



11º CONGRESSO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO

TRANSFORMANDO A SOCIEDADE NO ANO 2.000

TESE: SONEGAÇÃO FISCAL - MORATÓRIA - PARCELAMENTO DE DÉBITO - EVASÃO FISCAL MEDIANTE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - ILEGALIDADE - ARTIGO 154, PARÁGRAFO ÚNICO - CTN

SUB-TEMA: Atuação do MP na esfera criminal - novas tendências

ANTÔNIO SÉRGIO TONET

Promotor de Justiça-B.Hte.

Minas Gerais

As necessárias transformações sociais passam por uma mudança cultural da sociedade com relação à figura da sonegação fiscal. Tradicionalmente as normas tributárias, especialmente as penais-tributárias, que criminalizam condutas e estabelecem sanções, são vistas com reservas pela sociedade, ditas de rejeição social. Mas, sabendo que o Estado depende da arrecadação para cumprir suas finalidades, compete ao Ministério Público, na qualidade de guardião de seus valores mais caros, adotar uma postura que contribua para mudança dessa cultura, passando a sonegação de tributos a ser encarada sob um prisma mais consentâneo com sua gravidade e deletérias consequências.

A possibilidade de um sonegador ser realmente fiscalizado e autuado é muito pequena. A manifesta desproporção entre o número de contribuintes-sonegadores e o aparato fiscalizatório funciona como um verdadeiro incentivo à



sonegação. Por outro lado, a concessão de benefícios diversos, tais como: extinção da punibilidade com o pagamento do total sonegado até o recebimento da denúncia, anistia, remissão e moratória, dentre tantos outros, também serve para fomentar ainda mais a atividade fraudulenta de certos contribuintes.

O risco-benefício corre em favor do sonegador. Na prática, sonega-se até que o fisco autue a empresa. Materializada a infração penal, o empresário ainda pode se valer do pagamento do tributo sonegado para não ser processado criminalmente ou, como vem ocorrendo em todos os estados, obter o parcelamento da dívida em vários anos, livrando-se também da ação penal, podendo então voltar a fraudar o fisco num círculo viciado e vicioso que definitivamente não interessa à sociedade.

Neste trabalho, deter-nos-emos à ilegalidade da concessão de parcelamento de dívida em face de autuações fiscais que portem no seu bojo conduta fraudulenta do contribuinte.

Colhe-se na melhor doutrina que o parcelamento da dívida fiscal consubstancia uma espécie de moratória.

Yoshiaki Ichihara, acentua que a moratória “Poderá ser concedida em caráter geral e em caráter individual. Em *caráter individual*, por exemplo, a **moratória mais conhecida é a do parcelamento de débitos fiscais**. No parcelamento, o sujeito passivo, por meio de confissão de dívida, pede o parcelamento dos débitos para vencimento no futuro.” (Yoshiaki Ichihara, DIREITO TRIBUTÁRIO, Editora Atlas, 3ª edição, 1.989, pg. 141).

O saudoso tributarista Fábio Fanucchi, após discorrer sobre o conceito de moratória e suas modalidades, acentua que o “parcelamento é o exemplo mais típico” de moratória individual, aquela que só é outorgada mediante solicitação específica do interessado, “diretamente junto à autoridade administrativa competente



para concedê-la em caráter individual” (Fábio Fanucchi, Editora Resenha Tributária, 1.980, 4ª edição, pg. 309).

Fixada a premissa de que o parcelamento de dívida é uma espécie de moratória, força convir que, toda vez que o interessado requerer o parcelamento de seu débito fiscal, a autoridade fiscal deverá se ater aos princípios retores do instituto da moratória encontrados no Código Tributário Nacional para deferir-lo.

Com efeito, estabelece o § único do artigo 154 do CTN:

“Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele.” (grifamos).

Acentua o parágrafo único do artigo 154 do CTN que a moratória, seja em caráter geral ou individual, não poderá ser deferida quando o débito tiver origem em autuação fiscal encetada em face de conduta dolosa que consubstancie fraude ou simulação do interessado contra o erário público.

A propósito, o emérito tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, em sua consagrada obra “Compêndio de Direito Tributário”, publicada pela editora Forense, 2ª edição, 1.994, volume II, pg. 412, leciona que:

“a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele (art. 154, parágrafo único). Nestes casos, a moratória não gera o direito



adquirido. Arguindo-se contra o devedor procedimento doloso ou fraudulento, ou de simulação, não poderá haver moratória para o mesmo."

