

Anotações sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito nos crimes previdenciários

*Élcio Pinheiro de Castro**

1. Introdução. 2. Extinção da punibilidade. Retrospecto histórico. Lei nº 4.729/65. 3. Lei nº 8.137/90. 4. Revogação efetuada pela Lei nº 8.383/91. 5. Restabelecimento do benefício pela Lei nº 9.249/95. 6. Extensão ao crime tipificado no artigo 95, *d*, da Lei nº 8.212/91. 7. Procedimento adotado por alguns juízes antes do recebimento da denúncia. 8. Parcelamento do débito. Controvérsia jurisprudencial. 9. Entendimento do STF. 10. Posição do STJ e dos TRFs. 11. Parcelamento. Necessidade de acordo formal. 12. Inadimplemento do parcelamento. Não-repercussão na esfera penal. 13. Atual divergência entre as Turmas do STJ. 14. Parcelamento especial outorgado pelas Medidas Provisórias nºs 1571/6 e 1571/7. 15. Interpretação realizada pelo STJ. 16. Inteligência do STF. 17. Emenda Constitucional nº 32. Nova redação conferida ao art. 62 da CF. 18. Programa de Recuperação Fiscal (REFIS). 19. Atuais regras quanto ao crime de apropriação indébita previdenciária. 20. Conclusão.

1. Introdução

Está escrito no art. 107 do Código Penal: Extingue-se a punibilidade: pela morte do agente; pela anistia, graça ou indulto; pela retroatividade

* Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

da lei que não mais considera o fato como criminoso; pela prescrição, decadência ou perempção; pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; pelo casamento do agente com a vítima nos crimes contra os costumes ou pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Cumpre salientar que existem outras causas extintivas da punibilidade esparsas tanto no Código Penal como na legislação extravagante. Em se tratando de tema relacionado com Direito Penal Tributário, dentre elas vamos abordar, nestas breves anotações, a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito previdenciário que, recentemente, acabou sendo inserido no estatuto repressivo depois de ter sido objeto de vários diplomas legais. Trata-se de matéria que tem suscitado grandes debates tanto no campo doutrinário como na área jurisprudencial.

Antes de abordarmos o tema, mister referir que a conduta de deixar de recolher contribuição previdenciária descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público, atualmente tipificada no art. 168-A, § 1º, I, do Código Penal, já era prevista no vetusto Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937, cujo artigo 5º estipulava:

“O empregador que reter as contribuições recolhidas de seus empregados e não recolher na época própria incorrerá nas penas do art. 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto-lei”.

Em 26 de agosto de 1960, foi editada a Lei nº 3.807 (Lei Orgânica da Previdência Social), prevendo, em seu artigo 86, que

“será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público”.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 66, de 21 de novembro de 1966, alterando o artigo 155 da LOPS, considerou várias condutas ali descritas como crime de sonegação fiscal, na forma da Lei nº 4.729/65, mantendo, porém, *in totum* a previsão inscrita no art. 86 da Lei nº 3.807/60.

2. Extinção da punibilidade. Retrospecto histórico.

Lei nº 4.729/65.

Objetivando facilitar a compreensão do disposto no art. 168-A do

Código Penal no que pertine à extinção da punibilidade pelo pagamento do débito previdenciário, nada melhor do que fazer um breve exame histórico sob o ponto de vista legislativo. Verifica-se que a revogada Lei nº 4.729, de 14.07.65 (que definia os crimes de sonegação fiscal), em seu artigo 2º, estipulava:

“extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

Cumpre salientar que essa Lei (salvo as hipóteses previstas como crime de sonegação fiscal introduzidas no art. 155 da LOPS pelo DL nº 66/66) não era aplicável ao crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias, o qual, até a edição da Lei nº 8.137/90, era regulado por outros diplomas legais, conforme mencionado.

Assim, exceto no que tange às contribuições previdenciárias recolhidas dos empregados, nos termos da Lei nº 4.729/65, caso efetuado o pagamento do débito *antes de qualquer procedimento administrativo*, declarava-se extinta a punibilidade do agente.

3. Lei nº 8.137/90

Decorridos mais de 25 anos, foi editada a *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*, definindo os crimes contra a ordem tributária, dentre eles a falta de recolhimentos à Previdência Social (artigo 2º, inciso II). Em seu artigo 14, estabelecia que

“extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Como pode ser observado, a diferença entre o disposto no art. 2º da Lei nº 4.729/65 e o art. 14 da Lei nº 8.137/90 diz respeito ao tempo do pagamento, pois aquele exigia que fosse efetuado antes do início da ação fiscal, enquanto este dispõe que seja realizado antes do recebimento da denúncia, o que, indubitavelmente, se revela mais favorável ao contribuinte.

