

SEÇÃO CRIMINAL

A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, à previdência, no prazo legal. Questões conexas

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*)
Procurador de Justiça aposentado - SP

SUMÁRIO: 1 - Circunscrição do problema. 2 - A causa extintiva da punibilidade capitulada no art. 34, da Lei nº 9.249/95. 3 - Breves considerações sobre o art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90. 3.1 - Esclarecimento necessário: há prevalência do interesse público em relação ao interesse fazendário. 4 - O alcance do art. 34, da Lei nº 9.249/95. 5 - As causas extintivas do crédito tributário. 5.1 - A transação como causa extintiva do crédito tributário. 5.2 - O parcelamento do tributo como modalidade da transação. 5.3 - A hipótese em exame. 6 - Outro caminho: "abolitio criminis" (hipótese de exclusão de punibilidade). 7 - Ainda outro caminho: descaracterização do dolo no pedido de parcelamento. 8 - Derradeiro caminho: novação. 9 - última consideração. 10 - Conclusões.

1 - Circunscrição do problema

Desejamos saber se o parcelamento (autorizado pela Lei nº 9.129, de 20 de novembro de 1995), de contribuições previdenciárias⁽¹⁾ descontadas por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, na época própria, à Seguridade Social, tem a propriedade de extinguir a punibilidade dos dirigentes das mesmas, nos termos do art. 34, da Lei nº 9.249, de 28 de dezembro de 1995.

(*) - Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

(1) - As contribuições previdenciárias são igualmente chamadas contribuições sociais para a Seguridade Social. Neste artigo empregaremos a expressão contribuições previdenciárias, que está consagrada pelo uso.

Só para nos situarmos no assunto estatui o predito artigo:

"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 de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia."

Organizaremos este trabalho dedutivamente, para que, caminhando de premissa em premissa, possamos deslindar, com argumentos jurídicos, o problema acima proposto.

2 – A causa extintiva da punibilidade capitulada no art. 34, da Lei nº 9.249/95

Facilmente percebemos que, retomando uma tradição que fora interrompida com o advento da Lei nº 8.137/90, a Lei nº 9.249/95, em seu art. 34, voltou a considerar causa extintiva da punibilidade, nos crimes de sonegação fiscal, o pagamento, por parte do agente-infrator, "de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia"

Ainda que vezes respeitáveis se levantem contra esta causa extintiva da punibilidade,⁽²⁾ o fato é que o Direito, dado seu caráter dogmático, agora voltou a conferir, ao infrator, a faculdade de, pagando, antes do oferecimento da denúncia, os tributos por ele sonegados, livrar-se do processo-crime e da possível condenação criminal.

Nenhuma entredúvida remanesce, a este respeito.

Dúvidas existem, sim, sobre se a causa extintiva da punibilidade em pauta estende-se, ou não, aos dirigentes de entidades beneficentes de assistência social que pagam, antes do oferecimento da denúncia, as contribuições sociais descontadas e não recolhidas, no prazo legal, dos empregados. Vejamos.

3 – Breves considerações sobre o art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90

Estabelece o art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90:

"Art. 95. Constitui crime: (...)

"d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público."

Portanto, nos termos desta lei, deixar de recolher, no prazo legal, valor de contribuição devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público, tipifica crime. Em linguagem mais técnica, o núcleo do tipo deste delito é deixar de recolher aos cofres públicos, no tempo e no lugar devidos, o montante da contribuição previdenciária arrecadada de terceiro.

Lembremos que a Lei nº 3.807/60 equiparara esta conduta ao crime de apropriação indébita. Com efeito, prescrevia o art. 86 deste ato normativo:

"Art. 86 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 previdenciárias e arrecadadas dos segurados ou do público."⁽³⁾

(2) – Não poucos penalistas argumentam que ela protege o sonegador contumaz, que teria apenas o trabalho de uma vez descoberto, correr até a repartição fazendária, para saldar seu débito fiscal ilidindo, assim, sua punibilidade. Já segundo os mesmos estudiosos o sonegador inadimplente continuaria a ser prejudicado, pois, não podendo pagar o tributo, continuaria a ser denunciado, tendo que lutar ferrenhamente para demonstrar no curso da ação penal que não tinha outra alternativa (inexigibilidade de outra conduta).

Tais considerações, porém, são metajurídicas e não nos interessam para os fins deste artigo.

(3) – Também o Decreto-Lei nº 65/37, em seu art. 5º equiparava ao crime de apropriação indébita a falta de recolhimento no prazo devido das contribuições previdenciárias.

Sem descermos a detalhes, já podemos perceber que o não-recolhimento, na época própria, de contribuições previdenciárias, descontadas dos empregados, foi equiparado, por nosso ordenamento jurídico, ao crime de apropriação indébita (art. 168, do Código Penal)⁽⁴⁾

Abrindo um ligeiro parêntese, não negamos que o comportamento previsto como crime, no art. 95 "d", da Lei nº 8.212/90 não se confunde com o da apropriação indébita, definida no art. 168, do Código Penal.

