

# COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE CIDADANIA

## PROJETO DE LEI Nº 3.670, DE 2004 (Apensos os PL nº 1.606, de 2007, e 7.321, de 2010)

Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e revoga o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o art. 83, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**Autor:** Deputado Paulo Rubem Santiago.

**Relator:** Deputado Nelson Trad.

### I - RELATÓRIO

O ilustre Deputado Paulo Rubem Santiago propõe alterar o regime da Lei nº 8.137, de 1990, para transformar os crimes contra a ordem tributária especificados em seu artigo 1º em crimes formais, revogar o inciso I do art. 2º, bem como os arts. 34, da Lei nº 9.249/95, e 83, da Lei nº 9.430/96.

Em sua justificativa, o ilustre Parlamentar constata o crescimento do número de empresas que utilizam práticas ilícitas para se eximirem do pagamento de tributo, aproveitando as falhas da lei e as dificuldades enfrentadas pela fiscalização. A Lei nº 8.137/90 alterou a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, antes prevista na Lei nº 4.729, de 1964, classificando-os em dois grupos: crimes materiais (art. 1º) e crimes formais (art. 2º). Como consequência, a consumação dos crimes do art. 1º passou a exigir o resultado – supressão ou redução de tributo ou contribuição social. Propõe também revogar os dispositivos das Leis nº 9.249/95 e 9.430/96 porque, em seu entender, vêm dificultando a ação punitiva do Estado, nos casos de sonegação de tributos: o primeiro, ao permitir a extinção da

punibilidade pelo pagamento da dívida antes do recebimento da denúncia; o segundo, pela imposição de que se esgote a esfera administrativa como condição de procedibilidade para a ação penal.

A matéria sujeita-se ao poder conclusivo das comissões, de acordo com o disposto no art. 24, II, do Regimento Interno, distribuída à Comissão de Finanças e Tributação (CFT), para exame de adequação financeira e orçamentária e de mérito, e a esta Comissão, para se pronunciar quanto aos temas especificados no art. 32, III, a e e, do Regimento Interno. Em seu parecer, a CFT opinou pela não implicação da matéria com aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública, não cabendo, portanto, pronunciamento sobre adequação orçamentária e financeira. No mérito, manifestou-se pela sua aprovação.

Após o parecer da CFT, foram apensados dois Projetos de Lei, de números 1.606, de 2007, do Deputado João Campos, e 7.321, de 2010, da Deputada Luciana Genro.

O PL nº 1.606/07 propõe alterar os tipos especificados para as condutas do art. 1º da Lei nº 8.137/90, de maneira a tornar punível a *mera conduta*, sem exigir nem a configuração do resultado nem o dolo de supressão de tributo para a consumação do delito. A obtenção do resultado passaria a importar aumento da pena. Além de também propor a revogação dos mesmos dispositivos que hoje autorizam a extinção da punibilidade pelo pagamento espontâneo do débito, prescreve ainda uma figura culposa para a “apropriação indébita tributária”, punindo a conduta de “*deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado de terceiro e que deveria recolher aos cofres públicos*” na modalidade de mera culpa, com pena de detenção, de um a dois anos, e multa. De acordo com o autor, a proposta resulta de contribuição do Comitê Gestor do Sistema Integrado de Combate à Evasão Fiscal do Estado de Goiás.

Já o PL nº 7.321/10 faz uma revisão geral nos dispositivos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, aglutinando condutas com núcleos semelhantes ou próximos, agravando as penas (em ambos os casos e também nos crimes de “apropriação indébita tributária” da Parte Especial do Código Penal), além de criar novos tipos, como o de “*oferecer*” ou “*vender*” programa de processamento de dados relacionado com os crimes em questão. Na estrutura proposta, os crimes tributários são em maioria formais, o que vale

tanto para os crimes hoje materiais, quanto para os de mera conduta. Propõe também inserir na lei que trata dos chamados crimes de “lavagem de dinheiro” o produto da sonegação fiscal.

Submetem-se agora os Projetos a este Colegiado, que, nos termos regimentais, deve-se pronunciar sobre a sua constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa, bem como sobre o mérito. Decorrido o interstício regimental, não se ofereceram emendas.

É o relatório.