No mesmo sentido, confira as lições de Celso Ribeiro Bastos em sua obra "Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 1.992, 2ª edição, pg.216.

Resulta claro que o parcelamento de débito só é admissível quando não haja conduta fraudulenta do contribuinte. Assim, todas as hipóteses definidas no artigo 1º da Lei 8.137/90 não comportam a moratória. A título de exemplo, quando o contribuinte for autuado porque deixou de emitir nota fiscal, escriturou créditos insertos em notas fiscais falsas, promoveu calçamento de notas ou forjou guias de arrecadação, dentre outras condutas, não poderá obter o parcelamento do débito.

Não impressiona o argumento de que o Estado precisa arrecadar e o parcelamento é o melhor caminho. Primeiro, porque, como vimos, essa prática na realidade incrementa ainda mais a sonegação; segundo, porque a lei o proíbe, competindo ao Ministério Público fazer prevalecer o seu comando normativo.

A moratória concedida nessas condições é passível de revogação pela própria autoridade administrativa-fiscal. O publicista Aliomar Baleeiro assevera, com a autoridade que o notabilizou como um dos maiores jurista pátrio, que:

"Embora seja **direito subjetivo** do sujeito passivo o de obter moratória **se reúne os requisitos** e aceita as condições da lei, essa mercê **pode ser revogada** se, posteriormente, a autoridade apura **erro de fato na verificação de tais requisitos** ou se não houve cumprimento das condições, como, p. ex., o pagamento pontual das prestações ou a efetivação da garantia no prazo acaso concedido, ou ainda a frustração dessa garantia. Se, p. ex., deu fiador e este se tornou insolvente, sem que o sujeito passivo o substituísse." (Aliomar Baleeiro,



DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Editora Forense, 1.983, pg. 537).

Ora, tendo havido conduta fraudulenta do beneficiado contra o fisco, é evidente que a moratória concedida nessas condições somente pode ser debitada a erro de fato na mensuração dos requisitos quando do deferimento do benefício, distorção que pode ser corrigida através da revogação do benefício, nos termos do artigo 155 do CTN.

A rigor, interpretando-se literalmente o parágrafo único do artigo 154 do CTN, que acentua que a moratória não aproveita aos casos de "dolo", fraude ou simulação, a vedação de parcelamento de débito fiscal deveria ser estendida à totalidade de crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90, já que todos são punidos a título de dolo, não cogitando a lei de crime culposos.

Contudo, pensamos de modo diferente. Nos casos em que, não obstante a incidência de conduta dolosa, o crime venha a se consumar sem fraude ou simulação, hipótese incompatível com todos incisos do artigo 1º e com quase todos os do artigo 2º da Lei 8.137/90, a moratória em caráter individual é perfeitamente admissível.

Assim, na hipótese específica do artigo 2º, inciso II, da Lei em comento, cujo comando explicita que constitui crime contra a ordem tributária "*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*", cremos que, na medida em que o contribuinte, escriturando sem omissões todas operações tributáveis e declarando-se devedor de importâncias exatas, nada escondendo do fisco, não pratica atos consubstanciadores em fraude ou simulação, razão pela qual pode obter moratória. É o chamado **omisso de recolhimento** ou simplesmente **inadimplente**.



Alguns juristas eméritos negam, inclusive, a tipicidade da conduta do omissor de recolhimento, postura com a qual não concordamos. Aristides Junqueira Alvarenga em artigo intitulado "CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA", publicado pela Editora Revista dos Tribunais em co-edição com o Centro de Extensão Universitária, obra denominada "PESQUISAS TRIBUTÁRIAS - Nova Série - 1", asseverou que:

"Ora, se o contribuinte confessou a dívida, mediante oportuno e regular declaração, autorizada fica a presunção de que sua omissão em recolher o ICMS é conduta despida de dolo, ou seja, de intenção de se apropriar do que é devido à Administração Pública, havendo mera irregularidade administrativa-tributária, sem a incidência do tipo penal em questão" (autor e obra citados, pg. 58).

É certo que o posicionamento acima não é unânime na doutrina, mas não menos correto dizer que existe uma concepção mais favorável ao infrator do inciso II, do artigo 2º, da Lei 8.137/90, chegando Antônio Corrêa a dizer que "A falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo" (Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Saraiva, 1.994, pg.25).