De outro lado, embora para os demais tributos já houvesse na Lei nº 4.729/65 previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito, para o crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias tal

benefício somente foi instituído pela Lei nº 8.137/90, ocasião em que a conduta delituosa praticada contra a Previdência Social passou a integrar a figura descrita no art. 2º, inc. II.

4. Revogação efetuada pela Lei nº 8.383/91

Nada obstante, esses dois dispositivos foram expressamente revogados pelo *artigo 98 da Lei nº 8.383, de 30.12.91*. A partir daí, deixou de haver previsão legal para a extinção da punibilidade pelo pagamento de tributos ou contribuições previdenciárias.

5. Restabelecimento do benefício pela Lei 9.249/95

Passados alguns anos, veio ao mundo jurídico a *Lei nº 9.249, de 26.12.95*, instituindo novamente tal prerrogativa, dispondo no artigo 34 que

“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”.

Assim, a partir da edição do indigitado Diploma, foi restabelecido o aludido favor legal.

6. Extensão ao crime tipificado no artigo 95, d, da Lei nº 8.212/91

Acontece que, entre as Leis 8.137/90 e 9.249/95, em 24 de julho de 1991, em atenção ao comando inscrito no art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), foi promulgada a nova Lei Básica da Previdência Social (ou seja, a Lei 8.212/91), dispondo em seu art. 95, d, o seguinte:

“Constitui crime deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público. A pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei 7.492/86”,

cumprindo lembrar que este último diploma define os crimes contra o Sistema Financeiro Nacional.

Segundo se depreende, a Lei 9.249/95 não se reportou às infrações

penais inscritas na Lei nº 8.212/91. Por outro lado, como visto, o delito de não-recolhimento das contribuições previdenciárias estava precedentemente tipificado no Decreto-Lei 65/37, na Lei nº 3.807/60 e, posteriormente, a exemplo dos demais tributos, no artigo 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90 (“*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*”), além de assegurar em seu art. 14 a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia.

A partir da edição da Lei 8.212/91, desprende-se da Lei 8.137/90 a tipificação exclusivamente quanto ao não-recolhimento de contribuição previdenciária. Nos demais casos (IPI, IRRF, ICMS etc.), continuou em vigor o disposto no artigo 2º, inc. II, do referido ordenamento jurídico.

Diante desse quadro, à época, foi levantada acirrada polêmica quanto à extinção ou não da punibilidade pelo *pagamento dos débitos previdenciários* antes do recebimento da denúncia, uma vez que o artigo 34 da Lei nº 9.249/95, prevendo o aludido benefício legal, como já dito, somente fez alusão aos “*crimes definidos na Lei nº 8.137/90, e na Lei nº 4.729/65, (...)*”, sem mencionar a Lei nº 8.212/91.

Debruçando-se sobre a questão, a jurisprudência pátria firmou entendimento no sentido de ser aplicado o disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/95 também ao crime inscrito no artigo 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, uma vez que no direito penal vigora o princípio da *analogia in bonam partem*, não havendo justificativa para deixar de aplicar o aludido benefício ao crime previsto na lei básica da previdência social que, a exemplo das condutas inscritas nas Leis nºs 4.729/65 e 8.137/90, *se caracteriza pelo não-recolhimento de contribuição no prazo legal, devendo, destarte, receber o mesmo tratamento*.

Veja-se, a propósito, o seguinte Acórdão da Corte Especial do STJ:

“PENAL. TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. SATISFAÇÃO DO CRÉDITO ANTES DA DENÚNCIA. LEI 9.249, DE 26.12.95, ART. 34. ANALOGIA *IN BONAM PARTEM*. Nas figuras penais do art. 2º da Lei 8.137/90 e art. 1º da Lei 4.729/65, quando o agente satisfaz o crédito antes do recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade. Emerge dúvida quanto à aplicação do mesmo procedimento no que pertine ao crime previsto no art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, não incluído no art. 34 da Lei nº 9.249/95; mas as figuras penais são muito semelhantes e caracterizam-se pelo não recolhimento no prazo legal. Caso típico de aplicação da analogia *in bonam*

partem para decretar-se a extinção da punibilidade, em consequência do recolhimento da importância correspondente a contribuição antes do recebimento da denúncia”. (Inquérito nº 178/BA, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 26.05.97)

Atualmente, a matéria encontra-se pacificada nos Tribunais, aplicando-se o comando inscrito no artigo 34 da Lei nº 9.249/95 também ao crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91).

