pagamento total dos créditos tributários na extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Contém uma análise crítica acerca dos requisitos legais para que os institutos do parcelamento e do pagamento total produzam efeitos no âmbito penal. Esboça a evolução legislativa do tema até a edição da Lei nº. 12.382/2011. Aborda a necessidade de exaurimento da instância administrativo-fiscal para que o Ministério Público ofereça a denúncia e dê início à ação penal.

**ABSTRACT:** This article examines the jurisprudence of the Superior Court of Justice and the Federal Supreme Court regarding the effects caused by the installment payment and the total payment of the tax credits in the extinction of the punishment of crimes against the tax order. It contains a critical analysis of the legal requirements so that the institutes of installment payment and full payment have effects in the criminal sphere. It outlines the legislative evolution of the theme until the edition of Law no. 12,382 / 2011. Approaches the need to exhaust the administrative and tax authority so that the Public Prosecution Service can file a complaint and initiate criminal proceedings.

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Direito da UFLA – Universidade Federal de Lavras.

<sup>2</sup> Doutor e Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Especialista em Direito Público pela PUC Virtual e em Ciências Penais pelo IEC. Coordenador do curso de graduação em Direito da Universidade Federal de Lavras - UFLA.

**PALAVRAS-CHAVE:** Crimes Tributários; Necessidade de Exaurimento da Instância Administrativa; Extinção da Punibilidade; Parcelamento; Pagamento; Denúncia Criminal.

## **1. INTRODUÇÃO**

Este trabalho tem como objetivo apresentar, sob uma perspectiva crítica, o tratamento legal atualmente dispensado aos crimes contra a ordem tributária, especialmente em relação as causas extintivas da punibilidade, particulares a esses crimes, abordando a criminalização das condutas que reduzem ou suprimem tributos.

A Lei 12.382/2011 alterou a disciplina legal dos crimes tributários, condicionando os efeitos do parcelamento ao momento em que o contribuinte infrator ingressa em um sistema de recuperação fiscal.

Por sua vez, a Doutrina suscitou acerca da necessidade da descriminalização das condutas que reduzem ou suprimem o pagamento de tributos;

Destarte, o presente trabalho tem a finalidade de analisar a atual sistemática da extinção da punibilidade penal nos crimes contra a ordem tributária, especialmente em relação aos programas de parcelamento tributário, principalmente analisando a jurisprudência pátria durante os anos, evidenciando os entendimentos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

## **2. DESENVOLVIMENTO**

## 2.1. DO EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVO-FISCAL COMO CONDIÇÃO DE INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A discussão acerca do início da persecução penal, pelo Ministério Público, em relação aos crimes contra a ordem tributária estar condicionado ao exaurimento da instância administrativo-fiscal manteve-se movimentada até sua pacificação em 2009, pelo Supremo Tribunal Federal, com o advento da Súmula Vinculante nº. 24. No entanto, ainda que o assunto esteja pacificado jurisprudencialmente, a discussão merece maiores reflexões.

Com a edição da Lei nº 9.430/96, seu Art. 83 compeliu a Fazenda Pública a informar ao Ministério Público a decisão final sobre a existência do crédito tributário, após o fim do processo administrativo-fiscal. Tal comunicação foi nomeada de Representação Fiscal.

A interpretação dada por parte da Doutrina em relação ao art. 83 da Lei nº. 9.430/96, foi a de que a Representação Fiscal teria a mesma função da “representação” no Processo Penal, ou seja, seria condição de procedibilidade da Ação Penal nos crimes tributários. Tal fato, fez com que o Procurador Geral da República propusesse a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571, alegando que o dispositivo afrontava diretamente o art. 129, inciso I, da Constituição, uma vez que impossibilitava ao Ministério Público a instauração de ação penal pública, que no caso dos crimes tributários, é incondicionada<sup>3</sup>, cerceando, portanto, o seu exercício institucional.

No ano de 1997, o STF denegou pedido de medida cautelar em sede da **ADIn 1571/MC/DF**, entendendo que o Art. 83 da Lei nº 9.430/96 se dirigia à Autoridade Administrativa, que por sua vez tinha o dever de encaminhar ao Ministério Público *noticia criminis* acerca dos crimes tributários apurados em sede de processo administrativo-fiscal. Ainda de acordo com o Supremo, o Art. 83 não determinava condição de procedibilidade para a instauração de ação penal, de maneira que o Ministério Público não estaria impedido de agir, podendo se utilizar dos meios de prova a que tivesse acesso para oferecer a denúncia. Abaixo, a ementa da decisão:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei nº 9430, de 27.12.1996, art. 83. 3. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição, ao condicionar a *notitia criminis* contra a ordem “a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4. Lei nº 8137/1990, arts. 1º e 2º. 5. Dispondo

---

<sup>3</sup> Súmula 609 do STF: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”

o art. 83, da Lei nº 9430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo notícia criminis, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei nº 9430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83, da Lei nº 9430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida. <sup>4</sup>

Visando uma melhor compreensão acerca do aqui discutido, abaixo transcrevo trecho do voto do Ministro Celso de Mello:

Entendo que a norma legal ora questionada **não** impede que o Ministério Público, para fazer instaurar, nos delitos contra a ordem tributária, a pertinente *persecutio criminis*, **dependa** da superveniência de decisão final, **na esfera administrativa**, reconhecendo a exigibilidade fiscal do crédito tributário correspondente.

(...)

**Convém** asseverar, neste ponto, por necessário, que os requisitos de procedibilidade **não se presumem**. Antes, devem resultar, de maneira expressa e inequívoca, do próprio texto legal. A ação penal de iniciativa pública **somente** qualificar-se-á como ação penal **condicionada**, quando o seu ajuizamento, pelo Ministério Público, **depender** – por efeito de **expressa** determinação legal – da **delação postulatória** manifesta pelo ofendido ou por órgão ou autoridade competente.

(...)

