

COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE CIDADANIA

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.

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 seu 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 legislação e as dificuldades enfrentadas pela fiscalização.

A Lei nº 8.137/90, conforme o autor, alterou a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, antes prevista na Lei nº 4.729, de 1964, classificando-os em dois grupos, no novo regime: crimes materiais (art. 1º) e crimes formais (art. 2º). Como resultado, a caracterização dos crimes constantes do art. 1º passou a exigir o resultado – supressão ou redução de tributo ou contribuição social.

Informa também o autor que os dispositivos das Leis nº 9.249/95 e 9.430/96, que propõe revogar, vêm trazendo dificuldade à 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. Objetiva-se, portanto, com a proposta, desestimular a sonegação fiscal.

A matéria está sujeita ao poder conclusivo das Comissões, de acordo com o disposto no art. 24, II, do Regimento Interno. O Projeto foi distribuído à Comissão de Finanças e Tributação, 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.

Submete-se agora a proposta 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

Conforme determina o Regimento Interno da Câmara dos Deputados, cumpre a esta Comissão pronunciar-se sobre a constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa do Projeto de Lei nº 3.670, de 2004, bem como sobre o seu mérito.

Os requisitos constitucionais formais estão atendidos, eis que se trata de matéria cuja competência legislativa é da União (CF, art. 22, I), cabendo ao Congresso Nacional sobre ela dispor, com sanção do Presidente da República (CF, art. 48). A iniciativa parlamentar é legítima (CF, art. 61), uma vez que não está a matéria entre aquelas cuja competência é reservada a outro poder.

De outra parte, a proposição encontra-se em plena 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 a proposta não leva em consideração o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.964, de 2000, e no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684, de 2003:

Lei nº 9.964, de 2000:

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.

.....

§ 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 acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Lei nº 10.684, de 2003:

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.

.....

§ 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.

Trata-se de novas hipóteses de extinção da punibilidade. No segundo caso, inclusive, não mais se restringindo ao pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia. 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 – que em ambos os casos aprovou lei com finalidade específica e para as hipóteses restritas de adesão aos parcelamentos no âmbito do REFIS e do PAES, para o que se prescrevia prazo certo – o entendimento majoritário da jurisprudência tem ampliado o alcance desses dispositivos para disciplinar todo e qualquer delito contra a ordem tributária.

Impõe-se, portanto, adequar o texto do Projeto, revogando também os mencionados artigos – o que se propõe fazer por meio do Substitutivo anexo.

Os objetivos do Projeto de Lei nº 3.670, de 2004, podem-se dividir basicamente em três, a saber:

a) transformar os crimes contra a ordem tributária classificados como materiais (enumerados no art. 1º da Lei nº 8.137/90) em crimes formais;

b) revogar a faculdade concedida ao indiciado, de obter a extinção da punibilidade por meio do pagamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia (art. 34 da Lei nº 9.249/95);

c) revogar a norma que condiciona a representação fiscal – comunicação ao Ministério Público, pela Administração Fazendária, da ocorrência dos crimes de que ora se trata – ao esgotamento do processo administrativo fiscal respectivo, ou seja, ao trânsito em julgado, na esfera administrativa, da decisão que fixa o *quantum* da dívida tributária.

Passa-se à análise de cada um deles separadamente:

Da transformação dos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90 em crimes formais:

Conforme a melhor doutrina, os crimes se podem classificar em materiais, formais ou de mera conduta.

No primeiro caso, estão aqueles em que se exige a obtenção do resultado concreto para a configuração do delito, vale dizer, a alteração do mundo real, pela ação do homem, em detrimento de um valor juridicamente tutelado pela lei penal.

No segundo caso estão aqueles crimes em que, embora se exija o dolo específico – ou seja, a intenção de obter determinado resultado –, o tipo legal não condiciona a ocorrência do delito à obtenção, pelo agente, desse resultado. Ou seja, o crime se caracteriza simplesmente pela conduta com aquela 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 crime para um momento anterior à consumação do resultado, incriminando a própria conduta que o tenha por objetivo.

No último caso – o dos chamados crimes de mera conduta – encontram-se aqueles em que a lei penal incrimina a própria ação do sujeito ativo, sem maiores considerações a respeito de suas intenções ou do resultado pretendido.

Conforme o entendimento doutrinário e jurisprudencial prevalecente, a Lei nº 8.137/90 dividiu os crimes contra a ordem tributária em categorias: no art. 1º enumerou condutas que causem a “supressão ou redução de tributo ou contribuição social”, ou seja, especificou crimes materiais. Já no art. 2º, I, o legislador alude a uma conduta com finalidade específica: “eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”, sem no entanto condicionar a configuração do crime à obtenção desse resultado. Finalmente, nos demais dispositivos do art. 2º, o legislador especifica condutas que considera penalmente sancionáveis independentemente do dolo do agente.

