

(IN)SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE PENAL: A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Francisco de Assis do Rego Monteiro Rocha Júnior¹

Sumário: *Introdução. 1. Da sucessão de regimes jurídicos que regulam a suspensão e a extinção da punibilidade nos crimes tributários. 1.1. Regime jurídico instituído pelas leis 8.137/1990 e 8.383/1991. 1.2 Regime jurídico instituído pela lei 9249/1995. 1.3. Regime jurídico instituído pela lei 9.964/2000 – refis 1. 1.4. Regime jurídico instituído pela lei 10.684/2003. 1.5. Regime jurídico a partir de 2011 – alterações da lei 9430/1996. Conclusões. Referências bibliográficas.*

Resumo: Em 04 de maio de 2011 o legislador brasileiro acrescentou ao texto do Código de Processo Penal medidas cautelares alternativas à prisão. Uma das medidas ali elencadas é a suspensão do exercício da função pública ou da atividade econômica, quando houver justo receio da sua utilização para novas práticas delitivas. O risco de reiteração como fundamento de medidas cautelares já foi amplamente questionado, pois, poderia estar em dissonância com o princípio da presunção de inocência, basilar de um Processo Penal que se pretenda democrático. O justo receio de novas práticas delitivas se mostra incoerente com a presunção de inocência porque haveria, em tal argumento, características de prevenção especial, fim específico da pena e de acordo com o referido princípio não poderia haver no Processo Penal qualquer tipo de antecipação de pena. Diante de tal finalidade e da ausência de prazo fixado em lei, é possível que essa medida cautelar funcione como uma forma de

1. Doutor em Direito pela UFPR. Presidente do IBDPE (2013-2017). Coordenador geral das pós-graduações em Direito e Processo Penal da ABDConst – Curitiba, Rio de Janeiro e Florianópolis. Advogado criminalista militante.

afastamento definitivo de cargos públicos, bem como de cassação de mandatos eletivos. Isso sem a observância do devido processo legal.

INTRODUÇÃO

O presente artigo pretende analisar o difícil diálogo que tem sido estabelecido entre dois elementos de nosso direito penal: de um lado, o princípio da legalidade, e de outro, o instituto da extinção da punibilidade nos crimes tributários.

Sobre o princípio da legalidade, pouco poderia ser novidade ao leitor. Porém, ainda que de forma bastante sucinta, uma rápida descrição merece ser feita nessa introdução. O referido princípio, constitucionalizado em nosso ordenamento através dos incisos XXXIX e XL do art. 5^o, estabelece alguns desdobramentos, dentre os quais o da i) proibição da retroatividade de lei penal mais grave posterior aos fatos; o da ii) ultratividade da lei penal mais branda, vigente à época dos fatos, ainda que tenha sido revogada; e o da iii) retroatividade da lei penal mais branda, promulgada após à época dos fatos. Ainda que de menor importância para os limites desse artigo, pode-se citar no ponto a iv) proibição do costume como fonte do direito penal; v) a proibição da analogia contra o réu; e ainda a vi) a proibição da indeterminação da lei penal. Eis os contornos gerais do princípio da legalidade penal tal como tradicionalmente a doutrina o define³.

-
2. XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;
 3. Dentre outros, podemos citar LUISI, Luiz. Os Princípios constitucionais penais. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, Editor, 2003; FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de direito penal: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 1995; TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos do direito penal. São Paulo: Saraiva, 1994; BRUNO, Aníbal, Direito Penal. Parte Geral. Tomo 1^o, Rio de Janeiro: Forense, 1967. ZAFFARONI, Eugenio Raul. Tratado de Derecho Penal – Parte General I. Buenos Aires: Sociedade Anonima Editora, 2006; SCHMIDT, Andrei Zenkner. O Princípio da legalidade penal no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001; ROXIN, Claus. Derecho Penal – Parte General. Tomo I – Fundamentos: La estructura de La teoria Del delito. Madrid: Civitas, 2007; BATTISTA, Nilo, Introdução crítica ao direito penal brasileiro. Rio de Janeiro: Revan, 2011; MEROLLI, Guilherme. Fundamentos Críticos de Direito Penal: dos princípios e garantias penais. São Paulo: Atlas, 2014; QUEIROZ, Paulo. Direito Penal – parte geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009; REALE JUNIOR, Miguel. Instituições de Direito Penal. Parte Geral. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009; GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal – Parte Geral. Rio de Janeiro: Impetus, 2010; JESCHECK, Hans-Heinrich. Tratado de Derecho Penal – Parte General. Berlin: Duncker u. Humbolt, 1988; COSTA, Álvaro Mayrink da. Direito Penal – Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 1992; PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. Volume I – Parte Geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004; PALAZZO, Francesco. Valores constitucionais e direito penal. Trad. De Gérson Pereira dos Santos. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1989; HASSEMER, Winfried. Fundamentos del derecho penal. Trad. de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2002; MESTIERI, João. Manual de direito penal: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 1999; DOTTI, René Ariel. Curso de Direito Penal – Parte Geral. 4^a Ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, dentre inúmeros outros que poderiam ser citados no ponto.

