

jul 2009

artigos DIREITOGV
working papers

**POLÍTICA FISCAL E POLÍTICA CRIMINAL:
O DIREITO PENAL NAS ESTRATÉGIAS ARRECADATÓRIAS
DO ESTADO BRASILEIRO (1990-2006)**

*Maíra Rocha Machado e
Marta Rodriguez de Assis Machado (coord.)*

39



artigos **DIREITOGV**
working papers

jul 2009

**POLÍTICA FISCAL E POLÍTICA CRIMINAL:
O DIREITO PENAL NAS ESTRATÉGIAS ARRECADATÓRIAS
DO ESTADO BRASILEIRO (1990-2006)**

*Maíra Rocha Machado e
Marta Rodriguez de Assis Machado (coord.)*

39

 FUNDÇÃO
GETULIO VARGAS



DIREITOGV
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

COLEÇÃO DE ARTIGOS DIREITO GV (WORKING PAPERS)

A Coleção de Artigos Direito GV (*Working Papers*) divulga textos em elaboração para debate, pois acredita que a discussão pública de produtos parciais e inacabados, ainda durante o processo de pesquisa e escrita, contribui para aumentar a qualidade do trabalho acadêmico.

A discussão nesta fase cria a oportunidade para a crítica e eventual alteração da abordagem adotada, além de permitir a incorporação de dados e teorias das quais o autor não teve notícia. Considerando-se que, cada vez mais, o trabalho de pesquisa é coletivo diante da amplitude da bibliografia, da proliferação de fontes de informação e da complexidade dos temas, o debate torna-se condição necessária para a alta qualidade de um trabalho acadêmico.

O desenvolvimento e a consolidação de uma rede de interlocutores nacionais e internacionais é imprescindível para evitar a repetição de fórmulas de pesquisa e o confinamento do pesquisador a apenas um conjunto de teorias e fontes. Por isso, a publicação na Internet destes trabalhos é importante para facilitar o acesso público ao trabalho da Direito GV, contribuindo para ampliar o círculo de interlocutores de nossos professores e pesquisadores.

Convidamos todos os interessados a lerem os textos aqui publicados e a enviarem seus comentários aos autores. Lembramos a todos que, por se tratarem de textos inacabados, **é proibido citá-los, exceto com a autorização expressa do autor.**

Política fiscal e política criminal: o direito penal nas estratégias arrecadatórias do estado brasileiro (1990-2006)

Coordenadoras

Maíra Rocha Machado

Marta Rodriguez de Assis Machado

Pesquisadoras

Ana Silvia Takizawa

Vivian Cristina Schorscher

Colaboradores

Ana Carolina Alfinito Vieira

Carolina Cutrupi Ferreira

Davi Tangerino

Marta Saad Gimenez

Yuri Luz

Estatística

Eliana Bordini

Sumário

Apresentação.....	7
Introdução	7
1 Informações metodológicas	8
2 A política criminal no setor	11
2.1 Cronologias	11
2.1.1 Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.....	11
2.1.2 Extinção da punibilidade pelo parcelamento do tributo.....	12
2.1.2.1 REFIS (Lei n. 9.964/2000).....	14
2.1.2.2 PAES (Lei n. 10.684/2003)	15
2.1.2.3 Medida Provisória n. 303 (PAEX ou REFIS III)	16
2.1.2.4 Medida Provisória n. 449.....	17
2.2 Justificativas para as alterações político-criminais no setor	17
2.3 Algumas linhas de discussão	18
3 Resultados quantitativos.....	21
3.1 Distribuição pelo Estado de origem do Recurso/ação	21
3.2 Unanimidade das decisões.....	21
3.3 Espécie de recurso ou ação	22
3.4 Legitimidade ativa dos recursos e das ações de impugnação	22
3.5 Ano da publicação do acórdão	23
3.6 Relação com a esfera administrativa	24
3.7 Espécie de tributo	24
3.8 Momento de interposição do recurso ou da ação de impugnação	25
3.9 Tipo de crime.....	26
3.10 Principal abordagem	27
3.11 Objeto das decisões.....	28
3.12 Resultado da decisão.....	29
3.12.1 Resultado da decisão por grupos	30
3.12.1.1 Grupo A: Imputação	30
3.12.1.2 Grupo B: Prosseguimento.....	31
3.12.2 Evolução das decisões - STJ	32
3.12.2.1 Grupo A: Imputação	32
3.12.2.2 Grupo B: Prosseguimento.....	32
3.12.2.3 Grupo C: Extinção da punibilidade.....	33
3.12.2.4 Grupo D: Cautelares	33
3.12.2.5 Grupo E: Competência.....	33

3.12.2.6 Grupo F: Outros.....	33
3.12.2.7 Grupo G: Pluralidade de decisões	33
3.12.2.8 Grupo H: Recurso não conhecido/prejudicado	34
3.12.3 Evolução das decisões - Tribunais Regionais Federais	34
3.12.3.1 Grupo A: Imputação	34
3.12.3.2 Grupo B: Prosseguimento.....	35
3.12.3.3 Grupo C: Extinção da punibilidade.....	35
3.12.3.4 Grupo D: Cautelares	35
3.12.3.5 Grupo E: Competência.....	35
3.12.3.6 Grupo F: Outros.....	36
3.12.3.7 Grupo G: Pluralidade de decisões	36
4 Resultados qualitativos.....	37
4.1 Por tribunal.....	37
4.1.1 Superior Tribunal de Justiça.....	37
4.1.1.1 Imputação.....	37
4.1.1.1.1 Condenações.....	37
4.1.1.1.1.1 Crimes mais freqüentes	37
4.1.1.1.2 Aplicação das penas	38
4.1.1.1.2.1 Impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade	38
4.1.1.1.2.2 Possibilidade de substituição da pena privativa de liberdade.....	38
4.1.1.1.3 Absoluções.....	39
4.1.1.1.4 Pluralidade de decisões	40
4.1.1.2 Prosseguimento	40
4.1.1.2.1 Pedidos formulados pela defesa.....	41
4.1.1.2.1.1 Ausência de exaurimento da via administrativa.....	41
4.1.1.2.1.2 Inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta.....	43
4.1.1.2.1.3 Inépcia da denúncia e/ou falta de justa causa.....	43
4.1.1.2.1.4 Parcelamento como causa de extinção da punibilidade ou de suspensão da pretensão punitiva estatal	44
4.1.1.2.1.5 Pagamento como causa de extinção da punibilidade	44
4.1.1.2.1.6 Prescrição da pretensão punitiva	44
4.1.1.2.1.7 Outros	45
4.1.1.2.2 Pedidos formulados pela acusação	46
4.1.1.2.3 Pluralidade de decisões	47
4.1.1.3 Extinção da punibilidade	48
4.1.1.3.1 Extinção da punibilidade pelo pagamento	48
4.1.1.3.2 Extinção da punibilidade pelo parcelamento.....	49
4.1.1.3.3 Extinção da punibilidade pela prescrição.....	49

4.1.1.4 Cautelar	50
4.1.1.4.1 Liberdade	50
4.1.1.4.2 Sigilo telefônico	51
4.1.1.5 Competência.....	51
4.1.1.6 Outros.....	52
4.1.1.7 Pluralidade de decisões.....	53
4.1.1.8 Recurso não conhecido ou prejudicado	53
4.1.2 Tribunais Regionais Federais	54
4.1.2.1 Imputação.....	54
4.1.2.1.1 Condenações.....	54
4.1.2.1.1.1 Modificações na pena imposta.....	54
4.1.2.1.1.2 Crimes mais freqüentes	55
4.1.2.1.1.3 Aplicação das penas.....	56
4.1.2.1.1.3.1 Impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade	56
4.1.2.1.1.3.2 Possibilidade de substituição da pena privativa de liberdade.....	57
4.1.2.1.2 Absoluções.....	59
4.1.2.1.2.1 Ausência de provas suficientes para a condenação	60
4.1.2.1.2.2 Ausência de prova da existência do fato.....	60
4.1.2.1.2.3 O fato não constitui infração penal	60
4.1.2.1.2.4 Ausência de prova de ter o réu concorrido para a infração penal.....	61
4.1.2.1.2.5 Circunstância que exclui o crime ou isenta o réu de pena	61
4.1.2.1.3 Pluralidade de decisões	61
4.1.2.2 Prosseguimento	62
4.1.2.2.1 Pedidos formulados pela defesa.....	62
4.1.2.2.1.1 Ausência de exaurimento da via administrativa.....	62
4.1.2.2.1.2 Parcelamento como causa de extinção da punibilidade ou de suspensão da pretensão punitiva estatal	64
4.1.2.2.1.3 Pagamento como causa de extinção da punibilidade	65
4.1.2.2.1.4 Inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta.....	65
4.1.2.2.1.5 Inépcia da denúncia e/ou falta de justa causa.....	65
4.1.2.2.1.6 Prescrição da pretensão punitiva	66
4.1.2.2.1.7 Prova	66
4.1.2.2.1.8 Outros.....	66
4.1.2.2.2 Pedidos formulados pela acusação	67
4.1.2.2.2.1 Pedidos de recebimento da denúncia	68
4.1.2.2.2.2 Pedidos de prosseguimento da ação penal.....	68
4.1.2.2.3 Pluralidade de decisões	69
4.1.2.3 Extinção da Punibilidade	69

4.1.2.3.1	Extinção da Punibilidade pela Prescrição	69
4.1.2.3.2	Extinção da Punibilidade pelo Pagamento	70
4.1.2.3.3	Extinção da Punibilidade pelo Parcelamento	72
4.1.2.3.4	Pluralidade de decisões	72
4.1.2.4	Cautelar	72
4.1.2.4.1	Liberdade	73
4.1.2.4.2	Patrimônio	73
4.1.2.5	Competência.....	74
4.1.2.6	Outros.....	75
4.1.2.7	Pluralidade de decisões.....	76
4.1.2.8	Recurso não conhecido/prejudicado.....	78
4.2	Por tema.....	78
4.2.1	Tipos penais da Lei n. 8.137/90.....	78
4.2.1.1	Tipos mais citados nas denúncias	79
4.2.1.1.1	Artigo 1º, inciso I.....	79
4.2.1.1.2	Artigo 1º, inciso II	79
4.2.1.1.3	Artigo 1º, inciso IV.....	79
4.2.1.1.4	Artigo 2º, inciso II	79
4.2.1.1.5	Artigo 1º, inciso III	80
4.2.1.1.6	Artigo 2º, inciso I.....	80
4.2.1.1.7	Artigo 1º, inciso V.....	80
4.2.1.2	Concursos mais citados nas denúncias.....	80
4.2.1.2.1	Artigo 1º, incisos I e II.....	80
4.2.1.2.2	Artigo 1º, incisos I e IV.....	81
4.2.1.2.3	Artigo 1º, incisos II e IV.....	81
4.2.1.3	Correspondência entre os artigos citados nas denúncias e os artigos que fundamentaram as decisões condenatórias	81
4.2.2	Natureza jurídica do fim do procedimento administrativo	81
4.2.2.1	Espécies de natureza jurídica mencionadas nos acórdãos.....	82
4.2.2.1.1	Condição de procedibilidade	82
4.2.2.1.2	Condição objetiva de punibilidade.....	83
4.2.2.1.3	Elemento do tipo	85
4.2.2.1.4	Questão prejudicial	85
4.2.2.2	Posicionamentos doutrinários	86
4.2.3	Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária	88
4.2.3.1	Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo	89
4.2.3.1.1	Pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia.....	89
4.2.3.1.2	Pagamento efetuado a qualquer tempo.....	89

4.2.3.2 Extinção da punibilidade pelo parcelamento do tributo.....	89
4.2.3.3 Suspensão da pretensão punitiva estatal em razão do parcelamento	89
5. Conclusões.....	94
Bibliografia.....	96

Apresentação

A presente pesquisa foi realizada com o apoio do **Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPQ - Brasil** no marco do edital 50/2006. O relatório apresentado a seguir encontra-se disponível na página da DIREITO GV e foi objeto de debate público em 01 de julho de 2009¹. Nessa ocasião, professores, estudantes, advogados e juízes de direito, com atuação no campo penal e no campo tributário, debateram e comentaram os resultados aqui obtidos.

Introdução

O objetivo central dessa pesquisa foi colher elementos que subsidiem o debate sobre as relações entre a política fiscal e a política criminal brasileiras, particularmente o modo como o direito penal tem participado das estratégias arrecadatórias do Estado nos últimos 15 anos. A atuação do direito penal nessa área se opera por meio de dois principais instrumentos: a criminalização de condutas relacionadas à tributação e o estímulo ao pagamento do débito tributário como forma de afastar a intervenção da esfera penal, mediante o mecanismo da extinção da punibilidade.

Nesse sentido, buscamos reconstruir o marco regulatório da política penal tributária brasileira tendo como eixo a utilização do mecanismo da extinção da punibilidade, bem como analisar os dados quantitativos obtidos a partir da sistematização das decisões proferidas pelos cinco Tribunais Regionais Federais e pelo Superior Tribunal de Justiça sobre crimes contra a ordem tributária.

O relatório compõe-se de cinco partes. Após esta introdução, na segunda parte, sintetizamos as informações metodológicas. A terceira parte traz a evolução da política criminal no setor tributário no que diz respeito ao instituto da extinção da punibilidade. Em seguida, apresentamos os dados quantitativos referentes às decisões do Superior Tribunal de Justiça e dos cinco Tribunais Regionais Federais. Por fim, são apresentados os principais resultados qualitativos extraídos a partir do banco de dados criado ao longo do desenvolvimento da pesquisa.

¹ Núcleo de estudos sobre o crime e a pena – DIREITO GV. Projeto de pesquisa: contribuições para a reforma da legislação penal econômica brasileira. Segunda etapa: crimes contra a ordem tributária. Envie comentários para: maira.machado@fgv.br; marta.machado@fgv.br.

1 Informações metodológicas

O levantamento jurisprudencial foi realizado com base nos acórdãos disponíveis nos *sites* dos cinco Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça. Foram selecionadas todas as ementas que resultaram da busca pela expressão “8137/90” e suas variações (“8137”; “8.137”; “8137/90”; “8.137/90”).

Essa busca resultou em um total de 4576 decisões, proferidas entre 1990 e 2007, as quais então foram filtradas, sendo excluídos os resultados repetidos, assim como os acórdãos decorrentes dos segundos recursos e ações que não tratariam de questões relevantes para as pesquisas: (i) Apelações cíveis (e outros recursos cíveis); (ii) Embargos de declaração; (iii) Agravos de instrumento; (iv) Agravos em execução penal; (v) Mandados de segurança e recursos derivados deles; (vi) Questões de ordem; (vii) Correções parciais; (viii) Agravos regimentais; e (ix) Pedidos de extensão.

Após essa filtragem, restaram 2.924 acórdãos distribuídos conforme a tabela 1.

Tabela 1. Número de processos por Tribunal

Tribunal	Total
STJ	390
TRF 1	804
TRF 2	297
TRF 3	558
TRF 4	697
TRF 5	178
Total	2.924

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

Tomando-se como objetivo primordial a comparação entre o STJ e os Tribunais Regionais, foram determinadas duas amostras, uma para o STJ e outra para o conjunto dos Tribunais Regionais. Neste conjunto, foi utilizada uma representação de cada um dos cinco Tribunais proporcional ao volume de impostos recolhidos nos Estados que pertencem a cada Tribunal (segundo a variável que compõe o PIB Estadual).

Tendo em vista que o universo da pesquisa refere-se a “crimes econômicos”, optou-se por utilizar o PIB, indicador clássico de medida da econômica regional para ponderar a amostra, considerando a hipótese de haver uma associação positiva entre o volume da economia e o número de crimes desta natureza. Esta opção metodológica se justifica pelo fato de que o volume de processos estava sub-representado em alguns Tribunais e super-representado em outros.

Foi definido o parâmetro P como a proporção de acórdãos que apresentam determinada característica investigada. Admitiu-se uma margem de erro $K = 5\%$ na proporção estimada P e um nível de significância $\alpha = 5\%$. Optou-se por apresentar, apenas, os resultados com coeficientes de variação menores de 30%. Tal escolha garantiu maior confiabilidade aos dados produzidos.

Aplicando-se a proporcionalidade citada anteriormente, os tamanhos amostrais foram estabelecidos conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2. Tamanho das amostras estabelecidas

Tribunal	Amostra
STJ	197
TRF 1	89
TRF 2	48
TRF 3	130
TRF 4	54
TRF 5	24
Total	542

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

Deste conjunto de acórdãos, alguns foram desconsiderados, por diferentes motivos², de forma que foram substituídos por meio do sorteio. Ao final do terceiro sorteio, restaram ainda 12 acórdãos desconsiderados, os quais deixaram de compor os dados estatísticos do universo amostral da pesquisa. Portanto, os resultados apresentados no presente relatório dizem respeito a um total de 530 acórdãos: 195 do STJ e 335 dos TRFs das cinco regiões.

A amostra definitiva resultou em 530 acórdãos analisados, conforme demonstra a tabela 3. Trata-se de decisões encontradas nos “sites” dos tribunais nos momentos de busca e, portanto, sujeitas a alterações por recursos subsequentes, vale dizer, o presente estudo foi realizado com base nas decisões proferidas pelos TRFs e pelo STJ, de forma que não se trata de um estudo de casos.

² No STJ, foram desconsiderados 51 acórdãos, dos quais 49 foram substituídos por acórdãos sorteados, restando 2 excluídos ao final do terceiro sorteio. Os acórdãos foram desconsiderados pelos seguintes motivos: acórdãos sobre crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo (27); acórdãos sobre crimes que não são da Lei n. 8.137/90 (17); acórdãos que apenas mencionam a Lei n. 8.137/90 (6); acórdão sobre mandado de segurança (1). No TRF da 1ª Região, foram desconsiderados 12 acórdãos, dos quais 11 foram substituídos por acórdãos sorteados, restando apenas 1 acórdão excluído ao final. Os motivos para a exclusão dos acórdãos foram os seguintes: acórdãos repetidos na amostra (3); acórdão sobre crimes contra as relações de consumo (1); acórdãos sobre crimes que não são da Lei n. 8.137/90 (6); acórdãos que não mencionam a Lei n. 8.137/90 (2). No TRF da 2ª Região, foram desconsiderados 15 acórdãos, dos quais 13 foram substituídos por acórdãos sorteados, restando 2 acórdãos excluídos. Os motivos foram os seguintes: acórdãos ilegíveis (2); acórdão em segredo de justiça (1); acórdão com páginas faltando (1); acórdãos não disponíveis (4); acórdãos sobre crimes que não são da Lei n. 8.137/90 (6); acórdão que não menciona a tipificação da Lei n. 8.137/90 (1). No TRF da 3ª Região, foram desconsiderados 38 acórdãos, dos quais 36 foram substituídos por acórdãos sorteados, sendo que 2 acórdãos foram desconsiderados ao final. Os motivos para a exclusão foram os seguintes: acórdãos sobre crimes que não são da Lei n. 8.137/90 (28); acórdãos que tratam sobre a questão da anistia envolvendo a Lei n. 9.639/98 (5); acórdãos que apenas mencionam a Lei n. 8.137/90 (5). No TRF da 4ª Região, foram desconsiderados 28 acórdãos, dos quais 27 foram substituídos por acórdãos sorteados, restando ao final apenas 1 acórdão desconsiderado. As razões para a exclusão foram as seguintes: acórdão sobre crime contra a ordem econômica (1); acórdãos sobre crimes que não são da Lei n. 8.137/90 (22); acórdãos que apenas mencionam a Lei n. 8.137/90 (2); acórdão que não menciona a tipificação da Lei n. 8.137/90 (1); acórdão que não menciona a lei pela qual os pacientes foram denunciados, relatando apenas que a conduta consistia na falta de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados (1); acórdão que envolve apenas a matéria de lavagem de dinheiro, uma vez que não houve recurso quanto ao crime relacionado à ordem tributária (1). No TRF da 5ª Região, foram desconsiderados 12 acórdãos, dos quais 8 foram substituídos por acórdãos sorteados, restando 4 acórdãos desconsiderados ao final. Os motivos foram os seguintes: acórdãos sem o último dígito (8); acórdãos sobre crimes que não são da Lei n. 8.137/90 (4).

Tabela 3. Tamanho das amostras finais

Tribunal	Amostra
STJ	195
TRF 1	88
TRF 2	46
TRF 3	128
TRF 4	53
TRF 5	20
Total	530

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

Por fim, cumpre alertar que os dados da 1ª instância constantes neste relatório referem-se apenas ao que foi coletado nas decisões proferidas em 2ª instância, visto que estas últimas é que foram o objeto de estudo.

2 A política criminal no setor

2.1 Cronologias

2.1.1 Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 2º da Lei n. 4.729/65³, o qual exigia o recolhimento do tributo antes do início da ação fiscal. A doutrina entendia que tal dispositivo legal estava em perfeita consonância com o instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138⁴ do CTN. O pagamento do tributo antes da instauração da ação fiscal acarretaria, além da exclusão da responsabilidade fiscal, a exclusão da responsabilidade penal.⁵

Em 1967, foi editado o decreto-lei n. 157, que também tratou de tema da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. O artigo 18⁶ do referido decreto-lei permitia a concessão do benefício mesmo depois de iniciada a ação fiscal, desde que o pagamento ocorresse antes do julgamento do respectivo processo administrativo.

Convém observar que o decreto-lei n. 157/67 estendeu a extinção da punibilidade para os crimes de contrabando e descaminho. Ocorre que tal extensão foi posteriormente restringida pela Lei n. 6.910/81, que proibiu expressamente a aplicação do benefício legal para os mencionados delitos.

A disciplina permaneceu praticamente inalterada até dezembro de 1990, quando foi editada a Lei n. 8.137, que passou a tratar dos crimes contra a ordem tributária em seus artigos 1º a 3º. Esta lei modificou a regra permissiva da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, ampliando-a na medida em que passou a permitir sua concessão nas situações em que o pagamento do tributo ocorresse antes do recebimento da denúncia. Essa era a regra contida no artigo 14 da Lei n. 8.137/90.⁷

Entretanto, em 1991, foi editada a Lei n. 8.383/91, que revogou, expressamente, o artigo 2º da Lei n. 4.729/6, bem como o artigo 14 da Lei n. 8.137/90, determinando a supressão do benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Houve ainda a tentativa de reintroduzir o instituto da extinção da punibilidade por meio do artigo 3º da

³ “Art. 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

⁴ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, nº 137, fev., 2007, p. 72.

⁶ “Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância. § 1º O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos. § 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo. § 3º As disposições deste artigo e dos parágrafos anteriores não se aplicam às operações de qualquer natureza, realizadas através de entidades nacionais ou estrangeiras que não tenham sido autorizadas a funcionar no país.”

⁷ “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.”

Lei n. 8.696/93, mas tal tentativa restou infrutífera, pois o referido dispositivo legal foi vetado pelo Presidente da República.

A matéria sofreu nova alteração com o advento da Lei n. 9.249/95. O artigo 34⁸ deste diploma legal reinseriu, no ordenamento brasileiro, a causa extintiva da punibilidade pelo pagamento do tributo, estabelecendo como requisito temporal a necessidade de o pagamento ser realizado antes do recebimento da denúncia, tal como previa o artigo 14 da Lei n. 8.137/90.

Esse quadro se altera posteriormente por via de decisões judiciais, como trataremos adiante.

2.1.2 Extinção da punibilidade pelo parcelamento do tributo

Com o advento do artigo 34 da Lei n. 9.249/95, conforme já mencionamos, o regramento da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi reinserido em nosso ordenamento. Ocorre que o dispositivo legal em questão, ao invés de utilizar a expressão “pagamento”, falou em “promover o pagamento”, o que acarretou muitas discussões a respeito da abrangência desta expressão.

Dúvidas surgiram no tocante aos efeitos penais do parcelamento, se este estaria ou não compreendido na expressão “promover o pagamento”. Verificamos posicionamentos favoráveis à equiparação do parcelamento ao pagamento do tributo, bem como o entendimento contrário, no sentido de que apenas o pagamento integral é que poderia levar à extinção da punibilidade.

O STJ chegou a adotar quatro teses favoráveis à concessão da extinção da punibilidade mediante o parcelamento do débito, a saber⁹:

(i) a regular situação do contribuinte perante o Fisco, em decorrência da formalização de parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia, afasta a justa causa para a ação penal. Nesse sentido, o HC 2538/RS¹⁰, relatado pelo Ministro Jesus Costa Lima, julgado em 27/04/1994.

(ii) o simples deferimento do acordo de parcelamento equivale à promoção do pagamento, extinguindo-se a punibilidade com base no art. 34 da Lei 9.249/95. Nesse sentido, confira-se o HC 6409/MA¹¹, cujo relator foi o Ministro Vicente Leal, julgado em 09/12/1997;

⁸ “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.”

⁹ TANGERINO, Davi de Paiva Costa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Suspensão da pretensão punitiva estatal pelo parcelamento* in *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 164.

¹⁰ PROCESSUAL PENAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. TRIBUTOS. PAGAMENTO PARCELADO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. A LEI N. 8.137/90, ARTIGO 14, CONSIDERAVA EXTINTA A PUNIBILIDADE DOS CRIMES PELOS QUAIS OS IMPETRANTES FORAM DENUNCIADOS, SE O AGENTE PROMOVESSE O PAGAMENTO DO TRIBUTO OU DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. ORA, SE OS PACIENTES ASSINARAM CONTRATO DE PARCELAMENTO DOS DEBITOS RESPEITANDO AQUELE REQUISITO, COMPREENDE-SE QUE, PARA EFEITO PENAL, PROMOVERAM O PAGAMENTO, INEXISTINDO JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO.

¹¹ “PENAL. PROCESSUAL PENAL. “HABEAS CORPUS”. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. REPRESENTAÇÃO FISCAL (LEI Nº 9.430/96, ART. 83). IRRELEVÂNCIA PARA A AÇÃO PENAL. A jurisprudência uniforme deste Tribunal tem proclamado o entendimento de que a concessão de pagamento parcelado de débito fiscal, deferido antes do oferecimento da denúncia, enseja a extinção da punibilidade, nos termos do art. 34, da Lei nº 9.249/95. Em sede crimes contra a ordem tributária, a representação fiscal a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96 não é condição de procedibilidade para a promoção da ação penal, podendo o Ministério Público, no exercício de sua competência legal, valer-se de quaisquer outros elementos informativos da ocorrência do delito para oferecer a denúncia. “Habeas corpus” parcialmente concedido.”

(iii) o acordo de confissão de dívida implica em novação e, portanto, na extinção da dívida antiga e no surgimento de outra nova, operando-se efeito jurídico idêntico ao pagamento, ou seja, a extinção da punibilidade. Nesse sentido, o HC 21888/SP¹², relatado pelo Ministro Gilson Dipp, julgado em 17/12/2002¹³;

(iv) o parcelamento, com a prova do regular pagamento das parcelas, constitui promoção do pagamento, extinguindo-se a punibilidade. Nesse sentido, o REsp 505280/PR¹⁴, relatado pela Ministra Laurita Vaz, julgado em 24/06/2003.

O STF, por sua vez, adotava o entendimento no sentido de que apenas o pagamento integral do débito enseja a extinção da punibilidade, uma vez que a expressão “promover o pagamento” não compreende o pagamento parcelado. É o que se observa no HC 76.978/RS¹⁵, cujo relator foi o Ministro Maurício Corrêa, julgado em 29/09/1998.

¹² “CRIMINAL. HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. NOVAÇÃO DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. RECURSO PROVIDO. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n.º 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade.

Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra os pacientes.”

¹³ Observe-se que o acórdão foi julgado em 2002, quando já estava em vigor a Lei n. 9.964/00 (REFIS). No entanto, o tribunal houve por bem afastar a sistemática da nova lei, ao fundamento de que “a Lei do REFIS, a Lei n.º 9.964/2000, quando propicia o parcelamento do débito, mas condiciona apenas a suspensão do processo à suspensão da prescrição até o efetivo cumprimento da obrigação, que pode se dar, às vezes, em trinta anos, comete uma iniquidade – esse tipo de suspensão do processo com parcelamento tão amplo – essa lei do REFIS – parece-me que não se aplicaria aos casos concretos ora tratados, porque mostra uma disposição, pelo legislador, de verdadeiro arrocho fiscal através da lei penal. Neste termos, parcelado o débito antes do recebimento da denúncia, que, para fins penais, equivale ao pagamento, e aplicando-se de forma retroativa a *lex mitior*, que prevê como causa extintiva de punibilidade o pagamento da dívida antes do recebimento da peça inicial, correta é a declaração da extinção da punibilidade dos denunciados.”

¹⁴ “PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A, § 3º, DO CP. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. DOSIMETRIA DA PENA. ART. 59 DO CP. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA N.º 07 DO STJ. DOLO ESPECÍFICO DE FRAUDAR. INEXIGIBILIDADE. PRECEDENTES. **EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE**. PARCELAMENTO. INOCORRÊNCIA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO. 1. Quanto à questão referente à violação ao § 3º do art. 168-A do Código Penal, observa-se que tal matéria não foi debatida no acórdão recorrido, a despeito dos embargos declaratórios, carecendo, portanto, do indispensável prequestionamento viabilizador do recurso especial, razão pela qual deixo de apreciá-la. Incidência da Súmula n.º 211 do STJ. 2. Inviável reexaminar se houve injustiça no quantum da pena aplicada em sede de recurso especial, destinado à apreciação estrita de matéria de direito. A análise da questão, necessariamente, implicaria no revolvimento do conjunto fático-probatório, o que encontra o óbice da Súmula n.º 07 desta Corte. 3. É entendimento pacificado na 5ª Turma, deste Superior Tribunal de Justiça, que o crime previsto no art. 95, alínea d, da Lei n.º 8.212/91, se esgota com o simples não recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados no prazo legal, ressalvados os casos de **extinção de punibilidade**, não se exigindo o especial fim de agir ou o dolo específico de fraudar a Previdência Social. 4. A 3ª Seção desta Corte, no julgado proferido no REsp 229.496/RS, firmou posicionamento no sentido de que a causa de **extinção da punibilidade** prevista no art. 34, da Lei n.º 9.429/95, está configurada mesmo que o pagamento tenha sido efetuado de forma parcelada, desde que antes do recebimento da denúncia. 5. Contudo, no presente caso, depreende-se que, embora tenha havido um pedido de parcelamento do débito fiscal, não consta nos autos qualquer indício de pagamento das respectivas parcelas, o que inviabiliza a pretensão do recorrente. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.”

¹⁵ “EMENTA: HABEAS-CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADO EM CONTINUIDADE DELITIVA: NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DE EMPREGADOS. ALEGAÇÕES DE: EXCLUSÃO DA ILICITUDE POR INEXISTÊNCIA DE DOLO; EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PARCELAMENTO DO DÉBITO; INEXISTÊNCIA DE MORA POR VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA, PORQUE DIRIGIDA À PESSOA JURÍDICA; ATIPICIDADE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA; E DE APLICAÇÃO DA LEX GRAVIOR EM DETRIMENTO DA LEX

A tese de que o parcelamento implica na novação da dívida também restou afastada pelo Supremo, conforme se verifica na fundamentação do INQ 1028-6/RS¹⁶, relatado pelo Ministro Moreira Alves, julgado em 04/10/1995.

Parte das divergências foi solucionada com a edição das leis instituidoras dos programas de parcelamento, a saber, as Leis n. 9.964/2000 e n. 10.684/2003, como veremos a seguir. Tais leis ficaram conhecidas como leis do REFIS e passaram a prever consequências penais para o parcelamento do débito tributário.

2.1.2.1 REFIS (Lei n. 9.964/2000)

Em 2000, com a edição da Lei n. 9.964 (MP n. 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000), houve a criação do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, com a finalidade de promover a regularização de créditos da União decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000. Possibilitou-se o pagamento parcelado dos débitos tributários por duas modalidades: pelo REFIS (arts. 2º e ss.) e pelo parcelamento alternativo ao REFIS, em até sessenta meses (arts. 12 e 13).¹⁷

A referida lei dissipou as dúvidas acerca dos efeitos penais do parcelamento, uma vez que estabeleceu, em seu artigo 15¹⁸, que a opção pelo REFIS acarreta a suspensão da pretensão punitiva do Estado, desde que a inclusão no parcelamento tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia. Somente após o pagamento de todas as parcelas acordadas, é que se vislumbra a possibilidade de decretação da extinção da punibilidade.

Uma importante questão levantada dizia respeito ao tratamento legal que seria conferido ao contribuinte que já havia sido denunciado pelo Ministério Público antes da vigência da Lei n. 9.964/00, mas que, com a entrada em vigor da referida lei, aderiu ao REFIS.

Até meados de 2005, o STJ posicionou-se no sentido de que, se a denúncia já fora recebida, não seria aplicável o instituto da extinção da punibilidade e, tampouco, a suspensão da pretensão punitiva estatal, visto que ambas exigem a adesão ao parcelamento em um momento anterior ao recebimento da denúncia.

MITIOR: ULTRA-ATIVIDADE DA LEI PENAL QUANDO, APÓS O INÍCIO DE CRIME CONTINUADO, SOBREVEM LEI MAIS SEVERA. 1. Dolo genérico caracterizado: alegação de inexistência de recursos financeiros não comprovada suficientemente no processo- crime. 2. A punibilidade é extinta quando o agente promove o pagamento integral do débito antes do recebimento da denúncia, o que não ocorre enquanto não solvida a última prestação de pagamento parcelado, possibilitando, neste período, o recebimento da denúncia. Precedentes. [...]”