Outro aspecto que merece ser ressaltado diz respeito à conduta da autoridade fiscal que, mesmo diante de expressa proibição (parágrafo único, art. 154, CTN), insiste em conceder o benefício fiscal do parcelamento do débito. É que essa conduta *in thesi* constitui ato de improbidade administrativa definido pela Lei 8.429/92.

Com efeito, estabelece o inciso VII, do artigo 10 da Lei 8.429/92 que constitui ato de improbidade administrativa:

"Art. 10. 'omissis'



VII. conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;"

Sobre o dispositivo em questão, o doutrinador Marcelo Figueiredo, fez as seguintes observações:

"O ponto importante, segundo cremos, é ressaltar que a autoridade administrativa, ou agente público, para utilizarmos da expressão legal, deve unicamente verificar se os *requisitos* para concessão desse ou daquele 'benefício' legal estão presentes. Temos no ponto a discricionariedade, que possibilita, quando inadequadamente aplicada, converter-se em arbítrio, ou, se não, dá margem a expedientes que a lei procura evitar e punir. A regra é salutar, porquanto, normalmente, a lei que concede "benefícios fiscais" é vinculada a algum projeto mais amplo, desdobrado em fases, remetendo ao agente sua fiscalização e liberação em parcelas ou vantagens fiscais. Eis a oportunidade de abusos que a lei procura evitar. As observações também são válidas em relação a "benefícios administrativos" - aqui, supomos, atos executórios da vontade legal" (Marcelo Figueiredo, Probidade Administrativa, Comentários à Lei 8.429/92 e legislação complementar, Editora Malheiros, 1.995, pg.56).

O Ministério Público deverá orientar as autoridades fiscais no sentido de que se abstenham de conceder moratórias, principalmente em relação a autos de infração que portem crimes definidos no artigo 1º da lei 8.137/90, postulando, ainda, administrativamente, de forma genérica, a revogação desses benefícios com base no artigo 155 do CTN, alertando-as, inclusive, com relação ao aspecto da improbidade administrativa.



Caso não obtenha administrativamente uma mudança de postura das autoridades fiscais quanto à concessão de moratória a contribuintes que não preencham os requisitos legais deverá, então, instaurar o competente inquérito civil público para apuração de responsabilidades.

CONCLUSÕES

1. O parcelamento de débito fiscal constitui espécie de moratória individual.
2. O fisco não pode conceder parcelamento de débito fiscal nos casos em que houver a incidência de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo da obrigação tributária contra o Erário Público (parágrafo único, art. 154, CTN).
3. A incidência do crime previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei 8.137/90, hipótese que contempla o contribuinte omissor de recolhimento de imposto indireto ou simplesmente inadimplente, não constitui obstáculo à concessão de moratória na medida em que não se vislumbra em sua prática fraude ou simulação contra o fisco.
4. O Ministério Público deve fiscalizar a concessão de moratória para coibir, principalmente, o benefício em favor de infrator do artigo 1º da Lei 8.137/90, cujos crimes são praticados com manifesta fraude contra a ordem tributária.
5. Compete ao Ministério Público instaurar inquérito civil público para apurar responsabilidades de autoridades fiscais oriundas da prática de ato de improbidade administrativa em decorrência da ilegal concessão de benefícios fiscais.

BIBLIOGRAFIA



BIBLIOGRAFIA

- 1-) Alvarenga, Aristides Junqueira, Pesquisas Tributárias - Nova Série - 1, Crimes Contra a Ordem Tributária, Co-edição Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1.995;
- 2-) Bastos, Celso Ribeiro, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2ª edição, 1.992;
- 3-) Baleeiro, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 10ª Edição, 1983;
- 4-) Corrêa, Antônio, Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Saraiva, 1.995;
- 5-) Fanucchi, Fábio, Curso de Direito Tributário, Resenha Tributária, 4ª Edição, 1.980;
- 6-) Figueiredo, Marcelo, Proibição Administrativa, Comentários à Lei 8.429/92, Malheiros, 1.995;
- 7-) Moraes, Bernardo Ribeiro de, Compêndio de Direito Tributário, Forense, II Vol., 2ª edição, 1.994;
- 8-) Yoshioka Ichihara, Direito Tributário, Atlas, 3ª Edição, 1.989;