Tampouco haveria qualquer novidade para o leitor na apresentação do segundo partícipe do diálogo acima anunciado, qual seja, o instituto da extinção da punibilidade nos crimes tributários. Porém, antes de adentrarmos nas peculiaridades da espécie, analise-se o gênero.

A extinção da punibilidade significa a cessação da possibilidade de o Estado punir conduta definida como crime, pela ocorrência de determinados fatos previstos na lei, nos termos do art. 107 do Código Penal⁴. O diploma legal só prevê os casos gerais, sendo que para além deles, há situações específicas⁵ como a dos crimes contra a ordem tributária. Nesses, para além de todas as causas acima indicadas, o pagamento integral do débito fiscal antes do recebimento da denúncia também teria o condão de extinguir a punibilidade, nos termos da legislação atualmente em vigor, como abaixo se explanará detidamente.

Apresentados os dois partícipes do diálogo, o tema deste artigo diz respeito exatamente ao tortuoso diálogo que tem sido estabelecido entre ambos, no que se refere aos crimes contra a ordem tributária. Ou seja, ao invés de serem respeitados e implementados os postulados da legalidade acima indicados (especialmente os da retroatividade benéfica, ultratividade benéfica e vedação da retroatividade *in malam partem*) tem-se constatado o contrário na jurisprudência: retroatividade de situações mais gravosas; não aplicabilidade das leis anteriores mais benéficas vigente à época dos fatos; e ainda a não retroatividade de institutos mais benéficos. Tudo isso, sob o silêncio da doutrina e o beneplácito da jurisprudência dos nossos tribunais superiores.

Além de lançar luzes contra a baixíssima normatividade da Constituição da República, mormente no que se refere às suas disposições penais, desde logo se verifica que também podem ser problematizadas as tradicionais explicações que a criminologia crítica⁶ traz sobre os processos de

4. Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: I - pela morte do agente; II - pela anistia, graça ou indulto; III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; IV - pela prescrição, decadência ou preempção; V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; VII e VIII - revogados e IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

5. No Brasil, depara-se com a contribuição de Fernando Galvão sobre o tema, ao explicar que além das causas de “extinção da responsabilidade” previstas no art. 107 do Código Penal, existem outras causas tais como a) o cumprimento do período de prova do sursis; b) a reparação de danos no peculato culposo; c) o cumprimento do prazo da suspensão condicional do processo; d) o cumprimento do livramento condicional; e e) o pagamento de tributos e contribuições previdenciárias devidas. O objeto do presente artigo circunscreve-se a essa última mirada (GALVÃO, Fernando. Direito penal: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2013, 5ª edição, item 12 do capítulo 21).

6. Por todos, veja-se BARATTA, Alessandro. Criminologia crítica e crítica do direito penal: Introdução à Sociologia do Direito Penal. Rio de Janeiro: Editora Revan: Instituto Carioca de criminologia, 3ªed., 2002. Introduzindo o tema no Brasil, depara-se com três obras de SANTOS, Juarez Cirino: A Criminologia da Repressão. Rio de Janeiro: Forense, 1979; As Raízes do Crime

criminalização. Se, indicam-nos tarimbados autores, a criminalização incidiria principalmente sobre os estereotipados, sobre os atos grotescos e trágicos, e sobre os afetados pela falta de cobertura⁷, novas explicações criminológicas devem ser desenvolvidas para dar conta de fenômenos como o que agora se aponta: a criminalização ampla e desenfreada, tanto que passa por cima dos mais básicos e elementares de nossos preceitos fundamentais, incidente sobre estratos médios e altos de nossa sociedade. Sim, pois outros não poderiam ser os destinatários das normas penais referentes aos crimes contra o sistema tributário. Ademais se vislumbrarmos a aplicabilidade do princípio da insignificância nessa espécie – que faz com que sejam ignoradas pelos órgãos de repressão estatal as sonegações inferiores à dez mil reais – e a renda média das famílias em nosso país que gira em pouco mais de mil reais⁸.

Nada obstante, um estudo criminológico do fenômeno não será abrangido na análise ora realizada, não só pelo fato de que mãos mais habilitadas estariam mais aptas a fazê-lo, mas principalmente pelo fato de que nosso viés será o dogmático. E através das lentes dogmáticas, vê-se que o problema ora enfrentado se constitui em circunstância praticamente sem paralelo em nosso sistema jurídico. Não há qualquer outra causa de extinção da punibilidade, como se verifica da mera leitura do já citado artigo 107 do Código Penal, sob o qual parem tão malfadas interpretações. Explique-se: desde a atual redação do referido artigo, através da Lei 7.209 de 11 de julho de 1984, os seus três incisos que, diretas ou indiretamente foram desde então alterados, jamais foram interpretados da forma apontada.