¹⁶ “Inquérito. A ocorrência do fato imputado ao indiciado se deu quando estava em vigor o artigo 14 da Lei 8.137/90. Interpretação desse dispositivo legal. - Se o artigo 14 da Lei 8.137/90 exige, para a extinção da punibilidade, o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, essa extinção só poderá ser decretada se o débito em causa for integralmente extinto pela sua satisfação, o que não ocorre antes de solvida a última parcela do pagamento fracionado. Assim, enquanto não extinto integralmente o débito pelo seu pagamento, não ocorre a causa de extinção da punibilidade em exame, podendo, portanto, se for o caso, ser recebida a denúncia. Não-decretação da extinção da punibilidade.”

¹⁷ GOMES, Luiz Flávio. *Refis e implicações penais e processuais penais*. Disponível em: <http://www.ibccrim.com.br>. Acesso em: 25 out 2001.

¹⁸ “Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.”

Ocorre que, em 16/08/2005, com o julgamento do REsp 659.081/SP¹⁹, relatado pelo Ministro Hamilton Carvalhido, o STJ admitiu a concessão da suspensão da pretensão punitiva estatal àqueles que, mesmo já estando denunciados, aderiram ao REFIS após a edição da Lei n. 9.964/00.²⁰

2.1.2.2 PAES (Lei n. 10.684/2003)

Em 2003, a MP n. 107 foi convertida na Lei n. 10.684, que criou o Programa de Parcelamento Especial – PAES, também conhecido como REFIS II. Ampliaram-se as hipóteses de incidência dos institutos da extinção da punibilidade e da suspensão da pretensão punitiva estatal, uma vez que o artigo 9º²¹ do mencionado diploma legal não faz menção a qualquer espécie de requisito temporal para a adesão ao programa de parcelamento.

Vale destacar que, dentre as emendas do Senado Federal ao Projeto de Lei de Conversão n. 11 (MP n. 107/03), a Emenda de n. 06 foi uma das mais debatidas, pois condicionava a suspensão da pretensão punitiva do Estado, bem como a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária aos casos em que o parcelamento do débito tivesse ocorrido antes do recebimento da denúncia.

Cabe, ainda, transcrever a seguinte passagem do parecer elaborado pela Comissão Mista:

O projeto de lei de conversão cria um novo parcelamento, em condições bem mais favoráveis do que as atuais, mas evita recriar ou reabrir o Refis, como proposto por grande parte das emendas, uma vez que este se mostrou um verdadeiro paraíso para grandes contribuintes que pretendem postergar o pagamento de suas dívidas com a União. O substitutivo evita, ainda, o relaxamento das regras de suspensão e extinção da pretensão punitiva do Estado. Várias emendas procuram conceder o benefício, mesmo nos casos em que o parcelamento ou pagamento ocorra depois do recebimento da denúncia. Posicionamo-nos contra tal proposta, uma vez que a sonegação fiscal é um dos grandes causadores dos desequilíbrios sociais que assolam nosso País.²²

Ocorre que, não obstante a Emenda do Senado e o parecer da Comissão Mista, a exigência de requisito temporal para a adesão ao programa de parcelamento foi rejeitada pela Câmara, pelas seguintes razões:

[...] a questão relativa à suspensão da pretensão punitiva dos Estados nos crimes contra a ordem tributária foi motivo de muita polêmica, ao longo de todo o longo processo que antecedeu a aprovação do PLV n. 11 na Câmara dos Deputados.

¹⁹ “RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PROPOSITURA DA AÇÃO PENAL ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI INSTITUIDORA DO REFIS. ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.964/00. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. CONDIÇÃO LEGAL IMPOSSÍVEL. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. CABIMENTO. 1. Aplica-se o artigo 15 da Lei nº 9.964/00, retroativamente, às espécies em que a adesão ao REFIS se deu em data posterior ao recebimento da denúncia, mas a propositura da ação penal se verificou antes da vigência da lei instituidora do benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado, por impossível o atendimento da condição legal da precedência do parcelamento ao processo criminal.” 2. Recurso improvido.

²⁰ TANGERINO, Davi de Paiva Costa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Op. cit., p. 171.

²¹ “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. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

²² Diário da Câmara dos Deputados, ano LVIII, n. 43, 10 de abril de 2003, Brasília-DF, pp. 13852-13853.

Inicialmente, busquei resguardar no texto do referido PLV as mesmas regras e condições de suspensão da punibilidade aplicadas pela Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000, para o Refis, a qual se acha restrita aos casos em que a opção seja exercida antes do recebimento da denúncia criminal. Contudo, não foi possível assegurar a permanência da redação originalmente proposta, de tal forma que o texto aprovado no plenário da Câmara dos Deputados passou a abrigar a regra que assegura o parcelamento e a concomitante suspensão da pretensão punitiva do Estado inclusive nos casos em que a denúncia criminal já tenha sido acolhida pela autoridade judiciária. Esse foi o teor do acordo firmado na Câmara dos Deputados e que viabilizou a aprovação do PLV n. 11, e como tal merece ser resguardado por este relator. Diante disso, manifesto-me contrariamente ao acatamento da Emenda n. 06.²³

A doutrina aponta ainda a possibilidade de concessão da suspensão da pretensão punitiva estatal a todo e qualquer programa de parcelamento de tributos, na medida em que se elaborou uma disciplina geral para os efeitos penais de quaisquer parcelamentos.²⁴ Nesse sentido, confira-se o HC 85452/SP²⁵, julgado pelo STF em 17/05/2005, e o HC 85273/SC²⁶, também julgado pelo STF, em 30/05/2006.

2.1.2.3 Medida Provisória n. 303 (PAEX ou REFIS III)

Há que se mencionar também a criação de uma nova modalidade de parcelamento pela Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006. É de se ressaltar que a MP 303/06 silenciou quanto aos efeitos penais dos parcelamentos, razão pela qual, durante o período de sua curta vigência, entendeu-se que valeriam as disposições contidas na legislação em vigor.

²³ Diário da Câmara dos Deputados, ano LVIII, n. 73, 28 de maio de 2003, Brasília-DF, pp. 23459-23460.

²⁴“O *caput* do art. 9º cria uma disciplina *geral* para os efeitos penais do parcelamento, ou seja, esta disciplina, em nosso entender, aplica-se a qualquer parcelamento, previsto por qualquer lei, em qualquer esfera (federal, estadual e municipal). A esta conclusão se chega, especialmente, através da comparação entre o atual texto e aquele do *caput* do art. 15 da Lei nº 9.944/00 que limitava a suspensão da pretensão punitiva àqueles casos nos quais a pessoa jurídica estivesse *incluída no Refis* e desde que a inclusão *no Programa* ocorresse antes do recebimento da denúncia; isto é, o legislador de 2000 expressamente limitava os efeitos jurídico-penais do parcelamento *àquele* parcelamento por ele denominado *Refis* ou *Programa de Recuperação Fiscal*, criado e disciplinado por aquela específica lei. O mesmo não foi feito na nova disciplina que amplia os efeitos jurídico-penais do parcelamento a qualquer regime de parcelamento, não importa se criado pela própria Lei nº 10.684 ou por outras; não importa se federal, estadual ou municipal.” ESTELLITA, Heloísa. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei nº 10.684/03*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v. 11, nº 130, p. 2-3, set., 2003.

²⁵ “EMENTA: HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA. As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica.”

²⁶ “AÇÃO PENAL. Crime tributário. Não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas aos empregados. Condenação por infração ao art. 168-A, c.c. art. 71, do CP. Débito incluído no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Parcelamento deferido, na esfera administrativa pela autoridade competente. Fato incontestável no juízo criminal. Adesão ao Programa após o recebimento da denúncia. Trânsito em julgado ulterior da sentença condenatória. Irrelevância. Aplicação retroativa do art. 9º da lei n. 10.684/03. Norma geral e mais benéfica ao réu. Aplicação do art. 2º, § único, do CP, e art. 5º, XL, da CF. Suspensão da pretensão punitiva e da prescrição. HC deferido para esses fins. Precedentes. No caso de crime tributário, basta, para a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, tenha o réu obtido, da autoridade competente, parcelamento administrativo do débito fiscal, ainda que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória.”

Nesse sentido, estariam mantidas as regras previstas na Lei n. 10.684/03, referentes aos efeitos penais do parcelamento e do pagamento do débito tributário.²⁷

2.1.2.4 Medida Provisória n. 449

Atualmente em discussão no Congresso Nacional está o Projeto de Lei de Conversão n. 02, de 2009, proveniente da Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008, o qual, dentre outras providências, altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento de débitos tributários.

O Capítulo I do Projeto de Lei de Conversão n. 02 institui regras excepcionais para pagamento e parcelamento de débitos com o fisco federal e amplia substancialmente as hipóteses de parcelamento dos débitos de pequeno valor, estabelecido no art. 1º da MP n. 449, de 2008.²⁸

2.2 Justificativas para as alterações político-criminais no setor

O Projeto de Lei de Conversão n. 02, de 2009, proveniente da MP n. 449, foi recentemente submetido à apreciação do Senado e este, em seu parecer, analisando os aspectos de adequação de técnica legislativa, assim se manifestou:

[...] é notório que a instituição de regras de parcelamento excepcional incentivado gera aumento da arrecadação de tributos. Essas regras estimulam o pagamento espontâneo de débitos que, sem elas, não seriam recebidos. Diante da baixa efetividade dos procedimentos de cobrança judicial da dívida ativa, a medida impacta positivamente as finanças estatais. Desse modo, a MPV n. 449, de 2008, é neutra sob o aspecto orçamentário, podendo até mesmo provocar aumento da arrecadação federal.

Vê-se que a expectativa de aumento da arrecadação tributária vem sendo apontada como uma das principais justificativas para as modificações legislativas no setor penal tributário, com a frequente criação de novos programas de parcelamento de débitos, facilitando, cada vez mais, a concessão de benefícios aos contribuintes devedores.

No entanto, a Receita Federal, em suas manifestações mais recentes, vem colocando em xeque tal justificativa, na medida em que, analisando os resultados dos parcelamentos anteriores (REFIS I, PAES e REFIS III), relata que a maior parte dos débitos tributários parcelados não foi quitada pelos contribuintes.

Nesse sentido, vale mencionar a reportagem publicada pelo jornal “Folha de São Paulo”, em 7 de maio de 2009, a respeito dos programas de parcelamento de débitos tributários. Segundo os dados obtidos pelo jornal, a Receita Federal teria verificado que

²⁷ ESTELLITA, Heloísa. *O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários*. Boletim IBCCRIM, São Paulo, v. 14, n° 165, p. 14, ago., 2006.

²⁸ O art. 1º do PLV n° 2, de 2009, prevê o parcelamento de três categorias de dívidas de pessoas físicas e jurídicas vencidas até 30 de novembro de 2008: a) novas, nunca antes parceladas; b) decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários com incidência de alíquota zero ou não-tributados (NT); c) saldo remanescente de débitos consolidados de parcelamentos anteriores, tanto ordinários quanto previstos em leis especiais. De acordo com o art. 1º, os débitos poderão ser pagos ou parcelados em até 180 (cento e oitenta) meses, com reduções percentuais nos valores das multas de mora, de ofício e isoladas, dos juros de mora e do encargo legal, a depender do número de parcelas. O art. 3º trata de regras aplicáveis ao parcelamento de débitos que já foram objeto de parcelamentos tanto especiais como ordinários. O § 1º desse artigo estabelece uma trava no aproveitamento do número de parcelas: o valor mínimo da prestação mensal será equivalente a 85% do valor da última parcela devida no mês anterior ao da edição da MPV n° 449, de 2008, ou do valor da média de determinadas parcelas devidas de acordo com as regras do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS). Como o inciso I do *caput* determina o restabelecimento dos valores correspondentes aos débitos originalmente confessados em parcelamentos anteriores, o § 2º define novos percentuais de descontos, distintos para cada parcelamento (Refis, PAES, PAEX e ordinários).

85% dos contribuintes que aderiram ao REFIS de 2000 foram excluídos, principalmente por falta de pagamento.

Em face dos debates em torno de um novo programa de parcelamento (PLV n. 02, Vproveniente da MP n. 449/08), a Receita Federal elaborou um documento, dirigido aos parlamentares, com informações sobre os parcelamentos anteriores, no qual relata que “esses programas têm sido prejudiciais para a administração tributária. São péssimos exemplos para os contribuintes que cumprem suas obrigações e pagam pontualmente seus impostos”.

Segundo a Receita Federal, atualmente, 109.926 contribuintes já foram excluídos do REFIS, sendo que o principal motivo foi a falta de pagamento. Por sua vez, com relação ao PAES, as exclusões teriam atingido quase metade dos 374 mil contribuintes que aderiram ao programa.

Constatou-se a migração dos contribuintes entre os diversos programas de parcelamentos. Com efeito, tendo por base os relatórios sobre arrecadação tributária elaborados pela Receita Federal, verifica-se que grande parte dos contribuintes solicitou a transferência do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) para o Programa de Parcelamento Especial (PAES).²⁹

No mencionado documento dirigido ao Congresso, a Receita Federal afirma que “os optantes pelos diversos programas são recorrentes, somente com o propósito de postergar o pagamento dos débitos tributários e não para sanear com vista à regularização fiscal”.

2.3 Algumas linhas de discussão

Quando o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio do artigo 2º da Lei n. 4.729/65, dizia-se que ele em muito se assemelhava com a “autodenúncia liberadora da pena”³⁰ do direito alemão. Isso porque ambos os institutos baseavam-se em um comportamento voluntário por parte do agente, consistente na regularização de sua situação antes do início da ação fiscal.

Ocorre que as legislações posteriores foram inserindo alterações nesse regramento, chegando até a revogar o benefício em determinados períodos. Em sede de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, o movimento político criminal caracterizou-se pelo paulatino alargamento do marco temporal para a realização do pagamento. Se inicialmente tal marco fazia referência ao início da ação fiscal, posteriormente, foi alterado para o julgamento do processo administrativo, sendo novamente alterado para o recebimento da denúncia. Por fim, em 2003, a lei do PAES não fez qualquer referência ao marco temporal. Assim, o STF adotou o entendimento de que o pagamento efetuado a qualquer tempo enseja a extinção da punibilidade, tal como se observa no HC 81929/RJ³¹, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 16/12/2003.

²⁹ Até dezembro de 2001, foram recepcionados 129.166 termos de opções pelo REFIS, sendo que, até o mês de novembro de 2003, considerando as exclusões e reinclusões por medida judicial, permaneceram apenas 36.319 empresas no programa. Até dezembro de 2004, restaram 27.359 empresas. Até dezembro de 2005, permaneceram 25.487 empresas. No final de 2006, constatou-se a presença de 21.341 empresas. Ao final de 2007, restaram apenas 17.134 empresas no referido programa. Análise da Arrecadação das Receitas Federais. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

³⁰ Segundo Ríos, “a raiz do instituto de extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário encontra-se no ordenamento jurídico alemão, especificamente na ‘Legislação Tributária’ (Abgabenordnung – AO) de 1977 e atualmente vigente, conforme comunga a doutrina especializada. A parte oitava, Cap. 1º, da Abgabenordnung regula o instituto supramencionado em seu § 371. Este instituto também recebe a denominação de ‘autodenúncia liberadora de pena’, aplicando-se nos casos de prévia ocorrência de defraudação tributária descrita no § 371 do mesmo diploma legal”. RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. São Paulo: RT, 2003, p. 138.

³¹ “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,

Com base nessas alterações legislativas, o instituto deixou de se assemelhar à autodenúncia. Tem-se afirmado que, atualmente, o instituto da extinção da punibilidade encontra-se atrelado aos interesses político-fiscais do Estado, que busca uma arrecadação tributária mais eficiente. Para obter esse resultado, incrementam-se os mecanismos destinados a estimular o retorno do contribuinte à situação de regularidade perante o Fisco, tal como ocorre com a Lei n. 10.684/03.

Nesse contexto, convém transcrever as palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, por ocasião da sua retificação de voto, ao se referir à sistemática adotada pela Lei n. 10.684/03: “assinalo, apenas, que a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”.³²

Argumenta-se que o Direito Penal vem sendo utilizado como instrumento de reforço posto à disposição do Fisco, na medida em que a norma penal tributária adquire a função precipuamente arrecadatória. Atingido o objetivo principal, qual seja, o pagamento do valor sonogado, cessa a persecução criminal, com a extinção da punibilidade. Da mesma forma, parcelado o débito tributário, após a comprovação do pagamento de todas as parcelas, aplica-se a mesma disciplina legal.

A doutrina estrangeira³³, sustentando que as justificativas de ordem político-fiscal, exclusivamente, não seriam suficientes para legitimar o instituto da extinção da punibilidade, buscou desenvolver uma fundamentação baseada em elementos jurídico-penais. Assim, a combinação de ambos os fatores garantiria uma fundamentação mais completa ao instituto.

Por outro lado, há o posicionamento contrário, sustentando que as alterações legislativas no âmbito da extinção da punibilidade foram positivas, principalmente com a edição da Lei n. 10.684/03, uma vez que esta lei possibilitou a aplicação do instituto liberador da pena mediante o pagamento efetuado a qualquer tempo.

HUGO DE BRITO MACHADO sintetiza esses dois entendimentos:

[...] a questão da extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes contra a ordem tributária, é com certeza o ponto onde se tem revelado maior instabilidade em toda a temática do Direito Penal Tributário. Essa instabilidade legislativa explica-se pela disputa entre duas correntes de pensamento jurídico penal em nosso País. Uma, a sustentar que a pena há de ter sempre um fundamento ético, e que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos seria criar um inadmissível privilégio em favor dos abastados, os quais poderiam sempre escapar da punição e diante dessa possibilidade apostariam na hipótese de não serem apanhados. A outra, a sustentar o caráter utilitarista da pena, que teria por finalidade coagir o contribuinte ao pagamento.³⁴

XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.”

³² STF, HC 81929/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª T, DJ 27.02.2004, p. 27.

³³ Vide FARALDO CABANA, Patricia. *Las causas de levantamiento de la pena*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000. Na doutrina pátria, interessante conferir as contribuições de RODRIGO SÁNCHEZ RÍOS, o qual sustenta que os critérios extrapenais não poderiam ser os únicos a fundamentar as causas extintivas da punibilidade, de forma que “a criação dos diversos benefícios advindos da política criminal deverá ter o devido enlace com a dogmática penal”.³³ Nesse sentido, o mesmo autor aponta como critérios de identificação das causas extintivas da punibilidade: o comportamento pós-delitivo, a desistência voluntária e a reparação do dano. Todavia, tendo em vista as constantes alterações do marco temporal, primeiramente com a Lei n. 9.249/95 e depois com a Lei n. 10.684/03, afirma o autor não ser possível visualizar uma fundamentação baseada nos critérios da voluntariedade e da reparação do dano. RÍOS, Rodrigo Sánchez. Op cit., p. 41.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 373.

Apresentamos aqui apenas algumas linhas de discussão em torno da questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, sem a preocupação de trazer todos os debates doutrinários envolvendo o tema.

3 Resultados quantitativos

3.1 Distribuição pelo Estado de origem do Recurso/ação

Conforme se observa na tabela 4, mais de 70% dos recursos julgados pelo STJ e mais de 60% dos recursos julgados pelos TRFs envolvendo a Lei n. 8.137/90 provêm das regiões sul e sudeste, em especial do Estado de São Paulo, que concentra 36,2% do total de acórdãos analisados. Os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul aparecem em segundo lugar, com 10% do total de casos.

Tabela 4. Distribuição de acórdãos por Estado de origem e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Estado de Origem	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
SP	34,9%	37,0%	36,2%
RJ	11,8%	9,0%	10,0%
RS	13,3%	8,1%	10,0%
PR	10,3%	6,0%	7,5%
ES	--*	4,8%	3,8%
SC	--*	--*	2,8%
MS	--*	--*	--*
Estados do TRF1	13,8%	26,0%	21,5%
Estados do TRF5	9,2%	6,0%	7,2%
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Com relação aos Estados do TRF da 1ª Região³⁵ e do TRF da 5ª Região³⁶, por não comportarem desagregação, foram apresentados na tabela em forma de grupos.

3.2 Unanimidade das decisões

Quanto à forma pela qual foi tomada a decisão, a pesquisa separou as situações que foram decididas por unanimidade de votos daquelas em que houve divergência.

Verifica-se, pela tabela 5 apresentada a seguir, que 93,3% das decisões do STJ foram tomadas por votação unânime, e que 85,7% das decisões dos TRFs também foram unânimes.³⁷ Portanto, 88,5% do total de acórdãos analisados foram decididos por unanimidade.

³⁵ Acre, Amazonas, Amapá, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima, Tocantins.

³⁶ Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Sergipe.

³⁷ Levando em consideração tais números, “poderíamos afirmar que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça divergem menos ou que a prática de “acompanhar o relator” é aqui mais freqüente. Mas poderíamos pensar também que, ao contrário, os Ministros divergem, debatem intensamente, mas no momento da votação votam juntos para, por exemplo, evitar a possibilidade de interposição de embargos infringentes.” MACHADO, Maira Rocha. *Crimes financeiros nos tribunais brasileiros* in Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 17, n. 76, pp. 58-78, jan./fev., 2009.

Tabela 5. Distribuição de acórdãos por votação unânime e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Votação Unânime	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Sim	93,3%	85,7%	88,5%
Não	6,2%	11,6%	9,6%
Votação em parte unânime e em parte por maioria.	-- *	-- *	-- *
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

A indicação “votação em parte unânime e em parte por maioria” refere-se aos acórdãos em que parte do pedido foi concedida ou negada por unanimidade, e parte, por maioria de votos.

3.3 Espécie de recurso ou ação

Analisando a tabela 6, constata-se que o STJ, em 70,3% dos casos, é chamado a decidir em *Habeas Corpus*, aqui incluídos os Recursos Ordinários em *Habeas Corpus*. Em segundo lugar, aparecem os Recursos Especiais (27,7% dos casos).

No tocante aos TRFs, estes são chamados a decidir principalmente em Apelações Criminais (41,2%) e *Habeas Corpus* (38,8%). Em terceiro lugar, temos os Recursos em Sentido Estrito, que correspondem a 16,4% dos casos.

Na categoria “outros” temos casos de competência originária (6), *Habeas Corpus ex officio* (3), Recurso em Sentido Estrito juntamente com Apelação Criminal (1) e Mandado de Segurança (1).

Tabela 6. Distribuição de acórdãos por tipo de recurso e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Tipo de Recurso	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
<i>Habeas Corpus</i>	70,3%	38,8%	50,4%
Apelação Criminal	--*	41,2%	26,0%
Recurso em Sentido Estrito	--*	16,4%	10,4%
Recurso Especial	27,7%	--*	10,2%
Conflito de competência	--*	--*	--*
Outros	--*	--*	--*
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Vale destacar ainda que a ausência de Apelações Criminais no STJ se explica por não ser cabível nesse Tribunal, assim como a ausência de Recursos Ordinários em *Habeas Corpus* e de Recursos Especiais nos TRFs também decorre da competência desses Tribunais.

3.4 Legitimidade ativa dos recursos e das ações de impugnação

O presente tópico nos informa que a defesa recorre com maior frequência ao STJ e aos TRFs do que o Ministério Público. De fato, do total de acórdãos verificados na pesquisa,

71,7% tiveram a defesa como Recorrente/Impetrante, ao passo que o Ministério Público representa 22,3% dos recursos ou ações impugnativas.

A tabela 7 revela que, no STJ, a defesa interpõe 81,5% dos recursos/ações impugnativas, contra 17,4% interpostos pelo Ministério Público. Nos TRFs, são 66,0% contra 25,1%.

Tabela 7. Distribuição de acórdãos por recorrente/impetrante e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Recorrente / Impetrante	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Defesa	81,5%	66,0%	71,7%
Ministério Público	17,4%	25,1%	22,3%
Defesa e Ministério Público	--*	6,3%	4,0%
Outros	--*	--*	--*
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Na categoria “outros” estão incluídas as situações de competência originária (6), de *Habeas Corpus ex officio* (3), bem como as hipóteses de conflito de competência em que o pólo ativo é ocupado por juízo ou tribunal (3).

3.5 Ano da publicação do acórdão

A tabela 8 apresenta a distribuição dos acórdãos conforme o ano de publicação dos mesmos. No STJ, mais de 60% dos acórdãos foram publicados nos anos de 2005, 2006 e 2007. Nesse mesmo período, os TRFs tiveram aproximadamente 40% de seus acórdãos envolvendo a Lei n. 8.137/90 publicados. Do total de acórdãos analisados no STJ e nos TRFs, 47,5% foram publicados no período 2005-2007.

Tabela 8. Distribuição de acórdãos por ano da publicação e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Ano da Publicação do Acórdão	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
1992	--*	---	--*
1993	--*	--*	--*
1994	--*	--*	3,0%
1995	--*	--*	4,0%
1996	--*	--*	3,2%
1997	--*	6,6%	5,1%
1998	4,6%	5,4%	5,1%
1999	--*	--*	--*
2000	--*	--*	--*
2001	--*	--*	3,4%
2002	5,6%	7,5%	6,8%
2003	--*	9,6%	7,4%
2004	7,7%	9,6%	8,9%
2005	22,6%	12,2%	16,0%
2006	23,1%	13,1%	16,8%
2007	16,4%	13,7%	14,7%
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.6 Relação com a esfera administrativa

A questão da relação entre a esfera penal e a esfera administrativa constitui um dos principais objetos de estudo da pesquisa, de forma que a quantificação de tais dados revela-se de fundamental importância para a posterior análise do tema na parte qualitativa da pesquisa. Verifica-se que em mais de 70% do total de acórdãos houve menção à relação com a esfera administrativa.

Cumpra esclarecer que a categoria “Não há”, presente na tabela 9, faz referência às situações em que o acórdão, de forma expressa, relata a inexistência de relação com a esfera administrativa. Já a categoria “Não menciona”, corresponde ao grupo de acórdãos que não fornecem informações suficientes para aferir a existência dessa relação.

Tabela 9. Distribuição de acórdãos por relação com a Esfera administrativa e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Relação com a Esfera Administrativa	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Sim	68,2%	74,0%	71,9%
Não menciona	31,8%	23,9%	26,8%
Não há	--*	--*	--*
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Na tabela 9a decomparamos a categoria “Sim” levando em consideração a entidade administrativa envolvida.

Verifica-se que a Receita Federal é mencionada em 56,7% do total de acórdãos analisados, aparecendo em 34,6 % dos casos julgados pelo STJ e em 68,5% dos casos julgados pelos TRFs. O INSS, por sua vez, é mencionado em 5,0% do total de casos, aparecendo com maior frequência nos TRFs.

A categoria “sim sem especificação”, que aparece em 59,4% dos casos no STJ, e em 23,8% dos casos nos TRFs, nos informa que a relação com a esfera administrativa se faz presente, porém, não há como verificar o ente administrativo envolvido.

Tabela 9a. Distribuição de acórdãos por Relação com a Esfera Administrativa e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Relação com a Esfera Administrativa	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Sim/Receita Federal	34,6%	68,5%	56,7%
Sim sem especificação	59,4%	23,8%	36,2%
Sim/INSS	--*	7,3%	5,0%
Sim/BACEN	--*	--*	--*
Sim/DRT	--*	--*	--*
Sim/Fazenda Estadual	--*	--*	--*
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.7 Espécie de tributo

A tabela 10 nos mostra as espécies de tributo mencionadas nos acórdãos. Mais de 50% do total de acórdãos analisados estavam relacionados com tributos federais, ao passo que apenas 7,4% do total de casos envolviam tributos estaduais.

Observa-se que muitos acórdãos não fizeram menção ao tributo. Com efeito, do total de acórdãos, 36,4% silenciaram quanto à espécie do tributo.

Vale destacar que a competência para o julgamento dos crimes tributários é definida segundo a natureza do tributo. Assim, os Tribunais Regionais Federais julgam os casos referentes a tributos federais, ao passo que o Superior Tribunal de Justiça, por receber processos provenientes tanto dos TRFs quanto dos TJs, julga casos referentes a tributos federais e estaduais.

Tabela 10. Distribuição de acórdãos por espécie de tributo e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Tributo em Questão	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Federal	33,3%	66,9%	54,5%
Não menciona o tributo	45,1%	31,3%	36,4%
Estadual	18,5%	--*	7,4%
Municipal	--*	--*	--*
Estadual e Federal	--*	--*	--*
Federal e Municipal	--*	--*	--*
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.8 Momento de interposição do recurso ou da ação de impugnação

A pesquisa separou quatro momentos do procedimento em que o recurso ou a ação de impugnação é interposto ao STJ e aos TRFs, quais sejam (i) no decorrer do inquérito policial, (ii) após a decisão de rejeição da denúncia, (iii) no decorrer da ação penal e (iv) após a sentença. Verifica-se que, no caso do STJ, 64,6% dos recursos foram interpostos no decorrer da ação penal, enquanto que esse montante cai para 41,2%, no caso dos TRFs.

A expressão “após a decisão de rejeição da denúncia” se refere ao momento logo após o recebimento da denúncia. Já a expressão “no decorrer da ação penal” diz respeito ao momento da instrução processual.

Na comparação do momento da interposição dos recursos ou das ações impugnativas entre STJ e TRFs, outro marco que merece destaque é do recurso interposto após a prolação da sentença. Isso porque em apenas 22,1% dos acórdãos do STJ já havia sentença, ao passo que, no caso dos TRFs, a sentença de mérito do juiz de primeiro grau se fazia presente em 45,1% dos casos.

Tabela 11. Distribuição de acórdãos por momento de interposição do recurso e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Momento	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
No decorrer do inquérito policial	8,7%	4,5%	6,0%
Após a decisão de rejeição da denúncia	--*	6,6%	5,1%
No decorrer da ação penal	64,6%	41,2%	49,8%
Após a sentença	22,1%	45,1%	36,6%
Não menciona	--*	--*	--*
Competência originária	--*	--*	--*
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.9 Tipo de crime

Para fins de alimentação de nosso banco de dados, consideramos “tipo penal” a norma incriminadora atribuída ao caso concreto pela acusação, na denúncia. Portanto, pode haver não coincidência com a atribuição feita pelos Tribunais no momento da decisão de mérito nas diferentes instâncias.

Lembremos ainda que apenas os tipos que definem crimes contra a ordem tributária estão presentes na amostra, ou seja, os tipos dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei n. 8.137/90. Já os artigos 11 e 12 fazem parte das disposições gerais da Lei n. 8.137/90, portanto, nunca aparecem isoladamente.

As situações em que “a denúncia não foi oferecida” refletem o momento das investigações criminais, de forma que não existe ainda tipificação atribuída pela acusação. No tocante à categoria “outras normas”, temos os casos em que a denúncia não versa sobre qualquer dos tipos penais da Lei n. 8.137/90. No entanto, tais acórdãos foram considerados porque, no decorrer do processo, houve a desclassificação da(s) conduta(s) para algum dos tipos penais dessa Lei.

A tabela 12 indica a predominância de denúncias pelo artigo 1º da Lei n. 8.137/90. No total, 72,8% das denúncias mencionam o artigo 1º. O artigo 2º, com uma frequência bem menor, é citado em 21,3% do total de denúncias envolvendo os dois tribunais. Por fim, o artigo 3º, que trata de delito funcional, praticamente não aparece.

Tabela 12. Distribuição de acórdãos por tipificação da acusação e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Tipificação da Acusação	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
A denúncia não foi oferecida	7,7%	5,7%	6,4%
artigo 1º c/ ou s/ qualquer inciso	77,4%	70,1%	72,8%
artigo 2º c/ ou s/ qualquer inciso	18,5%	23,0%	21,3%
artigo 3º c/ ou s/ qualquer inciso	-- *	-- *	-- *
artigo 11	11,8%	-- *	5,5%
artigo 12 c/ ou s/ qualquer inciso	-- *	-- *	-- *
Outras normas	-- *	5,7%	4,0%
Não menciona.	-- *	-- *	-- *

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

As tabelas 13 e 13a não somam 100%, uma vez que os números indicam quantas vezes o artigo foi citado.

Tabela 13. Distribuição de acórdãos por tipificação da acusação e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Tipificação da Acusação	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
A denúncia não foi oferecida	7,7%	5,7%	6,4%
artigo 1º	-- *	-- *	-- *
artigo 1º, inciso I	43,1%	46,3%	45,1%
artigo 1º, inciso II	41,0%	23,0%	29,6%
artigo 1º, inciso III	5,6%	10,4%	8,7%
artigo 1º, inciso IV	15,9%	15,5%	15,7%

artigo 1º, inciso V	7,2%	5,7%	6,2%
artigo 1º, parágrafo único	-- *	-- *	-- *
artigo 2º	-- *	-- *	-- *
artigo 2º, inciso I	6,7%	7,5%	7,2%
artigo 2º, inciso II	11,8%	14,6%	13,6%
artigo 2º, inciso III	-- *	-- *	-- *
artigo 2º, inciso V	-- *	-- *	-- *
artigo 3º, inciso II	-- *	-- *	-- *
artigo 3º, inciso III	-- *	-- *	-- *
artigo 11	11,3%	-- *	5,3%
artigo 11, caput	-- *	-- *	-- *
artigo 12	-- *	-- *	-- *
artigo 12, inciso I	-- *	-- *	-- *
artigo 12, inciso II	-- *	-- *	-- *
artigo 12, inciso III	-- *	-- *	-- *
Outras normas	-- *	5,7%	4,0%
Não menciona	-- *	-- *	-- *

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Tabela 13a. Distribuição de acórdãos por nº de tipos citados e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Nº de tipos citados	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
0	9,2%	7,5%	8,1%
1	51,3%	63,9%	59,2%
2	24,6%	17,9%	20,4%
3	9,2%	5,1%	6,6%
4	-- *	4,8%	4,5%
5	-- *	-- *	-- *
6	-- *	-- *	-- *
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

É possível visualizar, pela tabela 13a, que há uma predominância de denúncias envolvendo apenas um tipo penal. Com efeito, em 51,3% dos casos julgados pelo STJ, a denúncia trazia apenas um tipo penal. Esse número sobe para 63,9% nos TRFs.