7. Procedimento adotado por alguns juízes antes do recebimento da denúncia

Embora não haja previsão legal no sentido de se abrir prazo, antes do recebimento da peça acusatória, para que o denunciado efetue o pagamento do débito tributário, com a vênia dos que entendem ao contrário, mostra-se salutar esse procedimento, porquanto oportuniza ao faltoso a possibilidade de usufruir do benefício inscrito no art. 34 da Lei nº 9.249/95, inexistindo qualquer prejuízo para o órgão acusador ou a Fazenda Pública, já que indubitavelmente a norma tem por objetivo manter a arrecadação. Afora isso, conforme decidido pela antiga Segunda Turma do TRF da 4ª Região, tal atitude “*é compatível com o processo penal, por analogia com o art. 514 do CPP*”. (Recurso Criminal em Sentido Estrito nº 1999.04.01.091514-6/SC, Rel. Juiz João Gebran Neto, DJU de 23.08.2000, p. 165)

8. Parcelamento do débito. Controvérsia jurisprudencial.

Como já salientado, está escrito no art. 34 da Lei 9.249/95:

“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”.

Contudo, apesar da clareza da norma, a extinção da punibilidade pelo pagamento acabou por suscitar algumas controvérsias, dentre elas se o *parcelamento* do débito, junto à Administração, antes do recebimento da denúncia, autoriza ou não a extinção da punibilidade na esfera penal. A discussão teve origem na interpretação da expressão “*promover o pagamento*” inscrita no mencionado dispositivo.

9. Entendimento do STF

Manifestando-se sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal entendeu que “*enquanto não satisfeito integralmente o débito pelo pagamento, não ocorre a causa de extinção da punibilidade*” (*Habeas Corpus* nº 74995/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 24.10.97), consignando, em outro julgado (Inquérito nº 1028/RS, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, DJU de 30.08.96), que

“a 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 pagamento, não ocorre a causa de extinção da punibilidade (...)”.

Em síntese, a orientação do STF é no sentido de que somente o *pagamento integral* antes do recebimento da denúncia produz o efeito de extinguir a punibilidade.

10. Posição do STJ e dos TRFs

Apesar da inteligência da Suprema Corte exigindo o pagamento integral, após breve hesitação, o Superior Tribunal de Justiça pacificou sua jurisprudência no sentido de aplicar o *favor legal* também nas hipóteses de parcelamento, aduzindo que

“o acordo de parcelamento do débito tributário, efetivado antes do recebimento da denúncia, enseja a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/95, porquanto a expressão ‘promover o pagamento’ deve ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo devido”. (Quinta Turma, *Habeas Corpus* nº 10.565/SP, Rel. Min. Edson Vidigal, DJU de 21.02.2000, p. 145)

Em outras palavras, segundo o STJ, não distinguindo o artigo se o pagamento é integral ou parcelado, basta o ato concreto de pagar e o parcelamento indubitavelmente isso traduz.

Na mesma linha, veja-se: Recurso Especial nº 111.574-DF, 5ª Turma, Rel. Min. José Dantas, DJU de 13.10.98; Recurso Especial nº 184.338/SC, 5ª Turma, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU de 31.05.99.

Nesse diapasão, também são os julgados dos TRFs, inclusive o da 4ª Região. A propósito: *Habeas Corpus* nº 1998.04.01.058970-6/SC, 1ª Turma, Rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, DJU de 18.11.98; *Habeas*

Corpus nº 94.04.10958-4/RS, Rel. Juíza Tania Escobar, DJU de 29.06.94; Apelação Criminal nº 1998.04.01.024707-8/RS, 1ª Turma, Relator Juiz Gilson Dipp, 22.07.98; Apelação Criminal nº 97.04.56028-1/SC, 1ª Turma, Rel. Juiz Vladimir Freitas, DJU de 21.10.98.

11. Parcelamento. Necessidade de acordo formal.

Não obstante, mesmo para os que assim entendem, *na hipótese de extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito tributário*, é imprescindível que tenha ocorrido acordo formal entre as partes interessadas, estipulando as condições, o número de parcelas, o prazo do benefício etc. *O simples pagamento espontâneo de parte do débito, sem qualquer ajuste com o Fisco, não enseja a aplicação do benefício legal.*

O STJ, ao apreciar o *Habeas Corpus* nº 11.232/SP (Sexta Turma, Rel. Min. Fernando Gonçalves, DJU de 21.02.2000, p. 195), decidiu que “a quitação parcial do débito tributário antes do recebimento da denúncia, aliada à falta de regular e formalizado parcelamento, não abre ensejo à aplicação da letra do artigo 34 da Lei nº 9.249, de 1995”.

A antiga 2ª Turma do TRF da 4ª Região, ao julgar o *Habeas Corpus* nº 2000.04.01.062759-5/RS, Relator Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro, decidiu que

“não se concebe que fique exclusivamente a critério de uma das partes a decisão de parcelar a dívida. Deve haver acordo formal no qual credor e devedor ajustem as condições em que se dará o adimplemento”.