Em primeiro lugar, houve uma mudança direta no art. 107 através da Lei 11.106 de 2005 que revogou os incisos VII e VIII do artigo em comento que assim dispunham: *VII – pelo casamento do agente com a vítima, nos crimes contra os costumes (...) omissis e VIII – pelo casamento da vítima com terceiro, nos crimes referidos no inciso anterior, se cometidos sem violência real ou grave ameaça (...) omissis*. Não discutamos aqui o caráter absurdamente patriarcal da legislação revogada: “pode-se estuprar se casar”, ou pior, “se casou depois do estupro, a sociedade perdoou”. Esse aspecto mereceria debate mais verticalizado que fugiria, novamente, aos estreitos limites do presente artigo. Mas o fato é que não há qualquer decisão nos nossos tribunais deixando de aplicar as referidas – e injustas, frise-se – benesses legais, pelo fato de “terem sido revogadas”. Sim, pois, se à época dos fatos, vigiam tais preceitos, devem eles ser aplicados,

(um estudo sobre as estruturas e as instituições da violência). Rio de Janeiro: Forense, 1984; e *A Criminologia Radical* (3ª edição). 3ª. ed. Rio de Janeiro / Curitiba: Lumen Juris e ICPC, 2008.

7. Para a explicação dos mecanismos de criminalização através dessa tríade, veja-se ZAFFARONI, Eugenio Raul; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro; *Direito Penal Brasileiro*: primeiro volume: teoria geral do direito penal. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2003, especialmente §2 do capítulo 1.

8. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2015-02/rendimento-domiciliar-capita-do-brasileiro-e-de-r-1052-mil-diz-ibge>>. Acesso em: 07 jun. 2016.

como de fato tem sido, independentemente de não mais estarem em vigor. Trata-se de corolário lógico do princípio constitucional da legalidade. E nunca houve qualquer debate jurisprudencial em torno disso no Brasil.

Em segundo lugar, pode-se verificar que o mesmo ocorre na mudança indireta que o artigo em análise recebeu. Como se sabe, o inciso IV do art. 107, que dispõe, dentre outros temas, sobre a prescrição, jamais foi alterado desde 1984. Nada obstante, sua regulamentação geral (arts. 108 a 117 do Código Penal) tem sido objeto de constantes alterações legislativas. Há mudanças que foram introduzidas pela Lei 9.268 de 1996, outras pela lei 11.569 de 2007, algumas tantas pela Lei 12.234 de 2010 e ainda há prazos diferenciados estabelecidos pela Lei 12.650 de 2012. Novamente, e nada obstante tamanhas mudanças, jamais se cogitou em não se aplicar a ultratividade benéfica aos acusados que fossem beneficiados pelo regime jurídico prescricional que vigorasse na época em que os fatos tivessem ocorrido.

Esse é o problema que se nos apresenta e que pretendemos enfrentar através da análise legal e jurisprudencial dos tribunais superiores. Para tal desiderato, pretendemos analisar cada um dos diferentes regimes jurídicos da extinção (e, em algumas vezes, da suspensão) da punibilidade nos crimes tributários que vigoraram desde 1990, justamente para apontar tais incongruências, bem como para demonstrar que as exceções que foram criadas ao princípio da legalidade, são absoluta e abertamente inconstitucionais.

1 DA SUCESSÃO DE REGIMES JURÍDICOS QUE REGULAM A SUSPENSÃO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

1.1 REGIME JURÍDICO INSTITUÍDO PELAS LEIS 8.137/1990 E 8.383/1991

Para os fins do presente artigo consideraremos como marco inicial de nossa análise a Lei 8.137/1990. Tal opção metodológica se justifica pelo fato de que, referida lei, até hoje se constitui no diploma legal em que se encontram os tipos penais dos crimes contra a ordem tributária. Além disso, encontra-se em vigor há bem mais do que vinte anos, o que faz com que, qualquer discussão prática estribada no diploma legal que a antecedia, a Lei 4.729 de 1965, já estará superada pela prescrição⁹.

9. Não custa rememorar no ponto que nosso maior lapso temporal, nos termos do art. 109, I, in verbis: Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se: I - em vinte anos, se o máximo da pena é superior a doze; (...).

Partindo-se da lei da década de 90, vê-se que além de definir os crimes contra a ordem econômica e relações de consumo, ela define quais são os tipos penais dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º a 3º) e no âmbito das disposições gerais (art. 11 e seguintes), dispõe sobre causas de aumento de pena, regras de autoria e participação, bem como estabelece a primeira regulamentação da extinção da punibilidade em virtude de pagamento do débito em tais tipos de crime, *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.*

Nada obstante a redação do dispositivo legal acima citado, bastante claro ao estabelecer de forma peremptória a necessidade do pagamento antes do recebimento da denúncia, o fato é que exatamente 1 ano e três dias depois, foi ele revogado no bojo da Lei 8.383 de 1991, cujo art. 98 assim dispôs: *Revogam-se (...) e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.*

