

O REFIS INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.964/00 E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS

FABIO MACHADO DE ALMEIDA DELMANTO

- I. **INTRODUÇÃO**
 - II. **A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA**
 - III. **APLICAÇÃO DO ART. 15**
 - IV. **DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE**
 - V. **DA SUSPENSÃO DO CURSO PRESCRICIONAL**
 - VI. **DA NÃO REVOGAÇÃO DO ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95**
- NOTAS**

I. INTRODUÇÃO - [voltar ao índice](#)

Com a edição da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 — regulamentada pelo Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000 (DOU 25.04.00)(2) — foi instituído o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, que tem por objetivo "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 - INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos" (art. 1º).

Diz, ainda, o art. 2º da lei que a pessoa jurídica que ingressar no REFIS "fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º".

A opção pelo programa só pôde ser formalizada até o último dia útil do mês de abril de 2000 (art. 2º, §1º, da lei; art. 4º do decreto). Trata-se de lei temporária, cuja vigência expirou-se no último dia 28 de abril.

Antes de adentrarmos ao campo do Direito Penal, cabe ressaltar aqui que, como todo programa de consolidação e parcelamento de dívidas fiscais,

se por um lado existem benefícios para a empresa que optar pelo programa, por outro, os malefícios também existem, tornando a proposta governamental pouco atraente.

No caso da lei em estudo, o que basicamente se oferece — além da suspensão da pretensão punitiva do

crime (art. 15, caput, da lei) — é a redução da multa (art. 2º, §9º da lei; art. 5º, §§ 9º e 10º do decreto) e a cobrança de uma menor taxa de juros (art. 2º, §4º, I da lei; art. 6º, I do decreto). Ocorre, contudo, que as exigências ou condições para ingresso no REFIS são assustadoras, algumas delas inclusive de legalidade e constitucionalidade duvidosas. Assim é que, segundo o art. 3º da lei (art. 8º do decreto), a opção pelo REFIS sujeita a pessoa jurídica a: I) confissão irretratável e irrevogável da totalidade dos débitos incluídos no Programa; II) autorização, no ato da opção, de acesso irrestrito, pela SRF, às informações relativas à sua movimentação financeira ocorrida durante o período em que a optante estiver submetida ao Programa; III) acompanhamento fiscal específico, com fornecimento periódico, em meio magnético, de dados, inclusive os indiciários de receitas; IV) aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas; V) cumprimento regular das obrigações para com o FGTS e o ITR; VI) pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem assim dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000, inclusive os impostos de competência estadual e municipal devidos pelos optantes do SIMPLES. Além dessas exigências, a homologação da opção pelo REFIS implicará em outros gravames para o contribuinte (cf. arts. 10 e 11 do decreto).

Diante dessa enorme lista de exigências, tornando o programa pouco aceito, o legislador criou, nos arts. 12 e 13 da lei, uma alternativa para as empresas que desejassem parcelar seus débitos, mas que não quisessem se sujeitar ao REFIS. Em linhas gerais, ambos os artigos oferecem o parcelamento de débitos tributários (art. 12 da lei; art. 19 do decreto) e não tributários (art. 13 da lei; art. 21 do decreto) em até sessenta parcelas mensais, iguais e sucessivas, desde que observadas, em ambos os casos, todas as demais regras aplicáveis ao Programa.

II. A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA - [voltar ao índice](#)

Seguindo os moldes da Medida Provisória nº 1571/87 — cujos atos com base nela praticados foram "convalidados" pelo art. 12 da Lei nº 9.369/98 — que, em seu art. 7º, §7, previu a suspensão do crime previsto no art. 95, d, da Lei nº 8.212/91 enquanto se mantivessem adimplentes os beneficiários do parcelamento, a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, em seu art. 15, caput, dispôs:

"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".

Cabe consignar que, afora a mencionada medida provisória, a suspensão

Além da suspensão da "pretensão punitiva", estabeleceu o legislador que "a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva" (art. 15, §1º). Não obstante a previsão legal, como veremos adiante, referido dispositivo não poderá ter aplicação, por estar eivado de inconstitucionalidade.