Em suma, sem a existência de parcelamento devidamente formalizado, não há falar em extinção da punibilidade pelo pagamento efetivado de forma espontânea de parte do débito. Logo, à evidência, só a quitação integral antes da denúncia dá ensejo ao benefício.

12. Inadimplemento do parcelamento. Não-repercussão na esfera penal.

Para a corrente que admite o parcelamento como forma de extinção da punibilidade, entende-se que o eventual inadimplemento do acordo firmado (tendo em conta a ocorrência de novação) não prejudica a extinção da punibilidade, devendo a controvérsia ser apreciada na esfera cível competente, com as sanções peculiares ali previstas.

Conforme decidiu a 5ª Turma do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 111.015/PB (Rel. Min. Fláquer Scartezini, DJU de 16.03.98,

p. 197),

“o parcelamento do débito previdenciário em atraso, antes do recebimento da denúncia, esvazia o tipo penal previsto no art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, tornando-se simples dívida civil, sujeita à cobrança pelas vias regulares.”

Esse entendimento também foi abraçado pela antiga Primeira Turma do TRF da 4ª Região, em Acórdão consignando que

“a inadimplência do parcelamento constitui ilícito civil, não sendo passível de reprovação criminal”. (Apelação Criminal nº 96.04.46172-3/RS, Rel. Juiz Gilson Dipp, DJU de 17.09.97, p. 75018)

Da mesma forma, a 2ª Turma do TRF da 2ª Região decidiu que

“com o parcelamento e pagamento da 1ª prestação, cessa a ilicitude e extingue-se a punibilidade” (*Habeas Corpus* nº 96.02.218826-0/RJ, Rel. Juiz Silvério Cabral, DJU de 24.12.96, p. 99).

Assim, segundo essa corrente, o inadimplemento do acordo não repercute na área penal, devendo o saldo devedor ser reclamado na esfera cível competente.

13. Atual divergência entre as Turmas do STJ

A questão parecia estar pacificada quanto à admissão do parcelamento para fins de extinção da punibilidade.

Entretanto, com a edição da Lei 9.964, em 10 de abril de 2000, instituindo o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), e a conclusão de que os acordos de parcelamento celebrados com o INSS retratam singela moratória, não havendo, portanto, se cogitar de novação, além de constatados incontáveis abusos por parte de contribuintes que parcelavam o débito pagando tão-só as primeiras prestações apenas para usufruir do guerreado benefício, tal orientação começou a desmoronar-se.

Frente a essa realidade, atualmente a 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça tem, de forma reiterada, manifestado entendimento de que

“o simples parcelamento do débito fiscal, antes do recebimento da denúncia, não enseja a extinção da punibilidade, conforme jurisprudência do STF”. (Recurso Especial nº 159633/DF, Rel. Min. Gilson Dipp, DJU de 04.06.2001)

No mesmo sentido: *Habeas Corpus* nº 12.635/SC, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU de 19.03.2001, p. 123; Recurso Ordinário em

Habeas Corpus nº 10097/PA, Rel. Min. Gilson Dipp, DJU de 04.06.2001.

Todavia, a 6ª Turma do STJ mantém a orientação de que o parcelamento se equipara a “pagamento” para fins de extinção da punibilidade. A propósito: Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 9.951/PR, Rel. Min. Vicente Leal, DJU de 25.06.2001, p. 234; Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nºs 9.962/SP e 9.559/SP, DJU, respectivamente, de 25.06.2001, p. 234, e 13.08.2001, p. 265, ambos da Relatoria do Ministro Hamilton Carvalhido.

Entendemos que a conciliação entre as duas posições está em considerar o parcelamento, iniciado antes da denúncia, decretando-se a extinção da punibilidade tão-somente após a integral quitação do débito. Para tanto, mister a edição de uma norma determinando a suspensão do processo e da prescrição até o cumprimento da obrigação, ou aplicação analógica *in bonam partem* das disposições contidas no art. 15 da Lei nº 9.964/2000 (REFIS) ou ainda o comando inscrito no art. 93 do CPP c/c o art. 116, I, do CP.

14. Parcelamento especial outorgado pelas Medidas Provisórias nºs 1571/6 e 1571/7

Dispondo sobre “*amortização e parcelamento de dívidas oriundas de contribuições sociais e outras importâncias devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS*”, foi lançada a Medida Provisória nº 1.571. Em sua reedição de nº 6, de 25.09.97, publicada no Diário Oficial da União do dia 26.09.97, restou assegurado:

“Art. 7º *omissis*

§ 7º. As dívidas provenientes das contribuições descontadas dos empregados e da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, *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 nº 8.212, de 1991, enquanto se mantiverem adimplentes os beneficiários do parcelamento.*”

A reedição subsequente dessa Medida Provisória, de 23.10.97, publicada no Diário Oficial da União do dia 24.10.97, a qual recebeu o nº 1.571-7, manteve integralmente esse dispositivo, mas agora no § 6º do seu artigo 7º.