As questionáveis interpretações mencionadas na introdução começam a ganhar espaço já nessa primeira sucessão de leis que dispõe sobre o assunto. Ora, se há a previsão de um determinado mecanismo de extinção da punibilidade, sendo ele posteriormente revogado, é elementar que ele continua vigendo para os fatos que ocorreram sob a sua égide. Nada obstante, depara-se com o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça, referente ao período ora analisado: *“(...) a quitação do débito relativo a contribuições previdenciárias, posteriores ao advento da lei 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não extingue a punibilidade, posto que revogado o art. 14 da lei 8.137/90, que possibilitava a concessão de tal benefício, anteriormente ao oferecimento da denúncia (...) recurso a que se nega provimento. (RHC 4.239/PR, Rel. Ministro CID FLAQUER SCARTEZZINI, QUINTA TURMA, julgado em 22/02/1995, DJ 20/03/1995, p. 6135)”*

Os fatos que originaram o referido procedimento criminal se deram, como se depreende da íntegra do acórdão, nos anos de 1990, 1991 e 1992. Repare-se que a Lei que revoga o art. 14 da Lei 8.137/1990 é de 30 de dezembro de 1991. Isso significa dizer que os fatos realizados anteriormente à Lei de 1991 deveriam ter sido regidos pela redação original da Lei 8.137/1990. Isso, é claro, se não considerarmos a continuidade delitiva, que faria com que todos os atos fossem interpretados como se um único fosse, nos termos do art. 71 do Código Penal¹⁰. O leitor mais atento lembraria nesse momento da Súmula 711 do Supremo Tribunal Federal¹¹, contudo, além da flagrante

10. Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

11. “A lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência”.

inconstitucionalidade de seu conteúdo, registrada, inclusive em votos vencidos em julgamentos do STF¹², a íntegra do acórdão nada aduz sobre o Verbete.

Mas o que sustenta o acórdão para deixar de aplicar o princípio da legalidade no caso analisado? Também se lê da íntegra: *“A extinção da punibilidade pelo fato superveniente do pagamento constituía um benefício excepcional de estímulo à arrecadação, não uma desqualificação do evento delituoso. Com a revogação do estímulo, desaparece o benefício e subsiste a figura do delito em sua integralidade”*, reverbera o acórdão, em trecho no qual adota as razões expostas no parecer da Procuradoria Geral da República. O trecho é assaz elucidativo. Além de ignorar o princípio da legalidade, também assume desconhecer completamente o que vem a ser um mecanismo de extinção de punibilidade. O conjunto deles, para o acórdão analisado, não apresenta efeitos de lei, hipótese na qual teriam efeitos retroativos ou ultrativos nos termos da legalidade. Ao contrário, constituem-se em “benefício excepcional de estímulo à arrecadação”. E “desaparecendo o instituto”, com sua revogação, o “delito ressurgue” na sua integralidade.

Mas, se pode indagar ao absurdamente ilegal entendimento: o que extinção de punibilidade tem a ver com estrutura analítica do crime? Uma coisa são os predicados da tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade de uma ação humana, que assim estruturada, constitui-se em crime. Outra coisa, completamente diferente, são os mecanismos de extinção da punibilidade. Frise-se: punibilidade. Na qual, o crime já existe. E o que deixa de existir é a possibilidade dele ser punido. Seria o mesmo que ser alterada o lapso temporal da prescrição, digamos, que passaria para 25 anos em seu máximo. Assim, os fatos que, no julgamento, estariam prescritos, sob essa ótica não mais estariam. Por que? Porque “o delito subsiste em sua integralidade”. Mas quando é que o fato ilícito deixa de existir em sua integralidade num caso de extinção de punibilidade? Se ainda for juridicamente possível, mesmo que ocorra a prescrição, por exemplo, ou a extinção da punibilidade penal, poderá haver a responsabilização civil, administrativa, política. Cremos que

12. No precedente adiante colacionado, apesar de não externar seu entendimento em voto vencido, o Ministro relator do feito consigna explicitamente a insubsistência da Súmula: “(...) 5.1 Crime continuado (CP, artigo 71, caput): delitos praticados entre março de 1991 e dezembro de 1992, de forma que estas 22 (vinte e duas) condutas devem ser consideradas, por ficção do legislador, como um único crime, iniciado, portanto, na vigência de *lex mitior* (artigo 2º, II, da Lei nº 8.137, de 27.12.90) e findo na vigência de *lex gravior* (artigo 95, d e § 1º, da Lei nº 8.212, de 24.07.91). 5.2 Conflito de leis no tempo que se resolve mediante opção por uma de duas expectativas possíveis: retroatividade da *lex gravior* ou ultra-atividade da *lex mitior*, vez que não se pode cogitar da aplicação de duas penas diferentes, uma para cada período em que um mesmo e único crime foi praticado. Orientação jurisprudencial do Tribunal no sentido da aplicação da *lex gravior*. Ressalva do ponto de vista do Relator, segundo o qual, para o caso de crime praticado em continuidade delitiva, em cujo lapso temporal sobreveio lei mais severa, deveria ser aplicada a lei anterior - *lex mitior* - reconhecendo-se a sua ultra-atividade por uma singela razão: a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (Constituição, artigo 5º, XL). 6. Habeas-corpus conhecido, mas indeferido. (HC 76978, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 29/09/1998, DJ 19-02-1999 PP-00027 EMENT VOL-01939-01 PP-00060)

a exemplificação já tenha jogado suficientes luzes sobre a impropriedade do acórdão no ponto.