## II - VOTO DO RELATOR

Atendidos os requisitos constitucionais formais, eis que se trata de matéria da competência legislativa da União (CF, art. 22, I), cabendo ao Congresso Nacional sobre ela dispor, com sanção do Presidente da República (CF, art. 48). Legítima a iniciativa parlamentar (CF, art. 61), uma vez que não se trata de competência reservada a outro poder. A proposição encontra-se também em conformidade com o ordenamento jurídico-constitucional. No que se refere à técnica legislativa, pode-se afirmar que obedece às normas da Lei Complementar nº 95/98, alterada pela Lei Complementar nº 107/01.

No mérito, é de se observar, *a priori*, que as propostas em tela, com exceção do PL nº 7.321/10, não levam em consideração o disposto no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684, de 2003. Trata-se de hipótese de suspensão da pretensão punitiva e posterior extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária nos casos de participação em programas federais de parcelamento. O pagamento do débito tributário, por esse dispositivo, tem efeito extintivo sobre a pretensão punitiva do Estado em qualquer fase do processo, e mesmo após a sentença.

Embora não pareça ter sido essa a intenção do legislador, e a despeito dos graves efeitos de medidas dessa natureza, que sempre enfraquecem a eficácia da lei tributária, incentivando a postergação do pagamento de tributos por parte de muitos contribuintes, o fato é que a jurisprudência tem ampliado ainda mais o seu alcance, para fazê-lo incidir

sobre todos os delitos contra a ordem tributária. Impõe-se, portanto, adequar os textos das propostas, revogando também o mencionado artigo – o que se propõe fazer por meio do Substitutivo anexo.

O objetivo precípua do Projeto de Lei nº 3.670, de 2004, e de seus apensos é reforçar a eficácia das normas tributárias, por meio da (1) aceleração no trâmite dos processos criminais (eliminando o entrave hoje representado pela necessidade de se comprovar previamente a efetiva ocorrência do resultado – supressão ou redução de tributo, para a consumação do crime); e (2) revogação da faculdade do acusado de se eximir da pena por ato de sua exclusiva vontade – o pagamento da dívida, a qualquer tempo, mesmo depois de recebida a denúncia.

No primeiro caso, transformam-se os crimes tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, e no art. 337-A, do Código Penal, em crimes formais. No segundo, revoga-se o art. 34 da Lei nº 9.249/95 – e outros dispositivos legais esparsos, de conteúdo semelhante.

Como se sabe, nos termos da melhor doutrina os crimes se podem classificar em materiais, formais ou de mera conduta. Crimes materiais, aqueles cuja configuração depende da obtenção do resultado concreto, vale dizer, a alteração do mundo real, pelo agente, em detrimento do valor juridicamente tutelado pela lei penal. Formais os crimes em que, embora se exija o dolo específico – a intenção de obter o resultado –, o tipo legal não condiciona a ocorrência do crime à obtenção desse resultado. Ou seja, o crime se caracteriza simplesmente pela prática da conduta com a finalidade proibida. No dizer de Damásio de Jesus (Direito Penal, vol. 1, 28ª ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 190), o legislador, impaciente, antecipa a concretização do delito para um momento anterior à consumação do resultado, incriminando a própria conduta que o tenha por objetivo. O último caso é o dos chamados crimes de mera conduta, em que a lei penal condena a própria ação, sem maiores considerações a respeito das intenções do agente ou do resultado pretendido.

Entendem a doutrina e a jurisprudência prevaletes que a Lei nº 8.137/90 divide os crimes contra a ordem tributária nessas três categorias: no art. 1º, condutas que causem a “supressão ou redução de tributo ou contribuição social”, ou seja, crimes materiais. No art. 2º, I, conduta com finalidade específica: “eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de

tributo”, sem no entanto condicionar-se à obtenção desse resultado. Finalmente, nos demais dispositivos do art. 2º, condutas penalmente sancionáveis independentemente do dolo do agente (crimes de mera conduta).

O PL nº 3.670/04 pretende alterar o *caput* do art. 1º, para que passe a prescrever que: “constituem crime contra a ordem tributária (...) condutas que visem a suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório”. Entende o autor que essa alteração facilitaria a ação do Estado e, por conseqüência, desestimularia a sonegação. Na mesma linha seguem os apensos: o PL nº 1.606/07, ao propor para o *caput* do mencionado artigo a redação “constitui crime contra a ordem tributária a prática das seguintes condutas”; e o PL nº 7.321/10, ao inserir ao final de cada um dos seus incisos expressões como “a fim de se eximir do pagamento de tributos ou para obter, para si ou para outrem, ...”