As denúncias com concurso de crimes representam 33,8% dos casos no STJ (envolvendo 2 ou 3 tipos), ao passo que, nos TRFs, correspondem a 27,8% (envolvendo 2, 3 ou 4 tipos).

3.10 Principal abordagem

A tabela 14 nos mostra os temas mais discutidos nos acórdãos analisados. Buscou-se verificar a principal abordagem de cada acórdão, sendo que, na impossibilidade de selecioná-la, optamos pela denominação “pluralidade de abordagens”.

Observa-se que o tema “exaurimento da via administrativa” aparece como principal abordagem em 21,7% do total de acórdãos. No STJ, representa 29,7% dos casos. Já nos TRFs, o número cai para 17,0%.

As questões envolvendo “prova” também são bastante significativas, aparecendo em 10,9 % do total de acórdãos. Entretanto, diferentemente do “exaurimento da via administrativa”, o tema de provas é mais freqüente nos TRFs (14,0% dos casos) do que no STJ (5,6% dos casos).

Há ainda que se mencionar os temas de “parcelamento” e “pagamento” do débito tributário, que representam, respectivamente, 10,4% e 8,5% do total de acórdãos e estão diretamente relacionados com a possibilidade de extinção da punibilidade e de suspensão da pretensão punitiva.

A categoria “outros”³⁸ representa 4,7% do total de acórdãos analisados e nela estão agrupados os diversos temas que não puderam ser incluídos nas categorias principais.

Tabela 14. Distribuição de acórdãos por principal abordagem
Brasil
1990 - 2007

Principal Abordagem	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Exaurimento da via administrativa	29,7%	17,0%	21,7%
Prova	5,6%	14,0%	10,9%
Parcelamento	8,2%	11,6%	10,4%
Pagamento	6,7%	9,6%	8,5%
Prescrição	4,1%	10,4%	8,1%
Inépcia da denúncia/Justa causa	9,7%	4,2%	6,2%
Tipicidade	3,0%	7,8%	6,0%
Individualização da conduta	8,7%	3,3%	5,3%
Pena	4,6%	--*	3,4%
Recurso não conhecido/prejudicado	6,2%	--*	--*
Cautelar	--*	--*	--*
Competência	--*	--*	--*
Garantias processuais	--*	--*	--*
Pluralidade de abordagens	--*	9,9%	7,4%
Outros	4,6%	4,8%	4,7%
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.11 Objeto das decisões

Formamos seis grupos de decisões. No primeiro grupo estão os acórdãos que discutem a absolvição ou condenação dos réus. Esse grupo foi chamado de **Grupo A – Imputação**. O segundo grupo é composto por acórdãos que tratam do trancamento ou prosseguimento da ação penal e do inquérito policial e foi denominado de **Grupo B – Prosseguimento**. O terceiro grupo compreende as decisões de extinção da punibilidade pelo pagamento, pelo parcelamento ou pela prescrição da pretensão punitiva, **Grupo C – Extinção da punibilidade**. Há ainda o **Grupo D – Cautelares**, o qual é composto pelos acórdãos que

³⁸ Temos as seguintes abordagens: ação penal (1); aditamento da denúncia (2); cabimento do HC (2); comunicação de existência de conta no exterior (1); conflito intertemporal de leis (2); dificuldades financeiras da empresa (1); efeito suspensivo do recurso (2); *emendatio libelli* (1); erro de proibição (1); indiciamento formal (2); intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração (1); investigação realizada pelo MP (2); isenção de tributo (1); notificação (2); nulidade da sentença (1); nulidade do processo administrativo (1); suspensão condicional do processo (2).

tratam da concessão de medidas cautelares. Os acórdãos que analisam questões de competência foram incluídos no **Grupo E – Competência**. O **Grupo F - Outros** abrange as decisões que não se encaixaram em nenhum dos grupos citados. Por sua vez, os acórdãos que compreendem decisões que poderiam ser incluídas em mais de um grupo compõem o **Grupo G – Pluralidade de decisões**. Por fim, o **Grupo H** corresponde aos recursos que não foram conhecidos, bem como os que foram julgados prejudicados.

Tabela 15. Distribuição de acórdãos por tipo de decisão e instâncias
Brasil
1990 - 2007

Tipo de decisão	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Imputação – Grupo A	11,8%	25,0%	20,2%
Prosseguimento – Grupo B	60,0%	48,0%	52,5%
Extinção da punibilidade – Grupo C	10,3%	15,8%	13,8%
Cautelares – Grupo D	-- *	-- *	-- *
Competência – Grupo E	-- *	-- *	-- *
Outros – Grupo F	-- *	-- *	3,0%
Pluralidade de decisões – Grupo G	--*	--*	3,8%
Recurso não conhecido/prejudicado – Grupo H	8,2%	--*	3,2%
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Pela análise da tabela 15, verifica-se que as decisões de Prosseguimento predominam em ambos os tribunais, representando 60,0% dos acórdãos julgados pelo STJ, e 48% dos acórdãos julgados pelos TRFs. Em segundo lugar, aparecem as decisões de Imputação, que somam 20,2% do total de acórdãos analisados. As decisões de extinção da punibilidade aparecem logo em seguida, com 13,8% do total de casos.

3.12 Resultado da decisão

Na tabela 16 podemos visualizar conjuntamente os resultados das decisões proferidas pelo STJ e pelos TRFs. Em ambos os tribunais predominam as decisões de “prosseguimento”, as quais correspondem a 29,8% do total das decisões analisadas.

Há que se mencionar também as decisões de “condenação”, “trancamento” e “extinção da punibilidade”, que são bastante significativas. As decisões de “trancamento” são mais frequentes no STJ (24,1%) do que nos TRFs (10,1%). Já as decisões de “condenação”, bem como as de “extinção da punibilidade”, ocorrem com maior frequência nos TRFs. Isso ocorre porque o STJ recebe um maior número de decisões do tipo prosseguimento, ao passo que os TRFs recebem mais decisões do tipo imputação e extinção da punibilidade.

Tabela 16. Distribuição dos acórdãos por Resultado da decisão e instâncias
Brasil
1990-2007

Resultado da Decisão	Tribunal		Total
	STJ	TRF	
Prosseguimento	29,2%	30,1%	29,8%
Condenação	9,2%	20,6%	16,4%
Trancamento	24,1%	10,1%	15,3%
Extinção da punibilidade	10,3%	15,5%	13,6%
Suspensão do processo/preensão punitiva	4,6%	7,2%	6,2%
Recurso não conhecido/prejudicado	8,2%	--*	3,0%
Absolvição	--*	--*	--*
Cautelar	--*	--*	--*
Competência	--*	--*	--*
Pluralidade de decisões	5,6%	6,3%	6,0%
Outros	--*	--*	3,0%
Total	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.12.1 Resultado da decisão por grupos

Os dados apresentados a seguir representam a distribuição dos acórdãos, distinguindo o percentual em relação ao Tribunal em questão (primeira coluna) e em relação ao Grupo de Referência (segunda coluna). Dessa forma, é possível identificar a representatividade de determinada decisão em relação à totalidade dos acórdãos do Tribunal em questão, bem como em relação ao grupo específico do qual a decisão faz parte.

É importante destacar também que, tendo em vista ser a aplicação da Lei n. 8.137/90 o foco central da pesquisa, os resultados referentes a esses crimes foram isolados ao realizarmos as classificações no interior dos Grupos. Isso significa que, no Grupo Imputação, por exemplo, um acórdão que confirmou a condenação dos réus por determinados crimes, mas absolveu-os da prática de crime contra a ordem tributária, foi classificado como “absolvição”, e não condenação.

O mesmo procedimento foi realizado em relação aos demais grupos, uma vez que privilegiamos, para fins de classificação no interior de cada um dos grupos, as informações referentes à Lei n. 8.137/90.

3.12.1.1 Grupo A: Imputação

Tabela 17. Distribuição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça por Tipo de Decisão
Brasil
1990-2007

Grupo A: Imputação	Tipo de decisão	% em relação ao STJ	% em relação ao Grupo
	Condenação	9,2%	78,3%
Absolvição	--*	17,4%	
Pluralidade de decisões	--*	4,3%	
			100%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Tabela 18. Distribuição de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais por Tipo de Decisão
Brasil
1990-2007

Grupo A: Imputação	Tipo de Decisão	% em relação ao TRF	% em relação ao Grupo
	Condenação	20,6%	82,1%
	Absolvição	-- *	13,0%
	Pluralidade de decisões	-- *	4,8%
			100%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Além das decisões condenatórias e absolutórias, verificamos, dentro do Grupo Imputação, situações que resultaram tanto em absolvição quanto em condenação e que receberam a denominação “pluralidade de decisões”.

3.12.1.2 Grupo B: Prosseguimento

Tabela 19. Distribuição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça por tipo de decisão
Brasil
1990-2007

Grupo B: Prosseguimento	Tipo de Decisão	% em relação ao STJ	% em relação ao Grupo
	Prosseguimento	29,2%	48,7%
	Trancamento	24,1%	40,2%
	Suspensão do processo/preensão punitiva	4,6%	7,7%
	Pluralidade de decisões	-- *	3,4%
			100%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Tabela 20. Distribuição de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais por tipo de decisão
Brasil
1990-2007

Grupo B: Prosseguimento	Tipo de Decisão	% em relação ao TRF	% em relação ao Grupo
	Prosseguimento	30,1%	62,7%
	Trancamento	10,1%	21,1%
	Suspensão do processo/preensão punitiva	7,2%	14,9%
	Pluralidade de decisões	-- *	-- *
			100%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Além das decisões de prosseguimento, de trancamento e de suspensão do processo/preensão punitiva, verificamos, dentro do Grupo Prosseguimento, situações de pluralidade de decisões, em que tais tipos de decisões aparecem combinadas.

Destaca-se que, para fins de quantificação, não fizemos distinção quanto ao momento em que foi formulado o pedido, ou seja, se durante o inquérito policial, no momento da denúncia ou ao longo da ação penal.

Com relação aos dados dos TRFs é interessante notar que dos onze resultados obtidos, apenas três comportaram desagregação. Observa-se que mais de 50% das decisões do Grupo mantiveram a decisão de prosseguimento. As decisões de trancamento

que reformaram as decisões anteriores de prosseguimento aparecem em segundo lugar. Em seguida, temos as decisões de prosseguimento que resultaram na suspensão do processo/preensão punitiva estatal.

3.12.2 Evolução das decisões - STJ

As tabelas abaixo refletem os dados de 1ª e 2ª instância obtidos a partir da amostra de acórdãos do STJ.

Da mesma forma como no item anterior, os dados abaixo estão apresentados de modo a se distinguir o percentual em relação ao Tribunal em questão (primeira coluna) e em relação ao Grupo de Referência (segunda coluna).

3.12.2.1 Grupo A: Imputação

Em relação ao Grupo A, foram obtidos quatro resultados no que diz respeito à evolução da decisão nas três instâncias, conforme demonstra a tabela 21. Porém, boa parte desses resultados não comportou desagregação.

Tabela 21. Distribuição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça por Evolução da Decisão Brasil 1990-2007

Grupo A: Imputação	Evolução da decisão	% em relação ao STJ	% em relação ao Grupo
	Absolvição - Absolvição - Absolvição	-- *	-- *
Condenação - Absolvição - Absolvição	-- *	-- *	
Condenação - Condenação - Absolvição	-- *	-- *	
Condenação - Condenação - Condenação	9,2%	78,3%	
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Vale destacar que, do total de decisões de imputação, em 78,3% dos casos, a condenação foi mantida nas três instâncias. Nas outras situações que não comportaram desagregação, a decisão final foi de absolvição. As decisões de absolvição proferidas em 1ª e em 2ª instâncias foram mantidas pelo STJ.

3.12.2.2 Grupo B: Prosseguimento

Tabela 22. Distribuição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça por evolução da decisão Brasil 1990-2007

vGrupo B: Prosseguimento	Evolução da decisão	% em relação ao STJ	% em relação ao Grupo
	Prosseguimento - Prosseguimento - Prosseguimento	25,6%	42,7%
Prosseguimento - Prosseguimento - Trancamento	15,9%	26,5%	
Condenação - Condenação - Prosseguimento	--*	--*	
Condenação - Condenação - Suspensão	--*	--*	
Prosseguimento - Condenação - Trancamento	--*	--*	
Extinção da punibilidade - Extinção da punibilidade - Prosseguimento	--*	--*	
Prosseguimento - Prosseguimento - Prosseguimento	--*	--*	
Prosseguimento - Prosseguimento - Suspensão	--*	--*	

	Trancamento - Trancamento - Trancamento	--*	--*
	Prosseguimento - Suspensão - Prosseguimento	--*	--*
	Prosseguimento - Suspensão - Suspensão	--*	--*
	Prosseguimento - Suspensão - Trancamento	--*	--*
	Prosseguimento - Trancamento - Prosseguimento	--*	--*
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

Analisando a tabela 22, observa-se que, em 42,7% do total de casos do Grupo B, o STJ manteve a persecução criminal, conforme já decidido em instância inferior, ao passo que, em 26,5% dos casos, trancou a persecução penal que anteriormente havia sido mantida.

3.12.2.3 Grupo C: Extinção da punibilidade

No Grupo Extinção da punibilidade verificamos sete resultados no que diz respeito à evolução das decisões. Entretanto, nenhum desses resultados comportou desagregação, conforme se observa pela tabela 23.

Em quase todas as situações a decisão de extinção da punibilidade reformou as decisões anteriores, havendo apenas uma hipótese em que foi mantida a decisão de extinção da punibilidade proferida em 2ª instância (Prosseguimento – Extinção da Punibilidade – Extinção da punibilidade).

Tabela 23. Distribuição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça por Evolução da Decisão Brasil 1990-2007

	Evolução da decisão	% em relação ao STJ	% em relação ao Grupo
Grupo C: Extinção da punibilidade	Condenação - Condenação - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Condenação - Trancamento - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Prosseguimento - Extinção da punibilidade - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Prosseguimento - Prosseguimento - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Prosseguimento - Trancamento - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Trancamento - Suspensão - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Prosseguimento - Suspensão - Extinção da punibilidade	--*	--*
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.12.2.4 Grupo D: Cautelares

Conforme indicado anteriormente, as decisões que tratam sobre medidas cautelares não comportaram desagregação.

3.12.2.5 Grupo E: Competência

Da mesma forma, as decisões envolvendo competência também não comportaram desagregação.

3.12.2.6 Grupo F: Outros

O grupo Outros não comportou desagregação.

3.12.2.7 Grupo G: Pluralidade de decisões

O Grupo Pluralidade de decisões não comportou desagregação.

3.12.2.8 Grupo H: Recurso não conhecido/prejudicado

No Grupo Recurso não conhecido/prejudicado verificamos a ocorrência de 12 resultados, sendo que o mais frequente foi o que resultou no julgamento do recurso como prejudicado antecedido por duas decisões de prosseguimento.

Tabela 24. Distribuição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça por Evolução da Decisão Brasil 1990-2007

Grupo H: Recurso não conhecido/ prejudicado	Evolução da decisão	% em relação ao STJ	% em relação ao Grupo
	Prosseguimento - Prosseguimento - Recurso prejudicado	--*	18,8%
Cautelar - Cautelar - Recurso Prejudicado	--*	12,5%	
Condenação - Condenação - Recurso prejudicado	--*	--*	
Condenação - Extinção da punibilidade - Recurso prejudicado	--*	--*	
Condenação - Trancamento - Recurso prejudicado	--*	--*	
Prosseguimento - Cautelar - Recurso prejudicado	--*	--*	
Prosseguimento - Trancamento - Recurso não conhecido	--*	12,5%	
Cautelar - Cautelar - Recurso não conhecido	--*	--*	
Condenação - Condenação - Recurso não conhecido	--*	--*	
Condenação - Extinção da punibilidade - Recurso não conhecido	--*	--*	
Prosseguimento - Extinção da punibilidade - Recurso não conhecido	--*	--*	
Trancamento - Trancamento - Recurso não conhecido	--*	--*	
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.12.3 Evolução das decisões - Tribunais Regionais Federais

As tabelas abaixo refletem os dados de 1ª instância obtidos a partir da amostra de acórdãos do TRF.

3.12.3.1 Grupo A: Imputação

Foram obtidos seis tipos de resultados no que diz respeito à evolução da decisão entre primeira e segunda instância, conforme indica a tabela 25.

A maior parte dos resultados apresentados na tabela não comportou desagregação. Verifica-se, contudo, que as condenações prevalecem largamente, sendo que as decisões condenatórias que mantiveram a condenação anterior correspondem a 60,7% dos acórdãos classificados no Grupo A. Trata-se de 15,2% do total de decisões proferidas pelos TRFs.

As decisões que resultaram em “absolvição” não comportaram desagregação, tanto aquelas que foram mantidas (absolvição – absolvição) quanto as que foram reformadas (condenação – absolvição).

Tabela 25. Distribuição de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais por Evolução da Decisão Brasil 1990 - 2007

Grupo A: Imputação	Evolução da decisão	% em relação ao TRF	% em relação ao Grupo
	Absolvição - Absolvição	--*	--*
Absolvição - Condenação	--*	--*	
Condenação - Absolvição	--*	--*	
Condenação - Condenação	15,2%	60,7%	
Extinção da punibilidade - Condenação	--*	--*	
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.12.3.2 Grupo B: Prosseguimento

Tabela 26. Distribuição de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais por Evolução da Decisão Brasil 1990 - 2007

Grupo B: Prosseguimento	Evolução da decisão	% em relação ao TRF	% em relação ao Grupo
	Prosseguimento - Prosseguimento	24,8%	51,6%
	Prosseguimento - Trancamento	8,1%	16,8%
	Prosseguimento - Suspensão	4,8%	9,9%
	Absolvição - Prosseguimento	--*	--*
	Condenação - Prosseguimento	--*	--*
	Condenação - Suspensão	--*	--*
	Extinção da punibilidade - Prosseguimento	--*	--*
	Trancamento - Prosseguimento	--*	--*
	Trancamento - Trancamento	--*	--*
	Suspensão - Prosseguimento	--*	--*
	Suspensão - Suspensão	--*	--*
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.12.3.3 Grupo C: Extinção da punibilidade

Das cinco hipóteses obtidas no que se refere à evolução das decisões que resultaram na extinção da punibilidade, apenas uma comportou desagregação. As decisões condenatórias reformadas pelo juízo de 2ª instância a fim de que se decretasse a extinção da punibilidade foram as mais frequentes, correspondendo a 34,0% das decisões do Grupo.

Tabela 27. Distribuição de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais por evolução da decisão Brasil 1990 - 2007

Grupo C: Extinção da punibilidade	Evolução da decisão	% em relação ao TRF	% em relação ao Grupo
	Condenação - Extinção da punibilidade	5,4%	34,0%
	Absolvição - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Extinção da punibilidade - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Prosseguimento - Extinção da punibilidade	--*	--*
	Trancamento - Extinção da punibilidade	--*	--*
Total			100,0%

Fonte: Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e DIREITO GV.

* A amostra não comporta desagregação para esta categoria.

3.12.3.4 Grupo D: Cautelares

Conforme indicado anteriormente, as decisões que tratam sobre medidas cautelares não comportaram desagregação.

3.12.3.5 Grupo E: Competência

O Grupo Competência não comportou desagregação.

3.12.3.6 Grupo F: Outros

O Grupo Outros não comportou desagregação.

3.12.3.7 Grupo G: Pluralidade de decisões

O Grupo Pluralidade de decisões não comportou desagregação.

4 Resultados qualitativos

4.1 Por tribunal

4.1.1 Superior Tribunal de Justiça

4.1.1.1 Imputação

De acordo com o estudo quantitativo, observa-se que apenas 11,8% das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, referente aos Crimes contra a Ordem Tributária, foram classificadas como “imputação”. O critério utilizado para a classificação foi a existência de decisões condenatórias e absolutórias. Ressalte-se, desde logo, que quase a totalidade dos casos foi de condenações.

4.1.1.1.1 Condenações

As condenações foram responsáveis por 9,7% das decisões do STJ, sendo que em 82,6% dos casos, a condenação foi mantida nas três instâncias. Cabe destacar que essa foi a única hipótese de decisão condenatória pelo STJ, pois não ocorreram situações de reforma para decisão condenatória. Todos os demais casos resultaram em absolvição.

Com relação aos acórdãos condenatórios:

- Mais da metade dos acórdãos tratavam da redução da pena, sendo que em apenas dois casos houve a redução da pena aplicada anteriormente³⁹. Ademais, em duas situações foi realizada a substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos.⁴⁰
- Vários acórdãos mantiveram a condenação em razão do reconhecimento da tipicidade da conduta⁴¹ e da confirmação do conjunto probatório analisado pelas instâncias de 1º e 2º grau.⁴²
- Alguns acórdãos objetivaram o trancamento⁴³ ou a anulação da ação penal⁴⁴ e, por terem sido negados pelo STJ, resultaram na manutenção da condenação anterior.

4.1.1.1.1.1 Crimes mais frequentes

Verificou-se que os casos analisados em que houve decisão condenatória pelo STJ, por ordem de frequência, tratam dos crimes capitulados nos seguintes dispositivos da Lei n. 8.137/90: artigo 1º, inciso II⁴⁵ (fraude à fiscalização tributária), artigos 1º, inciso I⁴⁶ (Omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias), artigo 1º, inciso IV⁴⁷ (elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento falso ou inexacto) e, por fim, empatados, o artigo 1º, inciso III⁴⁸ (falsificação ou

³⁹ HC 34347-RS, REsp 897876-RS.

⁴⁰ REsp 720349-RJ, HC 34347-RS.

⁴¹ REsp 172375-RS.

⁴² REsp 824722-SC.

⁴³ HC 18978-SP.

⁴⁴ HC 74767-ES, HC 49416-PR.

⁴⁵ HC 18978-SP, Edcl no REsp 601106-PR, REsp 766257-SC, REsp 172375-RS, HC 34347-RS, REsp 662116-RS, HC 10762-RS, REsp 601106-PR e REsp 662450-PR.

⁴⁶ HC 70058-RJ, RHC 11409-RJ, REsp 172375-RS, REsp 260562-RS, HC 10762-RS, HC 49416-PR, REsp 499916-RS e REsp 897876-RS.

⁴⁷ HC 74767-ES, RHC 11409-RJ e REsp 172375-RS.

⁴⁸ REsp 260562-RS.

alteração de documento relativo à operação tributável), artigo 1º, inciso V⁴⁹ (não fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório) e artigo 2º, inciso II⁵⁰ (não recolhimento de tributo ou contribuição social).

Vale ressaltar que o número de tipos penais pelos quais houve condenação é maior que o número total de casos que resultaram em condenação, em razão da existência de concurso de crimes, na modalidade de concurso material, ou de continuidade delitiva (artigos 69⁵¹ e 71⁵² do CP).

4.1.1.1.2 Aplicação das penas

4.1.1.1.2.1 Impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade

Verificamos 3 casos de impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos.

Em apenas uma situação, a pena privativa de liberdade (PPL) não foi substituída por penas restritivas de direitos (PRD) por superar o patamar de 4 anos.

Recurso	Tipificação da condenação	Pena aplicada
REsp 260562-RS	Artigo 1º, incisos I e III e artigo 12, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 69 e 71 do CP	Em 1º grau, a pena foi fixada em 14 anos, 5 meses e 10 dias de reclusão, em regime fechado, e multa. Em 2º grau, a pena foi reduzida para 8 anos e 4 meses de reclusão, sendo mantida pelo STJ.

A substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos também não ocorreu em dois acórdãos, que, na realidade, retratam o mesmo caso, pois um dos acórdãos se trata de Recurso Especial, e o outro, de embargos de declaração. A substituição não foi concedida pelo Tribunal por ser o réu foragido da Justiça:

Recurso	Tipificação da condenação	Pena aplicada
Edcl no REsp 601106-PR	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 69 e 71 do CP	3 anos, 3 meses e 22 dias de reclusão, em regime aberto, e multa.
REsp 601106-PR	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 69 e 71 do CP	3 anos, 3 meses e 22 dias de reclusão, em regime aberto, e multa.

4.1.1.1.2.2 Possibilidade de substituição da pena privativa de liberdade

Em mais da metade das condenações, as penas privativas de liberdade aplicadas permitiram, de acordo com o artigo 44, inciso I e §2º, CP, sua substituição por uma pena restritiva de direito e multa, ou por duas penas restritivas de direito. Sistematizamos as informações contidas nos acórdãos relativamente à pena aplicada e sua substituição:

Recurso	Tipificação da Condenação	Pena aplicada	Substituição ⁵³
HC 74767-ES	Artigo 1º, inciso IV, da Lei n. 8.137/90	4 anos de reclusão, em regime aberto.	2 PRDs
HC 18978-SP	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 29 e 71 do CP	Não menciona.	2 PRDs

⁴⁹ REsp 824722-SC.

⁵⁰ REsp 769387-RS.

⁵¹ Edcl no REsp 601106-PR, REsp 769387-RS, REsp 260562-RS e REsp 601106-PR.

⁵² HC 18978-SP, Edcl no REsp 601106-PR, REsp 766257-SC, RHC 11409-RJ, REsp 172375-RS, HC 34347-RS, REsp 769387-RS, REsp 260562-RS, REsp 601106-PR.

⁵³ Essas substituições foram concedidas, em parte, pela primeira instância (HC 74767-ES, HC 70058-RJ, REsp 769387-RS, REsp 662116-RS, HC 49416-PR e REsp 499916-RS), em parte, pelos TRFs (HC 18978-SP, REsp 601106-PR) e, em parte, apenas no STJ (REsp 720349-RJ, HC 34347-RS).

REsp 601106-PR	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 69 e 71 do CP	3 anos e 4 meses de reclusão, em regime aberto, e multa.	2 PRDs
REsp 720349-RJ	Artigo 1º, da Lei n. 8.137/90	2 anos, 8 meses e 6 dias de reclusão.	0 STJ determinou que fosse concedida a substituição da PPL pela PRD.
HC 70058-RJ	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 6 meses de reclusão, em regime aberto.	2 PRDs
HC 34347-RS	Artigo 1º, inciso II e artigo 12, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	3 anos de reclusão.	2 PRDs: (i) prestação pecuniária de 15 salários mínimos a entidade privada com destinação social e (ii) prestação de serviços à comunidade.
REsp 769387-RS	Artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 71 e 69 do CP	2 anos de reclusão.	2 PRDs
REsp 662116-RS	Artigo 1º, inciso II da Lei n. 8.137/90	3 anos de reclusão.	2 PRDs
HC 49416-PR	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 8 meses de reclusão.	1 PRD
REsp 499916-RS	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	2 anos de reclusão.	2 PRDs (houve a substituição de uma das penas de prestação de serviços à comunidade).
REsp 897876-RS	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	2 anos, 8 meses e 12 dias de reclusão.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária no valor de 2 salários mínimos mensais, ambas pelo tempo da condenação.
REsp 601106-PR	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 69 e 71 do CP	3 anos e 4 meses de reclusão, em regime aberto, e multa.	2 PRDs

Contudo, alguns casos, ainda que tenham fixado pena inferior a 4 anos e tenham sido julgados após a entrada em vigor da Lei n. 9.714/98, não fazem menção expressa à substituição da pena privativa de liberdade:

Recurso	Tipificação da Condenação	Pena aplicada
REsp 766257-SC	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	3 anos e 9 meses de reclusão.
RHC 11409-RJ	Artigo 1º, incisos I e IV, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 29 e 71 do CP	2 anos, 4 meses e 24 dias de reclusão
REsp 172375-RS	Artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 29 e 71 do CP	3 anos, 6 meses e 20 dias de reclusão
REsp 662450-PR	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 3 meses de reclusão

Por fim, cabe observar que um dos acórdãos⁵⁴ manteve o decreto condenatório proferido pelas decisões anteriores, mas sem fazer menção à pena aplicada. Portanto, as análises de substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos restaram prejudicadas.

4.1.1.1.3 Absoluções

Foram 4 os casos de absolvição pelo STJ envolvendo a Lei n. 8.137/90. Dentre esses casos, verificou-se que em 2 hipóteses o STJ manteve as decisões absolutórias proferidas em 1º e 2º graus.

⁵⁴ REsp 824722-SC.

No primeiro deles⁵⁵, o Ministério Público ofereceu denúncia pelo artigo 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei n. 8.137/90. Em 2º grau, o Tribunal se manifestou no sentido de que, para a configuração do delito tipificado no artigo 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/90, é necessária a comprovação do prejuízo ao erário. Ademais, enfatizou que a negativa do agente em fornecer os documentos exigidos pela fiscalização há de estar permeada de dolo específico de suprir ou reduzir tributo. De igual modo, o STJ sustentou que o delito previsto no artigo 1º da Lei n. 8.137/90 é material e que, portanto, apenas se configura no momento da efetiva supressão ou redução do tributo.

No segundo⁵⁶, a denúncia foi oferecida com base no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. O Tribunal esclareceu que não subsiste o crime em questão se inexistente o dolo. O STJ manteve a absolvição utilizando o mesmo argumento, qual seja, a inexistência do elemento subjetivo, visto que o pagamento do tributo foi efetivado imediatamente após a notificação fiscal de débito, muito antes do oferecimento da denúncia.

Outra situação que resultou em absolvição pelo STJ aconteceu no caso⁵⁷ em que o réu foi condenado em primeira instância pela prática do delito inculcado no artigo 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/90, porém, absolvido em segunda instância, em razão do reconhecimento da atipicidade da conduta. No STJ foi mantida a absolvição, ao argumento de que o crime do artigo 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/90 não alcança o mero comprador da mercadoria, uma vez que se trata de obrigação própria de pessoas determinadas (comerciante, produtor ou industrial).

O último caso de absolvição⁵⁸ se deu por meio de reforma das decisões condenatórias anteriores. Em 1º grau os réus foram condenados com fundamento no artigo 1º, inciso II e artigo 11, ambos da Lei n. 8.137/90. O TJRS manteve a condenação, reduzindo a pena de parte dos réus e aumentando a pena de um deles. Ocorre que o STJ reformou o decreto condenatório por entender que os recorrentes transferiram mercadorias não para terceiros, mas para si próprios, de modo que, se não houve venda, mas mera circulação física, não há incidência do imposto. Argumentou que o procedimento de elisão fiscal em nada lesou a Fazenda do Rio Grande do Sul e que a conduta praticada pelos recorrentes, consistente na transferência de mercadorias da matriz para a filial, não se ajusta ao tipo penal descrito no artigo 1º, inciso II, da Lei 8.137/90, sendo atípica.

4.1.1.1.4 Pluralidade de decisões

Cabe observar que um dos acórdãos integrantes do Grupo Imputação, por ter resultado tanto em absolvição quanto em condenação, recebeu a denominação “pluralidade de decisões”. O caso foi o seguinte:

- Absolvição/Condenação (vários crimes)⁵⁹: houve condenação pelo artigo 1º, incisos I e II e absolvição pelo artigo 2º, inciso I.

4.1.1.2 Proseguimento

O relatório quantitativo indicou que 60,0% das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, referentes aos Crimes contra a Ordem Tributária, correspondem a decisões de prosseguimento.

⁵⁵ REsp 705281-MT.

⁵⁶ REsp 137203-PB.

⁵⁷ REsp 120819-GO.

⁵⁸ REsp 106803-RS.

⁵⁹ HC 10762-RS.

Fazem parte do grupo Prosseguimento oito espécies de decisões: (i) prosseguimento da ação penal, (ii) trancamento da ação penal, (iii) prosseguimento do inquérito policial, (iv) trancamento do inquérito policial, (v) suspensão do processo/preensão punitiva; (vi) recebimento da denúncia, (vii) rejeição da denúncia e (viii) anulação do processo. Tanto o recebimento da denúncia como a decisão que a rejeita, embora não correspondam tecnicamente a uma decisão de prosseguimento, acarretam os mesmos efeitos e, por essa razão, foram incluídas no grupo. Com relação às decisões que anularam o processo, optamos por incluí-las porque, nos casos analisados, equivalem a uma decisão de trancamento da ação penal.

A grande maioria resultou de pedidos interpostos no decorrer da ação penal. Alguns foram interpostos durante o inquérito policial, e outros, no momento da decisão de não recebimento da denúncia. Poucos foram posteriores à sentença de primeira instância.

Apresentamos a seguir os principais argumentos utilizados para fundamentar os pedidos e as decisões de trancamento e prosseguimento dos feitos. As informações foram organizadas a partir dos pedidos formulados pela defesa e pela acusação.