**Em suma**: a norma legal em questão, em tema de perseguibilidade de delitos contra a ordem tributária, **não** subordinou a atuação persecutória do Ministério Público à **prévia satisfação** de qualquer requisito de procedibilidade. Sob tal perspectiva, **parece** haver **ratificado** a orientação jurisprudencial na **Súmula 609/STF**, cujo conteúdo tem o seguinte enunciado: “É pública **incondicionada** a ação penal por crime de sonegação fiscal”. (grifos são do original)

Em sessão plenária de 10/12/2003, o STF decidiu em sede do HC 86.611/DF, que teve como relator o Ministro Sepúlveda Pertence e cujo voto foi acompanhado pela maioria, que não havendo estabelecimento do crédito tributário, o que aconteceria após a decisão definitiva proclamada na instância administrativa, faltaria justa causa para a propositura da ação penal:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): **lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa**

---

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1571/MC/DF. Relator: Ministro Néri da Silveira. Publicado em: DJ 25-09-1998

**para a ação penal**, suspenso, porém, curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. **Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90** – que é material ou de resultado –, **enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo**. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (grifamos)<sup>5</sup>

No entanto, em sessão para o julgamento do mérito da ADIn 1571/DF, o STF alterou seu entendimento anterior apresentado, na avaliação da medida cautelar ADIn 1571/MC/DF, adotando a tese do Ministro Sepúlveda Pertence no HC 86.611/DF, citada anteriormente: ausente o “lançamento definitivo”, a ação penal careceria de justa causa. A seguir, a ementa do dacição:

**EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição 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.**<sup>6</sup>

Nota-se que o Supremo promoveu a alteração de seu posicionamento. Em sede de julgamento preliminar da ADIn 1571/MC/DF denegou a medida cautelar, entendendo que o Ministério Público é titular da ação penal pública incondicionada, e portanto a persecução penal não se condicionaria à decisão proferida no processo administrativo, assim, o *Parquet*

---

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. HC 86611/DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado em: DJ 13/05/2005

<sup>6</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADIn 1571/DF. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Publicado em: DJ 30/04/2004 PP 00027

poderia oferecer a denúncia a qualquer momento. Por outro lado, no HC 86.611/DF, o STF entendeu que faltaria justa causa à ação penal instaurada antes da “constituição definitiva” do crédito tributário, que resultaria da “decisão definitiva” do processo administrativo.

Em razão do novo entendimento, à época confirmado no julgamento do mérito da ADIn 1571/DF, ficou proclamado que o *Parquet* poderia ajuizar a ação penal independentemente da comunicação da Autoridade Administrativa, podendo, portanto, agir desde logo. No entanto, o crédito tributário já deveria estar definitivamente constituído, e, como dito anteriormente, para o STF, o crédito tributário é tido por “definitivamente constituído” após a decisão “administrativa definitiva”.

Vejamos, ainda que o processo administrativo-fiscal não figure como condição de procedibilidade para a instauração da ação penal nos crimes tributários, o que acontece, na prática, é que o Ministério Público não pode propor a ação penal enquanto não se exaurir a instância administrativa, uma vez que a decisão versa sobre o reconhecimento da existência da obrigação tributária. Neste sentido, Eugênio Pacelli:

“Ainda que o Ministro Sepúlveda Pertence afirme que seu voto não contrariava a posição do Supremo Tribunal Federal, no que diz respeito a não se constituir o esgotamento da instância administrativa em condição de procedibilidade da ação penal, o fato é que a decisão pela ausência de justa causa, tem, inegavelmente, a mesma consequência: o não-exercício da ação, enquanto não solucionada a questão na via administrativa.”<sup>7</sup>

Em 02 de dezembro de 2009, foi editada pelo STF a Súmula Vinculante nº. 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Da Súmula, entende-se que o STF consolidou o posicionamento de que os crimes tributários não se consumam enquanto não exaurida a via administrativo-fiscal, porquanto, segundo o Supremo, o lançamento “definitivo” do tributo só ocorre com a decisão definitiva no processo administrativo, motivo pelo qual o Ministério Público fica impossibilitado de ofertar denúncia.

No entanto, divergimos do posicionamento do STF.

Em primeiro lugar, pelo fato de que a decisão administrativa definitiva não é, por si só, imutável, e, portanto, não leva a formação definitiva do crédito tributário. Em seguida, por

---

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Curso de Processo Penal. 11ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 104

não existir em nosso ordenamento jurídico previsão legal que obsta ao Ministério Público a proposição da ação penal nos crimes contra a ordem pública. E, por fim, em razão de a constatação da presença da obrigação tributária não ser de competência exclusiva da Fazenda Pública, mas sim o seu lançamento.

Inicialmente, importante lembrar que a decisão administrativa definitiva não tem como natureza inerente a inalterabilidade, vez que, apesar de “definitiva” na instância administrativa, é passível de alteração na esfera judicial, caso o contribuinte queira discutir o lançamento dos créditos tributários. Portanto, somente a determinação judicial que já seja coisa julgada, alcançaria a condição de “imutável”, ou, ainda, nos casos em que o contribuinte não impugne o lançamento dos créditos pela Fazenda Pública, no prazo estabelecido por lei.

Desta forma, a premissa de que, supostamente, o crédito tributário se constituiria definitivamente com o lançamento realizado após o esgotamento do processo administrativo-fiscal, não aparenta ser a mais correta. Efetivamente, o lançamento inicial realizado pela Fazenda Pública, e, eventualmente, impugnado pelo contribuinte, está tão suscetível a modificação, quanto o lançamento feito após a decisão definitiva na instância administrativa. Isso ocorre porque, irresignado com a decisão administrativa, o contribuinte poderá buscar a via judicial onde a decisão administrativa dita “definitiva”, poderá ser reformada.

Importante destacar que não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma vedando ao Ministério Público a promoção de ação penal pública incondicionada. Ainda que o processo administrativo-fiscal não possua decisão quanto a constatação da obrigação tributária, o *Parquet* poderia oferecer a inicial acusatória contra os crimes tributários, desde que houvesse indícios suficientes à consumação das referidas infrações.

