

O PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

FABIO GUIMARÃES BENSOUSSAN

Procurador da Fazenda Nacional em Minas Gerais

É clássica a lição do Professor ANÍBAL BRUNO: a prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada abstratamente pela norma penal. No entanto, pode ocorrer que, após a realização de tal fato, surjam causas que, ao entender do legislador, impeçam o exercício desta mesma sanção¹. O Código Penal as disciplina em seu art. 107.

Porém, como é sabido por todos, referida norma não esgota a matéria, não contém um rol exaustivo das hipóteses de renúncia do direito de punir do Estado. Além de normas contidas no próprio Código, como por exemplo o ressarcimento do dano no peculato culposos (art. 312, parágrafo 3º.), há ainda leis extravagantes contendo outras hipóteses.

Neste sentido, o art. 34 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe que: "*Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 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*".

Assim, criou o legislador uma causa especial de extinção da punibilidade, aplicável a determinada categoria de delitos (crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo), consistente no arrependimento posterior, previsto no art. 16 do Código Penal, como causa de diminuição de pena para os demais crimes². A hipótese do art. 34 da Lei 9.249/95 soma-se àquela do peculato culposos, em que a reparação do dano precedente à sentença irreversível extingue a punibilidade (art. 312, parágrafo 3º., 1ª. parte, do CP)³.

A decisão política do legislador não é isenta de crítica, criando um claro privilégio. Há quem defenda, inclusive, a inconstitucionalidade da referida norma, por violar o princípio da igualdade, pois eventuais autores de outras

¹ BRUNO. *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*, p. 1.591

² EISELE. *Crimes contra a ordem tributária*, p. 94.

³ NABARRETE NETO. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*, p. 178.

modalidades criminosas, em especial os crimes contra o patrimônio, ainda que ressarçam o dano causado pela conduta, não têm extintas suas punibilidades⁴.

Os maiores nomes do Direito Penal pátrio sempre criticaram a incorporação, por nosso ordenamento jurídico, da causa de extinção de punibilidade em análise, entendendo tratar-se de verdadeiro instrumento de impunidade. Neste sentido, FRAGOSO, MANOEL PEDRO PIMENTEL, entre outros⁵.

O presente trabalho não tecerá maiores considerações acerca da opção política tomada por ocasião da elaboração da referida norma, mas sim de um aspecto que vem causando celeuma entre os estudiosos e aplicadores do Direito.

Trata-se da aplicabilidade, ou não, do artigo supra-mencionado nas hipóteses de parcelamento de débito tributário. Com efeito, é importante salientar algumas decisões das mais Altas Cortes do País acerca do tema:

“Se os pacientes assinaram contrato de parcelamento dos débitos (...) compreende-se que, para efeito penal, promoveram o pagamento, inexistindo justa causa para a ação”. (STJ, 5ª. Turma, HC 2.538/94-RS, rel. Min. Jesus Costa Lima)

“... entendemos que o parcelamento do débito, com a prova do regular pagamento das primeiras parcelas equivale à real promoção do pagamento, porque o próprio art. 14 (nota nossa: da Lei 8.137/90) não distingue se o promover é integral, ou parcelado, bastante, pois, tenha-se o ato concreto de pagar, e o parcelamento isto traduz, ainda que fracionado’ (parecer do Dr. Cláudio Fontelles, lançado no proc. PGR 609/92-18, aprovado pelo Exmo. Sr. Procurador-Geral da República) ...” (STF - rel. Min. Carlos Velloso - DJU 3.11.1994) apud sentença proferida pelo Juiz Roberto Santoro Facchini, da 2ª. Vara Federal Criminal em São Paulo, em 01.08.1996).

Os Tribunais Regionais Federais, por seu turno, vem adotando entendimento semelhante ao acima exposto, ressaltando-se o seguinte acórdão:

⁴ EISELE. *Crimes contra a ordem tributária*, p.95.

⁵ Cf, por todos: CONRADO. O pagamento como causa da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, p. 91.

“Processo Penal. Delito Contra a Ordem Tributária. Lei 8.137/90. Parcelamento do Débito antes do Recebimento da Denúncia. Extinção da Punibilidade. Lei 9.249/95. Devedor Inadimplente com Parcelamento. Impossibilidade de Reprovação Penal.

1. Verificado que o contribuinte efetuou o parcelamento da dívida com os cofres públicos antes do recebimento da peça acusatória, correta está a declaração de extinção de punibilidade por aplicação do art. 34 da Lei 9.249/95, pois, para efeitos penais, há correspondência com o pagamento integral do débito.