Como se não bastasse a absoluta inconsistência dogmática do precedente, que se espraia por ilegalidades e inconstitucionalidades gritantes, os aspectos criminológicos da decisão também clamam por atenção. Mais uma vez se trata de aspecto que não comporta uma maior verticalização nos limites aqui propostos. Mas o fato é que é extremamente discutível a utilização do direito penal com fins meramente arrecadatórios, como parece assentir a decisão no trecho “benefício excepcional de estímulo à arrecadação”, mais criticável ainda é se fazer uso dessa utilização somente quando é conveniente para o Estado, mesmo que às custas do princípio da legalidade. As estratégias de combate à política de administrativização do direito penal tributário¹³, parece-nos elementar, não podem passar ao largo dos preceitos constitucionais que regem a matéria.

Tudo sopesado, verifica-se que o período em que se construiria uma ampla aplicabilidade da lei, sem mecanismos de escape, não foi arquitetado tijolo por tijolo, parede por parede, aguardando os fatos que ocorreram até 29 de dezembro de 1991 serem julgados segundo o paradigma anterior, a partir de quando o novo paradigma se construiria. Ao invés disso, tivemos uma mudança que se processou como uma grande enchente, fazendo tabula rasa de tudo, inclusive do princípio da legalidade, e que inaugura um novo regime jurídico, inclusive, para fatos pretéritos.

Se a tônica que regeu o período a partir de 1991 foi essa, logo se percebe que a ampla e absoluta aplicabilidade da lei tampouco poderia ter sido efetivada quando do julgamento dos fatos que ocorreram a partir de 30 de dezembro de 1991, pois, apenas quatro anos depois, em 1995, depara-se com novo câmbio legal no que se refere à temática. É o que se pormenoriza no tópico abaixo.

1.2 REGIME JURÍDICO INSTITUÍDO PELA LEI 9249/1995

Como visto acima, a jurisprudência, no período que vai de 1991 a 1995, ao invés de aguardar para julgar os fatos que ocorreram depois da vigência da nova lei, estabeleceu uma concepção enviesada de legalidade penal, na qual a nova lei passou a reger todos os fatos, inclusive os que lhe eram pretéritos, inclusive os que ocorreram sob a égide de lei anterior mais benéfica. Impressiona o fato de que se fosse um contrato, ao invés de uma lei penal, os

13. Sobre o fenômeno da administrativização do direito penal, veja-se, dentre outros, SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. A expansão do direito penal. Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002 e TAVARES, Juarez E. X. Bien jurídico y función em derecho penal. Traducción de Mónica Cuñaro. Buenos Aires: Hammurabi.

acusados de terem cometido crime sob o regime da lei de 1990 teriam mais garantias fundamentais: é que seria necessária a anuência de ambas as partes para ser alterado.

A tarefa que se pretende empreender no presente tópico é semelhante: quais foram os impactos, no que se refere ao princípio da legalidade, do advento da Lei 9249 de 1995, em cujo art. 34 se lê: *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.*

Aqui, e como parece ser a tônica do regime jurídico dos crimes tributários, tem-se a sucessão de um regime repressivo (Lei 8.383 de 1991) por um regime mais liberal, que restabelece a extinção da punibilidade no caso de promoção do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Liberalidade que impôs hermenêutica segundo a qual, a expressão “promover o pagamento”, pode ser lida inclusive como tendo sido realizado o parcelamento da dívida. Trata-se da interpretação ainda em vigor sobre o tema para o período em referência, como se verifica dos entendimentos mais recentes do Superior Tribunal de Justiça: “(...) 3. *A partir do julgamento do RHC n. 11.598/SC, pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, adotou-se nesta Corte o entendimento de que o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia, na vigência da Lei n. 9.249/1995, equivale a promover o pagamento do tributo, requisito previsto no art. 34 do referido diploma legal para o reconhecimento da extinção da punibilidade.* 4. *No caso, observa-se que, além de a empresa representada pelo paciente ter ingressado no Programa de Recuperação Fiscal ainda na vigência da Lei n. 9.249/1995 (em 27/3/2000), ou seja, antes da entrada em vigor da Lei n. 9.964, de 11/4/2000, a adesão ao programa ocorreu dois anos antes do oferecimento da denúncia, que se deu em 20/6/2002, devendo, portanto, ser reconhecida a extinção da punibilidade do acusado. (HC 284.989/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 15/06/2015)”¹⁴*

Em síntese, após o julgamento do Recurso em Habeas Corpus 11.598/SC, relatado pelo Ministro Gilson Dipp, que ocorreu em 08 de maio de 2002, no âmbito da 3ª Seção (formada pela composição integral das 5ª e 6ª Turmas do STJ, ambas com competência para questões criminais), passou a se entender que os fatos sob a égide do art. 34 da Lei 9.249/1995 teriam sua punibilidade extinta se fosse promovido o parcelamento (ou pagamento na íntegra) do débito tributário cuja ilegalidade penal se imputava ao acusado.