Deste modo, o lançamento realizado pela Fazenda Pública, ainda que questionado pelo contribuinte na esfera judicial, seria capaz de configurar a justa causa, condição exigida para o exercício da ação penal, especialmente se associado a outros documentos ou fatos que atestem a prática de conduta delituosa por parte do contribuinte. Assim, a doutrina penal interpreta que a justa causa se resume “em um lastro probatório mínimo que dê suporte aos fatos narrados na peça inicial de acusação”<sup>8</sup>. Afrânio Silva Jardim, citado por Rogério Greco, leciona que:

---

<sup>8</sup> GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal. Parte Geral. Vol. I. 12 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010, p. 655.

“(…) É preciso deixar claro que a justa causa pressupõe um mínimo de lastro probatório, mas não prova cabal. É necessário que haja alguma prova, ainda que leve. Agora, se esta prova é boa ou ruim, isto já não é questão pertinente ao exame do mérito da pretensão do autor, até porque as investigações policiais não se destinam a convencer o juiz, tendo em vista o sistema acusatório e a garantia constitucional do contraditório, mas apenas viabiliza a ação penal.”<sup>9</sup>

No mesmo sentido, mesmo após a edição da Súmula Vinculante nº. 24, existe posicionamento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

HABEAS CORPUS – TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A PROPOSITURA - INOCORRÊNCIA – ORDEM DENEGADA. I – O Habeas Corpus em tema de pedido de trancamento de ação por falta de justa causa, não se presta a debater prova. II - A falta de justa causa para a ação só pode ser reconhecida quando patente e incontroversa. **Havendo indícios de autoria e materialidade, deve ser a questão enfrentada na instrução criminal. II – Ordem denegada.**<sup>10</sup>

O entendimento do STF cria uma situação disforme, distorcendo o sistema processual penal. A ausência de justa causa, configurada pela não constituição definitiva do crédito tributário, é causa impeditiva do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público apenas se o contribuinte infrator tiver impugnado o lançamento administrativamente. Caso o contribuinte tenha impugnado o lançamento judicialmente, a ausência de justa causa pela não constituição “definitiva” do crédito tributário não se verifica, salvo se presente uma das causas de suspensão do crédito tributário, constantes do art. 151 do CTN.

Então, para o STF, no caso de o contribuinte resolver impugnar o lançamento administrativamente, o *Parquet* está impedido de oferecer a denúncia, uma vez que lhe faltaria a justa causa, condição necessária para o regular exercício da ação penal. No entanto, caso o contribuinte buscasse diretamente a via judicial para impugnar o lançamento, o Ministério Público poderia oferecer a denúncia, o juiz criminal a receber e o processo penal ser instruído (podendo, entretanto, ficar suspenso até a decisão do Juízo Cível sobre a existência da obrigação tributária e sobre a constituição do crédito tributário).

Se considerarmos que a determinação judicial é mais “definitiva” do que a determinação administrativa (passível de alteração pelo Judiciário), logicamente, não haveria

---

<sup>9</sup> Idem, *Ibidem*, p. 656

<sup>10</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Primeira Turma Especializada. HC nº. 201002010182720 RJ. Relator: Desembargadora Federal Maria Helena Cisne. Julgamento: 26/01/2011. Publicação: E-DJF2R 02/02/2011 p. 23.

“maior impedimento” para que o Ministério Público pudesse oferecer a denúncia quando o contribuinte discutisse a obrigação tributária na via judicial?

Para os autores que aderiram ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, dentre os quais Luiz Flávio Gomes, Edmar Oliveira Andrade Filho e José Alves Paulino, a impossibilidade do ajuizamento da ação penal enquanto pendente decisão administrativa teria por fundamento o Art. 142 do CTN, segundo o qual, cabe privativamente à Administração Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Sobre o tema, Luiz Flávio Gomes afirma que: “pendente de decisão administrativa, a conduta do contribuinte não passa de possibilidade de que se constitua em um ilícito fiscal”<sup>11</sup>, o que não autorizaria o processo penal. Alega, ainda, que cabe à Administração Fiscal definir se o tributo é devido ou não, o que não poderia ser feito pela instância penal. Além disso, cita a lição de José Alves Paulino: “(...) não cabe à jurisdição processual penal apurar, na ação penal, se o tributo é devido ou não. Somente a autoridade administrativa é que poderá dizê-lo, privativamente - art. 142 do CTN”<sup>12</sup>.

Discordamos da referida interpretação. Em nosso entendimento, o núcleo do Art. 142 do CTN visa garantir que apenas a Autoridade Fiscal realize o lançamento, o que não quer dizer, necessariamente, que a verificação da existência da obrigação tributária não possa, por exemplo, ser feita na esfera penal. Ademais, o Art. 142 do CTN, a nosso ver, apresenta diversas incongruências, dentre as quais, a própria definição do lançamento como procedimento, e não como ato administrativo. Segundo Luciano Amaro, essa impropriedade levaria a pressupor que o lançamento se constituiria na: “prática de uma série de atos ordenada e orientada para a obtenção de determinado resultado. Ora, o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado após um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento.”

Alberto Xavier, citado por Luciano Amaro, declara que as operações arroladas no Art. 142 do CTN nada mais são do que “momentos lógicos do processo subsuntivo” para a realização do lançamento. Assim sendo, é plenamente possível que dentro do processo penal sejam reunidos elementos que configurem a existência da obrigação tributária. Tal fato não

---

<sup>11</sup> GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa.

<sup>12</sup> PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 120.

configuraria apoderamento da função do Fisco, tampouco descumprimento do previsto no Art. 142 do CTN, vez que, confirmada a existência da obrigação tributária a Autoridade Fiscal, apenas ela poderia realizar o lançamento.

O fato de que as decisões judiciais sempre prevalecem sobre as decisões administrativas, sanciona nosso entendimento. A saber, se a Administração Fiscal decidir pela existência da obrigação tributária e o Poder Judiciário, em resposta a impugnação do contribuinte, decidir pela não existência do referido tributo, extingue-se o crédito tributário, conforme previsto no Art. 156, X, do CTN. Nessa perspectiva, não achamos incoerente afirmar que, na prática, outra instância, além da Administrativa, também tenha a competência para aferir a existência da obrigação tributária, observando, claro, o fato de que o lançamento é atividade privativa da Fazenda Pública.