4.1.1.2.1 Pedidos formulados pela defesa

Analisando os recursos ou ações impugnativas interpostos pela defesa, constata-se que a maior parte teve por finalidade obter o trancamento da ação penal antes da sentença. Alguns visavam o trancamento do inquérito policial e o trancamento das investigações realizadas pelo Ministério Público. Outros ainda pretendiam a anulação da decisão, a anulação do processo, a suspensão da pretensão punitiva estatal, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito e a extinção da punibilidade pela prescrição.

Separámos os principais argumentos constantes nos pedidos formulados pela defesa em grupos. A ordem de apresentação dos argumentos indica a frequência de sua utilização pela defesa.

4.1.1.2.1.1 Ausência de exaurimento da via administrativa

A tese mais alegada pela defesa no âmbito das decisões de prosseguimento foi a de ausência de exaurimento da via administrativa. Com efeito, em quase metade dos recursos interpostos pela defesa tal argumento foi utilizado.

Verifica-se que a maior parte dos pedidos foi formulada no decorrer da ação penal, sendo que apenas alguns se deram durante o inquérito policial.

Dos 6 pedidos formulados durante o inquérito policial, 4 resultaram no trancamento do inquérito. O argumento utilizado pelo STJ para trancar o inquérito policial foi o de que:

[...] não há justa causa para a instauração de inquérito policial para a apuração do referido delito, quando o suposto crédito fiscal ainda pende de lançamento definitivo, uma vez que a inexistência deste impede a configuração do delito.”⁶⁰ Em outro acórdão: “Se é evidente a falta de justa causa para dar-se início à Ação Penal em decorrência da autuação administrativo-fiscal, evidente é também a falta de justa causa para a investigação policial. Enquanto não é exigível o tributo, não se integraliza, no plano da tipicidade, a conduta de "sonegar". A tipicidade das condutas de sonegação de tributo depende da existência do tributo em concreto, o que não ocorre antes do lançamento definitivo - que, por sua vez, é ato privativo da autoridade fiscal, agindo nessa condição, e somente após o lançamento definitivo, com a lavratura do auto de infração definitivo, é que o crédito se torna exigível.”⁶¹

⁶⁰ RHC 18875-SP.

⁶¹ HC 32743-SP.

Nos outros 2 pedidos, o STJ decidiu pelo prosseguimento do inquérito, sendo que em um deles, embora tenha reconhecido a ausência de justa causa para a instauração de inquérito policial na pendência de procedimento administrativo, entendeu que os fatos investigados transcendiam a mera apuração do delito de sonegação fiscal, razão pela o inquérito deveria prosseguir.⁶² Por sua vez, no tocante ao outro acórdão que também resultou no prosseguimento do inquérito policial, o entendimento foi de que:

[...] o processo administrativo fiscal não pode ser considerado genericamente como questão prejudicial para a apuração criminal e nem a sua conclusão pode ser colocada como condição de procedibilidade. Devido à independência entre as esferas penal e administrativa, consagrada na doutrina e na jurisprudência, a ausência de finalização da apuração administrativa não tem o condão de obstaculizar a instauração de *persecutio criminis* para apurar a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária.⁶³

Com relação aos pedidos formulados no curso da ação penal, quase todos visavam o trancamento da ação penal e, isoladamente, a anulação da decisão⁶⁴. Dos 35 pedidos, 24 resultaram no trancamento, sob o argumento de que:

[...] não há justa causa para a persecução penal do crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 quando o suposto crédito fiscal pende de lançamento definitivo, uma vez que a inexistência deste impede a configuração do delito.⁶⁵

Alguns acórdãos se apoiaram na decisão proferida pelo STF sobre o tema:

[...] desde o julgamento pelo STF do HC 81.611/DF, firmou-se o entendimento, inicialmente defendido pelo Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, no sentido de que a decisão definitiva do processo administrativo-fiscal constitui condição objetiva de punibilidade, consistindo elemento fundamental à exigibilidade da obrigação tributária, tendo em vista que os crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são materiais ou de resultado.⁶⁶

Assim, ora classificando o fim do procedimento administrativo como elemento do tipo, ora como condição objetiva de punibilidade e ora como condição de procedibilidade, o STJ entendeu inexistir justa causa para a ação penal e determinou o seu trancamento.

Das decisões que resultaram no prosseguimento da ação penal, destacamos a discussão envolvendo o artigo 83 da Lei 9.430/96:

[...] o comando inserto no artigo 83 da Lei 9.430/96 se refere à autoridade administrativa, não ao Parquet, que, havendo elementos suficientes, prescinde da notícia que pudesse ser trazida ao Fisco, para formular a peça acusatória inaugural.⁶⁷

⁶² RHC 19083-SP.

⁶³ RHC 14973-RJ.

⁶⁴ RHC 20284-SP.

⁶⁵ HC 50815-SP.

⁶⁶ HC 85898-SP.

⁶⁷ RHC 7141-SP.

Outras situações de negativa do pedido formulado pela defesa ocorreram pelos seguintes motivos: o procedimento administrativo-fiscal já se encontrava encerrado⁶⁸; inexistência de comprovação nos autos de ser a exigibilidade do crédito tributário ou a quantia eventualmente devida o objeto da impugnação administrativa⁶⁹.

4.1.1.2.1.2 Inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta

Optamos por destacar o argumento de “inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta” do grupo “inépcia da denúncia e/ou falta de justa causa” em razão de sua elevada frequência nos acórdãos.

O STJ negou a maior parte desses pedidos ao argumento de que:

[...] o fato foi exposto pormenorizadamente, pela acusação, não sendo necessária para oferecimento e recebimento da denúncia, por se tratar de crime coletivo, a descrição da conduta de cada um dos diretores da empresa.⁷⁰

Embora em menor número, cabe mencionar as razões que embasaram as decisões de trancamento:

[...] a despeito de não se exigir a descrição pormenorizada da conduta do agente nos crimes societários, isso não significa que o Parquet possa deixar de estabelecer qualquer vínculo entre o denunciado e a conduta a ele imputada. O simples fato de os pacientes serem sócios da sociedade empresária não autoriza a *persecutio criminis in iudicio* por crimes praticados em sua gestão se não restar comprovado, ainda que com elementos a serem aprofundados no decorrer da instrução criminal, o mínimo vínculo entre as imputações e a sua atuação na qualidade de sócio, porquanto a inobservância de tal ônus por parte do órgão acusador ofende o princípio constitucional da ampla defesa, tornando inepta a denúncia.”⁷¹

Cabe mencionar ainda que observamos 3 decisões⁷² em que o STJ anulou o processo penal “ab initio”, utilizando o mesmo argumento acima exposto, qual seja, a necessidade de comprovação de um vínculo mínimo entre as condutas imputadas aos acusados e a atividade exercida pelos mesmos na empresa.

4.1.1.2.1.3 Inépcia da denúncia e/ou falta de justa causa

Outro argumento recorrente foi a alegação de falta de justa causa ou de inépcia da denúncia de modo genérico. Quase todos os casos⁷³ resultaram no prosseguimento da ação penal, pelos seguintes argumentos: (i) a denúncia descreve o fato delituoso de maneira clara, com todos os requisitos exigidos pela lei, (ii) o “Habeas Corpus” não se apresenta como via adequada para trancar a ação penal, vez que não admite dilação probatória.

Confira-se o seguinte trecho de um dos acórdãos analisados:

⁶⁸ HC 51588-PE.

⁶⁹ RHC 20284-SP, HC 56374-SP, HC 50381-SP, REsp 705509-RS, RHC 16594-GO.

⁷⁰ RHC 5896-MG.

⁷¹ HC 57622-SP, RHC 19355-TO e RHC 3972-RS.

⁷² HC 83115-SP, HC 74991-SP e HC 56955-SP.

⁷³ No RHC 19632-RS, o Tribunal já havia determinado a suspensão da pretensão punitiva em razão do parcelamento do débito, nos termos do art. 9º da Lei n. 10.684/03. Nesse sentido, a suspensão foi mantida pelo STJ.

[...] o trancamento da ação penal por falta de justa causa somente é possível quando se constata, prima facie, a atipicidade da conduta, a incidência de causa de exclusão de culpabilidade, ou ainda a ausência de indícios de autoria ou prova da materialidade do delito. Verifica-se a total impossibilidade de se reconhecer, pela via eleita, a pretensa atipicidade da conduta, uma vez que para tanto, imprescindível seria o cotejo minucioso de matéria fático-probatória, procedimento vedado em sede de habeas corpus.⁷⁴

Por sua vez, os pedidos de trancamento da ação penal concedidos⁷⁵ pelo STJ basearam-se no reconhecimento da atipicidade da conduta.

4.1.1.2.1.4 Parcelamento como causa de extinção da punibilidade ou de suspensão da pretensão punitiva estatal

No que concerne ao tema do parcelamento, verificamos pedidos de trancamento da ação penal, trancamento do inquérito policial, de extinção da punibilidade em razão do parcelamento, bem com de suspensão de pretensão punitiva estatal.

Em quase todos os casos⁷⁶ o STJ decidiu pela suspensão da pretensão punitiva estatal, com fundamento no artigo 9º da Lei n. 10.684/03. Houve um caso⁷⁷, porém, julgado em 03/06/2002, em que o STJ trancou o inquérito policial sob o argumento de que a realização do parcelamento do débito antes do oferecimento da denúncia enseja a extinção da punibilidade.

4.1.1.2.1.5 Pagamento como causa de extinção da punibilidade

Foram cinco as decisões de prosseguimento que envolveram o tema do pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade. Em 4 situações⁷⁸ a defesa pediu o trancamento do inquérito policial ou a extinção da punibilidade pelo pagamento, tendo os seus pedidos negados em razão da revogação do artigo 14 da Lei n. 8137/90, que previa o benefício em questão, pelo artigo 98 da Lei n. 8.383/91.

Houve 1 pedido de trancamento da ação penal⁷⁹, em que a defesa sustentou que a Lei 8.620/93 autorizou expressamente o recebimento das contribuições descontadas dos trabalhadores e não repassadas nas épocas próprias à Previdência pelo empregador dos débitos que tivessem seus fatos geradores até 10/12/1992. A negativa ocorreu ao fundamento de que a Lei 8.620/93 apenas ensejou o pagamento parcelado dos atrasados, e não a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

4.1.1.2.1.6 Prescrição da pretensão punitiva

Foram apenas 2 pedidos de trancamento da ação penal utilizando como fundamento o reconhecimento da prescrição. Em ambos os casos, a defesa buscava o reconhecimento da chamada “prescrição em perspectiva”, fundamento este que não foi acolhido pelo STJ, uma vez que:

[...] não é possível a declaração da prescrição da pretensão punitiva com base na pena em perspectiva, isto é, a que, em tese, será imposta na sentença, caso condenatória, porquanto não é admitido pela legislação e pela jurisprudência.⁸⁰

⁷⁴ RHC 17193-SP.

⁷⁵ HC 21930-RJ, RHC 7798-PR.

⁷⁶ HC 68407-SP, RHC 18484-PR, RHC 18178-TO, RHC 19285-PR, REsp 502881-PR.

⁷⁷ REsp 279505-SP.

⁷⁸ RHC 3636-SP, RHC 4127-SP, RHC 4104-DF, HC 3783-PB.

⁷⁹ RHC 4113-SP.

⁸⁰ HC 33375-SP e HC 23772-SP.

4.1.1.2.1.7 Outros

Outros argumentos também foram utilizados pela defesa para obstar o andamento da ação penal ou do inquérito policial, assim como para anular a decisão ou o processo:

- Ausência de autorização da Câmara Legislativa⁸¹ (no sistema anterior à EC nº 35, de 20 de dezembro de 2001, consubstanciava-se, consoante pacificado entendimento pretoriano, ilegalidade a notificação ao parlamentar acusado de crime para responder a denúncia sem licença da respectiva Casa Legislativa): o STJ concedeu o pedido por entender que houve patente constrangimento porque a providência primeira é o pedido de autorização, descabendo a notificação prevista no art. 4º, da Lei 8.038/90.
- Inexigibilidade dos livros e perda do direito de constituição do crédito tributário em razão da prescrição⁸²: o STJ concedeu o pedido para trancar a ação penal, pois, quando da fiscalização exercida em 24 de janeiro de 2000, o Fisco já havia perdido o direito de constituir o crédito tributário relativo aos livros fiscais da empresa de 1991 a 1994, tendo em vista que o prazo decadencial passou a fluir a partir do primeiro dia do exercício posterior ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 173, I, do CTN. Portanto, inexistindo obrigatoriedade na apresentação do documento, cumpre reconhecer a inexistência da perfeita adequação da conduta praticada ao tipo penal.
- Anulação da decisão que determinou a quebra dos sigilos bancário, fiscal e telefônico⁸³: o STJ não concedeu o pedido, ao fundamento de que a proteção ao sigilo bancário, fiscal e telefônico não consubstancia direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de interesse público relevante ou de elementos aptos a indicar a possibilidade de prática delituosa.
- Nulidade da denúncia por estar fundada em prova ilícita: tivemos duas situações. Ambos os pedidos de trancamento da ação penal foram denegados. No primeiro caso⁸⁴, a apontada nulidade processual foi afastada pelo colegiado a quo, por concluir que a ação dos fiscais da Receita Federal foi feita no exercício regular de suas atividades e, portanto, dentro dos limites constitucionais e legais. Ademais, eventual nulidade ocorrida na fase inquisitorial, que tem caráter meramente informativo, não contamina a ação penal superveniente. Por outro lado, os documentos apreendidos na empresa dos pacientes não foram o único sustentáculo para a ação penal, a qual se embasou em outros elementos de convicção, tais como os documentos obtidos com a quebra do sigilo bancário, deferida por ordem judicial.

⁸¹ HC 21059-DF.

⁸² RHC 10676-SC.

⁸³ HC 40229-PE, HC 18886-ES.

⁸⁴ RHC 8560-RJ.

No segundo caso⁸⁵, o paciente, após ter sido intimado pela Autoridade Fiscal para explicar a origem de alguns valores creditados em suas contas-correntes, teria, ele próprio, apresentado os extratos referentes a tais contas. Diante de tal procedimento, o STJ entendeu que restava afastada a tese defensiva de que a peça acusatória estaria embasada em prova ilícita, já que o réu forneceu as informações necessárias à análise do débito tributário e, em consequência, da caracterização, em tese, de crime contra a ordem tributária.

- Ilicitude das provas colhidas pelo Ministério Público⁸⁶: o STJ não concedeu o pedido de trancamento, sob a fundamentação de que a ordem jurídica confere explicitamente poderes de investigação ao Ministério Público - art. 129, incisos VI, VIII, da CF, e art. 26, da Lei 8.625/1993. Muito embora seja defeso ao Ministério Público presidir o inquérito policial propriamente dito, a competência investigatória da Polícia Judiciária não exclui a de outras autoridades administrativas, dentre as quais, a do “Parquet”, que nos termos do art. 129, I, da CF, é o titular da ação penal, “ratio essendi” do procedimento investigatório preliminar.

Constata-se que, dos recursos interpostos pela defesa, o STJ denegou a maioria, determinando o prosseguimento da ação penal ou do inquérito policial. Contudo, cabe observar que as decisões de trancamento, referentes tanto à ação penal quanto ao inquérito policial, prevaleceram no âmbito das discussões relativas ao exaurimento da via administrativa.

4.1.1.2 Pedidos formulados pela acusação

Todos os pedidos formulados pelo Ministério Público ocorreram em sede de Recurso Especial e foram no sentido de obter o prosseguimento da ação penal.

O fundamento mais recorrente foi o da desnecessidade do exaurimento da via administrativa para a instauração da ação penal, com base no entendimento de que as esferas criminal e administrativa são independentes. Em 3 situações⁸⁷, o pedido não foi concedido, restando mantida a decisão de trancamento proferida pela instância inferior. O STJ argumentou que, para a configuração do crime previsto no artigo 1º da Lei n. 8.137/90, exige-se a constituição do crédito tributário por meio do lançamento. Em um caso isolado⁸⁸, o pedido foi atendido, vez que os autos não revelaram o teor da impugnação, o qual se prestaria a comprovar os limites da discussão na esfera administrativa, já que o processo criminal encontra obstáculos em tal esfera tão-somente quando se discute a exigibilidade do débito tributário e o “quantum debeatur”.

Em alguns casos, o Ministério Público pleiteou o prosseguimento da ação penal sob os argumentos de que “o *Habeas Corpus* não é a via correta para analisar a existência do *dolo*” e de que foi “negada vigência ao artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90”. Esses recursos foram acolhidos pelo STJ, ao fundamento de que o exame do conjunto probatório é estranho à via do *habeas corpus*.⁸⁹ Desse modo:

⁸⁵ HC 48059-PR.

⁸⁶ HC 47752-PE.

⁸⁷ REsp 747829-PR, REsp 660680-SP e REsp 730658-SP.

⁸⁸ REsp 704900-SP.

⁸⁹ REsp 124035-DF.

[...] impedir o Estado, de antemão, de exercer a função jurisdicional, coibindo-o de sequer realizar o levantamento dos elementos de prova para a verificação da verdade dos fatos, constitui uma hipótese de extrema excepcionalidade.⁹⁰

Cabe destacar também as discussões em torno da questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Isso porque o Ministério Público alegou que o benefício da extinção da punibilidade só pode ser concedido na hipótese de pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia.⁹¹ O STJ acatou os pedidos, reafirmando o argumento destacado pela acusação, qual seja, o pagamento efetuado após o recebimento da denúncia não permite a aplicação do instituto da extinção da punibilidade.

Por fim, isoladamente,⁹² o Ministério Público pleiteou o prosseguimento da ação penal, afirmando que:

[...] a ação penal, ao contrário do que decidido pela origem, não tem como finalidade obrigar o acusado a pagar o que deve, sendo, tão-somente, consequência da conduta típica reconhecida no próprio acórdão.” Teve o seu pedido concedido, pois, “com relação ao artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, em se tratando de crime contra a ordem tributária e econômica, a ação penal é mera decorrência de uma conduta, expressamente tipificada em lei. Não se busca, aqui, compelir o contribuinte ao pagamento de um débito, mas, tão-somente, a apuração da verdade real, mediante a adequação da conduta ao tipo penal.

Verifica-se, do exposto, que a maior parte dos recursos interpostos pelo Ministério Público foi acolhida pelo STJ, destacando-se que os únicos pedidos denegados foram aqueles relacionados com a necessidade do exaurimento da via administrativa para a persecução penal.

4.1.1.2.3 Pluralidade de decisões

No Grupo Prosseguimento verificamos alguns casos de pluralidade de decisões, como se observa a seguir:

- Prosseguimento da ação penal/Trancamento da ação penal (vários crimes)⁹³: houve duas situações. Na primeira, foi dado parcial provimento ao recurso ordinário para trancar a ação penal em curso quanto à acusação de crime de sonegação fiscal por falta de aposição de selos de controle do IPI nas mercadorias apreendidas, prosseguindo-se, no entanto, em relação ao subfaturamento. Na segunda, foi dado parcial provimento ao recurso, trancando a ação penal no que se refere ao artigo 2º, inciso I, mantendo o curso da referida ação no tocante ao artigo 1º, inciso II.
- Prosseguimento da ação penal/Trancamento da ação penal (vários réus)⁹⁴: apenas um dos réus teve a sua conduta claramente definida na denúncia.

⁹⁰ REsp 558873-RJ.

⁹¹ Os acórdãos que trataram dessa questão foram julgados em 07/05/1996 (REsp 79393-DF) e em 26/03/2001 (REsp 174520-DF).

⁹² REsp 306486-DF.

⁹³ RHC 9625-CE e RHC 12258-MT.

⁹⁴ REsp 238670-RJ.

- Prosseguimento da ação penal/Trancamento da ação penal (vários tributos)⁹⁵: o STJ determinou o trancamento da ação penal na parte relativa ao IPI, dada a ausência de constituição definitiva do crédito tributário, determinando o prosseguimento, contudo, no que concerne à apuração de possível crime de sonegação fiscal referente ao IRRF.

4.1.1.3 Extinção da punibilidade

O terceiro grupo corresponde às decisões de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, pelo parcelamento do débito e pela prescrição da pretensão punitiva. Correspondem a 10,3% das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça no tocante aos crimes tributários.

Optamos por criar uma categoria para englobar essas decisões de extinção da punibilidade, principalmente as referentes ao pagamento e ao parcelamento do débito tributário, devido ao papel fundamental que representam nessa pesquisa.

Verificou-se que alguns pedidos foram formulados ainda no decorrer da ação penal, enquanto outros o foram após a prolação da sentença.

4.1.1.3.1 Extinção da punibilidade pelo pagamento

Foram 7 decisões que resultaram em extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no STJ, das quais 6 corresponderam a recursos interpostos pela defesa e apenas 1 interposto pelo Ministério Público.

Em 2 situações⁹⁶ a defesa pleiteia a extinção da punibilidade em razão do pagamento ter sido efetuado antes do recebimento da denúncia. O STJ, acolhendo os pedidos da defesa, declarou extinta a punibilidade com fundamento no artigo 34 da Lei n. 9.249/95⁹⁷, que, por ser mais benéfico, retroagiu por força do artigo 5º, inciso XL, da CF e artigo 2º, parágrafo único do CP.

Em outras 2 situações⁹⁸, a defesa pugnou pela aplicação retroativa do artigo 9º, §2º, da Lei n. 10.684/03⁹⁹, uma vez que se trata de dispositivo mais benéfico aos réus. O STJ atendeu os pleitos, reiterando os argumentos levantados pela defesa:

[...] comprovado o pagamento integral do débito tributário, incide, à hipótese dos autos, o § 2º do art. 9º da Lei 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 CF.

Foram 2 os casos¹⁰⁰ em que a extinção da punibilidade pelo pagamento foi declarada de ofício pelo STJ, com base no artigo 9º, §2º, da Lei n. 10.684/03, posto que comprovado o pagamento integral dos débitos.

O único caso¹⁰¹ de recurso interposto pela acusação utilizou como fundamentação a revogação do artigo 14 da Lei n. 8.137/90 pelo artigo 98 da Lei n. 8.383/91, de forma que

⁹⁵ RHC 20234-SP.

⁹⁶ REsp 85698-RJ (julgado em 09/09/1997) e RHC 5080-RS (julgado em 11/03/1996).

⁹⁷ “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.”

⁹⁸ HC 48137-RS (julgado em 06/12/2005) e HC 41819-SP (julgado em 21/06/2005).

⁹⁹ “Art. 9º, §2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

¹⁰⁰ RHC 15631-SP (julgado em 07/04/2005) e RHC 14914-SP (julgado em 02/02/2006).

¹⁰¹ REsp 49937-GO (julgado em 13/10/1997).

restaria impossibilitada a extinção da punibilidade em virtude do pagamento antes do recebimento da denúncia. O pedido foi denegado pelo STJ, ao argumento de que, embora revogado o artigo 14 da Lei n. 8.137/90, o instituto da extinção da punibilidade foi recepcionado novamente pela Lei 9.249/95, em seu artigo 34, devendo ser aplicado retroativamente.

4.1.1.3.2 Extinção da punibilidade pelo parcelamento

Dos 7 casos que resultaram em extinção da punibilidade em virtude da realização do parcelamento do débito, 6 corresponderam a recursos interpostos pela defesa e apenas 1 interposto pelo Ministério Público.

Todos os recursos¹⁰² interpostos pela defesa pleiteiam a extinção da punibilidade em face do parcelamento do débito tributário. Alguns utilizam como fundamento o artigo 34 da Lei n. 9.249/95. Os pedidos foram acolhidos pelo STJ, na medida em que:

[...] o parcelamento do débito fiscal deferido antes do recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade dos agentes pelos crimes contra a ordem tributária, a teor do art. 34 da Lei 9.249/95.

O Ministério Público, por sua vez, pleiteou em seu recurso¹⁰³ o recebimento da denúncia e posterior suspensão da pretensão punitiva, argumentando que:

[...] diante do parcelamento do débito tributário deveria o e. Tribunal a quo ter determinado o recebimento da denúncia e posteriormente a suspensão da ação penal, uma vez que, segundo afirma, não faz sentido determinar a suspensão da pretensão punitiva se sequer foi dado início a *persecutio criminis in iudicio*.

Contudo, o STJ houve por bem conceder o Habeas Corpus de ofício.¹⁰⁴ Isso porque os débitos descritos na denúncia estavam relacionados ao período compreendido entre os anos de 1997 e 1999 (antes, portanto, da entrada em vigor da Lei n. 9.964/00 de 11 de abril de 2000) e, segundo o antigo entendimento do STJ, o simples parcelamento dos referidos débitos antes do início da ação penal seria bastante para que fosse declarada a extinção da punibilidade.

4.1.1.3.3 Extinção da punibilidade pela prescrição

Tivemos 6 decisões que resultaram na extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição, das quais 3 corresponderam a recursos interpostos pelo Ministério Público, 2 recursos interpostos pela defesa e 1 interposto pelo TRE de Mato Grosso.

No caso dos recursos interpostos pela acusação, temos que um¹⁰⁵ deles foi denegado devido à ocorrência da prescrição da pretensão punitiva em concreto; os outros¹⁰⁶ foram denegados em razão do reconhecimento da prescrição punitiva estatal em abstrato,

¹⁰² RHC 11816-MG (julgado em 26/02/2002), HC 10384-SP (julgado em 07/11/2000), RHC 9962-SP (06/02/2001), REsp 834378-MG (julgado em 12/09/2006), RHC 18688-SC (julgado em 06/06/2006) e RHC 9951-PR (julgado em 03/05/2001). Nos dois casos julgados em 2006, o STJ afastou a aplicação tanto do artigo 9º da Lei n. 10.684/03 quanto do artigo 15 da Lei n. 9.964/00, visto que os débitos eram anteriores a essas leis.

¹⁰³ REsp 751313-MG.

¹⁰⁴ O TRF da 1ª Região havia determinado a suspensão da pretensão punitiva estatal em decorrência do parcelamento da dívida.

¹⁰⁵ REsp 605370-RJ.

¹⁰⁶ REsp 67509-RS e REsp 283105-PE.

cabendo observar que em um dos casos a denúncia havia sido rejeitada e o Ministério Público pleiteava justamente o seu recebimento.

Com relação aos recursos¹⁰⁷ interpostos pela defesa, ambos os pedidos diziam respeito ao reconhecimento da prescrição. Foram acolhidos pelo STJ, uma vez que nas duas situações, levando-se em conta a pena máxima prevista para o delito, verificou-se a ocorrência da prescrição punitiva estatal em abstrato.

Isoladamente, tivemos um caso¹⁰⁸ de conflito de competência, suscitado pelo TRE de Mato Grosso, ao fundamento de que as condutas delitivas descritas na peça acusatória estavam relacionadas a falsificações de documentos bancários, delitos contra a administração pública federal. No entanto, no julgamento do recurso, o STJ verificou a existência de questão prejudicial a ser examinada de ofício, vale dizer, a prescrição da pretensão punitiva, que se operou antes mesmo da data do início do julgamento do conflito de competência.

4.1.1.4 Cautelar

Do total de decisões analisadas no STJ, poucas trataram de questões de natureza cautelar, sendo que a maioria delas estava relacionada com a matéria de liberdade. Houve também um caso de medida cautelar relacionada ao sigilo telefônico.

4.1.1.4.1 Liberdade

Organizamos as informações sobre as medidas cautelares relativas à liberdade no quadro abaixo:

Nº Processo	Recorrente/Impetrante	Pedido	Resultado STJ
HC 33761-PR	Defesa	Liberdade provisória	Manutenção da prisão preventiva
RHC 3190-PE	Defesa	Revogação da prisão preventiva	Revogação da prisão preventiva
HC 29684-RJ	Defesa	Revogação da prisão preventiva	Manutenção da prisão preventiva
HC 52204-PR	Defesa	Revogação da prisão preventiva	Revogação da prisão preventiva

Verifica-se que a defesa teve o seu pedido atendido em duas situações. Em um dos casos¹⁰⁹, o STJ entendeu que a medida cautelar não se justificava no caso concreto, pois o paciente não colocava em risco a garantia da ordem pública e a instrução criminal. No outro¹¹⁰, o STJ assim argumentou:

[...] a excepcionalidade da espécie prisional em foco, que afasta, por razões cautelares, momentaneamente, a prevalência da garantia constitucional da não-culpabilidade ou inocência, nos termos do art. 5º, LVII, da CF, só deve ser deferida diante de situações que atendam, concretamente, a algum ou a alguns dos requisitos previstos no art. 312 do CPP, o que a decisão de 1º grau não vislumbrou, motivadamente.

¹⁰⁷ RHC 11425-SP e HC 49809-MT.

¹⁰⁸ CC 29981-MT.

¹⁰⁹ RHC 3190-PE.

¹¹⁰ HC 52204-PR.

4.1.1.4.2 Sigilo telefônico

Houve um caso¹¹¹ de pedido de anulação da decisão que decretou a quebra do sigilo telefônico, o qual restou acolhido pelo STJ nos seguintes termos:

[...] a existência do crédito tributário é condição absolutamente indispensável para que se possa dar início à persecução penal pela prática de delito dessa natureza. O lançamento definitivo do tributo é condição objetiva de punibilidade dos crimes definidos no artigo 1º da Lei 8.137/90. Nesses termos, a autorização judicial para quebra do sigilo das comunicações telefônicas e telemáticas, para o efeito de investigação de crime de sonegação de tributo, é ilegal se deferida antes de configurada a condição objetiva de punibilidade de delito. Não de ser, assim, anuladas todas as decisões autorizativas da interceptação das comunicações telefônicas e de dados, aí incluídas as decisões de prorrogação do prazo fixado originalmente.

4.1.1.5 Competência

As decisões envolvendo competência também não ocorreram em grande número. De fato, apenas 3 acórdãos do STJ trataram do tema, sendo que todos envolveram conflitos de competência em razão do local da infração.

Em um dos casos¹¹², o Juízo da 2ª Vara Criminal de Betim/MG suscitou conflito de competência, tendo em vista que o suposto ilícito teria como sujeito passivo o Estado do Paraná, sendo certo que não houve qualquer prejuízo ao Estado de Minas Gerais a justificar a fixação da competência da Justiça mineira. O STJ decidiu por acolher o conflito, salientando que:

[...] a divergência verificada no caso reside na verificação do momento da consumação do ilícito previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, para fins de aplicação da regra contida no art. 70 do CPP. O crime de supressão ou redução de tributo, previsto na referida lei, exige, para sua consumação, a produção de um dano efetivo através de alguma das condutas descritas no tipo, sendo, portanto, crime material. In casu, a conduta praticada pela empresa FIAT AUTOMÓVEIS S/A, ainda que iniciada na cidade de Betim/MG, onde teria, em tese, lançado indevidamente o crédito do ICMS, produziu efeitos patrimoniais ao Fisco do Estado do Paraná, local onde efetivamente teria ocorrido a sua consumação, tendo em vista a classificação dada ao ilícito em tela. No caso em questão, se da conduta praticada pela empresa FIAT AUTOMÓVEIS S/A verificou-se algum prejuízo, este foi suportado pelo Fisco do Estado do Paraná, tendo em vista ser o sujeito ativo da relação tributária onde ocorreu o crédito indevido do ICMS, local, portanto, da consumação do suposto ilícito.

O segundo caso¹¹³ de conflito de competência foi suscitado pelo MPF. A controvérsia residia em saber se era competente o Juízo da 2ª Vara Federal de Foz de Iguaçu ou o Juízo da 2ª Vara Federal Especializada de São Paulo. O STJ entendeu ser aplicável o artigo 70 do CPP, na medida em que os dados indiciários apontaram para o Estado do Paraná como sendo o centro das possíveis sonegações tributárias e evasões de divisas *verbis*:

[...] não há dúvida de que o procedimento deva permanecer no Estado do Paraná. Realmente, embora não comprovada in concreto a conexão, elementos periciais apontam para indícios de operações próximas das que o esquema desenvolveu via

¹¹¹ HC 57624-RJ.

¹¹² HC 75170-MG.

¹¹³ CC 48142-PR.

Banestado/Foz do Iguaçu, tais como, um mesmo destino, BANESTADO em New York; um mesmo intermediário, Banco Integration; intercorrência de casas de câmbio; tudo fazendo pressupor certa ligação ou ao menos criando dúvida em torno do local das operações. Ora, nesta fase introdutória de apuração, sem elementos concretos da origem e destino dos atos, a delimitação da competência firma-se por meio dos procedimentos em curso, em face dos quais a invocação jurisdicional foi possível. In casu, lembre-se que a perquirição surgiu em decorrência do IPL 207/98, cuja procedência estremava a sede do Juízo Federal de Foz do Iguaçu, local onde se consumou, senão todo, a grande maioria do esquema das contas CC5.

O último caso¹¹⁴ envolvendo competência foi levantado pela defesa, que entendia ser competente a Comarca de São Paulo e não o Juízo da 2ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro. O STJ rejeitou a exceção de incompetência nos seguintes termos:

[...] pelo *meritum causae* exigir necessariamente o revolvimento e exame da matéria fática e de todo o conteúdo probatório - só possível no desenrolar da ação de conhecimento, em que, acusação e defesa, com paridade de armas, têm a oportunidade de produzir as provas que julgarem pertinentes - e pelo fato de se me apresentar correta a fixação da competência para a Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro, não há falar-se, no presente caso, em concessão da ordem.