E o §2º deste art. 15 estendeu a referida suspensão da pretensão punitiva e "da prescrição": 1) aos programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotarem, no que couber, as normas estabelecidas na Lei nº 9.964/00; e 2) aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13 da mesma lei.

Por último, o §3º do mesmo art. 15 criou nova causa extintiva da punibilidade dos crimes referidos neste art. 15 (Lei nº 8.137/90, arts. 1º e 2º e Lei nº 8.212/91, art. 95), dispondo:

da pretensão punitiva era estranha ao nosso ordenamento jurídico. Tal suspensão não se confunde com a suspensão do curso da ação penal em razão das chamadas questões prejudiciais (arts. 93 e 94 do Código de Processo Penal) nem com a suspensão do processo principal no julgamento de incidente de suspeição (art. 102). Também não se confunde com a suspensão do processo e da prescrição em razão da revelia (art. 366), nem com a suspensão condicional da pena (art. 77) e muito menos com a suspensão condicional do processo (art. 89 da Lei nº 9.099/95).

No caso da lei em apreço, o que se suspende é a pretensão punitiva estatal. Ou seja, a ação penal não poderá ter início enquanto referida suspensão estiver em vigor. Neste caso, cremos haver falta de condição genérica da ação ou ainda de condição específica de procedibilidade. É de se lembrar que a referida suspensão da pretensão punitiva só poderá ocorrer se a inclusão no REFIS ou a opção pelos parcelamentos dos arts. 12 e 13 se der antes do recebimento da denúncia criminal (art. 15, caput e §2º, II).

III. APLICAÇÃO DO ART. 15 - [voltar ao índice](#)

A primeira questão que surge é saber se a suspensão da punibilidade prevista no art. 15 somente se aplica às empresas (ou seja, às pessoas físicas a ela relacionadas) que estiverem incluídas no REFIS ou que tenham optado pelo parcelamento "alternativo" previsto nos arts. 12 e 13, ou se referido dispositivo deve ser aplicado indistintamente a todos os agentes dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e do art. 95 da Lei nº 8.212/90?

Cremos que só se aplica aos casos das pessoas jurídicas que optaram pelo REFIS (art. 15, caput) ou pelos parcelamentos dos arts. 12 e 13 (art. 15, §2º, II), observadas, nesses casos, todas as regras aplicáveis ao programa. A lei é muito clara a respeito, não havendo como estender sua aplicação aos demais casos de parcelamento elaborados fora desse Programa de Recuperação Fiscal.

IV. DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE- [voltar ao índice](#)

O §3º do art. 15 veio a dizer o óbvio, ou seja, que efetuado o pagamento integral dos débitos que tiverem sido objeto de parcelamento antes do recebimento da denúncia, extinta estará a punibilidade. Desnecessário tal dispositivo posto que, estando a punibilidade já suspensa com o parcelamento, o seu pagamento integral só poderia mesmo levar à extinção da punibilidade.

Naturalmente, quis o legislador referir-se ao pagamento integral decorrente do pagamento de todas as

V. DA SUSPENSÃO DO CURSO PRESCRICIONAL- [voltar ao índice](#)

Questão mais delicada é a previsão, no §1º do mesmo art. 15, de que "a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão".

Trata-se, à evidência, de dispositivo de Direito Penal que é mais prejudicial ao agente. Por isso, segundo o princípio da irretroatividade da lei penal mais severa, previsto tanto na Constituição Federal (art. 5º, inc. XL) quanto no Código Penal (art. 2º), tal dispositivo não pode ser aplicado aos crimes cometidos anteriormente à sua vigência.

Ora, tendo em vista que o REFIS só abrange os tributos com vencimento até 29 de fevereiro de 2000 (art. 1º) e que a lei que o instituiu (Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000) entrou em vigor na data de sua publicação, em 11 de abril, os crimes cometidos anteriormente a esta última data não podem ter seu prazo prescricional suspenso. Ocorre que todos os crimes abrangidos pela lei são anteriores à data de sua publicação, pois se referem a tributos com vencimento até 29 de fevereiro. A nosso ver, portanto, não tem aplicação a suspensão da prescrição prevista no §1º do art. 15, tratando-se de dispositivo inconstitucional.