Com efeito, a apropriação indébita tem como antecedente lógico a posse ou detenção justa, vale dizer, sem clandestinidade, violência ou erro. O crime ocorre quando se dá a inversão da posse, caracterizada pelo ato de disposição da coisa ou pela negativa em restituí-la.

Já, no delito capitulado no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90, a conduta típica ocorre quando o agente, tendo descontado a contribuição previdenciária do empregado ou de terceiro, deixa de recolhê-la, a tempo e hora, à Seguridade Social, tomando para si os valores que detém.

Ocorre, no entanto, que nosso Direito equiparou, por intermédio do mecanismo da ficção⁽⁵⁾, as duas condutas delituosas, dando-lhes o mesmo tratamento jurídico.

Ninguém desconhece que o Direito cria suas próprias realidades, que nem sempre coincidem com as realidades do mundo que nos cerca (v.g., o "horário de verão", que, obviamente não interfere no movimento dos astros, mas produz efeitos, no mundo jurídico). Muita vez, só com o emprego de ficções (e presunções) o Direito consegue disciplinar o comportamento das pessoas, na vida social. Já se disse que as ficções e presunções operam no campo do Direito, como as hipóteses, no campo da Matemática.

É exatamente o caso: o não-recolhimento, nas condições apontadas, das contribuições previdenciárias, foi, por meio de uma ficção, equiparado à apropriação indébita.

Aliás, se as duas condutas típicas fossem idênticas, não haveria necessidade da equiparação. É logicamente desnecessário equiparar realidades iguais. Só se equiparam realidades diferentes.

Segue-se, pois, com a força irresistível dos raciocínios congruentes, que tudo o que se refere ou aproveita ao crime de apropriação indébita, refere-se ou aproveita igualmente ao de sonegação fiscal.

Voltando ao nosso assunto central, comete, em tese, o delito de apropriação indébita, o empregador a quem foi cominado o dever legal de arrecadar, dos segurados ou do público, a contribuição previdenciária e, embora tendo efetuado tal arrecadação, deixa de recolhê-la, na época própria, aos cofres da Seguridade Social.

Isto não é suficiente, porém, para que o delito se consuma. É mister, ainda, que o empregador aja com a vontade livre e consciente de tomar para si os valores que detém (*animus rem sibi habendi*). Mas há necessidade, também, do dolo específico, a exigir que o agente tenha o objetivo de obter proveito, com tal apropriação. O delito só se consuma quando o agente quer tomar para si, vale dizer, para seu proveito, os valores que detém.

Tal a lição clássica de Magalhães Noronha:

"Do artigo em exame (art. 168, do Código Penal), subentende-se o dolo específico pelo verbo apropriar-se, que significa tornar próprio, tornar-se dono de uma coisa, quer em proveito pessoal, quer no de terceiro. A lei quis primar pela síntese e neste particular

(4) – Conforme Paulo José da Costa, que, comentando dispositivo análogo (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90), enfatiza: "Em verdade, o dispositivo contempla um autêntico caso de apropriação indébita" ("Infrações Tributárias e Delitos Fiscais" Saraiva São Paulo, 1995, pág. 126).

(5) – Na ficção, a lei considera verdadeiro um fato que é provável ou seguramente falso. Segundo a lição clássica de Alfredo Augusto Becker ("Teoria Geral do Direito Tributário" Saraiva, S. Paulo, 2ª ed., págs. 462 a 464), a verdade jurídica imposta pela lei, quando se filtra numa falsidade (provável ou certa), é ficção legal. A ficção, ao ingressar no mundo do Direito, por intermédio da norma jurídica, transforma-se numa verdade. Verdade jurídica, bem entendido, mas que vale, nos quadrantes do Direito, tanto quanto a verdade real. De idêntico teor, o entendimento de José Luis Pérez de Ayala ("Las Ficciones en el Derecho Tributario" Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1970) para quem as ficções existem sempre que a norma trata algo real como distinto, sendo igual; como igual, sendo diferente; como inexistente tendo sucedido; como acontecido, sendo inexistente; ainda que com a consciência de que "naturalmente" não é assim.

não iria, por certo, alongar-se, uma vez existente a tradição estabelecida pelo estatuto anterior, que também não se referia expressamente ao dolo específico, observando a respeito João Vieira: 'O nosso Código aqui só não inclui o elemento do proveito, devendo-se subentender, conforme o art. 330, que a apropriação seja para si ou para outrem, subentende-se, pois, o dolo específico, que consiste em o agente praticar o fato com o fim, o escopo de lograr proveito. É o *animus lucrandi*, ou *animus lucrificandi causa*.