4.1.1.6 Outros

Algumas decisões não puderam ser incluídas em nenhum dos grupos anteriores, de forma que foram agrupadas na categoria “Outros”. Tivemos os seguintes casos:

- Anulação do acórdão¹¹⁵: o STJ decidiu anular o acórdão proferido por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que o tribunal determinou a juntada de documentos novos aos autos, sem abrir vista à defesa.
- Execução Provisória¹¹⁶: a defesa entendeu configurar constrangimento ilegal a expedição do mandado de prisão antes do trânsito em julgado da condenação. O STJ denegou os pedidos, ao fundamento de que:

[...] restando, apenas, a interposição de recursos de natureza excepcional, os quais não possuem efeito suspensivo, legítima a execução provisória do julgado. A execução provisória do julgado constitui-se em mero efeito da condenação, não se cogitando de qualquer violação ao princípio constitucional da presunção de inocência.

- Sustação do indiciamento formal¹¹⁷: o STJ atendeu aos pedidos de sustação do indiciamento formal formulados pela defesa, uma vez que:

[...] é pacífica a jurisprudência do STJ, no sentido de que a determinação para o indiciamento do acusado no ato de recebimento da denúncia configura constrangimento ilegal sanável por HC. Com efeito, uma vez recebida a

¹¹⁴ HC 41097-RJ.

¹¹⁵ HC 32196-RS.

¹¹⁶ HC 54755-SP e HC 38863-SC.

¹¹⁷ RHC 16401-SP e HC 29164-SP.

denúncia, a formalização do indiciamento no inquérito policial não é apenas desnecessária, mas afigura-se extemporânea e abusiva.

4.1.1.7 Pluralidade de decisões

O Grupo Pluralidade de decisões é composto por acórdãos que poderiam ser classificados em mais de um grupo, uma vez que tratam de diferentes tipos de decisões, envolvendo, por exemplo, uma decisão do tipo Imputação com uma decisão do tipo Extinção da Punibilidade. Vejamos quais foram as hipóteses:

- Anulação da ação penal/Extinção da punibilidade - prescrição/Recurso prejudicado (vários réus)¹¹⁸: em relação a um dos réus, anulou-se o processo desde a denúncia; em relação a outro, foi reconhecida a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição (aplicação do artigo 115 do CP) e, quanto ao último, o recurso foi julgado prejudicado.
- Anulação da decisão/Extinção da punibilidade - prescrição (vários réus)¹¹⁹: a ação penal foi anulada, desde o início, em relação ao crime contra a ordem tributária. Em relação a um dos réus, foi declarada a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição.
- Condenação/Extinção da punibilidade - prescrição (vários crimes)¹²⁰: foram 2 casos: no primeiro, houve condenação pelo artigo 1º, incisos I e II e extinção da punibilidade em razão da prescrição pelo artigo 3º, inciso III; no segundo, houve condenação pelo artigo 1º, inciso I e extinção da punibilidade em razão da prescrição pelo artigo 2º, inciso II.
- Extinção da punibilidade - prescrição/Prosseguimento da ação penal (vários períodos)¹²¹: foi acolhida em parte a pretensão do recorrente, a fim de reconhecer a extinção da punibilidade em relação aos crimes praticados ainda à luz da Lei 4.729/65, pela ocorrência da prescrição da pretensão punitiva.
- Prosseguimento da ação penal/Extinção da punibilidade - parcelamento do débito (vários débitos)¹²²: foi extinta a punibilidade do recorrido no que concerne ao parcelamento n. 10950-005.387/2002-85, determinando-se o prosseguimento da ação penal n. 2002.70.03.014100-9.

4.1.1.8 Recurso não conhecido ou prejudicado

Alguns recursos não foram conhecidos pelo STJ e outros restaram prejudicados. Dos que não foram conhecidos, 4 foram interpostos pelo Ministério Público e 3 interpostos pela defesa.

A maior parte dos recursos¹²³ não conhecidos pelo STJ não logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial, “limitando-se a transcrever ementas, não procedendo ao indispensável cotejo analítico, com a demonstração da similitude fática das situações.”

¹¹⁸ REsp 764348-PR.

¹¹⁹ REsp 927321-DF.

¹²⁰ HC 29602-RJ e REsp 826963-RJ.

¹²¹ RHC 9617-SP.

¹²² REsp 757887-PR.

¹²³ REsp 620182-RJ, REsp 103315-RN, REsp 623153-RS, REsp 195487-DF.

Em outros casos¹²⁴, por outro lado, a jurisprudência colacionada já estava superada pela nova orientação do STJ. Isoladamente, tivemos um caso¹²⁵ em que o recurso não foi conhecido em razão da superveniência de fato novo. Assim, não tendo sido apreciado pelas instâncias inferiores, não coube ao STJ se manifestar sobre a questão, sob pena de supressão de instância.

Foram 9 os casos em que o recurso foi julgado prejudicado, dos quais apenas 2 foram interpostos pelo Ministério Público. A maior parte¹²⁶ dos recursos prejudicados perdeu o seu objeto em razão de a punibilidade já estar extinta pela prescrição. Também perderam o objeto alguns recursos em face da prolação de sentença, da concessão pelo Tribunal *a quo* do pedido dirigido ao STJ, do arquivamento do procedimento administrativo.

4.1.2 Tribunais Regionais Federais

4.1.2.1 Imputação

De acordo com o estudo quantitativo realizado, verifica-se que 25,0% das decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais, referentes aos Crimes contra a Ordem Tributária, foram classificados no Grupo Imputação. O critério utilizado para a classificação foi a existência de decisões condenatórias e absolutórias

No grupo, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região foi responsável pelo maior número de decisões, seguido pelos demais na seguinte ordem: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Tribunal Regional Federal da 4ª Região e Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Por sua vez, o Estado de onde foram interpostos mais recursos foi São Paulo, seguido, em ordem de frequência, pelos Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais (empatados), Rio Grande do Sul, Distrito Federal, Espírito Santo, Paraná, Acre, Santa Catarina e Paraíba (empatados), Amapá, Amazonas, Ceará, Sergipe e Maranhão (empatados).

Mais de 60% dos recursos foram interpostos pela defesa, havendo ainda acórdãos que resultaram de recursos tanto da defesa quanto do Ministério Público Federal. Ademais, verificou-se que os Tribunais votaram por unanimidade na grande maioria dos casos.

4.1.2.1.1 Condenações

Os dados indicaram que 20,6% das decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais foram condenatórias

4.1.2.1.1.1 Modificações na pena imposta

No grupo Imputação, aproximadamente 60% dos casos tiveram a condenação proferida em primeira instância mantida. Neste conjunto de decisões observaram-se variações no resultado da condenação proferida pelo TRF, conforme segue:

- Algumas decisões reduziram a pena aplicada, seja a pena privativa de liberdade, a pena de multa, ou ambas.¹²⁷

¹²⁴ REsp 450354-DF, REsp 929981-SP.

¹²⁵ HC 31178-SP.

¹²⁶ REsp 680092-RS, RHC 14869-RJ, HC 27369-RS.

¹²⁷ ACR 2000.34.00.009840-2-DF, ACR 97.02.06024-9-RJ, ACR 2001.02.01.017517-9-RJ, ACR98.02.32686-0-ES, ACR 2002.03.99.011952-5-SP, ACR 2000.03.99.027562-9-SP, ACR 2002.61.02.000477-0-SP, ACR 2002.04.01.049689-8-PR, ACR 1999.71.00.022647-6-RS e ACR 2003.82.00.008919-8-PB.

- Algumas decisões aumentaram a pena aplicada, seja a pena privativa de liberdade, a pena de multa, ou ambas.¹²⁸
- Há casos de substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos.¹²⁹
- Isoladamente, tivemos um caso de substituição de uma pena restritiva de direitos por outra.¹³⁰
- Em poucos acórdãos verificou-se a desclassificação da conduta para outro tipo penal.¹³¹
- Isoladamente, o TRF deu parcial provimento ao recurso ministerial, para o fim de fixar a pena referente ao artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 em 7 meses de detenção para cada um dos réus, além da sanção pecuniária fixada em 30 dias-multa, uma vez que a pena não havia sido fixada pelo juízo de primeiro grau.¹³²

Das decisões condenatórias que ocorreram após a absolvição em primeira instância, constatou-se que, em aproximadamente metade dos casos, houve a substituição da pena privativa de liberdade por penas restritivas de direitos.¹³³ Nos outros casos, o acórdão não fez menção expressa à substituição.¹³⁴

Em duas situações, a condenação se seguiu a decisões que haviam declarado a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição. Em um dos casos,¹³⁵ a pena privativa de liberdade foi substituída por duas penas restritivas de direitos, enquanto no outro,¹³⁶ tal substituição não foi mencionada.

4.1.2.1.1.2 Crimes mais frequentes

Verificou-se que os casos analisados em que houve decisão condenatória ou manutenção da condenação pelos TRFs, por ordem de frequência, tratam dos crimes capitulados nos seguintes dispositivos da Lei n. 8.137/90: artigo 1º, inciso I¹³⁷ (omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias), artigo 1º, inciso II¹³⁸ (fraude à fiscalização tributária), artigo 1º, inciso IV¹³⁹ (elaboração, distribuição, fornecimento,

¹²⁸ ACR 2000.01.00.050650-8-AC, ACR 2003.38.01.006984-6-MG, ACR 2000.50.01.006037-2-RJ, ACR 2000.60.02.002122-6-MS e ACR 97.04.01251-9-RS.

¹²⁹ ACR 98.03.023819-1-SP, ACR 1999.03.99.087313-9-SP e ACR 97.03.009955-6-SP.

¹³⁰ ACR 1999.38.01.002937-2-MG.

¹³¹ ACR 2000.38.03.001980-4-MG e ACR 2000.71.04.000338-7-RS.

¹³² ACR 2000.03.99.027563-0-SP.

¹³³ ACR 2002.02.01.000917-0-ES, ACR 1995.50.01.004285-2-ES, ACR 2002.61.06.003523-5-SP e ACR 2001.04.01.087625-3-SC.

¹³⁴ ACR 1998.01.00.006716-0-MG, ACR 2003.50.01.007916-3-ES e ACR 97.03.032955-1-SP.

¹³⁵ ACR 2001.03.99.033234-4-SP.

¹³⁶ ACR 2000.61.81.000406-0-SP.

¹³⁷ ACR 2000.01.00.050650-8-AC, ACR 1999.38.01.002937-2-MG, ACR 2000.38.03.001980-4-MG, ACR 2000.34.00.009840-2-DF, ACR 2001.51.01.527127-6-RJ, HC 2006.02.01.000075-4-RJ, ACR 97.02.06024-9-RJ, ACR 2001.51.01.527466-0-RJ, ACR 2001.02.01.017517-9-RJ, ACR 2001.51.02.000209-0-RJ, ACR 1996.51.01.027182-3-RJ, ACR 2000.50.01.006037-2-RJ, ACR 2002.02.01.000917-0-ES, ACR 2000.61.11.003281-1-SP, ACR 2001.03.99.054793-2-SP, ACR 2000.03.99.027563-0-SP, ACR 2002.03.99.011952-5-SP, ACR 1999.61.11.000909-2-SP, ACR 2000.60.02.002122-6-MS, ACR 2002.61.02.000477-0-SP, ACR 2003.03.99.000995-5-SP, ACR 97.03.043195-0-SP, ACR 2001.04.01.085762-3-PR, ACR 1999.71.00.022647-6-RS, ACR 2002.82.00.000432-2-PB, ACR 2003.82.00.008919-8-PB e ACR 2000.71.04.000338-7-RS.

¹³⁸ ACR 2000.34.00.009840-2-DF, HC 2006.02.01.000075-4-RJ, ACR 2002.02.01.000917-0-ES, ACR 98.02.32686-0-ES, ACR 2001.03.99.054793-2-SP, ACR 98.03.023819-1-SP, ACR 1999.03.99.087313-9-SP, ACR 1999.03.99.007473-5-SP, ACR 2000.03.99.027563-0-SP, ACR 2000.03.99.027562-9-SP, ACR 2000.60.02.002122-6-MS, ACR 97.03.009955-6-SP e ACR 2002.82.00.000432-2-PB.

¹³⁹ ACR 2003.38.01.006984-6-MG, ACR 1996.51.01.027182-3-RJ, ACR 98.02.32686-0-ES, ACR 1999.03.99.007473-5-SP, ACR 2000.03.99.027563-0-SP, ACR 2000.03.99.027562-9-SP, ACR 2002.61.06.003523-5-SP, ACR 2002.61.02.000477-0-SP, ACR 97.03.043195-0-SP e ACR 2002.82.00.000432-2-PB.

emissão ou utilização de documento falso ou inexato), artigo 2º, inciso II¹⁴⁰ (não recolhimento de tributo ou contribuição social), artigo 1º, inciso V¹⁴¹ (não fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório), artigo 1º, inciso III¹⁴² (falsificação ou alteração de documento relativo à operação tributável) e artigo 2º, inciso I¹⁴³ (falsificação ou omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos).

Isoladamente,¹⁴⁴ tivemos uma situação em que o Ministério Público ofereceu denúncia pelo artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, mas a condenação em primeira instância sobreveio com fundamento no artigo 168-A, §1º, inciso I, do CP. O TRF, por sua vez, entendeu que os fatos foram praticados sob a égide do artigo 95, “d”, da Lei 8.212/91, o qual pune a conduta de retenção de valor de contribuição arrecadada junto aos segurados ou ao público.

Vale ressaltar que o número de crimes pelos quais houve condenação é maior que o número total de casos que resultaram em condenação, em razão da existência de concurso de crimes, na modalidade de concurso material, ou de continuidade delitiva (artigos 69¹⁴⁵ e 71¹⁴⁶ do CP).

4.1.2.1.1.3 Aplicação das penas

4.1.2.1.1.3.1 Impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade

Verificamos 10 casos de impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade por penas restritivas de direitos.

Em 4 situações, a pena privativa de liberdade (PPL) não foi substituída por penas restritivas de direitos (PRD), por superar o patamar de 4 anos exigido pela legislação penal:

Recurso	Tipificação da Condenação	Pena aplicada
ACR 2000.01.00.050650-8-AC	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	10 anos de reclusão, e multa.
ACR 2000.50.01.006037-2-RJ	Artigo 1º, inciso I e artigo 12, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	7 anos, 10 meses e 15 dias de reclusão, e multa.
ACR 2000.03.99.027563-0-SP	Artigo 1º, incisos I, II, III, IV e V c.c. artigo 2º, inciso II da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	4 anos e 8 meses de reclusão, e multa
ACR 2002.03.99.011952-5-SP	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	5 anos de reclusão

Em outras 6 situações, os julgamentos ocorreram em data anterior à edição da Lei n. 9.714, de 25 de novembro de 1998, que introduziu a sistemática das penas restritivas de direitos no nosso ordenamento. Dessa forma, nesses acórdãos não se vislumbrou a substituição das penas privativas de liberdade por restritivas de direitos.

¹⁴⁰ ACR 2002.02.01.000917-0-RJ, ACR 2003.50.01.007916-3-ES, ACR 97.03.032955-1-SP, ACR 97.04.01251-9-RS, ACR 94.04.29501-9-RS, ACR 94.04.11700-5-RS e ACR 94.04.15048-7-RS.

¹⁴¹ ACR 1996.51.01.027182-3-RJ, ACR 98.02.32686-0-ES, ACR 1995.50.01.004285-2-ES, ACR 2001.03.99.054793-2-SP, ACR 2000.03.99.027563-0-SP e ACR 2001.04.01.087625-3-SC.

¹⁴² ACR 2002.02.01.000917-0-ES, ACR 2001.03.99.054793-2-SP, ACR 2000.03.99.027563-0-SP, ACR 1999.61.16.002917-7-SP e ACR 97.03.009955-6-SP.

¹⁴³ ACR 96.02.08081-7-RJ, ACR 2001.03.99.033234-4-SP, ACR 2000.61.81.000406-0-SP, ACR 2002.82.00.000432-2-PB.

¹⁴⁴ ACR 97.03.009955-6-SP.

¹⁴⁵ ACR 1999.03.99.087313-9-SP, ACR 2000.03.99.027562-9-SP

¹⁴⁶ ACR 1998.01.00.050427-0-MG, ACR 1999.38.01.002937-2-MG, ACR 2000.38.03.001980-4-MG, ACR 1999.34.00.032948-5-DF, ACR 2000.34.00.009840-2-DF, ACR 2003.38.01.006984-6-MG, ACR 97.02.06024-9-RJ, ACR 2001.02.01.017517-9-RJ, ACR 1996.51.01.027182-3-RJ, ACR 2000.50.01.006037-2-RJ, ACR 2000.61.11.003281-1-SP, ACR 1999.03.99.007473-5-SP, ACR 2002.03.99.011952-5-SP, ACR 94.03.060131-0-SP, ACR 1999.61.11.000909-2-SP, ACR 1999.61.16.002917-7-SP, ACR 2000.03.99.027562-9-SP, ACR 1999.61.16.002744-2-SP, ACR 1999.61.81.004763-6-SP, ACR 97.03.009955-6-SP, ACR 97.03.043195-0-SP, ACR 97.04.01251-9-RS, ACR 94.04.29501-9-RS, ACR 2001.04.01.085762-3-PR, ACR 2001.04.01.087625-3-SC e ACR 2003.82.00.008919-8-PB.

Recurso	Tipificação da Condenação	Pena aplicada
ACR 96.02.08081-7-RJ	Artigo 2º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	1 ano e 6 meses de detenção, e multa.
ACR 97.03.032955-1-SP	Artigo 2º, inciso II da Lei n. 8.137/90	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.
ACR 97.04.01251-9-RS	Condenação em 1ª instância pelo artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP; Condenação em 2ª instância pelo artigo 95, "d" e §1º, da Lei n. 8.212/91	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.
ACR 94.04.29501-9-RS	Artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	7 meses de detenção, e multa.
ACR 94.04.11700-5-RS	Artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	7 meses de detenção, e multa.
ACR 94.04.15048-7-RS	Artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	7 meses de detenção, e multa.

4.1.2.1.1.3.2 Possibilidade de substituição da pena privativa de liberdade

A maior parte das condenações resultou na substituição da pena privativa de liberdade por penas restritivas de direitos, sendo que a substituição mais recorrente foi a que estabeleceu 2 penas restritivas de direitos, uma de prestação de serviços à comunidade, e outra de prestação pecuniária. Vejamos as informações na tabela:

Recurso	Tipificação da Condenação	Pena aplicada	Substituição¹⁴⁷
ACR 1999.38.01.002937-2-MG	Artigo 1º, inciso I e artigo 11, ambos da Lei 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) proibição do exercício da profissão. No TRF, a pena de proibição do exercício da profissão foi substituída por pena de prestação pecuniária.
ACR 2000.38.03.001980-4-MG	Artigo 2º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	7 meses de detenção, e multa.	1 PRD: prestação de serviços à comunidade.
ACR 2000.34.00.009840-2-DF	Artigo 1º, incisos I e II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) doação de 23 cestas básicas.
ACR 2003.38.01.006984-6-MG	Artigo 1º, inciso IV, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	3 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	1 PRD: prestação pecuniária.
ACR 2001.02.01.017517-9-RJ	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) proibição de ausentar-se do Estado do Rio de Janeiro sem a autorização do Juízo e (ii) prestação de serviços à comunidade.
ACR 1996.51.01.027182-3-RJ	Artigo 1º, incisos I, IV e V, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	4 anos de reclusão, e multa.	2 PRDs (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) multa.
ACR 2001.51.01.527127-6-RJ	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 6 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária no valor de 50 salários mínimos.
ACR 2002.02.01.000917-0-ES	Artigo 1º, incisos I, II e III, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP.	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) multa.

¹⁴⁷ Essas substituições foram concedidas, em parte, desde a primeira instância (ACR 1999.38.01.002937-2-MG, ACR 2000.34.00.009840-2-DF, ACR 2003.38.01.006984-6-MG, ACR 2001.02.01.017517-9-RJ, ACR 1996.51.01.027182-3-RJ, ACR 2001.51.01.527127-6-RS, ACR 2000.61.11.003281-1-SP, ACR 2001.03.99.054793-2-SP, ACR 2000.03.99.048717-7-SP, ACR 1999.61.11.000909-2-SP, ACR 1999.61.16.002917-7-SP, ACR 2003.03.99.000995-5-SP, ACR 2001.04.01.085762-3-PR, ACR 1999.71.00.022647-6-RS, ACR 2000.71.04.000338-7-RS) e, em parte, somente nos TRFs (ACR 2000.38.03.001980-4-MG, ACR 1995.50.01.004285-2-ES, ACR 2001.03.99.033234-4-SP, ACR 98.03.023819-1-SP, ACR 1999.03.99.087313-9-SP, ACR 2000.03.99.027562-9-SP, ACR 2002.61.06.003523-5-SP, ACR 97.03.009955-6-SP, ACR 2001.04.01.087625-3-SC e ACR 2003.82.00.008919-8-PB).

ACR 1995.50.01.004285-2-ES	Artigo 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 6 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: prestação de serviços à comunidade.
ACR 2000.61.11.003281-1-SP	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos, 4 meses e 24 dias de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária.
ACR 2001.03.99.033234-4-SP	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	2 anos de reclusão, e multa	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária.
ACR 2001.03.99.054793-2-SP	Artigo 1º, incisos I, II, III e V, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 11 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) pagamento de gêneros alimentícios de primeira necessidade, correspondentes a três salários mínimos, a entidades a serem indicadas pelo Juízo das Execuções Penais.
ACR 98.03.023819-1-SP	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) restrição de fins de semana.
ACR 1999.03.99.087313-9-SP	Artigo 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 69 do CP	4 anos de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária.
ACR 2000.03.99.048717-7-SP	Denúncia pelo artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. Condenação pelo artigo 95, “d”, da Lei n. 8.212/91	2 anos, 7 meses e 15 dias de reclusão, e multa.	2 PRDs
ACR 1999.61.11.000909-2-SP	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 8 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária.
ACR 1999.61.16.002917-7-SP	Artigo 1º, inciso III, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	3 anos e 6 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária.
ACR 2000.03.99.027562-9-SP	Artigo 1º, incisos II e IV da Lei n. 8.137/90 c.c artigos 69 e 71 do CP	3 anos, 6 meses e 20 dias de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária equivalente a 20 salários mínimos.
ACR 2002.61.06.003523-5-SP	Artigo 1º, inciso IV, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços a comunidade ou a entidades públicas e (ii) prestação pecuniária correspondente ao pagamento de uma cesta básica por mês à entidade pública, no valor de 1/3 do salário mínimo.
ACR 97.03.009955-6-SP	Artigo 1º, incisos II e III da Lei n. 8.137/90 c.c. artigos 29 e 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: prestação de serviços à comunidade ou a entidade pública.
ACR 2003.03.99.000995-5-SP	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 11 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) pagamento de cestas básicas mensais no valor de R\$ 500,00 a entidades a serem indicadas pelo Juízo das Execuções Penais.
ACR 2001.04.01.085762-3-PR	Artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária, consistente no pagamento de valor único de R\$ 500,00, à entidade pública com destinação social
ACR 1999.71.00.022647-6-RS	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 3 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária no valor de 50 salários mínimos.
ACR 2000.71.04.000338-7-RS	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90	1 ano e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs: (i) prestação de serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária.
ACR 2001.04.01.087625-3-SC	Artigo 1º, inciso V,	2 anos, 8 meses e 15	2 PRDs: (i) prestação de

	da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	dias de reclusão, e multa.	serviços à comunidade e (ii) prestação pecuniária no valor de 50 salários mínimos.
ACR 2003.82.00.008919-8-PB	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.	2 PRDs

Contudo, alguns casos, ainda que tenham fixado pena inferior a 4 anos e tenham sido julgados após a edição da Lei n. 9.714/98, não fazem menção expressa à substituição da pena privativa de liberdade:

Recurso	Tipificação da Condenação	Pena aplicada
ACR 1998.01.00.006716-0-MG	Artigo 2º da Lei n. 8.137/90	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.
ACR 97.02.06024-9-RJ	Artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 9 meses de reclusão, e multa.
ACR 2001.51.02.000209-0-RJ	Artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	2 penas: - 3 anos de reclusão; - 1 ano e 6 meses de detenção, e multa.
ACR 2003.50.01.007916-3-ES	Artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90	1 ano e 6 meses de reclusão, e multa.
ACR 98.02.32686-0-ES	Artigo 1º, incisos II, IV e V, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 6 meses de reclusão.
ACR 2000.61.81.000406-0-SP	Artigo 1º, I e II, da Lei n. 8.137/90	3 réus condenados a: - 3 anos e 6 meses de reclusão, e multa; - 3 anos e 6 meses de reclusão, e multa; - 2 anos e 11 meses de reclusão, e multa.
ACR 1999.03.99.007473-5-SP	Artigo 1º, inciso II e IV, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.
ACR 2000.60.02.002122-6-MS	Artigo 1º, incisos I e II, da Lei n. 8.137/90	2 anos e 6 meses de reclusão, e multa.
ACR 2002.61.02.000477-0-SP	Artigo 1º, incisos I e IV, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 29 do CP	2 réus condenados a: - 2 anos de reclusão, e multa; - 2 anos de reclusão, e multa.
ACR 97.03.043195-0-SP	Artigo 1º, incisos I e IV, da Lei n. 8.137/90 c.c. artigo 71 do CP	2 anos e 4 meses de reclusão, e multa.
ACR 2002.04.01.049689-8-PR	Artigo 1º da Lei n. 8.137/90	3 anos e 3 meses de reclusão, e multa.

4.1.2.1.2 Absoluções

Apenas 11 decisões do grupo Imputação resultaram em absolvição. Dessas 11 decisões, 5 decorreram da manutenção da sentença absolutória de primeira instância, tendo os recursos sido interpostos, invariavelmente, pelo Ministério Público Federal.

As outras 6 decisões absolutórias resultaram da reforma da decisão condenatória anterior, sendo que a quase a totalidade dos recursos foi interposta pela defesa. Isoladamente,¹⁴⁸ houve um caso em que tanto a defesa quanto o Ministério Público recorreram.

Verificou-se que os casos analisados que resultaram em absolvição tratavam, por ordem de frequência, dos crimes capitulados nos seguintes dispositivos da Lei n. 8.137/90:

¹⁴⁸ ACR 1999.01.00.073088-8-DF.

artigo 2º, inciso II¹⁴⁹ (não recolhimento de tributo ou contribuição social), artigo 1º, inciso I¹⁵⁰ (omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias), artigo 1º, inciso II¹⁵¹ (fraude à fiscalização tributária), artigo 1º, inciso III¹⁵² (falsificação ou alteração de documento relativo à operação tributável) e artigo 1º, inciso V¹⁵³ (não fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório).

Indicamos a seguir, por ordem de frequência, os fundamentos das decisões absolutórias.

4.1.2.1.2.1 Ausência de provas suficientes para a condenação

Em quase um terço dos acórdãos¹⁵⁴ que resultaram em absolvição, o fundamento utilizado foi o disposto na antiga redação do artigo 386, inciso VI, do CPP (“não existir prova suficiente para a condenação”).

Algumas decisões absolutórias¹⁵⁵ fundaram-se na ausência de comprovação do elemento subjetivo, como se extrai do seguinte trecho:

[...] não estando demonstrado nos autos que houve conduta dolosa e a intenção de fraudar o recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas de empregados, mostra-se duvidosa a prova apresentada pela acusação e insuficiente para a condenação do acusado.

Em outro caso,¹⁵⁶ a ocorrência do delito não foi comprovada, uma vez que não restou evidenciado o desconto do salário dos empregados, bem como o não recolhimento desses valores.

4.1.2.1.2.2 Ausência de prova da existência do fato

Alguns acórdãos que resultaram em absolvição afirmaram inexistir prova da existência do fato, tal como estabelece o artigo 386, inciso II, do CPP.

Confira-se a argumentação trazida por um dos acórdãos que adotaram esse fundamento:

[...] o oferecimento de denúncia antes de ser o denunciado intimado da lavratura do auto de infração traduz frustração do benefício legal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da peça acusatória. A denúncia, nessas condições, não pode subsistir, à falta de prova da materialidade do delito.¹⁵⁷

4.1.2.1.2.3 O fato não constitui infração penal

Em dois casos, a decisão absolutória teve por fundamento o artigo 386, inciso III, do CPP.

No primeiro caso, a atipicidade foi reconhecida em razão da desconstituição do crédito tributário pela autoridade fiscal competente. Assim, entendendo inexistir sonegação fiscal, o TRF reformou o decreto condenatório proferido em primeira instância nos seguintes termos:

¹⁴⁹ ACR 2000.38.00.042049-8-MG, ACR 1999.01.00.073088-8-DF, ACR 95.02.19432-2-ES, ACR 93.04.01830-7-RS, ACR 96.04.54584-1-RS e ACR 2001.85.00.005081-4-SE.

¹⁵⁰ ACR 96.01.03756-0-DF, ACR 1999.01.00.073088-8-DF, ACR 2002.61.06.011415-9-SP e ACR 2004.04.01.044238-2-PR.

¹⁵¹ ACR 1998.01.00.050427-0-MG, ACR 1999.01.00.073088-8-DF, ACR 2002.61.06.011415-9-SP e ACR 93.05.14027-0-CE.

¹⁵² ACR 2001.85.00.005081-4-MG e ACR 1999.01.00.073088-8-DF.

¹⁵³ ACR 1998.01.00.050427-0-MG.

¹⁵⁴ ACR 95.02.19432-2-ES, ACR 2002.61.06.011415-9-SP, ACR 2002.61.06.011415-9-RS e ACR 2001.85.00.005081-4-SE.

¹⁵⁵ ACR 95.02.19432-2-ES e ACR 2001.85.00.005081-4-SE.

¹⁵⁶ ACR 2002.61.06.011415-9-RS.

¹⁵⁷ ACR 96.01.03756-0-DF.

[...] embora haja independência das instâncias penal e administrativa, se a instância administrativa, julgando um processo fiscal do contribuinte, concluiu por não ter havido sonegação e anula o lançamento, não faz nenhum sentido que a instância penal, lidando com o mesmo fato que causara o lançamento desfeito, conclua pela condenação da sonegação.¹⁵⁸

No segundo caso, a atipicidade foi reconhecida pelo TRF, uma vez que a conduta de vender produtos nacionais para empresas sediadas nas áreas de livre comércio estava imune à incidência do IPI, por expressa disposição constitucional. Nesse sentido:

[...] mesmo com a falsificação da guia de recolhimento de IPI, não há que se falar que houve crime contra a ordem tributária, visto que, à época dos fatos, não era devido tributo, sendo certo que, os produtos nacionais que entravam na área de livre comércio não tinham uma destinação específica, destinação esta que somente veio a ser estabelecida com a Lei 8.981/95, posterior, portanto, aos fatos em questão, que ocorreram em 1994.¹⁵⁹

4.1.2.1.2.4 Ausência de prova de ter o réu concorrido para a infração penal

Isoladamente,¹⁶⁰ tivemos um acórdão que resultou em absolvição em razão do disposto na antiga redação do artigo 386, inciso IV, do CPP (“não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal”).

O TRF assim se manifestou:

[...] não há qualquer prova nos autos de que os apelados tenham sido responsáveis pela adulteração das notas e nem que a eventual utilização de notas fiscais tenha tido por intento exonerá-los do pagamento de tributo.

4.1.2.1.2.5 Circunstância que exclui o crime ou isenta o réu de pena

Por fim, isoladamente,¹⁶¹ também houve decreto absolutório com fundamento na antiga redação do artigo 386, inciso V, do CPP (“existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena”).

No caso em questão, restando demonstrada a ausência de condições financeiras da empresa e provado o parcelamento do débito perante o INSS, a sentença absolutória proferida em primeiro grau foi mantida. Isso porque o TRF entendeu que o parcelamento do débito descaracteriza o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90.

4.1.2.1.3 Pluralidade de decisões

Verificamos alguns casos de pluralidade de decisões no Grupo Imputação como se observa a seguir:

- Absolvição/Condenação (vários réus)¹⁶²: temos 4 acórdãos: (i) um dos réus foi absolvido porque foi afastada a prova ilícita relacionada à quebra de sigilo bancário, os demais foram condenados pelo art. 1º, inciso IV c.c. art. 11, da Lei n. 8.137/90; (ii) o sócio fundador da

¹⁵⁸ ACR 1998.01.00.050427-0-MG.

¹⁵⁹ ACR 2000.01.00.080531-1-AP.

¹⁶⁰ ACR 93.05.14027-0-CE.

¹⁶¹ ACR 96.04.54584-1-RS.

¹⁶² ACR 2000.03.99.047346-4-SP, ACR 1999.61.16.002917-7-SP, ACR 2000.04.01.057879-1-SC e ACR 94.03.060131-0-SP.

empresa foi absolvido, uma vez que não praticava mais atos de gestão à época dos fatos, os demais foram condenados pela prática do delito previsto no art. 1º, inciso III, da Lei 8.137/90 c.c. art. 71 do CP; (iii) não menciona os motivos da absolvição, os demais foram condenados pelo art. 1º, IV, da Lei n. 8.137/90 e art. 1º da Lei n. 8.137/90 c.c. o art. 14, II, do CP; (iv) um dos réus foi absolvido porque não fazia mais parte da administração da sociedade à época dos fatos, os demais foram condenados como incurso no art. 1º, inciso IV, da Lei n. 8137/90, c.c. artigos 71 e 29 do CP, mas tiveram a punibilidade extinta em virtude da ocorrência da prescrição da pretensão punitiva.