Não há discussão em relação ao fato de que a existência da obrigação tributária e a consequente constituição do crédito tributário através do lançamento, caracterizam justa causa para a ação pena, muito pelo contrário. Não há, a nosso ver, dúvidas de que a existência do tributo devido é elementar dos crimes tributários de resultado.

A crítica que fazemos está no fato de que, de acordo com o entendimento do STF, o crédito tributário esteja definitivamente constituído somente após o exaurimento do processo administrativo-fiscal, condicionando a instauração da ação penal a esse momento, desprezando a independência entre as instâncias Judicial (no caso, a Penal) e a Administrativa e causando ainda mais controvérsia ao sistema processual penal.

## 2.2. DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

As causas de extinção da punibilidade em relação aos crimes tributários é tema mais extenso do que o propósito do presente trabalho. Aqui, nos limitamos a análise do pagamento e do parcelamento como causas extintivas da punibilidade. As demais hipóteses extintivas estão previstas no Art. 107 do Código Penal.

### 2.2.1. O PAGAMENTO

Com o advento da Lei nº. 9.249/95, a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas foi alterada, bem como a da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Em seu Art. 34, estabeleceu novamente a possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes

contra a ordem tributária, retirada de nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 8.383/91. *In verbis*:

“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”;

A expressão “promover o pagamento”, contida no Art. 34, ensejou interpretações divergentes. Havia duas posições principais: 1) a que defendia uma interpretação restritiva em que a expressão “promover o pagamento” significaria quitação ou adimplemento; e 2) a que defendia uma interpretação extensiva segundo a qual, equivaleria a qualquer conduta que se destinasse a satisfação do crédito tributário.

De fato, o significado da referida expressão se estabelecia como pressuposto fático para a aplicação ou não da extinção da punibilidade.

Os que interpretavam a expressão “promover o pagamento” de forma extensiva, alegavam que esta significaria qualquer manifestação concreta realizada pelo contribuinte infrator no sentido de adimplir o tributo, (inclusive o parcelamento, que dentro desse contexto, equivaleria, quanto aos efeitos, ao pagamento *strictu sensu*). Tal posicionamento foi adotado pelo STJ, conforme nota-se nos acórdãos abaixo:

PENAL. DÉBITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. 1. **O acordo de parcelamento do débito tributário, efetivado antes do recebimento da denúncia, enseja a extinção de punibilidade prevista na Lei 9249/95, art. 34, porquanto a expressão "promover o pagamento" deve ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo devido.** 2. Recurso Especial não provido. (grifamos)<sup>13</sup>

CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO. I. **Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto.** II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes. (grifamos)<sup>14</sup>

Os argumentos centrais utilizados para fundamentar o referido entendimento eram o de que a finalidade do legislador, ao incluir as ações praticadas contra o fisco no rol dos

---

<sup>13</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma. REsp 222086/PR. Relator: Ministro Edson Vidigal. Publicado em: DJ 11/09/2000 p. 274

<sup>14</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. RHC 11598/SC. Relator: Ministro Gilson Dipp. Publicado em: DJ 02/09/2002 p. 145

ilícitos penais, foi meramente prática e tinha como finalidade aumentar a arrecadação através do parcelamento, deixando de haver legítimo interesse do Estado em dar continuidade à Ação Penal; o de que o parcelamento criaria uma nova obrigação, o que causaria a extinção da anterior, o que, de fato, seria equivalente a novação da dívida – equivalendo-se, ainda, ao Art. 14 da Lei 8.137/90, em relação a extinção da punibilidade do contribuinte; o de que o parcelamento envolveria transação entre a Fazenda Pública (credora) e o contribuinte infrator (devedor), alterando a natureza da relação jurídica afastando seu caráter criminal e atribuindo caráter de ilícito civil *lato sensu*; e o de que a Fazenda Pública disporia de mecanismos próprios, inclusive, rigorosos, para buscar o adimplemento de seus créditos (execução fiscal), e a própria negociação (parcelamento) iria prever sanções em caso de inadimplência.

Tal entendimento, trouxe a possibilidade de que o parcelamento, por si só, e independentemente de o contribuinte efetuar o pagamento de todas, algumas, ou nenhuma parcela, possuiria efeito jurídico idêntico ao do pagamento, isto é, ensejaria a extinção da punibilidade.

Por outro lado, os adeptos de uma interpretação restritiva da expressão “promover o pagamento”, entendiam que o contribuinte infrator deveria adimplir integralmente os tributos devidos para que sua punibilidade fosse extinta, ou seja, deveria efetuar o pagamento correto de todas as parcelas do parcelamento assumido, até que a dívida fosse integralmente quitada, só então se extinguiria a punibilidade. O Superior Tribunal de Justiça chegou a se posicionar dessa maneira em alguns poucos julgados.

Os argumentos centrais utilizados para fundamentar o referido entendimento eram o de que o simples parcelamento, ainda que autorizado pelo Fisco, é apenas suposição de que o contribuinte infrator irá, de fato, quitar o tributo devido. O que não tornaria, portanto, a dívida insubsistente, uma vez que seria perfeitamente possível que o contribuinte infrator não adimplisse o acordo; o de que, na prática, admitir a extinção da punibilidade através de mero parcelamento significaria condicionar a aplicação da lei penal ao arbítrio do contribuinte infrator; o de que admitir o parcelamento, por si só, como forma de extinção da punibilidade dos crimes tributários, ensejaria uma afronta ao Princípio Constitucional da Isonomia, vez que, em regra, a reparação do dano causado tem a capacidade apenas de reduzir a pena aplicada, não extinguir a punibilidade.