Contudo, a questão suscita a seguinte indagação, que nos remete, por seu turno, ao debate do princípio da legalidade: o que significa a expressão

14. No mesmo sentido: (RHC 51.629/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 10/02/2015, DJe 20/02/2015). Da mesma forma, os precedentes mais antigos sobre o tema: (RHC 18.476/MG, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 25/10/2007, DJ 26/11/2007, p. 217).

“fatos sob a égide da Lei 9.249/1995”? A mais óbvia resposta seria a de que os fatos se constituem nas ações humanas que realizariam o verbo típico. Contudo, e novamente, deparamo-nos aqui com interpretações heterodoxas e que merecem ser analisadas.

Em qualquer outra seara, seria absolutamente despidendo se afirmar que o regime jurídico é estabelecido no momento do crime, em atenção ao princípio da legalidade. Isso porque a lei penal não pode retroagir, insistamos, exceto se for em benefício do réu. Voltando-nos à pergunta que embala nosso raciocínio no presente tópico: o que significa a expressão “fatos sob a égide da Lei 9.249/1995”? Vejamos a resposta através da análise de um recente precedente do Superior Tribunal de Justiça: “2. *Firmon-se nesta Corte Superior de Justiça o entendimento de que a incidência das regras de extinção da punibilidade nas hipóteses de parcelamento do crédito tributário, disciplinadas de formas distintas pelas Leis 9.249/1995 e 9.964/2000, depende da data na qual ocorreu a adesão ao respectivo programa, sendo certo que a partir do último diploma legal tal fato apenas dá ensejo à suspensão da pretensão punitiva até a quitação integral das parcelas.* 3. *No caso dos autos, a sociedade empresária gerida pelos recorrentes aderiu ao REFIS em 6.4.2000, data anterior à entrada em vigor da Lei 9.964/2000 (11.4.2000), e anterior, também, ao recebimento da exordial acusatória, devendo incidir, pois, o disposto na Lei 9.249/1995, sendo de rigor a declaração de extinção da punibilidade. Precedentes.* 4. *Recurso provido para determinar o trancamento da Ação Penal n. 0001371-58.2001.403.6106, em trâmite perante a 4ª Vara da Subseção Judiciária de São José do Rio Preto/SP. (RHC 51.629/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 10/02/2015, DJe 20/02/2015)” (g.n.)*

Ao contrário da decisão analisada no tópico anterior, o que se ataca aqui não é o dispositivo, visto que efetivamente o recurso deveria ter sido provido para os fins de trancamento do processo penal da origem. Nada obstante, pode a decisão ser criticada pelo fundamento que ostenta, visto que, antes de o regime de extinção da punibilidade depender “da data na qual ocorreu a adesão ao respectivo programa de parcelamento”, deveria ele depender dos efeitos jurídicos que o parcelamento recebia à época em que os fatos debatidos no bojo da ação ocorreram.

Façamos paralelo com o mecanismo por excelência da extinção da punibilidade, qual seja, a prescrição: qual o regime prescricional a que um determinado fato se subsume? Ao regime vigente à época em que os fatos se deram? Ou ao regime vigente na época em que o agente “adere à prescrição”? Parece-nos básico que a resposta deva ser proferida à luz do princípio da legalidade, através do que somos levados a concluir que não pode haver outra resposta senão a de que é ululante que o regime prescricional é estabelecido através da época dos fatos. E não da época da “adesão à prescrição”. E nessa

vereda, finalmente se indaga: por que seria diferente no que diz respeito à extinção da punibilidade dos crimes tributários? Qual o sentido dessa inversão?

Mais uma vez é fundamental perscrutarmos as razões do ora criticado entendimento jurídico, acompanhando a íntegra do acórdão analisado. Contudo, ele é bastante econômico no ponto, como sói acontecer com vários precedentes do Superior Tribunal de Justiça, Corte na qual as discussões antes de debaterem os fundamentos jurídicos da decisão tomada, giram em torno dos precedentes que dão lastro ao entendimento. E como precedentes vão se referindo a jurisprudência anterior, é de se realizar o seguinte exercício, que serviu de metodologia ao presente ponto: diante de um acórdão, busca-se os precedentes que o lastrearam. Estes lastros, por seu turno, também estão arrimados em outros julgados. Então, continua-se o exercício, buscando-se esses anteriores decisões, até que nos deparemos com julgamento do Superior Tribunal de Justiça que tenha efetivamente enfrentado juridicamente a questão. E não apenas invocado precedentes nos quais se escora.

Adotando-se essa metodologia para o ponto, e se partindo do RHC 51.629/SP, julgado em 10/02/2015, chega-se ao AgRg no REsp 442.827/PR, Rel. Ministro PAULO MEDINA, SEXTA TURMA, julgado em 07/06/2005, DJ 01/08/2005, p. 578. Este último, de fato, ao invés de invocar outros precedentes, debate a questão, tratando-se do primeiro, da série, que invoca argumentos jurídicos, e não apenas a simples existência de julgados anteriores no mesmo sentido.