4.1.2.2 Prosseguimento

Observa-se, com base no relatório quantitativo, que 48% das decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais, referentes aos Crimes contra a Ordem Tributária, versam sobre questões relativas ao prosseguimento da persecução penal. A grande maioria resultou de pedidos interpostos no decorrer da ação penal. Alguns foram interpostos durante o inquérito policial, e outros, no momento da decisão de não recebimento da denúncia. Poucos foram posteriores à sentença de primeira instância.

Convém destacar que a maior parte dos pedidos foi elaborada pela defesa, ainda no curso da ação penal. Com relação aos recursos interpostos pelo Ministério Público, muitos ocorreram após a decisão que rejeitava a denúncia. Alguns também foram interpostos em decorrência de decisões que extinguíam a punibilidade, suspendiam o processo, trancavam o inquérito policial ou absolviam o acusado.

No grupo, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região foi responsável pelo maior número de decisões, seguido pelos demais na seguinte ordem: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Tribunal Regional Federal da 4ª Região e Tribunal Regional Federal da 5ª Região. O Estado de onde foram interpostos mais recursos foi São Paulo, seguido, de Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Apresentamos a seguir os principais argumentos utilizados para fundamentar os pedidos e as decisões de trancamento e prosseguimento dos feitos. As informações foram organizadas a partir dos pedidos formulados pela defesa e pela acusação.

4.1.2.2.1 Pedidos formulados pela defesa

Dos recursos interpostos pela defesa, a grande maioria pleiteava o trancamento da ação penal antes da prolação da sentença. É de se destacar também que diversos pedidos visavam o trancamento do inquérito policial. Alguns ainda buscavam a extinção da punibilidade e a suspensão do processo. Isoladamente, observamos os pedidos de transação penal, suspensão condicional do processo e remessa dos autos à Justiça Estadual.

Separamos os principais argumentos constantes nos pedidos formulados pela defesa em grupos. A ordem de apresentação dos argumentos indica a frequência de sua utilização pela defesa.

4.1.2.2.1.1 Ausência de exaurimento da via administrativa

Este foi o argumento mais utilizado pela defesa para pleitear o trancamento da ação penal ou do inquérito policial.

Constatamos que a maior parte dos pedidos foi formulada no decorrer da ação penal. Muitos também foram formulados durante o inquérito policial.

Verificou-se que, em aproximadamente um terço dos recursos interpostos pela defesa, a decisão resultou no trancamento da ação penal ou do inquérito policial. Em apenas 2 situações, a decisão resultou na suspensão do processo.

Para determinar o trancamento, os TRFs se valeram da tese de que a apuração de eventual crime tributário deve ser precedida por uma decisão final da esfera administrativa.

Com relação à natureza jurídica do fim do procedimento administrativo, os acórdãos apontaram as seguintes possibilidades: (i) elemento do tipo, (ii) condição objetiva de punibilidade, (iii) condição de procedibilidade e (iv) questão prejudicial. A título de ilustração, selecionamos alguns trechos de acórdãos que abordaram a questão, para melhor visualizar a sua fundamentação.

Conforme já indicado acima, algumas decisões entenderam que, nos crimes materiais ou de resultado, o fim do procedimento administrativo deve ser considerado um elemento do tipo, uma vez que:

[...] não havendo decisão final em processo administrativo, o auto de infração não tem definitividade, não se podendo dizer que havia crédito tributário de determinado valor, oriundo de supressão ou diminuição de tributo ou obrigação acessória, de modo que não haveria consumação do delito através de um resultado material que, é exigido no tipo do art. 1º da Lei nº 8.137/90.¹⁶³

Mencionem-se também os que optaram por definir o fim do procedimento administrativo como uma condição objetiva de punibilidade:

[...] para propositura de ação penal ou mesmo para o início de qualquer investigação acerca das condutas inscrites no tipo penal do artigo 1º da Lei 8.197/90, imprescindível a constituição definitiva do crédito tributário, sem o que aqueles procedimentos carecerão de justa causa ante a ausência de condição objetiva de punibilidade.¹⁶⁴

Outro posicionamento que merece ser destacado é aquele que se refere ao término do procedimento administrativo como uma condição de procedibilidade para a instauração da ação penal. Isso porque:

[...] não estando ultimado o processo administrativo, que foi desencadeado visando a apuração do crédito tributário que não teria sido recolhido, não é dado proceder ao oferecimento da denúncia, tendo em vista ser inviável o exercício do direito de ação antes de determinada a materialidade delitiva, pelo que, no caso em apreço, constata-se a ausência de uma das condições legais exigidas, expressa no interesse de agir.¹⁶⁵

Por fim, alguns acórdãos recorreram ainda à tese da prejudicialidade, posto que:

[...] em certos casos, quando os fatos são os mesmos, e especialmente quando o contribuinte impugna a materialidade da infração fiscal, é conveniente e justo que se aguarde o término da instância tributária. A existência da exigibilidade do tributo

¹⁶³ HC 2004.03.00.022896-8-SP.

¹⁶⁴ HC 2005.04.01.056189-2-SC.

¹⁶⁵ HC 2003.03.00.041309-3-SP.

é uma questão prejudicial do processo penal, impondo a observância do artigo 93, do Código de Processo Penal.¹⁶⁶

Por outro lado, temos que a maioria das decisões do grupo relacionadas ao exaurimento da via administrativa resultou no prosseguimento da ação penal ou do inquérito policial.

Destaca-se o argumento de que o artigo 83 da Lei n. 9.430/96 não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal, sendo um comando dirigido à autoridade fazendária e que não impede a atuação do Ministério Público. De fato, confira-se parte da fundamentação de um dos acórdãos que adotaram esse posicionamento:

[...] a simples leitura do artigo 83 da Lei 9.430/96 revela que a natureza da ação penal pública incondicionada não foi mudada pelo legislador. Ele estabelece apenas o momento em que a autoridade tributária deverá necessariamente comunicar o fato delituoso ao Ministério Público. O Parquet pode promovê-la independentemente da representação fiscal de que fala a lei, desde que possua elementos relativos suficientes da autoria e prática delitivas.¹⁶⁷

4.1.2.2.1.2 Parcelamento como causa de extinção da punibilidade ou de suspensão da pretensão punitiva estatal

No que toca ao tema do parcelamento, verificamos pedidos de trancamento da ação penal, de extinção da punibilidade, bem com de suspensão de pretensão punitiva estatal.

A grande maioria das decisões resultou na suspensão da pretensão punitiva estatal em razão do artigo 9º da Lei n. 10.684/03. Cabe destacar que o dispositivo em questão não estabeleceu qualquer marco temporal para a realização do parcelamento, de forma que, mesmo após o recebimento da denúncia, o benefício há de ser concedido.

Nesses termos, basta a adesão ao programa de parcelamento para que se suspenda o curso da ação penal em andamento. Assim têm entendido os TRFs ao decidir sobre o assunto:

[...] a Lei 9.964/00, que instituiu o REFIS, cuidou apenas de instituir programa destinado a promover a regularização dos créditos da União, trazendo a hipótese de suspensão da pretensão punitiva pela adesão ao referido programa, desde que ocorrida antes do recebimento da denúncia. Agora, com a edição da Lei 10.684/03, esse quadro normativo foi completamente alterado. Em seu artigo 9º, o legislador não estabeleceu nenhuma condição ou distinção sobre o momento da opção do parcelamento. Assim, efetivado o parcelamento no curso da instrução criminal ou antes do trânsito em julgado de eventual sentença condenatória, suspende-se o processo e a prescrição até o pagamento integral do débito.¹⁶⁸

Em certos casos,¹⁶⁹ a tese defensiva não foi acolhida pelos TRFs, uma vez que não restou comprovado nos autos o parcelamento dos débitos questionados ou mesmo a regularidade dos pagamentos.

¹⁶⁶ HC 2004.01.00.005917-1-MG.

¹⁶⁷ HC 2004.03.00.047946-1-SP.

¹⁶⁸ HC 2004.03.00.041253-6-SP.

¹⁶⁹ HC 2006.03.00.024487-9-SP, HC 95.03.101986-9-SP, RSE 1999.01.00.048350-3-MG e HC 2004.01.00.042401-1-PI.

4.1.2.2.1.3 Pagamento como causa de extinção da punibilidade

Destaca-se também como argumento recorrente a alegação de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Nesse sentido, em muitas situações, a defesa pleiteia o trancamento da ação penal com base nesse fundamento.

Em alguns casos, os TRFs acolheram o pedido formulado pela defesa, ao argumento de que restaram observados os requisitos legais para a concessão do benefício da extinção da punibilidade. Os dispositivos legais mais mencionados são o revogado artigo 14 da Lei n. 8.137/90, que previa o benefício em questão, e o artigo 34 da Lei 9.249/95, o qual revigorou o instituto da extinção da punibilidade.

De outro lado, tivemos casos em que o pedido de trancamento da ação penal foi denegado pelos seguintes motivos: revogação do artigo 14 da Lei 8.137/90 pela Lei 8.383/91¹⁷⁰ e não comprovação do pagamento integral do tributo¹⁷¹. Isoladamente, verificou-se uma situação em que o TRF determinou o prosseguimento da ação penal, aduzindo que o recolhimento que conduz à extinção da punibilidade do agente é o recolhimento feito pelo próprio agente do delito.

4.1.2.2.1.4 Inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta

Outro fundamento bastante utilizado pela defesa foi a inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta dos acusados.

O STJ negou a maior parte desses pedidos, ao argumento de que:

[...] nos crimes de autoria coletiva ou conjunta, em especial nos delitos praticados em sociedade, pode a denúncia conter narração genérica dos fatos, sem especificação pormenorizada da conduta de cada agente, desde que não prejudique o direito de defesa.¹⁷²

Isoladamente,¹⁷³ foi acolhido o pedido da defesa, uma vez que o paciente participou do Conselho de Administração por um exíguo prazo de 6 ou 7 dias. Portanto, tendo em vista a inexpressiva presença do paciente no órgão de administração da empresa, foi concedida a ordem de “Habeas Corpus” para trancar a ação penal.

4.1.2.2.1.5 Inépcia da denúncia e/ou falta de justa causa

Há que se mencionar ainda a alegação de falta de justa causa ou de inépcia da denúncia feita de modo genérico. Quase todos os pedidos restaram denegados pelos tribunais, de forma que resultaram no prosseguimento da ação penal ou do inquérito policial.

Os fundamentos utilizados para denegar os pedidos de trancamento foram os seguintes:

(i) [...] o *Habeas Corpus* não se apresenta como instrumento processual adequado para que se obtenha paralisação da atuação do Estado na apuração de fatos com virtual aparência de ilícitos penais¹⁷⁴, (ii) se os fatos descritos na denúncia se enquadram, em tese, nos tipos penais descritos, não deve ser impedida sua apuração regular.¹⁷⁵

¹⁷⁰ HC 93.01.35475-6-DF.

¹⁷¹ HC 2004.03.00.064574-9-SP, HC 93.01.09734-6-MG e HC 96.04.57203-2-PR.

¹⁷² HC 97.02.05658-6-RJ.

¹⁷³ HC 97.04.74541-9-RS.

¹⁷⁴ HC 2000.02.01.039092-0-RJ.

¹⁷⁵ HC 2006.05.00.024873-7-PB.

(ii) Isoladamente¹⁷⁶, houve um pedido de trancamento da ação penal concedido pelo STJ, fundado no reconhecimento da atipicidade da conduta.

4.1.2.2.1.6 Prescrição da pretensão punitiva

Foram apenas 4 pedidos relacionados com a prescrição da pretensão punitiva estatal, sendo que todos foram denegados pelos TRFs, em razão da inocorrência do lapso temporal necessário ao reconhecimento da prescrição.

Em um dos acórdãos houve discussão a respeito do momento consumativo do crime. Sustentou a defesa que a lei aplicável ao caso seria a Lei n. 4.729/65, tendo em vista que a Lei 8.137/90 entrou em vigor em 27 de dezembro de 1990 e que o crime se consumou em 19 de abril de 1990. Por sua vez, o TRF entendeu que:

[...] o momento da consumação do crime previsto no artigo 1º, inciso IV, da Lei 8.137/90 não é o último dia para a entrega da declaração de rendas, mas o dia do pagamento da primeira parcela do imposto de renda ou o prazo final para o seu pagamento integral.¹⁷⁷

4.1.2.2.1.7 Prova

Alguns acórdãos abordaram questões relativas à prova. Todos os pedidos versavam sobre provas ilícitas e foram denegados pelas seguintes razões:

- Não restou demonstrada, de pronto, a ilicitude que ensejou a ocorrência do alegado constrangimento ilegal;¹⁷⁸
- A questão da ilicitude das provas deve ser apreciada pelo juízo originário;¹⁷⁹
- Todas as circunstâncias narradas na denúncia estão alicerçadas em provas diversas das apontadas como ilicitamente obtidas, eis que tal vício foi adstrito, pelo próprio impetrante, exclusivamente às cópias de cheque.¹⁸⁰

4.1.2.2.1.8 Outros

Outros argumentos também foram utilizados pela defesa para obstar o andamento da ação penal ou do inquérito policial, assim como para suspender o feito:

- A inexistência de obrigação de comunicar a existência de conta no exterior ao Banco Central do Brasil¹⁸¹: neste acórdão, a denúncia teve por base o artigo 22, parágrafo único, da Lei n. 7.492/86. Ocorre que o TRF entendeu que a denúncia, além de vir instruída com documentos assinados pelo réu determinando a transferência, em duas ocasiões, de numerário para conta mantida no exterior, também faz referência à prova de que tais contas não foram declaradas ao Fisco.

¹⁷⁶ HC 98.02.07930-8-RJ.

¹⁷⁷ HC 96.04.10050-5-PR.

¹⁷⁸ HC 2004.01.00.044945-8-PI.

¹⁷⁹ HC 97.02.44155-2-RJ.

¹⁸⁰ HC 95.04.08302-1-PR.

¹⁸¹ HC 2006.03.00.089578-7-SP.

- Suspensão condicional do processo¹⁸²: foram 2 casos. Em um dos casos, o pedido foi acolhido, pois, ao desclassificar o crime para o previsto no artigo 2º, inciso I, da Lei n. 8.137/90, o juiz deveria ter ensejado ao MPF a oportunidade de propor a suspensão condicional do processo e, aos réus e seu defensor, aceitar ou não a proposta. No outro, restou denegado, pois não tem direito subjetivo à suspensão condicional do processo quem responder pela prática de crime cuja pena é de 2 a 5 anos de reclusão.
- Falta de intimação do paciente no que se refere ao procedimento fiscal¹⁸³: o Tribunal entendeu que não há qualquer nulidade pela falta de intimação do paciente, uma vez que as intimações foram dirigidas à empresa.
- Arquivamento do procedimento investigatório instaurado pelo MPF¹⁸⁴: ordem denegada, sob o fundamento de que o Ministério Público tem legitimidade para conduzir investigação e proceder à colheita de elementos de convicção quanto à materialidade do delito e indícios de autoria.
- A exclusão da pena de multa pela autoridade fiscal implica em falta de justa causa para a instauração do inquérito policial¹⁸⁵: pedido denegado, uma vez que a decisão administrativa não acolheu integralmente a defesa apresentada, fazendo-o tão somente para excluir do lançamento a multa aplicada em decorrência de possível fraude.

Constata-se que, dos recursos interpostos pela defesa, os TRFs denegaram a maioria, prevalecendo, portanto, as decisões de prosseguimento da ação penal e de prosseguimento do inquérito policial. Com efeito, de acordo com os dados estatísticos, 29,9% das decisões dos TRFs resultaram no prosseguimento do feito, 10,7% resultaram no seu trancamento e 6,6% resultaram na suspensão do processo.

4.1.2.2 Pedidos formulados pela acusação

Relativamente aos recursos interpostos pelo Ministério Público Federal, a maior parte buscava o recebimento da denúncia¹⁸⁶ e o prosseguimento da ação penal¹⁸⁷. Alguns ainda visavam o prosseguimento do inquérito policial,¹⁸⁸ a suspensão da pretensão punitiva estatal,¹⁸⁹ a anulação da sentença,¹⁹⁰ o aditamento da denúncia¹⁹¹, a condenação¹⁹² e a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo¹⁹³.

¹⁸² ACR 1997.01.00.022910-1-MG e HC 2002.01.00.038601-4-GO.

¹⁸³ HC 2006.01.00.021276-3-MG.

¹⁸⁴ HC 2006.01.00.039637-0-DF.

¹⁸⁵ HC 2005.01.00.065400-2-MG.

¹⁸⁶ RSE 2002.61.81.001931-9-SP, RSE 2001.61.81.000298-4-SP, RSE 2002.61.81.001931-9-SP, RSE 2004.03.00.015597-7-SP, RSE 2002.61.06.010885-8-SP, RSE 2003.61.06.013989-6-SP, RSE 2004.61.81.004112-7-SP, RSE 2003.03.99.026614-9-SP, RSE 2000.30.00.000751-4-AC, RSE 2006.39.00.008206-0-PA, RSE 2004.38.02.005734-9-MG, RSE 2005.38.03.001726-0-MG, RSE 2006.38.00.030627-0-MG, RSE 2002.01.00.028374-0-BA, RSE 2003.50.01.009228-3-ES, RSE 97.02.24245-2-RJ, RSE 97.02.24249-5-ES e RSE 95.02.29463-7-ES.

¹⁸⁷ RSE 97.03.044724-4-SP, RSE 2004.03.00.010078-2-SP, RSE 97.03.062349-2-SP, RSE 2002.61.81.000685-4-SP, RSE 97.03.043175-5-SP, RSE 2003.61.81.001438-7-SP, RSE 2001.61.05.001079-1-SP, RSE 2004.03.00.063758-3-SP, RSE 2004.61.11.004166-0-SP, RSE 97.03.052326-9-SP, ACR 2004.61.10.007684-7-SP, RSE 2005.38.03.003659-0-MG, RSE 98.02.37984-0-ES, RSE 2004.82.00.002194-8-PB e RSE 2007.83.00.000455-3-PE.

¹⁸⁸ RSE 2001.43.00.002377-5-TO e RHC 2002.02.01.005766-7-RJ.

¹⁸⁹ ACR 2001.34.00.001234-0-DF.

¹⁹⁰ RSE 96.03.075814-0-SP.

4.1.2.2.1 Pedidos de recebimento da denúncia

Um pouco mais da metade dos recursos que pleiteavam o recebimento da denúncia foi atendida pelos TRFs, sob o fundamento de que a peça acusatória atendia aos requisitos legais, descrevendo a conduta delitiva de forma satisfatória e individualizada, permitindo o exercício da ampla defesa.

Desse modo:

[...] constatado o fato típico e ilícito, frente à existência de prova da ocorrência do crime e de sua autoria, outra não pode ser a providência do magistrado, que não a do recebimento da denúncia, uma vez que não se apresenta nítida qualquer excludente de tipicidade, de ilicitude, ou mesmo de culpabilidade.¹⁹⁴

No tocante ao restante dos recursos que pleiteavam o recebimento da denúncia e que foram denegados pelos TRFs, temos que o principal argumento¹⁹⁵ utilizado para manter a decisão de rejeição da denúncia foi o de que a realização do parcelamento do débito tributário implica a falta de justa causa para a ação penal.

4.1.2.2.2 Pedidos de prosseguimento da ação penal

A maior parte dos pedidos de prosseguimento da ação penal foi acolhida pelos TRFs. Os assuntos mais abordados foram o exaurimento da via administrativa¹⁹⁶ e o parcelamento do débito tributário¹⁹⁷.

Com relação ao término do procedimento administrativo, a tese da acusação foi acolhida em quase todos os casos, no sentido de reconhecer que o artigo 83 da Lei n. 9.430/96 não constitui uma condição de procedibilidade para a instauração da ação penal. Há que se mencionar ainda que alguns acórdãos reformaram a decisão que havia determinado a suspensão do processo, vez que a questão prejudicial prevista no artigo 93 do CPP seria inaplicável ao caso. Argumentou-se que as decisões relacionadas ao exaurimento da via administrativa não correspondem às decisões proferidas pelo juízo cível, tal como exige o dispositivo legal em questão.

Isoladamente,¹⁹⁸ verificou-se uma situação em que o TRF denegou o pedido formulado pelo Ministério Público, ao reconhecer no já referido artigo 83 uma condição de procedibilidade para a propositura da ação penal.

No que se refere aos pedidos de prosseguimento da ação penal relacionados ao parcelamento do débito tributário, todas as decisões resultaram na suspensão da pretensão punitiva estatal em razão do artigo 9º da Lei n. 10.684/03.

O Ministério Público sustentou a inconstitucionalidade da norma prevista no artigo 9º da Lei n. 10.684/03 e sua inaplicabilidade às pessoas físicas. Contudo, os TRFs entenderam ser aplicável a analogia às pessoas físicas, pois:

[...] embora no âmbito fiscal a Lei nº 10.684/03, em seu artigo 9º, tenha expressamente sido endereçada às pessoas jurídicas, não há como sustentar-se

¹⁹¹ RSE 94.04.14973-0-PR.

¹⁹² ACR 95.01.21231-9-DF e RSE 96.01.38078-7-DF.

¹⁹³ HC 96.01.53409-1-DF.

¹⁹⁴ RSE 2004.61.81.004112-7-SP.

¹⁹⁵ RSE 2002.61.06.010885-8-SP, RSE 2007.83.00.000455-3-PE e RSE 2003.61.06.013989-6-SP.

¹⁹⁶ RSE 97.03.044724-4-SP, RSE 97.03.062349-2-SP, RSE 97.03.043175-5-SP e RSE 2004.61.11.004166-0-SP.

¹⁹⁷ RSE 2004.03.00.010078-2-SP, RSE 2002.61.81.000685-4-SP, RSE 2001.61.05.001079-1-SP, RSE 2004.03.00.063758-3-SP, ACR 2004.61.10.007684-7-SP e RSE 2004.82.00.002194-8-PB.

¹⁹⁸ RSE 97.03.052326-9-SP.

que, na esfera penal, seja conferido tratamento diferenciado ao contribuinte, pessoa física, que não será alcançado pela causa extintiva da punibilidade prevista na Lei.”¹⁹⁹ No que tange à alegação de inconstitucionalidade, esta também não prevaleceu, uma vez que “o objetivo da vedação contida no artigo 62, § 1º, inciso I, alínea “b”, da CF é a de proteger o cidadão. No caso da MP nº 107/2003, ao propiciar a suspensão e extinção da punibilidade estatal para os acusados de sonegação fiscal, veio a favorecê-los.”²⁰⁰

Verifica-se, portanto, que a maior parte dos recursos interpostos pelo Ministério Público Federal foi acolhida pelos TRFs, prevalecendo as decisões de recebimento da denúncia e de prosseguimento da ação penal. Cabe destacar que, no que se refere ao tema do parcelamento do débito tributário, os pedidos da acusação não tiveram acolhimento, de forma que todas as decisões resultaram na suspensão da pretensão punitiva estatal.

4.1.2.2.3 Pluralidade de decisões

No Grupo Prosseguimento verificamos os seguintes casos de pluralidade de decisões:

- Prosseguimento da ação penal/Trancamento da ação penal (vários crimes)²⁰¹: em relação ao delito previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 foi determinado o trancamento da ação penal, uma vez que só haveria justa causa para a ação penal após a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa. Todavia, no tocante ao crime previsto no parágrafo único do art. 1º, que é autônomo, formal e contenta-se com o dolo genérico, foi determinado o prosseguimento da ação penal.
- Prosseguimento da ação penal/Trancamento da ação penal (vários réus)²⁰²: uma das acusadas foi excluída da ação penal, por falta de justa causa, uma vez que ela não participava da gerência da empresa.

4.1.2.3 Extinção da Punibilidade

O grupo Extinção da Punibilidade (pelo pagamento do tributo, parcelamento do débito ou prescrição) foi responsável por 15,8% das decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais no que toca aos Crimes contra a Ordem Tributária da Lei n. 8.137/90.

4.1.2.3.1 Extinção da Punibilidade pela Prescrição

Os acórdãos que resultaram na extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição correspondem a mais da metade das decisões desse Grupo.

Dos recursos interpostos pela defesa, a grande maioria pleiteava a absolvição²⁰³. Os outros pedidos foram os seguintes: extinção da punibilidade pela prescrição,²⁰⁴ trancamento da ação penal²⁰⁵ e extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo²⁰⁶.

¹⁹⁹ RSE 2004.03.00.063758-3-SP.

²⁰⁰ RSE 2004.03.00.063758-3-SP.

²⁰¹ HC 2006.03.00.095987-0-SP.

²⁰² HC 94.04.09448-0-PR.

²⁰³ ACR 96.01.43209-4-DF, ACR 1997.38.00.013099-5-MG, ACR 96.01.55813-6-DF, ACR 2002.51.05.000972-8-RJ, ACR 97.03.007533-9-SP, ACR 97.03.052319-6-SP, ACR 94.03.099260-3-SP, ACR 96.03.006126-3-SP, ACR 2000.03.99.030349-2-SP, ACR 97.04.61829-8-SC, ACR 94.04.56189-4-RS e ACR 2003.81.00.021023-4-CE.

²⁰⁴ ACR 1997.39.00.006951-0-PA.

²⁰⁵ HC 2002.01.00.028875-2-DF e HC 97.03.080274-5-SP.

²⁰⁶ ACR 96.01.34041-6-DF.

Alguns pedidos que pleiteavam a absolvição também requeriam, subsidiariamente, o reconhecimento da prescrição. Nesse sentido, foram acolhidos, de modo que os TRFs decretaram a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição da pretensão punitiva estatal, seja retroativa, seja superveniente. Nas demais situações, os TRFs declararam, de ofício, a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição.

Com relação aos pedidos de trancamento da ação penal, em um deles, a defesa requereu a desclassificação do delito e posterior reconhecimento da prescrição, no outro, a defesa alegou a inépcia da denúncia e, subsidiariamente, o reconhecimento da prescrição. Em ambas as situações os TRFs decretaram a extinção da punibilidade pela prescrição, com base na pena em abstrato.

Por fim, verificou-se que o pedido de extinção da punibilidade pela prescrição foi acolhido, sendo reconhecida a ocorrência da prescrição retroativa e, no tocante ao pedido de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, o TRF declarou, de ofício, a extinção da punibilidade pela prescrição com base na pena em concreto.

Por sua vez, os recursos interpostos pelo Ministério Público Federal, pleiteavam, em sua maioria, a condenação²⁰⁷. Isoladamente,²⁰⁸ tivemos um pedido de desclassificação do delito. Os pedidos de condenação, bem como o de desclassificação, resultaram no reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva com base na pena máxima abstratamente cominada.

Verificou-se, ainda, que o recurso foi interposto tanto pela defesa quanto pelo Ministério Público em 3 casos²⁰⁹. Nas 3 situações, a defesa pleiteava a absolvição, ao passo que a acusação requeria a majoração das penas aplicadas pelo juízo de primeira instância. Os TRFs, contudo, declararam a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição da pretensão punitiva.

4.1.2.3.2 Extinção da Punibilidade pelo Pagamento

Das decisões que resultaram na extinção da punibilidade em decorrência do pagamento do tributo, verificou-se que a defesa foi responsável pela interposição de 7 recursos, pleiteando a absolvição, o trancamento da ação penal ou a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Em quase a totalidade dos casos,²¹⁰ os TRFs utilizaram o artigo 34 da Lei n. 9.249/95 como fundamento legal para decretar a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Assim, se o pagamento fora efetuado antes do recebimento da denúncia, decretava-se a extinção da punibilidade.

Cabe destacar que, em alguns casos,²¹¹ houve aplicação retroativa do dispositivo em questão:

[...] o pagamento dos tributos, antes do recebimento da denúncia, ainda que anteriormente à vigência da Lei 9.249/95, acarreta a extinção da punibilidade do crime previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, por força do artigo 34 daquele

²⁰⁷ ACR 1998.01.00.068839-4-PA, ACR 96.01.23201-0-DF, ACR 1997.01.00.043898-5-MG, RSE 1999.02.01.055247-1-ES, RSE 1999.03.99.001518-4-SP, ACR 94.03.073122-2-SP, ACR 97.03.031319-1-SP, ACR 97.03.089599-9-SP, ACR 95.03.104399-9-SP, ACR 93.03.069831-2-SP, ACR 2003.03.99.017689-6-SP, ACR 95.03.077805-0-SP e ACR 2002.05.00.028563-7-SE.

²⁰⁸ RSE 1997.01.00.013641-8-MG.

²⁰⁹ ACR 1999.33.00.002155-9-BA, ACR 95.01.05909-0-DF e ACR 97.04.18902-8-RS.

²¹⁰ ACR 95.01.34348-0-DF, HC 2000.01.00.131780-9-AM, HC 2001.01.00.016681-2-MG, HC 2006.04.00.031484-7-SC, HC 97.04.73388-7-RS e ACR 95.04.44728-7-RS.

²¹¹ ACR 95.01.34348-0-DF (julgado em 03/06/1996), HC 2000.01.00.131780-9-AM (julgado em 18/09/2001) e ACR 95.04.44728-7-RS (julgado em 30/04/1996).

diploma legal, haja vista que a norma do artigo 5º, inciso XL, da CF, explicitada pelo parágrafo único do artigo 2º do Código Penal.²¹²

Apenas 1 dos recursos²¹³ interpostos pela defesa teve a extinção da punibilidade reconhecida em virtude do artigo 9, §2º, da Lei n. 10.684/03, ressaltando que tal artigo não estabelece nenhum requisito temporal para a realização do pagamento. Confira-se a seguinte passagem do acórdão em discussão:

[...] no caso de quaisquer das infrações referidas no caput do art. 9º, o pagamento a qualquer tempo tem o efeito extintivo da punibilidade. Dentre os delitos descritos na legislação benéfica, se inclui o tipificado no inciso II do artigo 1º da Lei 8.137/90, pelo qual o réu foi condenado. Na atual Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, o legislador considerou irrelevante o momento em que o pagamento vem a ocorrer, desde que isso aconteça antes do trânsito em julgado da condenação.

O Ministério Público interpôs 8 recursos que terminaram em extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. A maioria dos recursos pleiteava o decreto condenatório, havendo ainda pedidos de recebimento da denúncia e de anulação da sentença.

Alguns acórdãos²¹⁴ reconheceram a extinção da punibilidade com fundamento no artigo 14 da Lei n. 8.137/90²¹⁵ (revogado pela Lei 8.383/91), havendo casos²¹⁶ em que:

[...] inobstante ter o pagamento ocorrido em data posterior à revogação do artigo 14 da Lei 8.137/90, tal aconteceu antes do oferecimento da denúncia. Incide o princípio da ultratividade da lei mais benéfica, o qual consagra a aplicação do preceito que for mais favorável ao réu.²¹⁷

Outros acórdãos²¹⁸ se apoiaram no já mencionado artigo 34 da Lei n. 9.249/95, aplicando-o retroativamente, por ser mais benéfico, a fim de reconhecer a extinção da punibilidade pelo pagamento realizado antes do recebimento da denúncia.

Finalmente, temos que, em 1 único caso, foi aplicado o também já mencionado artigo 9º, §2º, da Lei 10.684/03. Ressalte-se que a sua aplicação se deu de forma retroativa, uma vez que:

[...] em se tratando de lei penal mais benéfica, uma vez que não impõe limites quanto ao momento em que efetuado o pagamento, deve a mesma retroagir, nos termos do parágrafo único do artigo 2º, do Código Penal e artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal de 1988.²¹⁹

²¹² ACR 95.01.34348-0-DF.

²¹³ ACR 2002.61.02.004859-0-SP (julgado em 08/05/2007).

²¹⁴ RSE 93.01.23049-6-MG (julgado em 27/09/1993), RSE 94.01.02499-5-MG (julgado em 07/03/1994), ACR 94.03.073122-2-SP (julgado em 12/03/1996), RSE 93.03.019237-0-SP (julgado em 08/06/1993) e ACR 95.03.077805-0-SP (julgado em 29/04/1997).

²¹⁵ “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. (Artigo revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991).”

²¹⁶ RSE 93.01.23049-6-MG, RSE 94.01.02499-5-MG e ACR 94.03.073122-2-SP e ACR 95.03.077805-0-SP.

²¹⁷ RSE 93.01.23049-6-MG.

²¹⁸ ACR 96.01.23201-0-DF (julgado em 17/03/1998) e RSE 91.04.10230-4-RS (julgado em 31/10/1991).

²¹⁹ RSE 2002.61.81.000446-8-SP (julgado em 23/10/2007).

4.1.2.3.3 Extinção da Punibilidade pelo Parcelamento

Dos 4 casos que resultaram em extinção da punibilidade em virtude da realização do parcelamento do débito, 3 corresponderam a recursos interpostos pela defesa e apenas 1 interposto pelo Ministério Público.

Os recursos interpostos pela defesa pleiteavam ora a extinção da punibilidade em razão do parcelamento do débito tributário, ora o trancamento da ação penal. De outro lado, o recurso da acusação tinha por finalidade obter o decreto condenatório.

Acolhendo os pedidos da defesa e rejeitando o pleito da acusação, os TRFs decretaram a extinção da punibilidade, ao argumento de que:

[...] extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90 quando o agente promover o pagamento ou o parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia.²²⁰

Nesses termos, temos que o parcelamento foi equiparado ao pagamento do tributo para fins de aplicação do artigo 34 da Lei n. 9.249/95. É o que se pode constatar pela fundamentação de um dos acórdãos:

[...] entendendo o parcelamento como equivalente ao pagamento, aplicou-se o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95, extinguindo-se a punibilidade pelo pagamento da dívida.²²¹

Observe-se que todas essas decisões que reconheceram a extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito tributário foram anteriores às edições das Leis n. 9.964/00 e n. 10.684/03, as quais, posteriormente, vieram a tratar esse mesmo parcelamento como um meio de ensejar a suspensão da pretensão punitiva estatal.