Poder-se-ia argumentar: mas a opção pelo REFIS foi uma faculdade conferida pela lei ao contribuinte, e, assim, ao ingressar no programa ele

"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".

Antes de mais nada, é importante lembrar que a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, teve vigência temporária. Como dissemos, a opção pelo REFIS, ou pelo parcelamento alternativo (fora do REFIS), só pôde ser formalizada até o último dia útil do mês de abril do ano 2000 (art. 2º, §1º da lei; art. 4º do decreto), momento em que referida lei perdeu sua vigência. Não obstante, como ocorre também com as leis excepcionais, a lei temporária é ultra-ativa, ou seja, continua a ser aplicada aos fatos ocorridos durante sua vigência (art. 3º do Código de Processo Penal).

Como veremos, para os demais casos de parcelamento, resta, ainda, a aplicação da extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Com relação aos antigos acordos de parcelamento, disse o legislador que "a opção pelo REFIS exclui qualquer outra forma de parcelamento de débitos de tributos e contribuições referidos no art. 1º" (art. 3º, §1º da lei), inclusive dos com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000 (art. 5º, §11 do decreto). Assim, caso a pessoa jurídica optante pelo REFIS tenha outros parcelamentos em andamento (desde que referentes aos débitos mencionados no art. 1º, caput), a sua opção pelo REFIS implicará na exclusão dos antigos acordos de parcelamento, operando-se a consolidação de todos os débitos no novo acordo de parcelamento.

parcelas objeto do parcelamento. Trata-se, a nosso ver, de nova causa de extinção da punibilidade dos crimes tributários. Isto porque tal dispositivo não se confunde com o art. 34 da Lei nº 9.249/95, que prevê como causa extintiva da punibilidade a "promoção de pagamento", que, a nosso ver, se configura com o simples acordo de parcelamento realizado entre o Fisco e o contribuinte, independentemente do pagamento integral do débito (cf., a respeito, nosso artigo "O Parcelamento do Débito Tributário e a Extinção da Punibilidade", in Boletim IBCCRIM nº 55 - Junho 97, pp. 8-9).

dívidas fiscais, que o contribuinte-cidadão abra mão de garantias constitucionais. Trata-se de atitude, no mínimo, imoral por parte do legislador, que nos faz lembrar os chamados "contratos leoninos". É como exigir que o acusado de crime se recolha à prisão para poder exercer o duplo grau de jurisdição, ou que o devedor deposite o valor em juízo para poder exercer aquele mesmo direito.

A exemplo da suspensão da prescrição (art. 15, §1º), o legislador exagerou nas exigências dos incisos II, III e VI do art. 3º (vide art. 8º do decreto). Cremos que tais exigências não poderiam obstar o contribuinte de ingressar no REFIS nem podem, agora, excluí-lo do programa, caso deixe de cumpri-las.

Como já dito, feito o parcelamento pelo REFIS ou o parcelamento "alternativo" previsto nos arts. 12 e 13, estará suspensa a pretensão punitiva do Estado (art. 15, caput), não podendo ser iniciada ação penal contra o contribuinte.

Sob pena de inadmissível violação de dispositivo constitucional (art. 5º, XL), não poderá ocorrer, como dissemos, a suspensão do curso do prazo prescricional prevista no citado art. 15, §1º.

Para a empresa que tiver optado pelo REFIS ou pelo parcelamento

teve de aceitar ou de se submeter as inúmeras condições legais, dentre as quais está, ao lado da suspensão da pretensão punitiva, a suspensão também do curso do prazo prescricional.

Tal argumento não procede. Não pode uma lei violar a Magna Carta, mesmo que o contribuinte concorde com isso. Não pode uma lei exigir, como condição para ingressar em programa de consolidação e parcelamento de

"alternativo", o pagamento de todas as parcelas levará à extinção da punibilidade (art. 15, §3º). Caso ocorra, antes disso, o decurso do prazo prescricional — que, como visto, não foi suspenso —, a punibilidade estará também extinta, nos termos do art. 107, IV do Código Penal.