Essa é a posição que goza de maior aceitação entre os operadores do Direito e juristas que se dedicam ao tema. Existem, é verdade, aqueles que entendem que também os crimes capitulados no art. 2º são crimes materiais (Cf. Cláudio Fonteles, *A constituição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária*, Revista

dos Tribunais, ano 91, vol. 796, fev/2002, pp. 492-7), mas representam corrente minoritária na doutrina e na jurisprudência.

À parte essa polêmica, e até como contribuição para solucioná-la, a proposta ora em discussão pretende substituir o *caput* do art. 1º. Onde a norma ora vigente dispõe: “constitui crime contra a ordem tributária *suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas*”, passaria a prescrever que: “constituem crime contra a ordem tributária (...) condutas *que visem a suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório*”.

Entende o autor que dessa forma estaria facilitada a ação punitiva do Estado e, por consequência, desestimulada a sonegação fiscal.

O raciocínio segue o seguinte encadeamento: (1) nos crimes materiais contra a ordem tributária, é necessário comprovar a obtenção do resultado – supressão ou redução do tributo –, o que não ocorre nos crimes formais; (2) A desnecessidade de comprovar a obtenção do resultado pelo agente é fator de aceleração do processo; (3) essa aceleração do processo – e de uma eventual condenação – opera como desestímulo eficaz à prática do crime.

Com efeito, a necessidade de comprovação do resultado nos crimes materiais contra a ordem tributária – supressão ou redução do tributo – pode ensejar oportunidades de retardamento do processo, uma vez que depende da decisão definitiva do agente tributante a respeito das impugnações eventualmente brandidas, na esfera administrativa, pelo contribuinte indiciado (Cf. jurisprudência do STF: entre outras decisões, a proferida nos autos do HC nº 81.611, Relator Min. Sepúlveda Pertence).

Há mesmo quem defenda que seria necessário aguardar inclusive o resultado de eventual processo judicial a respeito do crédito, antes de se comprovar o resultado – tese que ainda não congrega número de adeptos suficiente para consolidar-se na jurisprudência, contudo.

Voltando ao cerne da proposta, tenho que se baseia em conclusão correta: a de que a celeridade e a efetividade do processo penal é fator de desestímulo à prática criminosa.

Com efeito, para os objetivos de prevenção do crime, conforme têm repetidamente defendido as maiores autoridades sobre o

assunto, no âmbito da doutrina moderna, muito mais eficaz do que o agravamento das penas ou das condições de sua execução é a promoção de mecanismos que garantam a efetividade das normas já em vigor, vale dizer, não é tanto a gravidade da pena, mas a sua certeza, que opera como freio à prática do crime.

O fato de não ser necessário aguardar o fim dos trâmites na esfera da administração tributária, para que seja caracterizada a conduta delituosa, dará ensejo ao início da ação penal em prazo muito mais imediato, o que se há de traduzir em maior efetividade, com esperáveis reflexos positivos sobre a disposição dos agentes econômicos em obedecer aos comandos das normas tributárias.

A aprovação da proposta, portanto, parte de premissa tecnicamente correta, além de eticamente inatacável. Nada obstante, a sua implementação, na forma proposta, pode trazer efeito colateral inconveniente, que é preciso analisar com cautela.

É que aos crimes do art. 1º são cominadas penas bem mais graves do que aos do art. 2º. No regime vigente, essa diferença se explica pelo fato de que naqueles se está apenando uma conduta que efetivamente traz lesão à ordem tributária, reduzindo os haveres públicos, enquanto nestes não é necessário que haja efetiva lesão, para se configurar a prática criminosa.

Ora, a conversão que se pretende, sem alteração das penas cominadas, traria grave incoerência ao sistema legal, com a atribuição de penas de gravidade distinta a condutas de igual ou menor reprovabilidade.

Nessa ordem de idéias, o Projeto de Lei ora sob exame merece aperfeiçoamento. É o que se pretende com o Substitutivo anexo.

A proposta do Substitutivo é a de se promover um agravamento das penas do art. 2º, para equipará-las às cominadas pelo art. 1º. Esse agravamento, embora significativo, mostra-se plenamente justificável, porque se trata de condutas de mesmo potencial ofensivo ao bem jurídico tutelado e que, portanto, merecem reprovação social equivalente. Além disso, também porque são condutas análogas a outras tipificadas em dispositivos do Código Penal como crimes comuns, para as quais se cominam penas semelhantes às do art. 1º – 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).

Com as alterações propostas, portanto, entendo que ganha coerência e organicidade o ordenamento jurídico-penal sobre a matéria.

Da revogação do art. 34 da Lei nº 9.249/95:

Reza o art. 34 da Lei nº 9.249/95:

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.

Trata-se de uma espécie de *arrependimento posterior*, conforme abalizada doutrina, em que a quitação voluntária do débito fiscal, quando efetuada pelo agente antes do recebimento da denúncia, acarreta a extinção da punibilidade. Oferecida a denúncia, em uma 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 está consignado no art. 16 do Código Penal. Estabelece que “*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 não chega a produzir a extinção da punibilidade, mas uma mera redução de pena.