Em que pese a tese da “interpretação extensiva” prevalecesse no STJ, esta já havia sido rejeitada pelo Plenário do STF, que entendeu que se o pagamento fosse fracionado, não

se operaria a extinção da punibilidade até que se pagasse a última parcela. Tal posicionamento veio a se tornar referência para as decisões futuras da nossa referida corte, conforme acórdãos abaixo:

**Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária - Leis nºs 8.137/1990 e 9.249/1995. 2. Alegação de constrangimento ilegal, por não ter a sentença condenatória nem o acórdão que a confirmou reconhecido o extinção da punibilidade, na forma do art. 34, da Lei nº 9.249/1995. 3. O Plenário do STF, a 4.10.1995, ao julgar a Questão de Ordem no Inquérito nº 1028-6/RS, assentou que o simples parcelamento do débito não significava o pagamento do tributo, para efeito de extinção da punibilidade. 4. Hipótese em que a primeira parcela do débito parcelado venceu em 24.4.1995, quando a denúncia já fora recebida a 21.3.1995, estando a ação penal em curso a mais de 30 dias. 5. Habeas corpus indeferido. (grifamos)<sup>15</sup>**

**Habeas corpus. 2. Alegada impossibilidade de o paciente cumprir a pena no regime determinado na sentença, por não existir, na comarca, casa do albergado. 3. Questão que deve ser submetida, primeiramente, ao juiz da execução. 4. Habeas corpus não conhecido, nesse ponto. 5. A simples obtenção do parcelamento administrativo não é causa de extinção da punibilidade. Benefício que só se assegura quando a dívida for integralmente satisfeita, antes do recebimento da denúncia. Lei n.º 9.249/95, art. 34. 6. Na hipótese, o débito só foi quitado após a confirmação da sentença pelo Tribunal de Justiça. 7. Habeas corpus indeferido e cassada a liminar. (grifamos)<sup>16</sup>**

Acreditamos ser acertado o entendimento do STF de que o parcelamento, por si só, não possui a capacidade de produzir a extinção da punibilidade. Entendemos que o parcelamento não substitui a obrigação anterior, tampouco importa em aceitação de nova obrigação tributária. O parcelamento é apenas uma “forma gradativa de realização do pagamento”, uma vez que divide em parcelas a quantia da obrigação tributária existente, apenas integralmente se adimplindo após paga a última prestação, momento a partir do qual entende-se por extinta.

A controvérsia teve fim após o advento da Lei nº 9.964/00. Em seu Art. 15, §3º, dispôs expressamente que apenas o pagamento integral do débito submetido ao parcelamento é que teria a capacidade de causar a extinção da punibilidade. Diante de tal fato, o STJ alterou sua jurisprudência e aderiu ao posicionamento do STF, porém, apenas aos casos de parcelamento ocorridos posteriormente a referida Lei, uma vez que a legislação anterior era mais benéfica.

---

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. HC 74.754 / SP. Relator: Ministro Néri da Silveira. Publicado em: DJ 05-11-1999 PP-00003

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. HC 77101/RS. Relator: Ministro Néri da Silveira. Publicado em: DJ 03/03/2000, pp. 00061

A referida Lei inovou em relação a forma como o pagamento poderia ser realizado. Anteriormente, a extinção da punibilidade era condicionada ao pagamento integral dos créditos antes do recebimento da Denúncia. Por sua vez, a Lei nº. 9.964/00 criou o Programa de Recuperação Fiscal o que permitiu ao contribuinte solicitar, junto a Fazenda Pública, o parcelamento de seu débito. Desta forma, se o contribuinte fosse admitido no sistema de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal (note-se que ainda existia uma limitação temporal, mas para o ingresso no Refis), ao final do parcelamento, e diante do pagamento integral do montante do tributo (entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>17</sup>) ocorreria a extinção da punibilidade e o contribuinte infrator se veria livre da persecução criminal.

No ano de 2003, sancionou-se a Lei nº. 10.684. Esta introduziu, através de seu Art. 9º, nova regra para que o pagamento integral do crédito tributário levasse à extinção da punibilidade em relação contribuinte infrator.

O art. citado acima, bem como o Art. 15,§3º da Lei nº. 9.964/00, determinou que apenas o pagamento integral dos créditos tributários possuía a capacidade de causar a extinção da punibilidade. Também era admitido que o pagamento fosse feito através de regime de parcelamento, de modo que após o adimplemento de todas as parcelas e o consequente adimplemento do débito, a extinção da punibilidade estaria caracterizada.

Outra inovação contida na Lei nº 10.684/03, quanto ao pagamento (parcelamento), era a inexistência de limite temporal para que este fosse realizado. Ou seja, era necessário apenas que o contribuinte infrator efetuasse o pagamento integral do crédito tributário para que a punibilidade fosse extinta, ainda que após o recebimento da denúncia.

## 2.2.2. DOS EFEITOS DO PARCELAMENTO (REFIS I, PAES E REFIS II OU REFIS DA CRISE)

No ano de 2000, com a edição da Lei nº. 9.964, foi instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis I. A referida Lei trouxe, em seu Art. 15 e parágrafos, inovações importantes quanto aos efeitos atribuídos ao parcelamento do crédito tributário.

---

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Inq 1028 QO/RS. Relator: Ministro Moreira Alves. Publicado em: DJ 30-08-1996 PP-30606. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. HC 74754/SP. Relator: Ministro Néri da Silveira. Publicado em DJ 05/11/1999, pp. 00003. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. HC 76978/RS. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Publicado em: DJ 19/02/1999, pp. 00027

Da leitura do referido artigo, infere-se que o parcelamento do crédito tributário realizado antes do recebimento da denúncia, possuía a capacidade de suspender a punibilidade penal. Ou seja, se o contribuinte infrator ingressasse no programa de Recuperação Fiscal – REFIS I, ainda que posteriormente ao oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, o magistrado ficaria impedido de recebê-la. Em seu §2º, estabeleceu que durante a suspensão da pretensão punitiva do Estado, não correriam os prazos prescricionais previstos no Art. 109 do Código Penal.

Ainda sobre os efeitos do parcelamento, de acordo com o Art. 15, §3º o ingresso no programa de Recuperação Fiscal, e o conseqüente parcelamento do crédito tributário, antes do recebimento da denúncia somado ao adimplemento de todas as parcelas constituíam fundamento fático para a extinção da punibilidade do crime tributário.