VI. DA NÃO REVOGAÇÃO DO ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95 - [voltar ao índice](#)

Outra questão que surge diz respeito a eventual revogação (parcial ou total) do art. 34 da Lei nº 9.249/95, que reza:

"Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia".

Como já dissemos, o art. 15 da lei em questão (suspensão da pretensão punitiva) só se aplica às empresas que tiverem optado pelo REFIS ou pelo parcelamento "alternativo" previsto nos arts. 12 e 13. A lei é muito clara a respeito, não havendo como aplicar referida suspensão às pessoas que não tiverem aderido ao REFIS ou ao mencionado parcelamento "alternativo".

Sendo, portanto, a Lei nº 9.964/00 uma lei "específica" (destinada somente às pessoas jurídicas que tiverem optado pelo REFIS) e de vigência temporária (a opção só pôde ocorrer até o último dia do mês de abril), cremos que o supratranscrito art. 34 não restou tacitamente revogado, nem mesmo parcialmente.

Com efeito, dispõe o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil:

"Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

Ora, com a edição da Lei nº 9.964/00, nenhuma das hipóteses acima ocorreu: não houve revogação expressa do art. 34 da Lei nº 9.249/95, o novo art. 15 não é incompatível com o art. 34 e não regula inteiramente a matéria de que trata este dispositivo. Não há que se falar, portanto, em revogação. Pelo contrário! O art. 34, além de mais abrangente, encontra-se em pleno vigor.

Como dissemos, a nova lei, a par de ter vigência temporária, é específica para o REFIS. Somente poderão valer-se do art. 15 da lei em questão as pessoas jurídicas (ou seja, as pessoas físicas por elas responsáveis) que tiverem optado pelo programa até o último dia 28 de abril.

Poder-se-ia argumentar: a aplicação exclusiva do art. 15 da Lei nº 9.964/00 (suspensão da pretensão punitiva dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e do art. 95 da Lei nº 8.212/91) às empresas que optarem pelo REFIS ou pelo parcelamento "alternativo" não implicaria num tratamento desigual a situações juridicamente idênticas? Ou seja, para o autor de crime, cuja empresa tenha optado pelo REFIS ou pelo parcelamento "alternativo", valerá o art. 15, mas, ao contrário, para o autor do mesmo crime — cuja empresa não tiver optado pelo programa — não terá aplicação a suspensão daquele art. 15? Não se estaria violando o princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CR/88)?

Apesar de se tratar de questão difícil de ser solucionada, pensamos que a Lei nº 9.964/00 é lei temporária e de aplicação específica para o REFIS, não podendo ser aplicada fora desse Programa de Recuperação Fiscal.

Para os demais agentes dos crimes previstos nas Leis nºs. 8.137/90 e 8.212/91, bem como a todos os outros crimes de natureza fiscal, a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95 continua perfeitamente cabível, abrangendo, a nosso ver, o simples acordo de parcelamento, independentemente do pagamento integral da dívida fiscal (cf., a respeito, "O Parcelamento do Débito Tributário e a Extinção da Punibilidade", art. cit.).

NOTAS - [voltar ao índice](#)

1. Este artigo contou com a colaboração do ilustre advogado tributarista dr. Marcelo Uchôa da Veiga Filho. - [voltar ao texto](#)
2. Vide "Instruções Normativas SRF" nºs. 043, 044 e 045. - [voltar ao texto](#)

O autor é advogado em São Paulo, membro da Diretoria Adjunta da RBCCRIM e colaborador do Boletim IBCCRIM.

Artigo publicado no *Boletim IBCCRIM*, v.8, n.91, p. 8-10, junho 2000.

Delmanto Advocacia Criminal

Rua Bento de Andrade, 549 – Jd. Paulista – São Paulo – SP
 Telefone e fax (11) 3887-6251 (11) 3051-2902 (11) 3051-6382
 e-mail: delmanto@delmanto.com – site: www.delmanto.com