Já o dispositivo que se propõe revogar, assim como os de mesmo sentido das Leis nº 9.964/00 e 10.684/03, estabelecem a extinção da punibilidade nos crimes tributários com o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, 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 a instituía, ao declarar extinta “*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.” Revogada expressamente pela Lei nº 8.383/91, foi reintroduzida pela Lei nº 9.249/95.

Muito se discute, ainda, no âmbito da doutrina, a respeito do bem jurídico efetivamente protegido pela legislação penal tributária – se é 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 definição dos crimes contra a ordem tributária tem como única finalidade coibir possíveis condutas que, por meio de ações reprováveis, como a prestação de declarações falsas ou a falsificação de documentos fiscais, venham a reduzir as receitas do Estado. Tese reforçada pelos dispositivos em questão, deve-se frisar, uma vez que, se o bem jurídico tutelado é unicamente a integridade das receitas, uma vez recomposta essa integridade, não haveria justa causa para a persecução penal e, portanto, seria legítima a extinção da punibilidade.

Já os que se aliam à segunda daquelas correntes de pensamento entendem que o bem jurídico protegido pela lei penal é – ou deveria ser – a própria legislação tributária, a sua eficácia social, 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. Considerar o contrário equivaleria a transformar o Direito Penal em mero instrumento de coerção fiscal, idéia que lhes repugna os sentimentos morais, sobre ser incompatível com os princípios que informam nossa Constituição.

Para aqueles, portanto, parece razoável afastar a punibilidade, se o contribuinte, antes de instaurada a relação processual penal (o que ocorre, como se sabe, com o recebimento da denúncia), vem pagar integralmente a dívida, com todos os seus consectários. Para estes, estaria o Estado, com tal procedimento, conspurcando o Poder Judiciário e o Direito Penal, para transformar um em agente arrecadador de tributos e o outro em instrumento de coerção fiscal.

Observe-se, finalmente, que a interpretação que vem estendendo a aplicação dos dispositivos já mencionado da Lei nº 10.684/2003 a outros débitos tributários, além dos específicos do programa de parcelamento, instaura situação ainda mais grave, uma vez que ali não se condiciona a extinção da punibilidade ao pagamento efetuado antes do termo

inicial da ação penal, o que poderá ensejar o entendimento de que tal benefício é possível em qualquer momento do processo, ou mesmo após a sentença.

A revogação dos mencionados dispositivos, portanto, eliminará o privilégio atualmente concedido ao arrependimento posterior nos crimes contra a ordem tributária, em relação aos crimes comuns, tornando aplicável também a eles a regra geral do art. 16 do Código Penal. Ganha, com isso, a ordem jurídica como um todo, eliminando-se discriminação irrazoável que é causa, hoje, de desmoralização e perda de legitimidade social do Direito.

Da revogação do art. 83 da Lei nº 9.430/96:

A respeito do tema vigora acesa controvérsia, ainda não pacificada a despeito de extensas discussões, inclusive no âmbito do STF (ADIn nº 1571 e HC 81.611, entre outras decisões).

De um lado, o entendimento de que a norma se dirige especificamente à administração fiscal, determinando-lhe a obrigação de representar ao Ministério Público quando, após o trânsito em julgado das impugnações em sua esfera de competências, ficar constatada a ocorrência dos delitos contra a ordem tributária do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

De outro lado, a alegação de que o final do processo administrativo fiscal é condição de procedibilidade para a ação penal baseada nesses crimes, por ser o momento em que fica caracterizada a conduta delitiva de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

A Corte Suprema pendeu para esse último entendimento, estabelecendo, ainda, a suspensão do curso do prazo prescricional dos crimes fiscais, durante o lapso necessário ao trâmite administrativo.

Amparados nessa jurisprudência, muitos contribuintes autuados pela fiscalização tributária têm-se valido da crônica demora na tramitação do processo fiscal, para atrasar também o início de uma possível ação penal pelos crimes de sonegação.

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. Com efeito, uma vez transformados os crimes ali tipificados em crimes formais, não haverá razão de

ordem lógica ou técnica para condicionar o início da ação penal ao trânsito em julgado administrativo.

Isso posto, **voto pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa do Projeto de Lei nº 3.670, de 2004, e, no mérito, pela sua aprovação, nos termos do Substitutivo anexo.**

Sala da Comissão, em de de 2005.

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:

“Art. 1º Constituem crime contra a ordem tributária as seguintes condutas que visem a suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório:

..... (NR)

Art. 2º

.....

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

(NR)”

Art. 2º 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;

1996;

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

2000;

IV – o § 3º do art. 15 da Lei nº 9.964, de 10 de abril de

2003.

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

Art. 3º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão, em de de 2005.

Deputado NELSON TRAD
Relator