Eliminada a necessidade de comprovar o resultado “supressão de tributos” para a configuração do crime – que tem atualmente ensejado o retardamento na tramitação dos processos, por meio de impugnações administrativas nem sempre fundadas – de fato a persecução penal e a perspectiva de uma eventual condenação poderiam ser bastante aceleradas. Tenho, portanto, que as propostas se baseiam em conclusão correta: a de que a celeridade e a efetividade do processo penal é fator de desestímulo à prática criminosa. Para os objetivos de prevenção do crime, conforme têm repetidamente defendido as maiores autoridades no assunto, mecanismos que garantam efetividade das normas existentes se mostram mais eficazes do que o agravamento das penas ou das condições de sua execução: não é tanto a gravidade da pena, mas a sua certeza, que opera como freio à prática do crime.

As propostas partem assim de premissa tecnicamente correta e eticamente inatacável. Nada obstante, sua implementação, com a redação proposta, pode trazer efeitos colaterais inconvenientes, que é preciso analisar com cautela.

No caso do PL nº 3.670/04, por exemplo, aos crimes do art. 1º cominam-se penas mais graves do que aos do art. 2º. No regime vigente, essa diferença se explica porque naqueles se pune uma conduta que efetivamente traz lesão à ordem tributária, enquanto nestes o crime se consoma mesmo que não haja efetiva lesão. A alteração ora proposta, sem a

adaptação das penas cominadas, traria grave incoerência ao sistema, com a atribuição de penas de gravidade distinta a condutas que passam a ter a mesma reprovabilidade.

No que tange à revogação do art. 34 da Lei nº 9.249/95, pretende-se, conforme já afirmado, eliminar a possibilidade de o acusado eximir-se da pena com o pagamento da dívida. Trata-se de uma espécie de *arrependimento posterior*, conforme abalizada doutrina, em que a quitação voluntária do débito fiscal (que equivaleria à reparação do dano), quando efetuada antes do recebimento da denúncia, acarretaria a extinção da punibilidade. Oferecida a denúncia, em tal hipótese, deveria ser rejeitada, nos termos do art. 43, II, do CPP (cfe. o Ministro Sepúlveda Pertence, no voto proferido no HC nº 81.611-Plenário, STF).

O *arrependimento posterior* figura no art. 16 do Código Penal, que estabelece: “*nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços*”. Observa-se, portanto, que a reparação do dano nesse caso não chega a extinguir a punibilidade, mas apenas reduz a pena. Já o dispositivo que se propõe revogar, assim como o de mesmo sentido da Lei nº 10.684/03, extinguem a punibilidade, aplicando, portanto, tratamento distinto a situações aparentemente idênticas.

Historicamente, a regra teve evolução vacilante no direito brasileiro. O art. 14 da Lei nº 8.137/90, em sua redação original, já declarava extinta “*a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo (...) antes do recebimento da denúncia.*” Revogado expressamente pela Lei nº 8.383/91, o dispositivo voltou ao ordenamento jurídico com a Lei nº 9.249/95.

Muito se discute, ainda, a respeito do bem jurídico efetivamente protegido pela legislação penal tributária – a integridade das receitas públicas ou a lealdade e boa-fé nas relações entre o Estado e o contribuinte. Para quem defende a primeira alternativa, a principal finalidade da tipificação dos crimes contra a ordem tributária é coibir condutas que, por meio de ações reprováveis, como a prestação de declarações falsas ou a falsificação de documentos fiscais, reduzam as receitas do Estado. Tese reforçada pelos

artigos em questão, deve-se frisar, uma vez que, se a tutela penal se dirige às receitas públicas, recomposta sua integridade, pelo pagamento do débito, não haveria justa causa para a persecução penal e, portanto, legítima a extinção da punibilidade.