Contudo, a reedição posterior, que recebeu o nº 1.571-8, publicada no Diário Oficial da União do dia 21.11.97, suprimiu a parte final desse

dispositivo, isto é, *não reproduziu a possibilidade de ser concedida a suspensão do tipo penal inscrito no artigo 95, alínea d, da Lei nº 8.212/91*, para aqueles interessados que parcelassem o débito.

Diante disso, além da interpretação da locução “*suspensa a aplicação da alínea d do art. 95 da Lei nº 8.212, de 1991*”, muito se discutiu acerca da validade de tais Medidas Provisórias para regular matéria penal. Questionava-se, também, como ficariam as relações jurídicas decorrentes dos atos praticados na vigência temporária das mesmas, em face do disposto no parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal.

Todavia, enquanto se desenrolava tal polêmica, milhares de contribuintes foram autorizados pelo INSS a parcelar seus débitos com apoio nas apontadas normas. Entretanto, a discussão perdeu relevância quando o legislador ordinário editou a Lei nº 9.639, em 25.05.98, publicada no Diário Oficial da União de 27.05.98, que, no seu artigo 12, regulamentou os efeitos gerados pela Medida Provisória nº 1.571, versões de nº 1 a 8, *convalidando expressamente os atos praticados com base no seu conteúdo*. Tal dispositivo está assim redigido:

“Art. 12. *São convalidados os atos praticados com base nas Medidas Provisórias nºs 1.571, de 1º de abril de 1997, 1571-1, de (...), 1571-6, de 25 de setembro de 1997, 1571-7, de 23 de outubro de 1997 (...).*”

A partir daí, após prolongados debates, o TRF da 4ª Região consolidou o entendimento de que o *favor legal* se aplica àqueles que *comprovarem o parcelamento do débito previdenciário celebrado no período de vigência das reedições nºs 6 e 7, isto é, de 26.09.97 a 20.11.97, interpretando-se que “suspensa a aplicação da alínea d do art. 95 da Lei nº 8.212, de 1991, enquanto se mantiverem adimplentes os beneficiários do parcelamento”, significa suspensão do processo enquanto a parte estiver cumprindo o acordo*.

Decidiu-se, ainda, que o benefício também se aplica ao *período anterior à vigência das reedições nºs 6 e 7, em homenagem ao princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica* (artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal, e artigo 2º, parágrafo único, do Código Penal).

A inadimplência do parcelamento implicaria a retomada da ação penal. Por outro lado, cumprido o parcelamento ou integralmente pago o débito, em uma só vez, declarava-se extinta a punibilidade do agente.

Nesse sentido: Recurso Criminal nº 1998.04.01.045137-0/RS, 2ª Turma, Rel. Juiz Vilson Darós, DJU de 18.08.99, p. 571; Apelação Criminal nº 97.04.66259-9/PR, 2ª Turma, Rel. Juiz Jardim de Camargo, DJU de 14.04.99, p. 697; Apelação Criminal nº 98.04.08332-9/SC, 1ª Turma, Rel. Juiz Guilherme Beltrami, DJU de 14.06.2000, p. 46.

Importa salientar que, ao contrário do disposto no artigo 34 da Lei nº 9.249/95, *não havia previsão legal de que o pagamento e/ou parcelamento fosse efetuado antes do recebimento da denúncia, alcançando, assim, os processos em tramitação.*

Exigia-se apenas que o pagamento e/ou parcelamento tivesse sido efetuado até a vigência da última Medida Provisória (1571-7) prevendo a suspensão da aplicação da alínea *d* do artigo 95, ou seja, até 20.11.97, pois em 21.11.97 entrou em vigor a versão nº 8, não mais contendo o aludido benefício.

Finalmente, cumpre anotar que, *por falta de previsão legal*, segundo entendimento jurisprudencial, a prescrição não era suspensa durante esse parcelamento (dezoito meses). Contudo, ainda não nos convencemos de tal orientação. Se o legislador suspendeu o tipo, não vemos razão lógica ou jurídica para não se suspender o processo e a prescrição, apesar de não constar na lei com todas as letras. Em suma, afastado o tipo penal não há crime e, não havendo crime, não há se cogitar de prescrição.

15. Interpretação realizada pelo STJ

Inicialmente, em alguns julgados, deixou o STJ de aplicar a referida medida provisória, basicamente ao fundamento de que:

“não se confere a eventual Medida Provisória o poder de legislar sobre matéria penal, tema privativo do Congresso Nacional” (Recurso Especial nº 244.902/RS, Quinta Turma, rel. Min. Edson Vidigal, DJU de 19.06.2000, p. 199).