Ressaltamos que o disposto na Lei 9.964/2000, em relação aos efeitos do parcelamento e da extinção da punibilidade dos crimes tributários, aplicava-se somente aos contribuintes admitidos no REFIS-I, de maneira que não alcançavam outras espécies de parcelamento. A inclusão no REFIS-I era condição para que pudesse ser aplicado ao contribuinte infrator o disposto na Lei nº. 9.964/00. Tal entendimento era pacífico na Jurisprudência e na Doutrina, uma vez que o próprio Art. 15 exigia que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estivesse incluída no Refis.

No ano de 2003, editou-se a Lei nº. 10.684, que estabeleceu o PAES. Seu Art. 9º, e seus parágrafos, modificaram o tratamento dado ao parcelamento e, conseqüentemente, aos seus efeitos na punibilidade dos crimes tributários. Não mais havia limite temporal para o ingresso do contribuinte infrator no programa de parcelamento.

No PAES, para que fosse suspensa a pretensão punitiva em razão do parcelamento, não mais era necessário investigar qual o momento em que o contribuinte havia ingressado no programa de parcelamento, a mera concessão do parcelamento era suficiente. Deste modo, ainda que o Magistrado tenha recebido a denúncia, seria possível a suspensão da punibilidade penal (entendida aqui, como espécie de suspensão condicional do processo), que encontraria seu fim com o adimplemento de todas as parcelas, tendo-se, por conseguinte, a extinção da obrigação tributária e da punibilidade. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça:

Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária. **Pagamento integral. Extinção da punibilidade. Artigo 9º, §2º, da Lei 10.684/03.** Recurso Provido. 1. **O pagamento integral dos débitos provenientes da falta de recolhimento dos tributos ou contribuições sociais, a teor do artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei n.º 10.684/03, extingue a punibilidade** dos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, 168-A e 337-A do

**Código Penal. 2. A benesse conferida não estipula limite temporal para o pagamento do tributo ou contribuição social, pois, tão-somente, coloca como requisito a integralidade do pagamento para extinguir a punibilidade. Assim, mesmo que o pagamento seja posterior ao recebimento da denúncia, é causa extintiva da punibilidade do agente. 3. Recurso provido para determinar o trancamento da ação penal. (grifamos)<sup>18</sup>**

Nota-se que a norma trazida pelo Art. 9º da Lei 10.684/03, difere minimamente do disposto na Lei nº. 9.964/00, salvo a respeito da inexistência de limite temporal para a adesão ao parcelamento e a ausência de delimitação expressa de seu âmbito de incidência, sendo que tal ausência, gerou discussão na doutrina e na jurisprudência.

Com o advento do Art. 9º, surgiu discussão sobre a aplicabilidade das disposições da Lei nº. 10.684/03 aos crimes contra a ordem tributária, cujos créditos não fossem objeto de parcelamento no âmbito do PAES. Conforme citado acima, o Art. 9º da referida Lei não trouxe nenhuma indicação que limitasse sua vigência apenas aos créditos abrangidos pelo PAES, como o fez, por exemplo, a Lei nº. 9.964/00 em seu Art. 15, caput (com o REFIS). Desta maneira, parte da Doutrina, sustentava que os dispositivos legais que tratavam da matéria penal deveriam ser aplicados a todo e qualquer crime contra a ordem tributária, ainda que os respectivos créditos tivessem sido parcelados no âmbito de outro programa de parcelamento diferente do PAES. Defendiam ainda, a aplicação retroativa das disposições da Lei nº. 10.684/03 tendo em vista que a disciplina trazida pela novel legislação era mais favorável ao contribuinte infrator.

Sobre a questão, O STF entendeu que a norma do Art. 9º da Lei nº. 10.864/03, por tratar-se de norma penal mais benéfica ao contribuinte, já que não estabelecia limite temporal para o pagamento, deveria retroagir para alcançar situações ocorridas antes de sua vigência. Assim, o contribuinte que houvesse, na vigência das leis anteriores, e em momento posterior ao do recebimento da denúncia, ingressado programa de parcelamento, seria beneficiado com a suspensão da ação penal; e aquele, que tivesse promovido o integral pagamento do tributo, seria beneficiado com a extinção da punibilidade. Assim, os acórdãos do Supremo Tribunal Federal:

**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.**

---

<sup>18</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. RHC 17367 / SP. Relator: Ministro Hélio Quaglia Barbosa. Publicado em: DJ 05/12/2005 p. 378

**O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. (grifamos) <sup>19</sup>**

Crime Tributário. "Refis". Lei nº 9.964/00. Recebimento anterior da denúncia. Adesão ao programa no curso da ação penal. Aplicação retroativa da lei penal benéfica. Suspensão da pretensão punitiva e da prescrição. Liminar deferida para esse fim. Aplicação do art. 9º da Lei nº 10.684/03. Precedente. (grifamos)<sup>20</sup>

Malgrado o entendimento adotado pelo STF, existiu ADI, autuada sob o n.º 3002-7, ajuizada pelo Procurador Geral da República em 2003, questionando a constitucionalidade do Art. 9º. No entanto, em 2009, a ADIN n. 3002 foi julgada prejudicada por perda superveniente de objeto, em razão da superveniência da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 – que, em seu art. 68, disciplinou, de maneira integral, a mesma matéria até então regulada no art. 9º da Lei nº 10.684/2003.

A Lei nº. 11.941/09, alterou a legislação tributária federal em relação ao parcelamento ordinário de débitos tributários e instituiu nova disciplina sobre a extinção da punibilidade. As disposições desta lei se aplicam aos débitos que já haviam sido objetos de outros programas de parcelamento como o REFIS-I e o PAES, por exemplo.

O Art. 67 da Lei 11.941/09 determina que o ingresso no regime de parcelamento do REFIS da Crise antes do oferecimento da denúncia resulta na impossibilidade de recebimento da denúncia pelo Magistrado criminal. A denúncia só poderia ser recebida se ocorresse o inadimplemento das obrigações assumidas no âmbito do programa de Recuperação Fiscal. Infere-se que a Lei nº. 11.941/09, buscando evitar nova discussão acerca do exercício da Ação Penal pelo Ministério Público nos casos de crimes contra a ordem tributária, trouxe solução relevante.