"Mas a existência do dolo específico, do fim de procurar proveito ilícito, é indispensável, pois sem ele a apropriação indébita pode confundir-se com outros crimes, ou mesmo não haver delito."⁽⁶⁾

Assim, para que não sejam cometidas injuridicidades, deve-se esmiuçar a intenção do empregador de apropriar-se dos valores tributários de que é guardião. Para que o delito ocorra é necessário que o empregador se comporte como se fosse senhor (*dominus*) dos valores previdenciários por ele retidos.

Atentemos, a respeito, para as ensinanças de Nélson Hungria:

"O reconhecimento da apropriação é uma *quaestio facti* a ser resolvida, de caso em caso, pelo Juiz, que, entretanto, não deve tomar a nuvem por Juno. Por vezes, denuncia-se ela *re ipsa* (ex: a venda de coisa infungível recebida em depósito ou locação); mas, outras vezes, faz-se necessária uma detida apreciação das comprovadas circunstâncias. É de mister que fique averiguado, de modo convincente, o propósito de não restituir ou a consciência de não mais poder restituir."⁽⁷⁾

Como a seguir veremos, a simples mora no ato de recolher o tributo descaracteriza o delito. Também não o caracteriza - agora por absoluta falta de tipicidade - a circunstância de o empregador não haver chegado a arrecadar a contribuição social de seus empregados, mas, apenas, haver juntado o montante necessário ao pagamento dos salários dos mesmos.⁽⁸⁾

Se inexistir apropriação ou se ela se dá com ausência de dolo específico, não há o crime definido no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90.

Invocáveis, a propósito, as lições de Misabel Derzi:

"... os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicos, e não somente o não recolhimento dos tributos devidos."⁽⁹⁾

Com efeito, a compreensão de qualquer regra de Direito Penal Tributário passa pela compreensão da totalidade da ordem jurídica.

Por tal motivo, absolutamente não concordamos com os que sustentam que o crime capitulado no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90 ocorre com o simples não-recolhimento, dentro do prazo legal, de contribuição previdenciária descontada do empregado. Segundo alegam, tratar-se-ia, pois, de crime omissivo próprio, já que se consumaria com o simples não-recolhimento do montante fiscal, nas condições retro-apontadas.

Só uma primeira leitura do art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90 poderia levar-nos ao entendimento de que o simples fato de o empregador deixar de recolher, na época própria, as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, torna-o autor do crime em tela.

Tal interpretação (se é que de "interpretação" pode ser chamada), escora-se, por óbvio, em postulados falsos, inaceitáveis por quem tenha refletido o assunto, com base na melhor Hermenêutica Jurídica.

(6) - "Direito Penal" 2ª vol. Saraiva São Paulo 5ª ed. 1969, pág. 331 (esclarecemos no primeiro parêntese - os grifos estão no original).

(7) - "Comentários ao Código Penal", Forense, Rio, 3ª ed., 1967, pág. 136 - os grifos estão no original.

(8) - Em nosso ordenamento jurídico-constitucional não há crime por dívida tributária. De fato, o direito brasileiro não pune nem as dívidas tributárias, nem aquilo que algumas legislações estrangeiras chamam de delitos de risco, nos quais mesmo não havendo tributo a pagar, qualquer ato ou omissão do contribuinte que coloque em risco os interesses fazendários, configura-se crime (desde que, é claro, especificado em lei).

(9) - "Da Unidade do Injusto no Direito Penal Tributário" in Revista de Direito Público nº 63, pág. 221.

Com efeito, as disposições legais não devem ser interpretadas, ou seja, compreendidas no seu alcance e significado, de forma isolada do contexto normativo global em que se inserem, ou apenas no estrito e exclusivo entendimento gramatical dos seus termos. Fosse assim, e talvez o ensino da Ciência Jurídica pudesse ser despiciendo, e os Cursos de Direito tidos por inúteis, posto que a mera alfabetização em um idioma seria suficiente para converter qualquer cidadão comum, em verdadeiro *expert* na arte da interpretação das leis. A palavra "exegese" poderia ser substituída, em todos os vernáculos, por "leitura", e o termo "Hermenêutica" deixaria de identificar uma Ciência, para constituir-se em sinônimo do que hoje chamamos comumente de "Gramática".

Julgamos oportuno lembrar, neste lance, a sempre atual lição de Carlos Maximiliano que, abeberando-se nos ensinamentos de Jellinek, Salomon, Dernburg, Ferrara e Alves Moreira, bem sintetizou clássica premissa, que alicerça todo o pensamento da moderna Ciência do Direito:

"... a palavra é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude; sob um só invólucro verbal se conchegam e escondem várias idéias, valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto."⁽¹⁰⁾

Disto decorre que a perda de prazo (mero esquecimento) ou a circunstância, tão comum, de o empregador apenas juntar "o líquido" do salário do empregado (contabilizando os valores⁽¹¹⁾ que deviam dele ser "descontados", a título de contribuição previdenciária, acaso estivesse de posse da quantia "bruta"), não configuram o delito em análise. Havendo, pois, motivo razoável para não recolhimento ou ausente o *animus rem sibi habendi*, o delito não se configura.