Decidiu, ainda, que,

“em virtude do princípio da legalidade estrita, vigente no direito penal, é inviável a criação ou exclusão de tipo penal por Medida Provisória, o que afasta, *in casu*, a incidência da MP 1.571/97”. (Recurso Especial nº 200.280/SC, Sexta Turma, rel. Min. Fernando Gonçalves, DJU de 10.04.2000, p. 135)

No entanto, analisando esses acórdãos, verifica-se que *não houve apreciação da questão relativa à convalidação efetuada pelo art.*

12 da Lei nº 9.639/98 ao disposto nas apontadas medidas provisórias, razão por que o TRF da 4ª Região, a despeito do entendimento do STJ, continuou aplicando as referidas disposições, uma vez que a Lei nº 9.639/98 expressamente validou os termos das aludidas MPs.

16. Inteligência do STF

Por outro lado, examinando a *quaestio*, o Pleno do STF, no julgamento do recurso extraordinário nº 254.818/PR (informativo nº 209), finalmente reconheceu a aplicabilidade das mencionadas MPs.

Mostra-se relevante destacar o seguinte trecho do voto do Ministro-Relator Sepúlveda Pertence:

“Na espécie, portanto, a revogação parcial do dispositivo referido – *com supressão de sua norma penal* – só se tornou definitiva quando o Congresso Nacional converteu em lei o preceito derogatório (cf. L. 9.639/98, art. 7º, § 6º). Tivesse o Poder Legislativo se limitado à conversão, *tollitur quaestio*: estariam desconstituídos todos os efeitos da norma revogada pela medida provisória convertida em lei (...). O Congresso, porém, não se limitou à conversão da medida provisória nos termos em que vigia ao tempo da votação; no mesmo ato declarou válidos os efeitos da norma revogada, anteriores à sua revogação.”

Afora isso, por se cuidar de norma que favorece ao acusado, o STF, nesse acórdão, expressamente admitiu o uso de medida provisória, *verbis*:

“O que importa, contudo, é que todos os fundamentos aventados para vedar a medida provisória em matéria penal dizem respeito às *normas penais que criam ou ampliam tipos ou lhes exacerbam a pena*, hipóteses a que, conforme o sistema, se pode razoavelmente estender aquelas que, de qualquer modo, *beneficiam a pretensão punitiva* em detrimento da liberdade. Não, porém, as *normas de Direito Penal que, ao contrário, abolem crimes ou lhes restringem o alcance, extingam ou abrandem penas ou ampliem os casos de isenção de pena ou de extinção da punibilidade: em síntese, as leis penais mais favoráveis à liberdade que à pretensão punitiva* (...). Entendo que, quanto à lei penal mais benéfica, não há porque impedir a medida provisória”.

Apesar da brilhante solução dada ao caso concreto, mesmo que a Lei nº 9.639/98 não tivesse expressamente convalidado os termos das aludidas MPs, entendemos que ainda assim elas seriam plenamente aplicáveis, porquanto, além de terem força de lei à época em que foram editadas, possuem, indubitavelmente, conteúdo favorável ao réu, visto que constituem mais uma causa de extinção da punibilidade. O que não se mostra razoável é o estado-administração “suspender o tipo penal”

enquanto se mantiverem adimplentes os beneficiários do parcelamento e, após o pagamento, o estado-juiz recusar a outorga do benefício, ao argumento de que tais medidas provisórias não foram reeditadas ou que o indigitado veículo normativo não se mostra adequado a tal fim, devendo, portanto, prosseguir o processo penal.

17. Emenda Constitucional nº 32. Nova redação conferida ao art. 62 da CF.

Inobstante o entendimento da Suprema Corte, em 11.09.2001, foi publicada a EC nº 32, que, além de alterar substancialmente a matéria relativa à edição das MPs, expressamente vedou a utilização desse veículo legislativo para regular matéria penal. Veja-se, a propósito, a redação atual do art. 62 da CF/88:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: i – relativa a: a) *omissis*; b) *direito penal, processual penal e processual civil*.”

Assim, a partir dessa EC, medida provisória não mais poderá dispor sobre matéria penal, ainda que para beneficiar o acusado.

18. Programa de Recuperação Fiscal – REFIS

A Medida Provisória nº 1.923, de 06 de outubro de 1999, dispôs em seu artigo 1º:

“Art. 1º. *Fica instituído o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, destinado a 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, em razão de fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 1999, 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*”.

Tal programa instituiu uma nova espécie de parcelamento dos débitos tributários, sem prazo definido, cujo valor de cada prestação é determinado em função de percentual sobre a receita bruta (art. 2º, § 4º, II).