A segunda corrente de pensamento, no entanto, entende que o bem jurídico protegido é – ou deveria ser – a própria legislação tributária, a sua eficácia, o dever de lealdade e boa-fé do contribuinte, a solidariedade social no custeio dos gastos públicos, a isonomia e o princípio da capacidade contributiva. Nesse passo, a extinção da punibilidade com o pagamento desmoralizaria o Poder Judiciário e o Direito Penal, transformando aquele em mero agente arrecadador e este em instrumento de coerção fiscal.

Deve-se considerar ainda que essa faculdade de extinguir a punibilidade com o pagamento tem constituído incentivo à postergação de pagamentos. Em lugar de favorecer a arrecadação, portanto, como às vezes se alega, esses dispositivos a têm na verdade prejudicado.

Forte nessas razões, o Substitutivo acolhe a proposta de se revogarem os artigos em questão (arts. 2º do PL nº 3.670/04; 7º, do PL nº 1.606/07; e 12, do PL nº 7.321/10).

O art. 10 do PL nº 7.321/10 propõe uma nova figura de arrependimento, específica para os crimes tributários, consistente na reparação do dano até o “oferecimento” da denúncia (A redação do Código Penal trata do “recebimento” da denúncia). O “oferecimento” da denúncia, contudo, é ato privativo do Ministério Público, que ocupa no processo penal a posição de parte (pólo ativo). Não parece eticamente razoável (ou conveniente) atribuir a esse ato efeito preclusivo sobre prerrogativa da outra parte, o acusado. Mais correta, portanto, a disposição legal já em vigor (art. 16 do CP), que submete a preclusão ao recebimento da denúncia, que é ato do juiz.

Outro aspecto que merece comentário diz com o início da persecução penal e envolve a revogação (proposta no PL nº 3.670/04) do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996.

A despeito das extensas discussões já travadas sobre o assunto, inclusive no âmbito do STF (ADIn nº 1.571 e HC 81.611, entre outras decisões) vigora ainda acesa controvérsia. De um lado, o entendimento de que

a norma se dirige especificamente à administração fiscal, determinando-lhe representar ao Ministério Público quando, após o trânsito em julgado em sua esfera de competências, constatar a ocorrência dos delitos da Lei nº 8.137/90. Em sentido contrário, a alegação de que o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal condiciona o início da ação penal, porque é nele que se caracteriza a materialidade da conduta. A Corte Suprema pendeu para esse último entendimento, estabelecendo, ainda, a suspensão do prazo prescricional no lapso do trâmite administrativo. Amparados nessa jurisprudência, muitos contribuintes autuados pela fiscalização tributária têm-se valido da crônica demora do processo fiscal para atrasar também a persecução criminal.

Sem aprofundar o mérito do assunto, entendo que a revogação do art. 83 da Lei nº 9.430/96 é consectário lógico da alteração que se pretende promover no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Uma vez transformados em crimes formais os ali tipificados, não há mesmo por que condicionar o início da ação penal ao trânsito em julgado administrativo.

Além desses objetivos – que nos parecem os essenciais sobre a matéria –, os apensos trazem ainda outros dispositivos, os quais no entanto não merecem acolhimento, pelas razões que a seguir se expõem.

A criação da figura culposa da “apropriação indébita tributária” (art. 3º PL nº 1.606/07) carece de razoabilidade. Trata-se, com efeito, de flagrante exagero incriminar a conduta de, sem dolo de sonegar, deixar-se de efetuar o pagamento no prazo. A punição criminal da figura culposa não é compatível com essa modalidade de conduta e representa mesmo uma violação ao princípio da intervenção mínima do direito penal.

Não merece prosperar também a idéia de se “instituir”, como faculdade para o cidadão comum e dever para servidor público, a “provocação” da iniciativa policial ou do Ministério Público nos crimes tributários (art. 5º do PL nº 1.606/07; art. 6º, § 1º, do PL nº 7.321/10). Ambos os casos já estão previstos na legislação em vigor, com efeito: a *notitia criminis* ou a representação facultam-se a qualquer pessoa e o art. 116, VI, da Lei nº 8.112/90, já atribui ao servidor público o dever de levar ao conhecimento da autoridade superior qualquer irregularidade de que tenha ciência em razão do cargo.