Na disciplina da nova lei, o Ministério Público não ficaria impedido de instaurar a persecução criminal e poderia oferecer a denúncia, garantindo, assim, sua função institucional. No entanto, ainda que o oferecimento da denúncia não ficasse obstruído, em razão da comprovação nos autos de que o contribuinte ingressou no Refis antes da Denúncia, o Magistrado sim, estaria impedido de receber a peça inicial acusatória. O referido artigo prevê que “na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da

---

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC 81.929 / RJ. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Relator p/ Acórdão: Ministro Cezar Peluso. Publicado em: DJ 27-02-2004 PP-00027.

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC 85273 MC / SC. Relator: Ministro Cezar Peluso. Publicado em: DJ 24/02/2005 PP-00292

denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.”.

Perceba-se, entretanto, que no caso de um ingresso por parte do contribuinte no REFIS da Crise após o oferecimento da Denúncia o Juiz criminal estaria compelido a receber a denúncia apresentada pelo *Parquet*, se presentes os requisitos do Art. 41 do Código de Processo Penal<sup>21</sup>. Entretanto, se o denunciado, em sua Defesa Preliminar, comprovasse no processo penal que havia ingressado no REFIS da Crise, o juiz criminal estaria obrigado a suspender o feito, atendendo ao disposto no Art. 68, segundo o qual, durante o parcelamento, a pretensão punitiva do Estado ficaria suspensa e o prazo prescricional não correria.

Da conjugação dos dois artigos anteriormente citados, é possível a afirmação de que a Lei nº. 11.941/09 trouxe hipótese de suspensão condicional do processo, o “sursis” processual, distinta da prevista no Art. 89 da Lei nº. 9.099/95<sup>22</sup>.

O “sursis” processual garante ao contribuinte, diante do cumprimento integral das condições estabelecidas pelo REFIS, principalmente a quitação dos créditos tributários, a extinção da punibilidade, e garante ao Estado que, em caso de descumprimento do parcelamento, e conseqüente exclusão do contribuinte infrator do REFIS da Crise, a retomada da persecução criminal, vez que durante a suspensão não corre a prescrição.

A extinção da punibilidade pelo pagamento integral dos créditos tributários está explicitamente prevista no enunciado do Art. 69 da Lei nº. 11.941/09 e em seu parágrafo único.

### 2.2.3. DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI Nº. 12.382/2011

Em fevereiro de 2011, foi promulgada a Lei nº. 12.382, que deu novo tratamento ao parcelamento e ao pagamento do crédito tributário, fato que influencia diretamente na possibilidade, ou impossibilidade, da extinção da punibilidade do contribuinte infrator.

---

<sup>21</sup> Art. 41. A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.

<sup>22</sup> Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (Art. 77 do Código Penal)

O Art. 6º da Lei nº. 12.382/11 promoveu alteração no Art. 83 da Lei nº. 9430/96, que a partir de então, passa a determinar, em seu parágrafo 2º, que o parcelamento tem a capacidade de suspender a pretensão punitiva do Estado somente se for realizado antes do recebimento da Denúncia. Ou seja, caso a admissão em um sistema de recuperação fiscal ocorra após o recebimento da denúncia pelo magistrado, o parcelamento do crédito não impede que o processo penal siga normalmente sua marcha.

Note-se que foi enrijecido o tratamento que, desde 2003, com a edição da Lei nº. 10.684/03, vinha sendo conferido ao parcelamento do crédito tributário, segundo o qual, o momento do ingresso no programa de parcelamento havia se tornado irrelevante para que se suspendesse a pretensão punitiva do Estado e para que o seu integral adimplemento pudesse gerar a extinção da punibilidade.

Com sua nova redação, o Art. 83, §2º, da Lei nº. 9430/96, passou a exigir, para que o parcelamento suspenda a pretensão punitiva do Estado, que o contribuinte infrator seja admitido no programa de recuperação fiscal antes do recebimento da denúncia. Ou seja, se a adesão ao programa de parcelamento for realizada após o recebimento da denúncia, o parcelamento não gerará o efeito de suspensão a pretensão punitiva e o contribuinte poderá ser processado criminalmente e condenado à pena privativa de liberdade.

Outra alteração importante está contida no parágrafo 6º do Art. 83 da Lei nº. 9430/96, que faz remissão ao Art. 34 da Lei nº. 9.249/95, que por sua vez, estabelece hipótese de extinção da punibilidade, caso o contribuinte realize o pagamento dos créditos tributários antes do recebimento da denúncia. Novamente fica evidenciado o endurecimento na abordagem dos crimes tributários pelo legislador pátrio, pois se o pagamento não for realizado antes do recebimento da denúncia não gerará seu efeito extintivo da punibilidade.

Conforme percebido anteriormente, a partir da edição da Lei nº. 12.382/2011, foi novamente fixado limite temporal para que o pagamento produza seu efeito extintivo da punibilidade, exigência que havia sido eliminada do nosso ordenamento jurídico com a edição da Lei nº. 10.684/03, com base na qual, o STJ firmou entendimento de que o pagamento realizado a qualquer tempo, desde que antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, possuiria a capacidade de extinguir a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Portanto, a expressão utilizada pelo Art. 34, da Lei 9249/95, “promover o pagamento”, deve ser interpretada restritivamente, como já pacificado pelo STF após a edição da Lei nº.

9.964/00, significando que somente após o adimplemento integral do crédito é que há a possibilidade de extinção da punibilidade. Portanto, não há espaço para a interpretação pretendida pelo STJ, quando da edição da Lei nº. 9.964/00, de que o mero parcelamento, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, teria a capacidade de causar a extinção da punibilidade, não sendo necessário o adimplemento integral das prestações e a consequente quitação do parcelamento.

A nova redação dada ao Art. 83 da Lei nº. 9.430/96, pela Lei 12.382/11, prevê tratamento mais duro ao contribuinte, que só se verá livre da persecução criminal se ingressar em programa de recuperação fiscal e obtiver o parcelamento antes do recebimento da denúncia (ressaltando que a extinção da punibilidade somente ocorrerá quando o contribuinte quitar o parcelamento), ou se efetuar o pagamento integral (em sentido estrito) do crédito tributário, desde que antes do recebimento da denúncia.