Na redação original da MP e nas sucessivas reedições (inclusive com

alteração de número – 1931 e 2004), *não havia qualquer disposição sob o ponto de vista penal*.

Somente com a Lei de conversão - nº 9.964, de 10.04.2000 – é que foi introduzido regramento sobre a matéria. O artigo 15 estabelece a denominada “suspensão da pretensão punitiva do Estado” nos seguintes termos:

“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.”

No § 1º, está escrito que *“a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva”*.

Frente a esse quadro, o ingresso no REFIS, antes do recebimento da denúncia, implica suspensão da pretensão punitiva e da prescrição. Nos termos do § 3º do referido artigo, concluído o parcelamento com a quitação integral do débito, extingue-se a punibilidade do agente.

De início, surgiu alguma discussão quanto à aplicabilidade dessas disposições, quer pela existência de norma que suspende o prazo prescricional (que, regra geral é prejudicial ao réu, impedindo, assim, a retroatividade da lei), quer porque, sendo uma espécie de parcelamento, incidiria o artigo 34 da Lei nº 9.249/95, pois à época da edição da Lei 9.964/2000, à exceção do STF, era pacífico o entendimento que o parcelamento extinguiu a punibilidade, situação mais benéfica que a prevista no REFIS, que determina a suspensão do processo e da prescrição, até a quitação integral da dívida.

Nesse sentido, foi o julgamento do *Habeas Corpus* nº 2000.04.01.037488-7/PR, 2ª Turma do TRF da 4ª Região, Relator Des. Elcio Pinheiro de Castro, publicado no DJU de 02.08.2000.

No entanto, por levar à inocuidade da norma quanto aos fatos preteritos, esse posicionamento foi repensado. Primeiro, porque as disposições do REFIS, *em seu conjunto*, mostram-se mais vantajosas para o acusado, *pois é preferível a suspensão da prescrição, a se submeter aos percalços do processo penal, com possibilidade de ser prolatada sentença condenatória*.

Segundo, porque o parcelamento pelo REFIS possui características diferenciadas dos demais. Regra geral, o acordo é realizado mediante

prazo certo e número de parcelas definidas, o que não ocorre com o regramento do aludido programa, visto que, como já ressaltado, o pagamento se dá em percentual sobre a receita bruta, podendo, em alguns casos, principalmente nos débitos de maior expressão, perdurar por vários anos.

Consoante decidiu a 7ª Turma do TRF da 4ª Região no julgamento do Recurso Criminal nº 2000.71.00.040667-7/RS (rel. Desembargador José Luiz B. Germano da Silva, DJU de 17.10.2001, p. 1069):

“o entendimento de que o parcelamento extingue a punibilidade (art. 34 da Lei nº 9.249/95) só vale para os casos em que há refinanciamento com número de prestações determinadas e com prazo acordado para o pagamento do débito fiscal, não vale para o REFIS, onde o devedor pode ir ajustando os valores das parcelas do refinanciamento ao que arrecada, sem a observância de limitação temporal”.

Assim, se houve opção pelo REFIS, antes do recebimento da denúncia, não há se cogitar de processo, restando suspensa a prescrição até o integral pagamento do débito. Nos demais casos de parcelamento – *segundo a corrente que o equipara a pagamento para o efeito de extinguir a punibilidade* – aplica-se a regra estatuída no art. 34 da Lei nº 9.249/95.

É importante salientar que para a incidência do artigo 15 e § 1º da Lei nº 9.964/2000 *basta a opção pelo REFIS, sendo desnecessário aguardar a homologação por parte do Comitê Gestor do aludido Programa*. Nesse sentido: Correição Parcial nº 2001.04.01.067057-2/RS, 8ª Turma do TRF da 4ª Região, relator Des. Élcio Pinheiro de Castro, publicada no DJU de 17.10.2001.

Esclarecemos, por oportuno, que, atualmente, não é mais possível o ingresso no REFIS. O § 1º do art. 2º da Lei nº 9.964/2000 dispôs que a opção pelo programa poderia ser formalizada *até o último dia do mês de abril de 2000*. Posteriormente, a *Lei nº 10.002, publicada em 15 de setembro de 2000*, estendeu o prazo de opção até noventa dias da data de sua publicação, ou seja, *até 14 de dezembro de 2000*.

Assim, a suspensão da punibilidade é assegurada pela norma somente aos que ingressaram no programa até o prazo mencionado.

Registre-se, ainda, que o REFIS alcança tão-só os débitos vencidos até 29 de fevereiro de 2000, e que o inadimplemento do acordo autoriza o ajuizamento da ação penal, o que já tem acontecido, pois, consoante divulgado pelos órgãos de imprensa, vários beneficiários já foram excluídos do REFIS, por falta de

pagamento.