Pois bem. Estabelecida nossa metodologia, cabe discutirmos os argumentos levantados pelo acórdão de 2005 para apunhalar o princípio da legalidade. Analise-se as principais linhas de argumentação, oriundas todas elas da íntegra do acórdão. Num primeiro plano, aduz o acórdão analisado: *“(...) Como visto o parcelamento do débito deu-se através do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, e por ele deve ser regido, indiferente se torna a data do débito”*. Mas por que? poderíamos indagar. Ao que responde o julgado: *“Relativamente à questão de que a norma do art. 15 da Lei 9.964/00 é mais gravosa, não devendo ser aplicada retroativamente, mas tão somente a partir de sua vigência, tenho que não assiste razão ao agravante. Inicialmente, verifico que a sentença que extinguiu a punibilidade do acusado foi publicada em 09 de agosto de 2001, quando já vigia a Lei nº 9.964/00, o que afasta a retroatividade do art. 15”*. Ora, a lei penal mais grave não retroage, mesmo quando ela entra em vigor anteriormente à sentença, isso é elementar. Equivoca-se, e muito o acórdão, ademais se nos dermos conta dos próprios precedentes do STJ que afirmam que o art. 34 da Lei 9.249/1995 é causa de extinção de punibilidade¹⁵.

15. Nesse sentido, veja-se o RHC 18.476/MG, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 25/10/2007, DJ 26/11/2007, p. 217, que assim dispõe: (...) 2. O parcelamento do débito fiscal deferido antes do recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade dos agentes para os crimes contra a ordem tributária, a teor do art. 34 da Lei n.º 9.249/95, ainda que

O que ocorre na hipótese, é que no conflito entre duas leis que se sucedem, sendo uma liberalizante, como é o caso da Lei 9.249 de 1995, e outra mais repressiva, como é o caso da Lei 9.964 de 2000, criou-se uma regra que antes de imprimir ultratividade à norma anterior mais benéfica, impõe retroatividade à norma posterior mais grave. Para melhor entendermos a maior gravidade dessa norma, bem como a bizarra regra, faz-se mister analisar o regime jurídico da Lei de 2000, o que se realiza no tópico abaixo de forma mais verticalizada.

1.3 REGIME JURÍDICO INSTITUÍDO PELA LEI 9.964/2000 – RE-FIS 1

Depreende-se da letra da Lei 9.964/2000 o quarto regime jurídico referente à extinção da punibilidade dos crimes tributários a partir de 1990, como se infere de seu 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.*

Como desde logo se vê, o mero parcelamento da dívida, objeto do auto de infração fiscal, que redundava na ação penal, passa a ser considerado como causa de suspensão da pretensão punitiva. Ao passo que o §3º dispõe sobre a extinção da punibilidade: *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.*

Mirando-se a partir da Lei 9.964/200 (sucessora da Lei de 1995), mais razão ainda temos para as críticas já dirigidas aos paradigmas acima indicados. Trata-se de lei posterior, mais grave (transformou uma causa de extinção da punibilidade em suspensão da punibilidade, qual seja, o parcelamento da dívida tributária). Ora, os julgamentos deveriam se ater ao tempo das infrações, e julgar de acordo com a lei anterior, até que todos os fatos anteriores à nova lei fosse dirimidos. A aplicabilidade da nova lei somente se daria a partir de fatos que tivesse ocorrido sob sua égide, ou seja, a partir de 2000. Mas a sanha punitivista na matéria, mais uma vez, não encontrou freios sequer no princípio da legalidade. Ao invés de se adotar o procedimento por ela recomendado (aplica-se a lei vigente à época dos fatos, exceto se houver lei posterior mais benéfica) criou-se uma inusitada regra, segundo a qual, aplica-se a norma vigente à época do parcelamento realizado. Ou à época da sentença como visto na jurisprudência acima indicada.

não se tenha efetuado o pagamento integral. Precedentes.3. Recurso provido.

Seria desnecessário se discutir o absurdo de se ver duas sonegações que tivessem ocorrido no mesmo dia sendo regidas por diferentes disposições, a depender da data em que seus respectivos autores tivessem ingressado no regime de parcelamento do tributo devido. É o que poderia ocorrer se levássemos as últimas conseqüências o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal: (...) 1. *Firmou-se nesta Corte Superior de Justiça o entendimento de que a incidência das regras de extinção da punibilidade nas hipóteses de parcelamento do crédito tributário, disciplinadas de formas distintas pelas nas Leis 9.249/1995 e 9.964/2000, depende da data na qual ocorreu a adesão ao respectivo programa, sendo certo que a partir do último diploma legal tal fato apenas dá ensejo à suspensão da pretensão punitiva até a quitação integral das parcelas.* 2. *No caso dos autos, as empresas representadas pelo recorrente aderiram ao REFIS em 13.3.2000 e em 10.4.2000, data anterior à entrada em vigor da Lei 9.964/2000 (11.4.2000), e anteriores, também, ao recebimento das exordiais acusatórias, devendo incidir, pois, o disposto na Lei 9.249/1995, sendo de rigor a declaração de extinção da punibilidade. Precedentes. (...) (Rcl 10576, Relator(a): Min. DLAS TOFFOLI, julgado em 25/03/2014, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 28/03/2014 PUBLIC 31/03/2014).* Novamente: correta conclusão, apesar de equivocado raciocínio jurídico.