2. Eventual inadimplência do acordo de parcelamento firmado não é passível de reprovação penal, pois a controvérsia ensejará solução em juízo apropriado, com sanções peculiares previstas, mas não mais na esfera criminal”. (TRF da 4ª. Região, 1ª. Turma, HC 98.04.05264-4/RS, rel. Juiz Otávio Roberto Pamplona, DJU 13.05.1998).

Por outro lado, já decidiu a Suprema Corte (RTJ 124/528) que o pagamento deve ser integral, para provocar a extinção da punibilidade.

Neste sentido, corretamente:

“A ocorrência de fato imputado ao indiciado se deu quando estava em vigor o art. 14 da Lei 8.137/90. Interpretação deste dispositivo legal. Se o art. 14 da Lei 8.137/90 exige, para 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”. (STF - Inq. 1.028-6, rel. Min. Moreira Alves, DJU 30.08.1996).

As duas primeiras decisões citadas, salvo melhor juízo, parecem equivocadas, por confundirem institutos díspares.

A causa extintiva da punibilidade está jungida aos interesses fazendários

do Estado, que são objetos jurídicos tutelados pelo ordenamento penal.

O pagamento somente opera a extinção da punibilidade se verificado antes do recebimento da denúncia. Se efetuado posteriormente, poderá funcionar apenas como atenuante genérica, por ocasião da fixação da pena pelo Juiz, como dispõe o art. 65, III, "b", do Código Penal.

Evidentemente, o mero parcelamento temporal do débito vencido não pode operar como causa de extinção da punibilidade. Não se pode confundi-lo com o instituto do pagamento.

Recentemente, a Lei 9.964, de 10 de abril de 2000 (institui o Programa de Recuperação Fiscal - Refis) trouxe algumas novidades neste tópico. Vejamos, portanto, o artigo 15:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 20. Da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei 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.

Parágrafo Primeiro. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Parágrafo Segundo. 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.

Parágrafo Terceiro. 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.

Apenas algumas observações com relação à citada Lei: ocorre a suspensão (e não a extinção) da punibilidade quando da adesão ao Refis ou ao chamado Refis alternativo. A questão, evidentemente, que fatalmente surgirá será o da extensão, ou não, desta norma em relação aos demais débitos fiscais. Não se pode esquecer que o Refis destina-se a promover a recuperação de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas. Neste sentido, será importante acompanhar o desenvolvimento da jurisprudência.

É verdade que há quem entenda que o parcelamento do débito vencido elimina o dolo da conduta criminosa, tornando-a atípica. Mas, conforme coloca NABARRETE, não se pode compreender que um evento futuro descaracterize o elemento subjetivo de uma conduta passada⁶.

Outros autores defendem, ainda, que o referido parcelamento seria uma causa de suspensão do processo, até a quitação integral do débito. Novamente, parece haver equívoco em referida interpretação. A jurisdição penal não se suspende, salvo nos casos expressamente previstos na lei. O juiz não pode paralisar seu pronunciamento acerca do recebimento ou não da denúncia, aguardando o transcurso do prazo do parcelamento do débito e a conclusão do pagamento do tributo.

Cabe informar, a esse respeito, que o próprio Supremo Tribunal Federal (RHC 50.523-SP) já decidiu que o Poder Judiciário, nos crimes de sonegação fiscal, não está vinculado a decisão de instância administrativa.

Criticando a decisão do Superior Tribunal de Justiça transcrita no início do presente trabalho, afirmou-se que a mesma “carece de densidade jurídica, porquanto aquele [o parcelamento] nada mais é que a moratória, que suspende a exigibilidade do crédito tributário sem extingui-lo, ao passo que o pagamento, na forma do art. 156, I, do CTN, é hipótese de extinção do crédito tributário. São institutos diferentes que não poderiam produzir os mesmos efeitos”⁷.

Independentemente da natureza que se venha a conferir ao parcelamento, é curial definir o que seja pagamento. Na definição de DE PLÁCIDO E SILVA, significa o cumprimento ou satisfação daquilo que se deve e que forma o objeto da obrigação. Pagar é, desta forma, satisfazer o que se deve, o que redunde em cumprir o objeto da obrigação ou em satisfazer a prestação, ou solucionar a prestação⁸.

O que seria, então, o parcelamento? A questão, embora fuja da matéria penal, há de ser bem compreendida, pois implica, à toda evidência, na aplicação, ou não, de um importante instituto de direito penal, posto tratar-se de extinção de punibilidade.

Para alguns autores, tratar-se-ia de novação, forma de extinção de obrigação sem pagamento, o que inviabilizaria a aplicação da norma contida no art. 34 da lei em exame. Mas não parece esta corrente a mais correta, uma vez que a novação atinge a obrigação em seus elementos essenciais (sujeito, objeto

⁶ NABARRETE NETO. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. p. 176.