19. Atuais regras quanto ao crime de apropriação indébita previdenciária

Em 17 de julho de 2000, foi publicada a Lei nº 9.983, que, além de outras modificações, introduziu no Código Penal o artigo 168-A, dando tratos ao crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias, sob a denominação de “apropriação indébita previdenciária”. O referido dispositivo está assim redigido:

“Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º. Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.”

Conforme pode ser observado, o inciso I do referido parágrafo, praticamente repete a conduta antes descrita no artigo 95, *d*, da Lei nº 8.212/91 (“deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público”), aplicando-se retroativamente por prever sanção mais branda, uma vez que o máximo da pena cominada foi reduzido para cinco anos de reclusão (antes era de 02 a 06 anos). Contudo, tal detalhe não se mostra relevante por raramente se aplicar a pena máxima.

Quanto ao objeto do nosso estudo, a *novel* legislação que, repita-se, é específica para os crimes contra a Previdência Social, dispõe de forma diversa da prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, aplicável aos demais tributos. Nesse particular, assim dispõe:

“§ 2º. É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, *declara, confessa e efetua o pagamento* das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, *antes do início da ação fiscal*.

§ 3º. É facultado ao juiz *deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se*

o agente for primário e de bons antecedentes, *desde que: I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.*”

Da análise do § 2º do art. 168-A, extrai-se que, diferentemente do art. 34 da Lei nº 9.249/95, a extinção da punibilidade somente ocorre quando o agente *declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições antes do início da ação fiscal.*

Aliás, no que pertine à inteligência da locução “início da ação fiscal”, está escrito no art. 138 do CTN:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*”.

Ao contrário do que se defende, “início da ação fiscal” não pode ser considerado como sendo a data da ciência da NFLD e menos ainda a data do ajuizamento da execução fiscal pelo singelo motivo de que nessas oportunidades o contribuinte faltoso não mais precisará declarar e confessar o débito como exige a norma legal. Logo, somente até a notificação do termo de início da fiscalização poderá o administrador da empresa alcançar a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Já o § 3º diz que *é facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa* quando o agente, além de primário e de bons antecedentes, *tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social, inclusive acessórios, ou o valor seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.*

Tal dispositivo, em verdade, introduz mais duas hipóteses de *perdão judicial*, o qual, por sua vez, também constitui causa de extinção da punibilidade, *ex vi* do artigo 107, IX, do Código Penal.

No primeiro caso, para usufruir do benefício, além de ter promovido o pagamento após o início da ação fiscal e antes do oferecimento da
80

denúncia, o agente deve ainda cumprir outros requisitos, quais sejam: ser primário e possuir bons antecedentes.

Analisando esse regramento, extrai-se que as condições impostas pela nova legislação para o “perdão judicial” são mais gravosas para o agente (*lex gravior*) se comparadas com a previsão do art. 34 da Lei nº 9.249/95, razão pela qual, da mesma forma que a previsão do comentado § 2º, não podem ser aplicadas retroativamente para alcançar fatos praticados ainda na vigência do art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91. É que, conforme já analisado anteriormente, quando vigorava esse diploma legal, a extinção da punibilidade era possível até o momento em que a denúncia fosse recebida, e não oferecida, consoante dispõe o *novel* art. 168-A do CP, circunstância que dava ao agente prazo mais dilatado para efetuar o pagamento do débito. Afora isso, à época, o benefício alcançava a todos que preenchessem apenas o requisito temporal, não havendo qualquer exigência quanto à primariedade e aos bons antecedentes.

Logo, como a Lei nº 9.983 passou a vigorar a partir de 15.10.2000 (noventa dias após a publicação, efetuada em 17.07.2000), mantém-se a aplicação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 para os fatos delituosos praticados antes daquela data e tenha sido realizado o pagamento do débito em data anterior ao *recebimento da denúncia*. A nova legislação somente é aplicável aos fatos praticados após sua entrada em vigor, extinguindo-se a punibilidade se o agente declara, confessa e efetua o pagamento antes do início da ação fiscal, ou através do “perdão judicial” se o adimplemento da dívida ocorrer após essa data, mas antes do oferecimento da denúncia.

Preenchendo o contribuinte os requisitos exigíveis, em princípio, entendemos que o parcelamento do débito, antes de qualquer medida de fiscalização, tem o condão de obstar o ajuizamento da ação penal enquanto estiver em dia o cumprimento da obrigação.

A segunda hipótese de “perdão judicial” diz respeito ao pequeno valor do débito, entendendo-se como tal, aquele igual ou inferior ao considerado pela Previdência como sendo o mínimo para o ajuizamento de execuções fiscais.

Em verdade, essa regra acabou por legalizar entendimento jurisprudencial no sentido de que não se justifica a persecução penal por crime contra a ordem tributária quando a própria administração não demonstra