Propõe-se também caracterizar como desobediência (art. 330 do Código Penal) o não atendimento de exigências da autoridade fiscal em prazo de até dez dias. Parece-nos mais adequado, contudo, o tratamento dado ao tema pela Lei nº 8.137/90, ao tipificar essa conduta entre os próprios crimes tributários, no inciso V do art. 1º, que inclusive prescreve pena mais grave do que a fixada pelo Código. Com a transformação desses crimes em formais, desnecessária essa nova figura de “desobediência”.

O Substitutivo que ora se submete a esta Comissão reequilibra as penas aplicáveis às condutas do art. 2º, equiparando-as às cominadas pelo art. 1º, inclusive porque muitas das condutas ali especificadas assemelham-se a tipos já previstos no Código Penal como crimes comuns, para os quais se cominam penas semelhantes – tais como, entre outros: falsificação de papéis públicos (Reclusão, 2 a 8 anos e multa - CP, art. 293), falsidade documental (Reclusão 2 a 6 anos e multa - CP, arts. 296, 297 e 298) ou falsidade ideológica (Reclusão, 1 a 5 anos e multa, se o documento é público – CP, art. 299).

Aproveitam-se ainda as sugestões das propostas apenas quanto: (1) ao agravamento das penas, pela obtenção do resultado (supressão ou redução de tributo); e (2) à inclusão da sonegação fiscal entre os crimes antecedentes cujo produto pode caracterizar o crime de “lavagem de dinheiro”.

Nessa ordem de idéias, **voto pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa dos Projetos de Lei nº 3.670, de 2004, 1.606, de 2007, e 7.321, de 2010. No mérito, voto pela sua aprovação, nos termos do Substitutivo anexo.**

Sala da Comissão, em            de            de 2010.

Deputado Nelson Trad  
Relator

## COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE CIDADANIA

### SUBSTITUTIVO AO PROJETO DE LEI Nº 3.670, DE 2004

Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e revoga o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o art. 83, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Os arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passam a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se como § 1º o parágrafo único do art. 1º:

*“Art. 1º Constituem crime contra a ordem tributária as seguintes condutas, em benefício próprio ou de terceiro, que visem a suprimir ou reduzir tributo, inclusive contribuições e quaisquer acessórios, ou a obter restituição, ressarcimento ou compensação em valor superior ao devido:*

*I - omitir total ou parcialmente informação, prestar declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos às autoridades fazendárias, ou empregar qualquer outra fraude;*

*II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo informações sobre rendimentos ou operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, inclusive por meio eletrônico;*

.....  
*V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativos a venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente*

realizadas, ou fornecê-los em desacordo com a legislação.

§ 1º .....

§ 2º A pena será aumentada de um terço até a metade, se do crime resulta supressão ou redução de tributo, inclusive contribuições e quaisquer acessórios, ou restituição, ressarcimento ou compensação em valor superior ao devido. (NR)

Art. 2º .....

.....  
 III - exigir, pagar, solicitar, aceitar promessa de, receber, desviar, apropriar-se de ou subtrair, para si ou para outrem, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de tributos como incentivo fiscal;

.....  
 V – oferecer, vender, 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 - reclusão, de a 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (NR)”

Art. 2º O art. 337-A do Código Penal passa a ter a seguinte redação:

*“Sonegação de contribuição previdenciária*

*Art. 337-A. Constituem crime de sonegação de contribuição previdenciária as seguintes condutas, praticadas, em benefício próprio ou de terceiro, com o objetivo de eximir-se do pagamento de contribuição social previdenciária e qualquer acessório ou de obter restituição, ressarcimento ou compensação em valor superior ao devido:*

.....  
 § 5º A pena será aumentada de um terço até a metade se do crime resulta supressão ou redução de contribuição previdenciária e quaisquer acessórios, ou restituição, ressarcimento ou compensação em valor superior ao devido. (NR)

Art. 3º O art. 168-A do Código Penal passa a ter a seguinte redação:

*“Apropriação indébita previdenciária*

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

.....  
 § 1º *Nas mesmas penas incorre quem, independentemente de eventual apropriação dos valores, deixar de:*

..... (NR)

Art. 4º O art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso IX:

“Art. 1º .....

.....  
 IX – *contra a ordem tributária, inclusive os correlatos contra a Previdência Social;*

.....(NR)”

Art. 5º Ficam revogados:

I - o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - o art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

III - o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV – o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Art. 6º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão, em            de            de 2010.

Deputado Nelson Trad  
 Relator