⁷ ANDRADE FILHO. *Direito penal tributário*, p. 152.

⁸ SILVA. *Vocabulário jurídico*, p. 305.

e vínculo jurídico). Na lição de CAIO MÁRIO, aqui a obrigação original extingue-se, nascendo outra. “Não há mera alteração ou modificação dos seus elementos secundários”⁹. Ora, na confissão de dívida acompanhada do parcelamento do débito vencido, a obrigação originária resta inatacada, sendo que a única alteração observável está no prazo do pagamento. Além disso, a novação é instituto de direito privado, não constando do Código Tributário Nacional como causa extintiva do crédito tributário¹⁰.

Para a configuração da novação, além da extinção da dívida originária e criação de dívida nova, é imprescindível o *animus* de novar, exigência esta explicitamente imposta pelo Código Civil, em seu art. 1.000.¹¹

E EISELE lembra que a obrigação tributária não se substitui por outra convencional, em face da indisponibilidade do objeto, que constitui receita pública¹¹.

Para outros autores¹², seria o parcelamento uma forma de amortização, que significa o resgate de uma dívida promovido de forma gradual, em sucessivas parcelas.

A maioria da doutrina parece entender tratar-se de hipótese de moratória. É o posicionamento de EISELE. Observe-se que esta hipótese não extingue a dívida, mas suspende a exigibilidade do crédito tributário. Logicamente, estaria de pronto afastada a incidência da norma do art. 34 da Lei 9.249/95 nos casos de parcelamento de débito tributário.

O mesmo autor, no entanto, faz uma observação: a Medida Provisória 1.571-6, de 25 de setembro de 1997 trazia (o artigo a seguir transcrito foi declarado inconstitucional, entendendo o STF, de modo irreparável, que tanto para definir determinada conduta humana como crime, como para excluir ou suspender a punibilidade do Estado em relação a certos comportamentos já tipificados como delitos, é indispensável a prévia manifestação dos representantes políticos dos cidadãos no Parlamento) hipótese de suspensão da aplicabilidade

⁹ PEREIRA. *Instituições de direito civil*, p. 160.

¹⁰ SILVA. O art. 34 da Lei 9.249/95 e o parcelamento do crédito tributário com início de cumprimento antes do recebimento da denúncia, p. 151.

¹¹ EISELE. Crimes contra a ordem tributária, p. 102.

¹² SILVA. O art. 34 da Lei 9.249/95 e o parcelamento do crédito tributário com início de cumprimento antes do recebimento da denúncia, p. 150.

da lei penal, enquanto se mantiverem adimplentes as partes beneficiárias do parcelamento:

“Art. 7º., parágrafo 7º. As dívidas provenientes das contribuições descontadas dos empregados e da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30 da Lei 8.212/91, poderão ser parceladas em até dezoito meses, sem redução da multa prevista no caput, ficando suspensa a aplicação da alínea d do art. 95 da Lei 8.212, de 1991, enquanto se mantiverem adimplentes os beneficiários do parcelamento.”

E conclui: evidencia-se, pois, a diferença existente entre os institutos do parcelamento do débito (moratória) e o pagamento do mesmo. Se ambas as situações fossem idênticas, percebe com clareza o citado autor, a norma seria inócua, pois a punibilidade estaria extinta desde a concessão do parcelamento, inexistindo razão para se aguardar o pagamento das prestações acordadas. O fato de ter sido a citada norma declarada inconstitucional não retira o fundamento desta argumentação.

A presente questão é no entanto polêmica, conforme demonstrado anteriormente, com decisões em todos os sentidos na jurisprudência, inclusive no próprio Supremo Tribunal Federal. Interessante observar como a mesma envolve aspectos de direito penal (extinção de punibilidade), direito tributário e direito civil, realçando o caráter único do Direito.

Referências Bibliográficas

ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 1995.

BRUNO, Aníbal. In: SILVA FRANCO, Alberto et al. *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. v. 1, t. 1.

CONRADO, Paulo César. O pagamento como causa da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: inconstitucionalidade do limitador temporal, posto pelo art. 34 da Lei 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.30, p.85-99, mar.1998.

EISELE, Andreas . *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

NABARRETE NETO, André. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, v.5, n.17, p.172-179, jan./mar.1997.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v. 2.

SILVA, Celso de Albuquerque. O art. 34 da Lei 9.249/95 e o parcelamento do crédito tributário com início de cumprimento antes do recebimento da denúncia. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro, v.1, n.1, jan.1997.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 3.