1.4 REGIME JURÍDICO INSTITUÍDO PELA LEI 10.684/2003

Se nos distanciarmos um pouco da micro-visão até o momento empreendida na análise das diferentes leis que dispuseram sobre o regime jurídico da extinção da punibilidade dos crimes tributários, veremos que, de fato, estamos diante de um pêndulo punitivo. É que após uma lei liberalizante (1990), seguiu-se uma lei repressiva (1991). Essa foi sucedida por nova lei liberalizante (1995), que também foi substituída por lei mais repressiva (2000). Destarte, a Lei 10.864/2003, que veio a implementar o quinto diferente regime jurídico para a temática tratada não causou surpresa, ao se apresentar como uma lei liberalizante. De fato, instituiu ela o mais benéfico dos regimes que até hoje vigoraram sobre a temática, pois além de ser possível a suspensão da punibilidade, nos termos do art. 9º, caput¹⁶, o §2º do mesmo artigo assim dispunha: Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

A razão para tanto – para afirmarmos que a Lei de 2003 se constituiu no regime mais benéfico no que diz respeito ao tema que até hoje teve vigência – remete-nos à questão de que o pagamento integral dos débitos não estaria

16. 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.

atrelado a precedência de qualquer momento processual (como a denúncia, segundo visto nos regimes anteriores). Ao contrário, a qualquer momento poder-se-ia dar o pagamento integral dos débitos, e nesse sentido, a extinção da punibilidade, desde que antes do trânsito em julgado¹⁷.

Seguindo a lógica do que até o momento foi exposto, e nos dois choques intertemporais de leis a que se fez referência, e se considerando o desdém das Cortes Superiores para com os postulados da legalidade, deveríamos aqui concluir que, apesar de termos uma lei posterior mais benéfica, ela não atingiria os fatos que lhe fossem pretéritos. Contudo, depara-se aqui com precedentes que, de forma surpreendente aplicam com esmero o princípio da legalidade, imprimindo efeito retroativo à nova lei.

É o que se verifica no seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça: *“Comprovado o pagamento integral do débito tributário, incide, à hipótese dos autos, o § 2º do art. 9º da Lei n.º 10.684/2003. Tratando-se de norma penal mais benéfica, deve retroagir aos fatos anteriores à sua vigência, de acordo com o art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal. Precedentes do STF e desta Corte. Deve ser cassado o acórdão impugnado, determinando-se o trancamento da ação penal instaurada contra os pacientes, tendo em vista a extinção de suas punibilidades. VI. Ordem concedida, nos termos do voto do Relator. (HC 41.819/SP, Rel. Ministro GILSON DIPP, QUINTA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 01/07/2005, p. 584)”*

No Supremo Tribunal Federal tampouco se depara com outro entendimento: “2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu – lex mitior –, tem incidência retroativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do artigo 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, ex officio, ordem de habeas corpus. 3. In casu, a Lei Federal nº 10.684/2003, ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, dispôs expressamente em seu parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: Habeas Corpus nº 81.828-0/RJ, redator para o

17. (...) O artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, a versar sobre a suspensão da pretensão punitiva do Estado no caso de adesão ao Refis, aplica-se aos processos criminais pendentes, ou seja, ainda que já se tenha decisão condenatória, desde que não coberta pela preclusão na via recursal. (...) (HC 85661, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 03/08/2007, DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00054 EMENT VOL-02304-01 PP-00155 RTJ VOL-00203-03 PP-01092).

acórdão Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 27.02.2004, e Habeas Corpus nº 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, *iter alia*. (RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013)¹⁸

De 1990 até os dias atuais, deparamo-nos com seis diferentes regimes jurídicos quanto à extinção e suspensão da punibilidade. De tal sorte, resta-nos analisar o derradeiro dentre eles, o que se realiza no tópico abaixo.

1.5 REGIME JURÍDICO A PARTIR DE 2011 – ALTERAÇÕES DA LEI 9430/1996

A Lei 9.430 de 1996, cuja análise passamos a fazer, apresenta-nos curioso itinerário de vida, pelo menos no que diz respeito às temáticas ora em debate no presente artigo. Promulgada para dispor sobre “a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta” e dar outras providências trouxe em seu bojo alguns aspectos que devem ser ressaltados na presente seara, como, em primeiro lugar, o art. 83, caput, que assim dispunha: “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”. Há que se dizer que tal artigo não mereceu o prestígio que sua norma poderia suscitar: os processos penais e até mesmo inquéritos eram instaurados à época, mesmo sem decisão final da esfera administrativa. Tanto isso é verdade que, anos mais tarde, foi obrigado o STF a promulgar a Súmula Vinculante n. 24 sobre o tema, para tentar pacificar a questão¹⁹.

18. No mesmo sentido: 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, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 17/05/2005, DJ 03-06-2005 PP-00045 EMENT VOL-02194-02 PP-00418 RTJ VOL-00195-01 PP-00249 RDDT n. 120, 2005, p. 221)

19. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.