4.1.2.3.4 Pluralidade de decisões

No Grupo Extinção da Punibilidade houve apenas uma hipótese de pluralidade de decisões. Confira-se:

- Extinção da punibilidade – prescrição/Extinção da punibilidade – pagamento do tributo (vários períodos)²²²: foi reconhecida a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva quanto ao delito referente ao ano-calendário de 1993. Quanto ao fato ocorrido em 1997, o Tribunal entendeu que deve ser extinta a punibilidade, em razão da comprovação do pagamento integral do débito, ainda que de forma parcelada, ocorrido antes do advento da sentença condenatória.

4.1.2.4 Cautelar

Em apenas 5 casos vislumbramos decisões que tratavam de questões cautelares. Destes, 3 foram julgados pelo TRF da 2ª Região. Os pedidos, em sua maioria, foram formulados em sede de “Habeas Corpus”, mas também verificamos a interposição de Apelação Criminal e a impetração de Mandado de Segurança.

²²⁰ HC 96.02.37768-2-RJ (julgado em 02/04/1997).

²²¹ HC 97.03.014425-0-SP (julgado em 07/10/1997).

²²² ACR 1999.61.16.002744-2-SP (julgado em 07/06/2005)

Todos os recursos/ações impugnativas foram interpostos ainda durante o curso da ação penal, antes da prolação da sentença.

A maior parte dos acórdãos estava relacionada à matéria de liberdade. Os demais trataram de questões referentes ao patrimônio.

4.1.2.4.1 Liberdade

Organizamos as informações sobre as medidas cautelares relativas à liberdade no quadro a seguir:

Recurso	Recorrente/ Impetrante	Pedido	Resultado TRF
HC 96.02.37312-1-RJ	Defesa	Revogação da prisão preventiva	Revogação da prisão preventiva
HC 93.02.17729-7-RJ	Defesa	Revogação da prisão preventiva	Manutenção da prisão preventiva
HC 2004.03.00.010418-0-MS	Defesa	Revogação da prisão preventiva	Manutenção da prisão preventiva

Verifica-se que a defesa teve o seu pedido acolhido em 1 caso. Trata-se de situação em que o prazo para concluir a instrução criminal havia sido ultrapassado, de modo que a manutenção da prisão configurava uma coação ilegal.

Nas outras 2 hipóteses, a prisão preventiva foi mantida. Em um dos casos,²²³ o pedido foi denegado ao argumento de que:

[...] a abertura de novas contas bancárias e a constituição de uma nova sociedade evidenciam o seu propósito obstinado de prosseguir nas suas atividades, quando, tinha tido bloqueadas as contas anteriores. São fatos, portanto, os indícios e autoria e existência do crime, além do que presente a possibilidade de lesão à ordem pública.” Com relação ao outro acórdão,²²⁴ a fundamentação para a manutenção da prisão preventiva foi a seguinte: “Residindo em cidade de fronteira, a possibilidade de se ausentar do distrito da culpa para se subtrair à responsabilidade penal é evidente, justificando-se a manutenção do paciente em segregação como modo de garantir a aplicação da lei penal. O fato de ter permanecido no distrito da culpa enquanto os autos do inquérito estavam em poder do Ministério Público Federal não afasta a possibilidade de vir o paciente a deixar o distrito da culpa. Comprovado nos autos originários que o paciente, mesmo afastado de sua atividade, persiste na movimentação de vultosa soma em dinheiro, justificada está a segregação cautelar, como modo de preservar a ordem econômica e tributária. Nos delitos contra a ordem tributária e contra a ordem econômica é cabível a prisão preventiva com fundamento na magnitude da lesão causada.

4.1.2.4.2 Patrimônio

Verificamos 2 casos envolvendo questões cautelares relativas ao patrimônio. Ambos os pedidos foram interpostos pela defesa, que pleiteava a revogação das seguintes medidas cautelares: sequestro, arresto e especialização de hipoteca legal.

Um dos casos²²⁵ tratava de decisão de primeiro grau que determinou o seqüestro de bens imóveis, o arresto de bens móveis e de bens semoventes, bem como a especialização de hipoteca legal. No seu pedido de revogação da medida cautelar, a defesa sustentou que os bens não foram adquiridos com proventos da infração e que tampouco seriam de

²²³ HC 93.02.17729-7-RJ.

²²⁴ HC 2004.03.00.010418-0-MS.

²²⁵ ACR 96.01.38892-3-MA.

proveniência ilícita. Argumentou ainda que a deflagração das medidas assecuratórias deu-se com base em procedimento fiscalizatório unilateral, procedido pela Receita Federal, sem a garantia da ampla defesa.

O TRF houve por bem negar o pedido, uma vez que verificou a presença dos requisitos para a decretação da medida assecuratória. Com relação à alegação no sentido da irregularidade da constrição pelo fato de a mesma ter se originado de fiscalização unilateral, entendeu também ser descabida, uma vez que nessa fase da investigação fiscal não cabe o exercício do contraditório.

O outro caso²²⁶ estava relacionado com a decisão que determinou o sequestro e hipoteca legal dos bens dos acusados. A defesa atentou para a violação do direito constitucional da presunção de inocência e do direito de não sofrer a privação de seus bens sem o devido processo legal. Alegou, por fim, que não há certeza da prática da infração e que não teve a oportunidade de se manifestar sobre a estimativa da responsabilidade e avaliação dos imóveis sequestrados e da hipoteca legal.

Ocorre que o TRF decidiu por não acolher o pedido, ao fundamento de que:

[...] o deferimento do sequestro prévio e da hipoteca legal exige apenas que haja prova da materialidade da infração e indícios suficientes de autoria, porquanto o sequestro será levantado e a hipoteca cancelada se, por sentença irrecurável, o réu for absolvido ou julgada extinta a sua punibilidade. Logo, não há que se cogitar de eventual violação à norma constitucional, insculpida no artigo 5º, incisos LIV e LVII. Diante da demora do processo de especialização e inscrição da hipoteca legal é até recomendável a instituição de um direito real sobre o imóvel dos acusados, pois não implica na transferência da posse do imóvel gravado para o credor, e afasta, inclusive, a indevida utilização de outra medida constritiva mais grave como a privação da liberdade.

4.1.2.5 Competência

As decisões relacionadas à fixação de competência, assim com as decisões de natureza cautelar, não foram em número suficiente para comportar desagregação para fins estatísticos. A maior parte das decisões sobre competência ocorreu no TRF da 3ª Região, sendo que todas derivaram de recursos originários do estado de São Paulo.

Observou-se que as decisões sobre fixação de competência foram tomadas em âmbito de Apelação Criminal, Recurso em Sentido Estrito, Conflito de Competência e “Habeas Corpus”. Cabe destacar que o tema também foi tratado em sede de ação originária.

Os casos de fixação da competência versavam, em sua maioria, sobre a fixação da competência da Justiça Federal para o processamento dos feitos. Houve apenas 1 caso em que o conflito de competência foi suscitado a fim de que fosse reconhecido o instituto da conexão entre as ações penais.

Dos acórdãos que requeriam a fixação da competência da Justiça Federal para o processamento das ações, verificou-se que 2 casos resultaram na fixação da competência da Justiça Estadual.

No primeiro caso,²²⁷ o TRF fixou a competência da Justiça Estadual em razão do auto de infração, lavrado pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, ter narrado violações ao Regulamento do ICMS, que se trata de tributo de competência dos Estados-membros.

²²⁶ MS 96.02.12796-1-ES.

²²⁷ HC 97.03.075541-0-SP.

No segundo caso,²²⁸ o TRF constatou a incompetência da Justiça Federal:

[...] porquanto inexistente ofensa a bem, serviço ou interesse da União ou da Agência Nacional do Petróleo. Ademais, o fato de estarem a produção, a distribuição e a comercialização de combustíveis sujeitas à fiscalização federal não autoriza a conclusão de que a conduta prevista no dispositivo legal acima transcrito seja da competência da Justiça Federal.

Apenas 1 caso²²⁹ resultou na fixação da competência da Justiça Federal, ao fundamento de que:

[...] mesmo que as guias falsificadas fossem referentes a tributo estadual (ICMS), os serviços prestados pela União foram afetados uma vez que o objetivo da falsificação era obter o desembaraço aduaneiro das mercadorias que estavam sendo importadas, sem o efetivo pagamento dos tributos exigidos pela Receita Federal para o desembaraço aduaneiro. Se a fiscalização e o efetivo desembaraço são serviços prestados exclusivamente pela Receita Federal, a União é o sujeito passivo do delito em questão.

No tocante ao conflito de competência²³⁰ suscitado pelo Juízo Federal da 8ª Vara Criminal de São Paulo em que este sustenta o reconhecimento da conexão entre ações envolvendo os mesmos agentes e os mesmos delitos, temos que o TRF julgou o conflito de competência procedente. Nesse sentido, fixou a competência do Juízo suscitado, qual seja o Juízo Federal da 3ª Vara Criminal de São Paulo, uma vez que ambas as ações referiam-se a delitos societários praticados pelos representantes legais da mesma empresa:

[...] assim sendo, forçoso é reconhecer que o caso subsume-se à hipótese de conexão, prevista no inciso I, do artigo 71 do CPP, visto que ocorreram duas infrações, praticadas ao mesmo tempo por várias pessoas em concurso, no mesmo local e durante o mesmo período, através do mesmo modus operandi.

Nas duas ações originárias²³¹ que trataram de questões relativas à competência, a controvérsia se deu em torno da aplicação da Súmula 394,²³² editada pelo Supremo Tribunal Federal. Em ambas as situações os TRFs declararam-se incompetentes para processar o feito, reconhecendo a competência da Justiça Federal de primeira instância, tendo em vista que:

[...] com o cancelamento da Súmula 394 do STF, a prerrogativa de foro como critério de fixação de competência só prevalece se o titular do cargo o ocupa.²³³

4.1.2.6 Outros

Algumas decisões não puderam ser incluídas em nenhum dos grupos anteriores, de forma que foram agrupadas na categoria “Outros”. Vejamos quais foram essas decisões:

²²⁸ RSE 2003.61.11.002065-2-SP.

²²⁹ ACR 2000.04.01.057874-2-RS.

²³⁰ CC 98.03.039985-3-SP.

²³¹ 2000.02.01.066394-7-RJ e 97.03.008754-0-SP.

²³² “Súmula 394. Cometido o crime durante o exercício funcional, prevalece a competência especial por prerrogativa de função, ainda que o inquérito ou a ação penal sejam iniciados após a cessação daquele exercício.”

²³³ 97.03.008754-0-SP.

- Anulação “ab initio” da ação penal²³⁴: foram 3 casos em que os TRFs anularam a ação penal “ab initio”, ao fundamento de que a denúncia não poderia ter sido recebida antes do exaurimento da via administrativa.
- Anulação da sentença²³⁵: o TRF anulou a sentença, uma vez que “o Juízo a quo não analisou as moduladoras contidas nas circunstâncias judiciais do artigo 59, do CP.”
- Anulação do processo²³⁶: em 3 situações os TRFs anularam o processo. No primeiro caso, o fundamento utilizado foi o de que “a ação penal somente poderá ter curso após a decisão final do processo administrativo fiscal.” No segundo caso, argumentou-se que “tanto o auto de infração quanto o relatório dos auditores fiscais provém de uma prova viciada, o que as tornam impróprias para a sua finalidade.” No terceiro, também houve anulação do processo em decorrência da utilização de prova ilícita.
- Extinção do processo²³⁷: os TRFs extinguiram o feito em 2 casos em que a ação penal foi iniciada antes do exaurimento da via administrativa.
- Retorno dos autos ao Juízo “a quo”²³⁸: verificamos 2 hipóteses. Na primeira, o TRF determinou o retorno dos autos ao juízo “a quo”, tendo em vista que houve a desclassificação do delito e verificou-se a possibilidade de ser proposta a suspensão condicional do processo. Na segunda, o TRF, ao afastar a tese da extinção da punibilidade, determinou o retorno dos autos a fim de que o juízo “a quo” procedesse ao exame das provas.

4.1.2.7 Pluralidade de decisões

No grupo Pluralidade de decisões verificamos as seguintes combinações:

- Anulação da decisão/Extinção da punibilidade - prescrição (vários réus)²³⁹: anulada a decisão em relação a um dos réus por manifesta ilegitimidade de parte. Com relação ao outro acusado, foi decretada a extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição.
- Condenação/Extinção da punibilidade - morte (vários réus)²⁴⁰: condenados pela prática do delito previsto no art. 3º, inciso II, da Lei n. 8.137/90.
- Condenação/Extinção da punibilidade - prescrição (vários crimes)²⁴¹: 3 acórdãos: (i) condenação pelo art. 1º, incisos I, II e III, da Lei n. 8.137/90 e extinção da punibilidade pela prescrição em relação ao art. 2º, inciso II, do mesmo diploma legal; (ii) condenação pelo art. 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 c.c. art. 71 do CP e extinção da

²³⁴ ACR 2003.30.00.002753-6-AC, ACR 2004.70.01.001289-4-PR e ACR 2001.04.01.074616-3-PR.

²³⁵ ACR 95.04.43090-2-RS.

²³⁶ ACR 2004.30.00.000653-6-AC e ACR 2001.34.00.025458-4-DF e ACR 1999.02.01.053208-3-RJ.

²³⁷ RSE 96.01.38082-5-DF e RSE 2006.39.00.007528-7-PA.

²³⁸ ACR 1997.01.00.022910-1-MG e ACR 95.01.21231-9-DF.

²³⁹ HC 97.03.014548-5-SP.

²⁴⁰ ACR 2001.01.00.012174-8-AM.

²⁴¹ ACR 2000.38.00.042049-8-MG, ACR 2005.03.99.006971-7-SP e ACR 98.02.38693-6-RJ.

punibilidade pela prescrição em relação ao art. 2º, inciso II, da mesma lei; (iii) condenação pelo art. 1º, incisos I e III, da Lei n. 8.137/90 e extinção da punibilidade pela prescrição em relação ao art. 3º, inciso III, da mesma lei.

- Condenação/Extinção da punibilidade - prescrição (vários períodos)²⁴²: 5 acórdãos: (i) reconhecimento da prescrição em relação ao ano-base 1990, exercício 1991; (ii) os fatos relativos aos anos-calendário de 1996 e 1998 não foram atingidos pela prescrição; (iii) prescrito o fato correspondente ao mês de abril de 1990; (iv) prescrita está a pretensão punitiva em relação aos fatos ocorridos antes de 20 de março de 1990; (v) deve ser reconhecida a prescrição pela pena cominada aos delitos referentes ao período de janeiro a dezembro de 1991.
- Extinção da punibilidade – pagamento do tributo/Prosseguimento da ação penal (vários processos administrativos)²⁴³: o adimplemento integral do tributo devido referente ao procedimento administrativo n. 13805.012917/96-59 acarretou a extinção da punibilidade.
- Extinção da punibilidade - parcelamento do débito/Prosseguimento da ação penal (vários períodos)²⁴⁴: a documentação trazida aos autos comprovou que o parcelamento regularmente formalizado atingiu apenas os débitos posteriores a junho de 1997, não havendo que se falar em extinção da punibilidade quanto aos crimes praticados em data anterior.
- Extinção da punibilidade - prescrição/ Prosseguimento da ação penal/ Trancamento da ação penal (vários delitos e vários períodos)²⁴⁵: declarada a extinção da punibilidade quanto aos fatos praticados até o dia 7 de abril de 2001, determinado o trancamento da ação penal em relação ao delito do art. 1º, incisos I e II, da Lei n. 8.137/90, bem como o prosseguimento da ação penal em relação ao crime previsto no art. 2º, inciso I, da mesma lei.
- Extinção da punibilidade – prescrição/Recebimento da denúncia (vários períodos)²⁴⁶: com relação aos fatos ocorridos antes da Lei 8.212/91, de 24/07/1991, a pena máxima prevista abstratamente era de 2 anos. Como se passaram mais de 4 anos entre os fatos anteriores a dezembro de 1989 e a decisão que rejeitou a denúncia (01/12/1993), o MM Juiz declarou-os prescritos, nos termos do artigo 107, IV, 109, V, do CP e 61 do CPP. Foi dado parcial provimento ao recurso, para o fim de receber a denúncia pela prática das omissões a partir de 20/6/1991.

²⁴² ACR 1999.61.81.004763-6-SP, ACR 2003.71.07.002262-2-RS, ACR 94.04.56190-8-RS, ACR94.04.16293-0-RS e ACR 96.04.21307-5-PR.

²⁴³ RSE 2003.61.81.006533-4-SP.

²⁴⁴ HC 2001.04.01.071029-6-RS.

²⁴⁵ HC 2005.04.01.052610-7-PR.

²⁴⁶ RSE 94.04.49351-1-PR.

4.1.2.8 Recurso não conhecido/prejudicado

Em apenas 1 caso o recurso foi julgado prejudicado:

- Recurso prejudicado²⁴⁷: o Ministério Público interpôs recurso pleiteando o deferimento de medidas cautelares, bem como a condenação dos acusados. Ocorre que, em razão da sentença que declarou a prescrição da pretensão punitiva estatal, o recurso foi julgado prejudicado.

4.2 Por tema

4.2.1 Tipos penais da Lei n. 8.137/90

Nesse tópico, trataremos da tipificação constante nas denúncias oferecidas pela Lei n. 8.137/90. Lembremos que apenas os três primeiros artigos da Lei n. 8.137/90 versam sobre crimes contra a ordem tributária, sendo que o artigo 3º, poucas vezes mencionado, traz a previsão de crime funcional.

De acordo com os resultados apresentados na parte quantitativa do relatório, o artigo 1º aparece em mais de 70% dos acórdãos selecionados, seja isoladamente, seja em concurso com outros tipos penais. A doutrina o classifica como um delito material ou de resultado, uma vez que o tipo exige um resultado - supressão ou redução de tributo - para a caracterização da conduta criminosa. Os incisos I a V trazem as condutas mediante as quais o delito em questão poderá se configurar:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

O artigo 2º da mesma Lei, por sua vez, é citado em aproximadamente 20% dos casos, aparecendo isoladamente, ou em concurso com outros tipos penais. Trata-se de crime formal, que se configura mesmo sem a ocorrência de um resultado, quando praticadas as condutas previstas nos incisos I a V:

²⁴⁷ ACR 1998.01.00.058536-9-MA.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

4.2.1.1 Tipos mais citados nas denúncias

4.2.1.1.1 Artigo 1º, inciso I

Conforme os dados obtidos pela estatística, em aproximadamente 45% do total de casos, a peça acusatória menciona o artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90, seja isoladamente, seja em concurso com outros tipos penais.

Temos, portanto, que a conduta de “*omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias*” é a mais frequente dentre todas as formas previstas pela Lei n. 8.137/90 como passíveis de ensejar a prática de crime contra a ordem tributária.

4.2.1.1.2 Artigo 1º, inciso II

O inciso II também é muito frequente nas denúncias em sede de crimes tributários, vez que, em 30% do total de acórdãos analisados, o Ministério Público o utiliza como fundamento para ofertar a peça acusatória.

A conduta prevista nesse inciso é a de:

[...] fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

4.2.1.1.3 Artigo 1º, inciso IV

Como o terceiro tipo mais citado, o artigo 1º, inciso IV, da Lei n. 8.137/90 teve aproximadamente 15% de frequência. Tal inciso prevê a conduta de “*elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*”.

4.2.1.1.4 Artigo 2º, inciso II

O artigo 2º, inciso II, o qual estabelece a conduta de “*deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*”, vem mencionado em mais de 13% das denúncias oferecidas pela Lei n. 8.137/90.

Convém mencionar que, em muitas situações, a denúncia pelo artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 vem acompanhada do artigo 95, “d”, da Lei n. 8.212/91²⁴⁸, o qual foi posteriormente revogado pela Lei n. 9.983/00. Assim, as condutas praticadas durante a vigência do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 foram por este denunciadas, assim como as condutas praticadas no período de vigência do artigo 95, “d”, da Lei n. 8.212/91 receberam a tipificação dada por esse dispositivo.

4.2.1.1.5 Artigo 1º, inciso III

O artigo 1º, inciso III foi citado em aproximadamente 9% do total de acórdãos, sendo que foi bem mais frequente nos TRFs (10,4%) do que no STJ (5,6%). O inciso em comento prevê a conduta de “*falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável*”.

4.2.1.1.6 Artigo 2º, inciso I

Outro tipo penal que merece destaque é o artigo 2º, inciso I, mencionado em aproximadamente 7% do total de acórdãos. A conduta tipificada pelo dispositivo legal em questão é a de:

[...] fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

4.2.1.1.7 Artigo 1º, inciso V

Por fim, o último tipo penal que permitiu desagregação foi o artigo 1º, inciso V, citado em aproximadamente 6% do total de casos. Tal dispositivo tipifica a conduta de:

[...] negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

4.2.1.2 Concursos mais citados nas denúncias

Após um breve relato dos tipos penais mais citados nas denúncias pela Lei 8.137/90 no que diz respeito aos crimes tributários, cumpre retratar os casos de concursos mais frequentes que observamos.

Os concursos foram responsáveis por aproximadamente 32% do total de acórdãos, sendo que a maior parte envolve dois tipos de condutas previstas no artigo 1º da Lei n. 8.137/90. De fato, é de se constatar a grande frequência de combinações entre os incisos do artigo 1º, destacando-se os seguintes:

4.2.1.2.1 Artigo 1º, incisos I e II

Em 33 casos (6,2%), a denúncia relatou o concurso entre os incisos I e II, do artigo 1º, da Lei n. 8.137/90. O STJ foi responsável por 17 dessas situações, o que representa 8,7% dos acórdãos deste tribunal.

²⁴⁸ Esse dispositivo legal previa a conduta de “*deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público*”.

4.2.1.2.2 Artigo 1º, incisos I e IV

O concurso entre os incisos I e IV do artigo 1º apareceram em 15 acórdãos. Importante destacar que 10 desses acórdãos são do TRF da 3ª Região.

4.2.1.2.3 Artigo 1º, incisos II e IV

Foram 13 situações de concurso entre os incisos II e IV do artigo 1º. Somam aproximadamente 2,5% do total de acórdãos.

No tocante aos concursos envolvendo três tipos de condutas, os mais frequentes também foram os que combinaram incisos do artigo 1º da Lei n. 8.137/90, com especial destaque para os concursos entre os incisos I, II e III e entre os incisos I, II e IV.

Com relação aos concursos entre quatro tipos penais, vale mencionar o que envolve os incisos I, II, III e IV do artigo 1º da Lei n. 8.137/90, o qual aparece em 9 acórdãos. Merecem ainda destaque aqueles que se deram entre os incisos I, II e III do artigo 1º e o inciso I ou II do artigo 2º do mesmo diploma legal. Por fim, tivemos algumas poucas situações de concursos envolvendo mais de quatro tipos penais.

4.2.1.3 Correspondência entre os artigos citados nas denúncias e os artigos que fundamentaram as decisões condenatórias

Verificou-se que, tanto no STJ quanto nos TRFs, as decisões condenatórias se deram com fundamento nos principais tipos penais mencionados nas denúncias. De fato, os incisos I, II e IV do artigo 1º e o inciso II do artigo 2º, que foram os mais citados nas denúncias, também foram os mais frequentes nas decisões condenatórias.

No STJ, por ordem de frequência, as condenações ocorreram com base nos seguintes crimes: artigo 1º, inciso II, artigo 1º, inciso I, artigo 1º, inciso IV, e empatados, o artigo 1º, inciso III, artigo 1º, inciso V e artigo 2º, inciso II.

Por sua vez, nos TRFs, a ordem de frequência foi a seguinte: artigo 1º, inciso I, artigo 1º, inciso II, artigo 1º, inciso IV, artigo 2º, inciso II, artigo 1º, inciso V, artigo 1º, inciso III e artigo 2º, inciso I.

Da mesma forma, os concursos entre os tipos penais da Lei n. 8.137/90 que apareceram com maior frequência nas denúncias também foram os mais recorrentes nos decretos condenatórios proferidos pelos tribunais.

4.2.2 Natureza jurídica do fim do procedimento administrativo

Do total de acórdãos analisados nessa pesquisa, mais de 70% não mencionam a questão da natureza jurídica do fim do procedimento administrativo. Quando o tema foi abordado, seis possibilidades se apresentaram, de forma que o fim do procedimento administrativo foi tido por: (i) condição de procedibilidade; (ii) não é condição de procedibilidade; (iii) condição objetiva de punibilidade; (iv) não é condição objetiva de punibilidade; (v) elemento do tipo; (vi) questão prejudicial.

Convém observar que mesmo os acórdãos que tratam sobre o tema em questão não chegam a aprofundá-lo, muitas vezes fazendo apenas referências a decisões judiciais que discutem o assunto. Assim, a análise dos fundamentos que levaram o julgador a optar por uma ou outra natureza jurídica nem sempre se mostra viável.

Tomando por base o grupo de acórdãos selecionados para a pesquisa, constata-se que os debates em torno da questão aumentaram significativamente por conta do Habeas Corpus 81.611/DF, julgado em 10 de dezembro de 2003, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence. Duas possíveis naturezas jurídicas para o fim do procedimento

administrativo foram levantadas: condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo.

Vejamos, separadamente, cada uma das situações vislumbradas nos acórdãos:

4.2.2.1 Espécies de natureza jurídica mencionadas nos acórdãos

4.2.2.1.1 Condição de procedibilidade

Parte dos julgados selecionados define o fim do procedimento administrativo como uma condição de procedibilidade, seja para a instauração da ação penal, seja para a instauração do inquérito policial. Segundo este posicionamento, a ausência de uma decisão definitiva por parte da esfera administrativa impossibilitaria o início da ação penal, de modo que a sua instauração caracterizaria um constrangimento ilegal. Recorrem, portanto, a uma justificativa de ordem processual, isto é, a falta de uma condição de procedibilidade.

Destacamos trechos de alguns acórdãos que tratam o fim do procedimento administrativo como uma condição de procedibilidade para a ação penal:

Com efeito, nos crimes previstos na Lei 8.137/90, enquanto não houver extinção em definitivo do procedimento administrativo, não se poderá dar início à ação penal. Qualifica-se, portanto, a constituição definitiva do crédito tributário, como condição de procedibilidade para o procedimento judicial. [TRF da 1ª Região, ACR 2001.34.00.025458-4/DF, Rel. Juiz Fed. Tourinho Neto, 3ª T, DJ 06.10.2006]

Não estando ultimado o processo administrativo, que foi desencadeado visando a apuração do crédito tributário que não teria sido recolhido, não é dado proceder ao oferecimento da denúncia, tendo em vista ser inviável o exercício do direito de ação antes de determinada a materialidade delitiva, pelo que, no caso em apreço, constata-se a ausência de uma das condições legais exigidas, expressa no interesse de agir. [TRF da 3ª Região, HC 2003.03.00.041309-3/SP, Rel. Suzana Camargo, 5ª T, DJ 10.02.2004]

Há que se mencionar ainda que alguns acórdãos extraem a natureza jurídica do fim do procedimento administrativo da norma insculpida no artigo 83 da Lei n. 9.430/96, o qual assim dispõe:

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

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

Consideram que o mencionado dispositivo legal criou uma condição de procedibilidade para a propositura da ação penal em sede de crimes tributários. Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado:

Por outro lado, analisando sob a ótica do artigo 83 da Lei 9.430/96, verifica-se que tal dispositivo trouxe uma condição de procedibilidade para que a propositura da ação penal, qual seja, o término do procedimento na instância administrativa. Cumpre salientar que permitir o prosseguimento da ação penal antes do encerramento dos autos na via administrativa, caracteriza indubitavelmente, um

constrangimento ilegal ao cidadão. [TRF da 3ª Região, RESE 97.03.052326-9, Rel. Des. Fed. Roberto Haddad, 1ª T, DJ 08.05.2001]

Por outro lado, tivemos acórdãos que se posicionaram no sentido de que o fim do procedimento administrativo não constituiria uma condição de procedibilidade, uma vez que as esferas penal e administrativa seriam independentes. Argumentam ainda que o artigo 83 da Lei n. 9.430/96 não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal. Isso porque a norma contida no referido artigo estaria direcionada à autoridade administrativa, para que esta aguardasse a conclusão do procedimento administrativo antes de enviar a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. Este, por sua vez, não se encontra obstado de oferecer a denúncia e, por conseguinte, dar início à ação penal. Confirmam-se alguns julgados que adotaram esse entendimento:

O artigo 83 da Lei 9.430/96 não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, consonante reiterada jurisprudência, sendo certo que a existência de procedimento administrativo em curso, por si só, não tem o condão de inviabilizar a ação penal, até porque nenhum efeito tal decisão pode produzir na esfera criminal, dada a autonomia das instâncias administrativa e penal. [TRF da 3ª Região, HC 2003.03.00.073282-4/SP, Rel. Ramza Tartuce, 5ª T, DJ 17.08.2004]

O procedimento administrativo de apuração de débitos não se constitui em condição de procedibilidade para a instauração da ação penal, tendo em vista a independência entre as instâncias civil, administrativa e criminal. [STJ, HC 2003/0135132-9-RJ, Rel. Min. Felix Fischer, 5ª T, DJ 03.11.2004]

Não se reconhece no artigo 83 da Lei 9.430/96, condição de procedibilidade para que o Ministério Público possa ofertar denúncia contra alguém sujeito às cominações da Lei 8.137/90. O comando inserto no aludido diploma se refere à autoridade administrativa, não ao Parquet, pois, havendo elementos suficientes, prescinde da notícia que pudesse ser trazida ao Fisco, para formular a peça acusatória inaugural. [STJ, RHC 1998/0042096-7, Rel. Min. Anselmo Santiago, 6ª T, DJ 16.11.1998]

4.2.2.1.2 Condição objetiva de punibilidade

Há também os que entendem se tratar o exaurimento da via administrativa uma condição objetiva de punibilidade. Assim, nos delitos contra a ordem tributária, a punibilidade estaria condicionada à existência de uma decisão final proferida pela esfera administrativa (constituição definitiva do crédito tributário).

Importante destacar que a caracterização do fim do procedimento administrativo como uma condição objetiva de punibilidade teve forte influência do HC 81.611/DF, já referido anteriormente.

Muitos acórdãos mencionam a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal para reforçar a adoção de seu posicionamento ou mesmo para fundamentá-lo. Tal ocorre com os seguintes julgados:

Desde o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do HC 81.611/DF, firmou-se o entendimento, inicialmente defendido pelo Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, no sentido de que a decisão definitiva do processo administrativo-fiscal constitui condição objetiva de punibilidade, consistindo elemento fundamental à exigibilidade da obrigação tributária, tendo em vista que os crimes previstos no art. 1º da Lei

8.137/90 são materiais ou de resultado (Tribunal Pleno, DJ de 13/5/2005). Portanto, a partir de então, o exaurimento do processo administrativo-fiscal passou a ser condição objetiva de punibilidade nessas hipóteses, caracterizando constrangimento ilegal a persecução penal antes do lançamento definitivo do crédito tributário. (STJ, HC 2006/0060089-6-SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 5ª T, DJ 18.09.2006)

O Plenário do Pretório Excelso ao julgar o HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 13/05/2005, firmou o entendimento, que posteriormente veio a ser seguido também nesta Corte, de que nos crimes contra a ordem tributária a constituição definitiva do crédito tributário e conseqüente reconhecimento de sua exigibilidade (an debeatúr) e valor devido (quantum debeatúr) configura uma condição objetiva de punibilidade, ou seja, se apresenta como um requisito cuja existência condiciona a punibilidade do injusto penal (Precedentes do Pretório Excelso e desta Corte). Dessarte, o início da persecutio criminis in iudicio, ou até mesmo a instauração de inquérito policial somente se justificam após a constituição definitiva do crédito tributário, sendo flagrante o constrangimento ilegal decorrente da inobservância deste dado objetivo. (STJ, RHC 2006/0208283-2, Rel. Min. Felix Fischer, 5ª T, DJ 01.10.2007)

Apenas dois acórdãos afirmaram que o fim do procedimento administrativo não poderia ser entendido como uma condição objetiva de punibilidade. Ambos os acórdãos foram proferidos pelo TRF da 2ª Região e relatados pelo Des. Fed. Abel Gomes. Vejamos o seu conteúdo:

Com a máxima vênia do E. STF, naquilo em que restou vencedora a sua posição a respeito do tema, o pronunciamento definitivo da Administração Tributária sobre o conteúdo da obrigação tributária, proferido em razão da impugnação do contribuinte que leva à discussão na esfera administrativa o crédito tributário exigido e não pago por meio da utilização de fraude, não preenche os requisitos dogmáticos para ser guindado à condição objetiva de punibilidade (...) Do momento em que, para autorizar o avanço da ação penal por crime contra a ordem tributária, se condiciona esta à definição final a respeito da existência de um débito e seu montante devido e não pago pelo agente, mediante fraude, parece bastante óbvio que se está, exatamente, atuando no cerne da conduta objetiva e do elemento subjetivo da mesma, visto que, segundo o art. 1º, caput da Lei nº 8.137/90 o que se pune é a conduta de “suprimir ou reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório”, certo de que tributo é a prestação pecuniária que, ao não ser paga, gera o débito cuja definição administrativa seria a condição para a punibilidade, segundo o E. STF. A confusão entre os elementos objetivos e subjetivos do crime previsto no art. 1º supracitado e o elemento condicionante a cargo da Administração Tributária, s.m.j., me parece evidente. Note-se, que a questão não se resume a atribuir ao lançamento preclusivo uma natureza qualquer, sem que ela esteja adequada à sua essência. O pronunciamento definitivo da Administração sobre o conteúdo da obrigação tributária, diz respeito a elementar do tipo penal e não pode ser equiparado à condição objetiva de punibilidade (...)