Se nenhuma das duas hipóteses restar configurada, ainda que o contribuinte realize o pagamento do crédito tributário ele não se verá livre da pretensão punitiva do Estado e poderá ser submetido a pena privativa de liberdade.

### **3. CONCLUSÕES**

O oferecimento da denúncia está condicionado ao prévio exaurimento da instância administrativo-fiscal. Segundo o STF, o Ministério Público só pode oferecer a denúncia após a “constituição definitiva” do crédito tributário, o que ocorreria com a “decisão definitiva” prolatada no processo administrativo-fiscal. Assim, caso o *Parquet* desse início a persecução criminal na pendência de decisão administrativa que versasse sobre o lançamento, careceria de justa causa a ação penal.

No entanto, a justa causa não se reveste em prova cabal da materialidade e autoria, mas tão somente em indícios suficientemente fortes (por exemplo, o lançamento inicialmente realizado pela Fazenda Pública) sujeitos à apreciação do Magistrado. Caso não fosse assim, seria irrelevante a instrução processual na Ação Penal. Ressalte-se também, que a decisão administrativa, dita “definitiva” pelo STF, não possui natureza “imutável”, pois passível de reforma no âmbito Judiciário.

Em relação ao parcelamento, este não tem o condão de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Após a edição da Lei nº. 9.964/00 rechaçou-se o errôneo entendimento do STJ de que a expressão “promover o pagamento”, contida na Lei nº.

9.249/95, deveria ser interpretada como qualquer ato tendente a realização do pagamento. Promover o pagamento nada mais poderia significar do que adimplir, quitar o débito, e qualquer interpretação em sentido diverso contribuiria para a impunidade e deslegitimação do já desacreditado sistema penal brasileiro.

Assim, o Parcelamento, sem marco temporal para efetuar-lo desde a edição da Lei nº. 10.684/03, apenas teria a capacidade de operar a suspensão da pretensão punitiva do Estado. Entretanto, a Lei nº. 12.382/2011, ao alterar a redação do Art. 83 da Lei nº. 9.430/96, modificou substancialmente o sistema vigente fixando marco temporal para que o ingresso no programa de parcelamento possa gerar seu efeito suspensivo, a saber, antes do recebimento da denúncia.

Portanto, apenas o pagamento integral dos créditos tem a capacidade de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, se realizado antes do recebimento da denúncia. Caso seja feito após ao recebimento da peça acusatória, o pagamento não gerará seu efeito extintivo da punibilidade, de modo que, o contribuinte será processado criminalmente, e caso condenado, poderá ser submetido à pena privativa de liberdade.

Mesmo diante do endurecimento apresentado pela Lei nº. 12.382/11, verifica-se que o legislador destina tratamento mais favorável aos crimes contra a ordem tributária. Nossa legislação permite que o pagamento dos créditos tributários afaste a incidência da condenação criminal e evite a sujeição à pena privativa de liberdade, desde que atendidos os requisitos da nova redação do Art. 83 da Lei 9.249/95. Entretanto, o tratamento dispensado aos crimes tributários é exceção em nossa ordem jurídica, pois, em regra, a reparação do dano constitui circunstância atenuante (Art. 65 do CPB), ou causa de diminuição de pena (Art. 16 do CPB), influenciando no *quantum* da pena aplicada, sem afastar a responsabilidade criminal.

Por fim, tendo em vista que os crimes tributários se revelam em nossa ordem jurídica como instrumentos de coação estatal, destinados a obrigar o contribuinte a realizar o pagamento dos tributos, sob pena de ser processado criminalmente e ser submetido à pena privativa de liberdade. A criminalização das condutas que visam à diminuição ou supressão de tributos serve apenas para reforçar a execução fiscal.

Neste contexto, a ideia de descriminalização aparece como solução possível, tendo em vista que a criminalização de tais condutas é uma escolha política que se dá por um critério de

eficácia do meio de repressão e não em razão do valor do bem jurídico tutelado<sup>23</sup>. Não defendemos a abolição das sanções para as condutas que lesam a arrecadação do Estado, mas sim a substituição da tutela penal pela tutela administrativa, organizada de um modo que puna de forma mais eficaz e severa as infrações contra a Ordem Tributária.

#### 4. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 1995.

CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal – Parte Geral. Vol. 1. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Crimes Tributários e encerramento do Recurso Fiscal. Revista Jurídica UNIGRAN, Dourados, v. 6, nº. 11, pp. 153/156, Jan./Jul. 2004

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa. Disponível em [http :  
https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2029945/crimes-tributarios-sumula-vinculante-24-do-stf-exige-exaurimento-da-via-administrativa](http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2029945/crimes-tributarios-sumula-vinculante-24-do-stf-exige-exaurimento-da-via-administrativa) . Acesso: 13 set. 2018.

GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal. Parte Geral. Vol. I. 12 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

GRECO, Rogério. Código Penal Comentado. 3 ed. Niterói: Impetus, 2009.

GRECO FILHO, Vicente. Manual de Processo Penal. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2008.

---

<sup>23</sup> REALE JR. Miguel. Despenalização no direito penal econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa? In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 7, nº. 28. São Paulo: RT, 1999, p. 122

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da sanção tributária. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. Manual de Direito Penal: Parte Geral, Arts. 1º a 120 do CP. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Curso de Processo Penal. 11 ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2009.

PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 50ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ZAFFARONI, Raúl Eugenio. Em busca das Penas Perdidas. 5 ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001.

PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro. Parte Geral. 5 ed. São Paulo: RT, 2004.

BRASIL. Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. In: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso: 13/09/2018.

BRASIL. Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm). Acesso: 15/09/2018.

BRASIL. Lei nº. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9964.htm). Acesso: 30/08/2018.

BRASIL. Lei nº. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei no 12.255, de 15 de junho de 2010. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm). Acesso: 10/05/2019.