Ainda com a vênia do E. STF, sobremodo do r. voto do Ministro CÉSAR PELUSO, proferido no julgamento do habeas corpus paradigma, o lançamento preclusivo em nada se identifica com o conceito dogmático de elemento normativo do tipo. O elemento normativo do tipo penal é aquele que diz respeito a um juízo de valor, como ocorre com os crimes culposos, quando o intérprete deve avaliar o que significa o agir negligente. Quando o art. 1º, caput da Lei 8.137/90 dispõe sobre a supressão ou a redução de tributo, não está acenando ao intérprete com a necessidade de que ele efetue um juízo de valor sobre esse elemento do tipo. (TRF da 2ª Região, RESE 2003.50.01.009228-3/ES, Rel. Des. Fed. Abel Gomes, 1ª T, DJ 07.05.2007; TRF 2ª Região, ACR 2000.50.01.006037-2, Rel. Des. Fed. Abel Gomes, 1ª T, DJ 11.09.2007)

4.2.2.1.3 Elemento do tipo

Temos julgadores que defendem que o delito tributário previsto no artigo 1º da Lei n. 8.137/90 somente se configura com o lançamento do tributo. Tal posicionamento recebe apoio de considerável parte da doutrina, como veremos mais adiante.

Entende-se que o crime do artigo 1º, por ser material, exige a comprovação de um resultado, qual seja, a supressão ou redução de tributo. Assim, se não há lançamento tributário, não se pode ter a comprovação da materialidade do delito, visto que o crédito tributário sequer foi constituído pela autoridade competente para tal. Por outro lado, o delito do artigo 2º do mesmo diploma legal, sendo formal, prescinde de decisão final por parte da esfera administrativa.

Selecionamos alguns acórdãos que retratam o entendimento acima esposado:

Não há justa causa para a persecução penal do crime previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90, quando o suposto crédito fiscal ainda pende de lançamento definitivo, uma vez que a inexistência deste impede a configuração do delito e, por conseguinte, o início da contagem do prazo prescricional. (STJ, REsp 2005/0074562-4/PR, Rel. Min. Laurita Vaz, 5ª T, DJ 01.02.2006)

O crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90, é material ou de resultado, carecendo, para sua consumação, de lançamento definitivo do crédito tributário pelo Fisco. Em havendo impugnação ao Auto de Infração, o lançamento não ocorre antes do término do processo fiscal. Por conseqüência, não há crédito tributário, tampouco sonegação de tributos. Caracteriza constrangimento ilegal o recebimento da denúncia que descreve omissão fiscal quando o procedimento administrativo que discute o lançamento ainda está pendente, porquanto ausentes as condições necessárias à tipicidade da conduta. Sendo o crime previsto no art. 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, de natureza formal, a simples declaração falsa ou a omissão, tendentes a não pagar ou a reduzir o pagamento do tributo, isso é, a mera conduta, já caracteriza o tipo. Aqui, pouco importa a existência de procedimento administrativo-fiscal, uma vez que é a comprovação do resultado. De conseqüência, presente ou não o lançamento do crédito - mero exaurimento da conduta - a norma do artigo 2º incidirá, porquanto o tipo em tela visa tutelar o dever de veracidade das informações que devem ser prestadas ao Fisco. (TRF da 4ª Região, HC 2005.04.01.052610-7, Rel. Juiz Fed. Artur César de Souza, 7ª T, DJ 22.02.2006)

4.2.2.1.4 Questão prejudicial

Por fim, três acórdãos mencionaram que o fim do procedimento administrativo deve ser compreendido como uma questão prejudicial, de forma que se impõe a observância do artigo 93 do Código de Processo Penal. Dois julgados são do TRF da 1ª Região e um do TRF da 3ª Região:

Os precedentes mais recentes desta Turma, na linha de precedentes do STF, são no sentido de que a ação penal, nos crimes tributários, somente pode ser iniciada depois de exaurida a instância fiscal. Assim, a existência da exigibilidade do tributo é uma questão prejudicial do processo penal, impondo a observância do preceito do artigo 93 do CPP, até que se resolva, no âmbito administrativo-fiscal, a questão tributária. (TRF da 1ª Região, RESE 2006.39.00.007528-7/PA, Rel. Des. Fed. Saulo Casali, 3ª T, DJ 20.04.2007; TRF da 1ª Região, HC 2004.01.00.005917-1, Rel. Juiz Fed. Olindo Menezes, 3ª T, DJ 03.09.2004)

Temos por certo que a constituição definitiva do crédito tributário, efetuado pela autoridade fiscal competente após o regular procedimento administrativo, onde assegurada a ampla defesa, é questão prejudicial à instauração de ação penal por

crime tributário, eis que à administração compete, privativamente, " a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível " (art. 142 do CTN). Esse foi, a nosso ver, o intuito do legislador ao determinar que a representação fiscal só deva ser dirigida ao Ministério Público após o término do procedimento fiscal, nos termos do art. 83 da Lei 9.430/96, corrigindo assim a inoportuna e descabida determinação contida no Decreto 982/93. Tornou clara a prejudicialidade da constituição definitiva do crédito tributário em relação à ação penal por crime contra a ordem tributária. Não hesitaríamos em afirmar, portanto, ser despicinda a norma referida, eis que tal prejudicialidade absoluta é consequência lógica do sistema autônomo das instâncias. (TRF da 3ª Região, ACR 1999.61.11.000909-2/SP, Rel. Des. Fed. Sylvia Steiner, 2ª T, DJ 03.12.2002)

4.2.2.2 Posicionamentos doutrinários

A doutrina, assim como a jurisprudência, também tem divergido no tocante à definição da natureza jurídica do fim do procedimento administrativo. Temos posicionamentos que afirmam se tratar de uma condição objetiva de punibilidade, entendimentos a favor da condição de procedibilidade para a instauração da ação penal, assim como existem autores defensores da tese da prejudicialidade. Há também que se chamar a atenção para aqueles que partem da diferenciação entre os delitos formais e materiais para solucionar a questão. Finalmente, para outros autores, o exaurimento da via administrativa não é tido como necessário para se dar início à ação penal.

Lembremos que o HC 81.611/DF, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, incrementou as discussões acerca do tema ao acenar para duas possíveis naturezas jurídicas do lançamento tributário, quais sejam, condição objetiva de punibilidade e elemento normativo do tipo.

Na doutrina, não são muitos os que definem o lançamento tributário como uma condição objetiva de punibilidade.²⁴⁹ A propósito, vale salientar que tal posicionamento tem recebido muitas críticas por aqueles que argumentam estarmos diante de um elemento normativo do tipo.

DAVI DE PAIVA COSTA TANGERINO e RAFAEL BRAUDE CANTERJI sustentam que a decisão administrativa se faz necessária para a configuração do delito, vez que se trata do resultado material exigido para a consumação do crime. Desse modo, não poderia ser considerada uma condição objetiva de punibilidade, pois esta se caracteriza por ser um elemento externo ao injusto penal e que, portanto, não altera a configuração do delito.²⁵⁰

Nesse mesmo sentido, LUIZ FLÁVIO GOMES e ALICE BIANCHINI apontam que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC 81.611/DF, equivocou-se no fundamento de sua decisão, pois a decisão final do processo administrativo constitui um dos elementos típicos do delito, e não uma condição objetiva de punibilidade.²⁵¹

Conforme o entendimento dos autores mencionados, a constituição definitiva do crédito tributário pela autoridade competente, que se dá por meio do instituto denominado lançamento tributário, deve ser compreendida como elemento do tipo penal tributário previsto no artigo 1º da Lei n. 8.137/90. Se o delito em comento exige a ocorrência de um

²⁴⁹ BARANDIER, Antonio Carlos da Gama. *Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o sistema tributário*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.57, p. 13, ago. 1997.

²⁵⁰ TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal*.

²⁵¹ GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. *Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários in Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 112.

resultado, nada mais coerente do que aguardar o exaurimento da via administrativa para se ter a certeza da materialidade do delito.

Seguindo nessa mesma linha de pensamento, TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI:

Ao afirmar que os crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 são delitos materiais, quer-se significar que o resultado é elemento essencial do fato típico. Sem este, não há conduta criminosa. No caso específico tratado, o resultado é exatamente o dano ao Erário, pela supressão ou redução de tributos. Caso não se comprove tal repercussão negativa nos cofres públicos, não estarão os tipos penais prescritos no referido artigo caracterizado.²⁵²

A mesma autora sustenta que somente com o lançamento, após o término do procedimento administrativo de fiscalização, temos condições de verificar se houve ou não supressão de tributo. Sem lançamento tributário não haveria crime, já que a constituição do crédito tributário depende de uma norma individual e concreta, que declare a ocorrência de um fato jurídico tributário.

Outra natureza jurídica conferida pela doutrina ao término do procedimento administrativo-fiscal é a de condição de procedibilidade para a ação penal. ALBERTO ZACHARIAS TORON e EDSON JUNJI TORIHARA assim se manifestaram:

Em que pese a riqueza das discussões, a promulgação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (DOU 30.12.96), não deixa margem à dúvidas. Agora em face da clareza da regra estampada no art. 83 "a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente". Portanto, estamos diante, novamente, de uma condição de procedibilidade para a apuração dos delitos tributários.²⁵³

Da mesma forma, realizando a interpretação do artigo 83 da Lei n. 9.430/96, DAVI TEIXEIRA DE AZEVEDO assevera que, se a lei instituiu a chamada representação fiscal para fins penais, a qual só pode ser comunicada ao Ministério Público após o término do procedimento fiscal, logo a finalidade foi a de criar uma condição de procedibilidade para a ação penal, de forma a impedir a instauração da ação penal até a constituição definitiva do crédito tributário.²⁵⁴

Adepto da tese da prejudicialidade, HUGO DE BRITO MACHADO entende que a ação penal pode ser promovida antes do exaurimento da via administrativa, contudo, afirma que o processo deve ser suspenso até que o juízo cível julgue definitivamente a questão.²⁵⁵

Também assume esse posicionamento EDUARDO REALI FERRARI:

Pragmaticamente, parece-nos que a solução a ser conferida para tormentosa discussão já está presente na nossa atual legislação penal e processual penal, bastando reconhecer-se a dúvida tributária como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal. Partindo do pressuposto de que a

²⁵² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária* in *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2007, pp. 68-69.

²⁵³ TORON, Alberto Zacharias; TORIHARA, Edson Junji. *Crimes tributários e condição de procedibilidade*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.51, p. 08, fev. 1997.

²⁵⁴ AZEVEDO, David Teixeira de. *Breve reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9430/96*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.53, p. 07, abril 1997.

²⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 365.

persecução penal instaurada pelo Ministério Público está dependente da certeza do débito tributário, configura-nos possível qualificar o tributo como um antecedente lógico-jurídico da questão penal, objeto do processo criminal-fiscal. Tal antecedência lógico-jurídica é definida entre os doutrinadores como questão prejudicial, sendo essa para Manzini "questão jurídica cuja solução constitua um pressuposto para a decisão da controvérsia submetida a juízo". A controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma questão prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador, suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal.²⁵⁶

Por fim, citemos a corrente em sentido contrário, segundo a qual o exaurimento da via administrativa não exerceria qualquer influência sobre a persecução penal. Para EUGÊNIO PACELLI DE OLIVEIRA, a representação fiscal para fins penais do artigo 83 da Lei n. 9.430/96 seria uma mera "notitia criminis", que se destina tão somente a provocar o órgão acusador. Este estaria autorizado a oferecer a denúncia independentemente da conclusão do procedimento administrativo.²⁵⁷

LUIZ VICENTE CERNICCHIARO igualmente preceitua que o artigo 83 não significa uma condição de procedibilidade, pois o Ministério Público, em havendo indícios da prática de delito, tem o dever de atuar. Não está condicionado, portanto, à representação fiscal para fins penais.²⁵⁸

4.2.3 Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária

Aproximadamente 6% do total de acórdãos analisados resultaram na extinção da punibilidade, seja em decorrência do pagamento integral do tributo, seja em razão do parcelamento do débito.

Destaque-se que, no STJ, as decisões de extinção da punibilidade pelo pagamento e pelo parcelamento do tributo ocorreram em igual número, ao passo que, nos TRFs, as decisões de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo prevaleceram sobre as que tiveram por fundamento o parcelamento. Isso porque o entendimento adotado pelo STJ durante o período em que a legislação penal não tratava do parcelamento do tributo foi no sentido de que também o parcelamento configurava causa de extinção da punibilidade.

Com efeito, após a edição das Leis n. 9.964/00 e n. 10.684/03, tratando, respectivamente, do REFIS I e do PAES, o parcelamento do tributo passou a configurar causa de suspensão da pretensão punitiva estatal, dissipando quase que por completo as divergências jurisprudenciais sobre o assunto.

Os principais dispositivos legais mencionados pelos tribunais como fundamento para decretar a extinção da punibilidade foram os seguintes: artigo 14 da Lei n. 8.137/90, artigo 34 da Lei n. 9.249/95 e artigo 9º, §2º, da Lei n. 10.684/03. A aplicação de um ou de outro artigo varia conforme a data em que foi efetuado o pagamento e conforme a data do julgamento do acórdão, havendo situações em que se admitiu a aplicação retroativa de determinado dispositivo.

²⁵⁶ FERRARI, Eduardo Reale. *A prejudicialidade e os crimes tributários*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.50, p. 06, jan. 1997.

²⁵⁷ OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Ainda a propósito da lei n. 9430/96*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.55, p. 03, jun. 1997.

²⁵⁸ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Lei n. 9430/96 - art. 83*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.54, p. 04, maio 1997.

4.2.3.1 Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

4.2.3.1.1 Pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia

O fundamento legal mais freqüente foi o artigo 34 da Lei n. 9.249/95, o qual prevê a concessão do benefício da extinção da punibilidade nas hipóteses em que o pagamento do tributo ocorra em momento anterior ao recebimento da denúncia.

Em alguns casos, por ser mais benéfico, o dispositivo legal em comento teve aplicação retroativa por força do artigo 5º, inciso XL, da CF e artigo 2º, parágrafo único do CP.

Algumas decisões ainda se basearam no disposto no artigo 14 da Lei n. 8.137/90, que, do mesmo modo que o artigo 34 da Lei n. 9.249/95, exigia o pagamento antes do recebimento da denúncia como forma de extinção da punibilidade. A vigência do mencionado artigo 14 foi muito curta, uma vez que foi revogado pelo artigo 98 da Lei n. 8.383/91.

Verificou-se que, em todas as situações, o artigo 14 foi aplicado com fundamento no princípio da ultratividade da lei mais benéfica. Portanto, mesmo tendo sido revogado, os tribunais o utilizaram para decretar a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

4.2.3.1.2 Pagamento efetuado a qualquer tempo

As decisões de extinção da punibilidade com fundamento no artigo 9º, §2º, da Lei n. 10.684/03 também foram recorrentes. Na maior parte dos casos, os tribunais aplicaram retroativamente o mencionado dispositivo legal, ao argumento de que se trata de norma mais benéfica.

Lembremos que a Lei n. 10.684/03, conhecida como lei do PAES, não faz menção a um marco temporal para a realização do pagamento, tal como o faz o artigo 34 da Lei n. 9.249/95, de forma que os tribunais têm admitido, para a decretação da extinção da punibilidade, o pagamento do tributo a qualquer tempo.

4.2.3.2 Extinção da punibilidade pelo parcelamento do tributo

Com relação às consequências penais advindas da realização do parcelamento do tributo, constatou-se que a maior parte dos casos que resultou na extinção da punibilidade em razão do parcelamento ocorreu com fundamento no artigo 34 da Lei n. 9.249/95. O STJ julgou grande parte desses casos, equiparando o parcelamento do tributo ao pagamento integral.

Após a edição das leis que trataram especificamente das consequências penais do parcelamento do débito tributário, os julgados foram mais uniformes, no sentido de decretar a suspensão da pretensão punitiva estatal e apenas admitir a extinção da punibilidade após o pagamento integral do débito.

4.2.3.3 Suspensão da pretensão punitiva estatal em razão do parcelamento

Embora as decisões que tenham resultado na suspensão da pretensão punitiva estatal façam parte do grupo Prosseguimento, convém mencioná-las nesta parte do estudo relacionada à extinção da punibilidade, tendo em vista a própria evolução legislativa e jurisprudencial envolvendo o tema do parcelamento.

O parcelamento do débito tributário já foi objeto de grandes divergências jurisprudenciais, contrapondo as duas mais altas cortes do país, pois, enquanto o STJ adotava o entendimento de que o parcelamento seria suficiente para a decretação da

extinção da punibilidade, o STF relutava em admitir a sua equiparação ao pagamento integral.

O entendimento restou pacificado com a edição da Lei n. 9.964/00, que em seu artigo 15, dispôs expressamente que:

[...] 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.

Esse posicionamento foi mantido pela Lei n. 10.684/03, uma vez que o seu artigo 9º foi assim redigido:

[...] 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.

Os mencionados dispositivos legais diferenciam-se na medida em que, enquanto o artigo 9º da Lei n. 9.964/00 condiciona a suspensão da pretensão punitiva do Estado à inclusão no Refis antes do recebimento da denúncia, o artigo 15 da Lei n. 10.684/03 não faz essa exigência.

No quadro abaixo, sintetizamos as informações sobre os acórdãos que relataram sobre a existência do parcelamento.

Cabe observar que muitos acórdãos não mencionaram o programa de parcelamento utilizado. Com efeito, dos 77 acórdãos que trataram do parcelamento do tributo, 49 (63%) não mencionaram o programa de parcelamento utilizado. Por outro lado, dos 28 acórdãos que fizeram referência ao programa adotado, 14 mencionaram o REFIS (18,2%) e 14 citaram o PAES (18,2%).

No tocante ao momento de adesão ao programa de parcelamento, verificou-se que em 36 casos (46,7%), a adesão ocorreu em momento anterior ao recebimento da denúncia. Por sua vez, em 9 casos (11,7%), a adesão somente ocorreu após o recebimento da denúncia. Por fim, em 32 situações (41,6%), não houve menção ao momento de adesão.

Há que se destacar ainda que, das 77 decisões que fizeram referência ao parcelamento, 28 (36,4%) resultaram na suspensão da pretensão punitiva estatal, ao passo que apenas 13 (16,9%) resultaram na extinção da punibilidade.

Recurso	Data do julgamento	Programa de Parcelamento	Momento de adesão em relação ao processo penal	Resultado da decisão
HC 68407-SP	6/2/2007	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RHC 3973-RS	12/12/1994	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RHC 11816-MG	26/2/2002	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
RHC18484-PR	17/8/2006	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.

HC 50815-SP	24/10/2006	PAES	Não menciona.	Trancamento da ação penal.
REsp 751313-MG	19/9/2006	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
RHC 3972-RS	15/12/1994	Não menciona.	Não menciona.	Trancamento da ação penal.
HC 10384-SP	7/11/2000	Não menciona.	Não menciona.	Extinção da punibilidade.
RHC 18178-TO	14/3/2006	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RHC 19285-PR	3/8/2006	PAES	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RHC 9962-SP	6/2/2001	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
REsp 834378-MG	12/9/2006	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
RHC 18688-SC	6/6/2006	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
REsp 450354-DF	2/12/2003	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Recurso não conhecido.
RHC 19632-RS	3/8/2006	PAES	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
REsp 238670-RJ	3/4/2001	Não menciona.	Após o recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal/ Trancamento da ação penal (vários réus)
RHC 14944-SP	4/11/2004	Não menciona.	Após o recebimento da denúncia.	Recurso prejudicado.
REsp 279505-SP	3/6/2002	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Trancamento do Inquérito Policial.
RHC 9951-PR	3/5/2001	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade
HC 37608-SP	9/12/2005	Não menciona.	Não menciona.	Prosseguimento da ação penal.
REsp 502881-PR	4/9/2007	PAES	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
REsp 757887-PR	6/6/2006	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal/ Extinção da punibilidade - parcelamento do débito (vários débitos)
ACR 1997.01.00.022910-1-MG	4/11/1997	Não menciona.	Não menciona.	Retorno dos autos ao Juízo "a quo".
ACR 1999.38.01.002937-2-MG	21/2/2006	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Condenação
RSE 2005.38.03.001726-0-MG	10/10/2006	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RSE 1999.01.00.048350-3-MG	15/4/2004	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal.
RSE 2005.38.03.003659-0-MG	13/2/2007	Não menciona.	Não menciona.	Prosseguimento da ação penal.
Ação originária 93.01.03454-9-GO	12/5/1994	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Rejeição da denúncia.
HC 2002.01.00.002951-0-PI	26/3/2002	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
ACR 2001.34.00.001234-0-DF	7/11/2005	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 96.02.37768-2-RJ	2/4/1997	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
HC 2006.02.01.000075-4-RJ	15/3/2006	PAES	Após o recebimento da denúncia.	Condenação.
ACR 95.02.24323-4-ES	30/10/1996	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.

ACR 2001.51.02.000209-0-RJ	9/11/2004	PAES	Não menciona.	Condenação.
HC 2002.03.00.043070-0-SP	19/11/2002	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal.
HC 2006.03.00.080449-6-SP	28/8/2007	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 97.03.014425-0-SP	7/10/1997	Não menciona.	No mesmo dia do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
RSE 2004.03.00.010078-2-SP	14/2/2005	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 97.03.075541-0-SP	16/3/1998	Não menciona.	Não menciona.	Incompetência da Justiça Federal.
HC 2002.03.00.038910-4-SP	10/12/2002	Não menciona.	Não menciona.	Prosseguimento da ação penal.
RSE 2002.61.81.000685-4-SP	27/2/2007	PAES	Após o recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2004.03.00.058071-8-SP	11/1/2005	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2004.03.00.041253-6-SP	14/11/2006	REFIS	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2004.61.06.000555-0-SP	29/6/2004	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2005.03.00.023197-2-SP	29/5/2006	PAES	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2004.03.00.000508-6-SP	24/8/2004	REFIS	Após o recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2001.03.00.026231-8-SP	24/9/2002	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RSE 2001.61.05.001079-1-SP	7/12/2004	REFIS e posteriormente PAES	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
ACR 1999.61.16.002744-2-SP	7/6/2005	Não menciona.	Após o recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade - prescrição/ Extinção da punibilidade - pagamento do tributo (vários períodos).
HC 2001.03.00.034566-2-SP	19/8/2003	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal.
RSE 2004.03.00.063758-3-SP	18/10/2005	PAES	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2005.03.00.028209-8-SP	16/8/2005	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
ACR 2003.03.99.017689-6-SP	6/9/2005	REFIS	Não menciona.	Extinção da punibilidade - prescrição.
HC 2007.03.00.018688-4-SP	4/9/2007	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2003.03.00.055911-7-SP	22/2/2005	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal.
HC 2003.61.06.013608-1-SP	17/1/2006	PAES	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RSE 2002.61.06.010885-8-SP	14/6/2005	PAES	Não menciona.	Rejeição da denúncia.
ACR 2002.61.02.004859-0-SP	8/5/2007	Não menciona.	Não menciona.	Extinção da punibilidade.
RSE 2003.61.06.013989-6-SP	21/11/2005	PAES	Não menciona.	Rejeição da denúncia.

ACR 2004.61.10.007684-7-SP	18/9/2007	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 95.03.101986-9-SP	1/10/1996	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Prosseguimento da ação penal.
RSE 93.03.019237-0-SP	8/6/1993	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
ACR 94.04.29501-9-RS	5/10/1995	Não menciona.	Não menciona.	Condenação.
ACR 93.04.01830-7-RS	8/3/1994	Não menciona.	Não menciona.	Absolvição.
RSE 94.04.02628-0-PR	19/3/1996	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade.
ACR 96.04.54584-1-RS	11/3/1997	Não menciona.	Após o recebimento da denúncia.	Absolvição.
ACR 94.04.47846-6-PR	6/12/1995	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Condenação.
ACR 94.04.11700-5-RS	25/8/1994	Não menciona.	Antes do recebimento da denúncia.	Condenação.
ACR 97.04.18902-8-RS	10/12/1997	Não menciona.	Após o recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade - prescrição.
HC 2001.04.01.071029-6-RS	5/11/2001	REFIS	Antes do recebimento da denúncia.	Extinção da punibilidade - parcelamento do débito/ Prosseguimento da ação penal (vários períodos).
HC 2005.04.01.020738-5-PR	28/6/2005	Não menciona.	Não menciona.	Prosseguimento do Inquérito Policial.
ACR 2001.04.01.087625-3-SC	10/6/2002	REFIS	Após o recebimento da denúncia.	Condenação.
RSE 2004.82.00.002194-8-PB	2/9/2004	PAES	Antes do recebimento da denúncia.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
RSE 2007.83.00.000455-3-PE	8/5/2007	Não menciona.	Não menciona.	Rejeição da denúncia.
HC 2006.84.00.004444-5-RN	11/1/2007	Não menciona.	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.
HC 2005.05.00.028878-0-PB	20/10/2005	REFIS	Não menciona.	Prosseguimento da ação penal.
HC 2003.05.00.020531-2-PE	17/7/2003	REFIS	Não menciona.	Suspensão da pretensão punitiva estatal.

5. Conclusões

Os resultados ora obtidos fornecem (1) um retrato de como tais Tribunais vêm decidindo sobre esse tema e também (2) elementos para uma discussão qualitativa sobre as relações entre a política fiscal e a política criminal brasileiras, particularmente o modo como o direito penal tem participado das estratégias arrecadatórias do Estado brasileiro nos últimos 15 anos.

(1) Retrato da atuação dos tribunais em casos de crimes tributários

i. Na atividade dos Tribunais há massiva predominância de casos que subiram às instâncias superiores a fim de discutir o prosseguimento ou a extinção do procedimento penal. Casos desse tipo representam aproximadamente 70% do que o STJ julga em matéria de crimes tributários. Nos TRFs, esses casos representam aproximadamente 64% das decisões. As decisões que propriamente analisam o mérito da causa, ou seja, se houve ou não houve crime e se esse fato deve ser imputado a determinada pessoa considerada autora do ilícito representam apenas 11,8% na atividade do STJ nessa área e 25% nos TRFs. Há uma clara tendência de se questionar o prosseguimento da persecução penal, antes de seu desfecho em primeira instância.

ii. Dentre os temas levados à discussão às instâncias superiores, destacam-se: a necessidade ou não de término da via administrativa para se iniciar a ação penal (objeto de 29,7% das decisões do STJ e 17% das decisões dos TRFs); e a extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do tributo (14,9% das decisões do STJ e 21,2% das decisões dos TRFs).

iii. Com relação ao teor das decisões, os TRFs decidiram trancar ou suspender o andamento da ação penal em 32% dos casos e decidiu que a ação deve prosseguir em 30%; condenou em 20,6% dos casos e absolveu em pouquíssimas hipóteses. O STJ, por sua vez, decidiu pelo prosseguimento do caso em 29,2% dos casos e pelo trancamento ou suspensão em quase 40% dos casos. Os casos de condenação nesse Tribunal representam aproximadamente 9,2% das decisões e as absolvições são também escassas. Se olharmos o total de decisões analisadas por esta pesquisa os desfechos dos casos se distribuem da seguinte forma: aproximadamente 35% das decisões decidiram pelo trancamento ou suspensão do processo; aproximadamente 30% das decisões são pelo prosseguimento do caso; 16,4% das decisões são pela condenação e um número bastante reduzido pela absolvição.

(2) Elementos para repensar a interação entre a política fiscal e a política criminal brasileiras:

A interação entre o direito penal e o direito administrativo na área dos crimes tributários se opera de duas formas. De um lado está a exigência de a autoridade tributária tenha decidido pela existência de débito fiscal para que a conduta do contribuinte possa a vir ser reconhecida como crime pela esfera penal. De outro, o estímulo ao pagamento do débito tributário como forma de afastar a intervenção da esfera penal, mediante o mecanismo da extinção da punibilidade.

Esses dois mecanismos de interação entre as esferas penal e fiscal assumiram diferentes formatos no campo penal tributário desde nossa primeira regulamentação, em 1965. Entretanto, há ainda um grande campo de discussão acerca das relações entre as esferas administrativa e penal, tanto no que diz respeito à comunicação entre elas, como no que diz respeito aos efeitos que a decisão de uma esfera tem na outra.

Com base no estudo realizado, é possível dizer que o arranjo que possuímos hoje ao redor desses dois mecanismos é o resultado de decisões tomadas, seguindo lógicas e

objetivos distintos, pelos sistemas político e jurídico. Fazemos referência aqui, de um lado, às leis editadas pelo Congresso e às Medidas Provisórias adotadas pelo executivo (sistema político) e às decisões judiciais, não apenas dos tribunais analisados quantitativamente na pesquisa, mas também as proferidas pelo STF, que impactam todo o sistema.

Focalizando especificamente o segundo mecanismo mencionado, nossa pesquisa buscou também compreender o papel desempenhado pelas possibilidades de extinguir a punibilidade no campo penal por meio do pagamento e do parcelamento da dívida. O instituto da extinção da punibilidade, como dissemos, foi um instrumento importante para a conformação da política fiscal, desde a década de 60, com mais ênfase a partir da década de 90. Ganhou maior amplitude a partir de 2000, com as leis sobre parcelamento e especialmente em razão da atividade judicial, que vem estendendo os casos de aplicação desse instituto.

Pensada como um incentivo ao pagamento, o sistema político buscou regular, ao longo dos anos, as condições e o momento processual em que a realização do pagamento poderia resultar em renúncia à persecução penal.

Os Tribunais, especialmente com fundamento no princípio da isonomia, ampliaram progressivamente as hipóteses de extinção da punibilidade inicialmente previstas na legislação. A judicialização da discussão sobre o alcance da extinção da punibilidade torna-se bastante visível com a frequência de decisões sobre esse tema encontradas na pesquisa e, especialmente, pelas tentativas por parte da defesa (autora de 71,7% das decisões que analisamos) de ver a norma legal sobre extinção da punibilidade estendida para casos que, a princípio, não estavam previstos.

A política fiscal foi sendo, assim, construída por decisões do legislativo, do executivo e do judiciário.

O resultado desse processo, chancelado por sucessivas decisões do STF, é a ampliação do reconhecimento da extinção da punibilidade para qualquer tipo de tributo e tendo o pagamento sido efetuado a qualquer tempo até o trânsito em julgado da sentença condenatória.

Não pretendemos tecer qualquer comentário acerca do mérito de tais decisões, mas apenas apontar que há um descompasso entre a atuação do sistema político e do sistema jurídico nesse tema. O sistema político, a princípio, desenhou um sistema de incentivos buscando maior eficiência arrecadatória. De outro lado, a atuação do sistema jurídico imprimiu mudanças substantivas a esse modelo, utilizando, entretanto, outra lógica – a observância do princípio constitucional da isonomia e não necessariamente levando em conta os fins econômico-fiscais da aplicação do instituto. É possível intuir que as modificações daí resultantes não estejam necessariamente em harmonia com a estratégia arrecadatória.

É preciso, portanto, retomar a discussão sobre o desenho da política fiscal brasileira atual. No centro desse debate está a otimização de recursos do Estado brasileiro para gerir a questão da fraude fiscal que pode iniciar-se pela redistribuição de tarefas entre as esferas penal e administrativa-fiscal.

Bibliografia

- AZEVEDO, David Teixeira de. *Breve reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9430/96*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.53, p. 07, abril 1997.
- BARANDIER, Antonio Carlos da Gama. *Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o sistema tributário*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.57, p. 13, ago. 1997.
- CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Lei n. 9430/96 - art. 83*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.54, p. 04, maio 1997.
- ESTELLITA, Heloísa. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei nº 10.684/03*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v. 11, nº 130, p. 2-3, set., 2003.
- _____. *O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários*. Boletim IBCCRIM, São Paulo, v. 14, nº 165, p. 14, ago., 2006.
- FERRARI, Eduardo Reale. *A prejudicialidade e os crimes tributários*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.50, p. 06, jan. 1997.
- GOMES, Luiz Flávio. *Refis e implicações penais e processuais penais*. Disponível em <http://www.ibccrim.com.br>, 25.10.2001.
- _____. BIANCHINI, Alice. *Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários* in *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____. *Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, nº 137, fev., 2007.
- MACHADO, Máira Rocha. *Crimes financeiros nos tribunais brasileiros*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 17, n. 76, pp. 58-78, jan./fev., 2009.
- OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Ainda a propósito da lei n. 9430/96*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.55, p. 03, jun. 1997.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária* in *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2007.
- RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. São Paulo: RT, 2003.
- TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal*.
- _____; PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Suspensão da pretensão punitiva estatal pelo parcelamento* in *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TORON, Alberto Zacharias; TORIHARA, Edson Junji. *Crimes tributários e condição de procedibilidade*. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n. 51, p. 08, fev. 1997.