Sabemos que o combate à sonegação e à evasão (ilícita) de tributos é meta do nosso sistema jurídico. Entretanto, esta louvável política não pode levar a excessos, atropelando as pautas constitucionais.

3.1 - Esclarecimento necessário: há prevalência do interesse público em relação ao interesse fazendário

Neste ponto de nosso artigo, convém afastarmos, de uma vez por todas, equivocadíssimo pressuposto, sempre lembrado, quando ocorrem abusos de autoridade. Estamos nos referindo à absurda confusão entre interesse público e interesse fazendário.

O interesse fazendário não se confunde, nem muito menos sobrepassa o interesse público. Perante o Texto Constitucional, subordina-se ao interesse público e, por isso mesmo, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.

Oportuna, a respeito, a preleção, sempre preciosa, de Celso Antônio Bandeira de Mello:

"Interesse público ou primário é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele

(10) - "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense, Rio, 11ª ed., pág. 36.

(11) - Os valores devidos à Previdência Social costumam ser lançados na contabilidade da empresa, para evitar-se a prática do crime descrito no art. 95, "b", da Lei nº 8.212/90 ("Constitui crime: (...) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa"). Eis por que, apesar da inexistência de numerário, as empresas costumam fazer os lançamentos contábeis dos valores "descontados" dos seus empregados a título de contribuição previdenciária (embora de fato nenhum desconto tenha sido realizado).

que atina tão-só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa⁽¹²⁾

Estribados em tão sólidas lições doutrinárias, podemos proclamar, com toda a convicção, que o mero interesse arrecadatório - interesse secundário que é - não pode fazer tábua rasa à legalidade, à isonomia e aos direitos constitucionais dos contribuintes

No mesmo sentido, Alberto Xavier pontifica:

" num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável preliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica"⁽¹³⁾

Segue-se, pois, que nenhuma justificativa extrajurídica (v.g., o aumento das receitas) poderá validamente subverter os princípios básicos do sistema constitucional brasileiro, iluminados, todos eles, pelo princípio da segurança jurídica.

As garantias constitucionais limitam o poder de tributar e sancionar. O propósito de abastecer de dinheiro os cofres públicos não pode chegar, num Estado-de-Direito como o nosso, ao ponto de lesar direitos subjetivos das empresas e dos particulares que delas participam.

Afinal, predominância do interesse público não é sinônimo de lesão de direitos

Não podemos invocar o interesse fazendário (ou seja qual for o nome que lhe queiramos atribuir) para justificar qualquer iniciativa, quer no plano normativo, quer no plano fático, que não se contenha estritamente nos lindes do texto constitucional. É que não há interesse maior do que o representado pelo respeito às exigências sistemáticas da ordem constitucional

Assim agremiados, podemos retornar ao nosso tema central.

4 - O alcance do art. 34, da Lei nº 9.249/95

O art. 34, da Lei nº 9.249/95 silenciou acerca do crime capitulado no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/91.

É o caso de indagarmos: este art. 34 também se aplica aos dirigentes de entidades beneficentes de assistência social que pagam, antes do oferecimento da denúncia, contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e não recolhidas, na época própria, aos cofres da Seguridade Social?

O mesmo é propor a questão que lhe dar resposta positiva

De fato, a analogia *in bonam partem* autoriza esta inteligência

Não ignoramos que o princípio *nullum crimen nulla poena sine praevia lege* veda o emprego da analogia,⁽¹⁴⁾ para considerar crime, comportamento não previsto explicitamente em lei.

Todavia, a boa Política Criminal autoriza o emprego da chamada *analogia in bonam partem* (analogia para favorecer o réu),⁽¹⁵⁾ máxime quando o delito não está tipificado em norma excepcional

Como dilucida Basileu Garcia, "há situações especialíssimas em que proscrever a analogia benigna redundaria em deixar o acusado à mercê de gritante iniquidade"⁽¹⁶⁾

(12) - "Curso de Direito Administrativo", Malheiros Editores, São Paulo, 4ª ed. 1993, pág. 46 (o grifo está no original)

(13) - "Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação", RT, São Paulo, 1ª ed., 1978, pág. 50.

(14) - Na analogia, aplica-se, a um caso diretamente não disciplinado numa norma jurídica, regra prevista para hipótese semelhante. Não é por outra razão que Maria Helena Diniz sustenta que "a analogia é tão somente um processo revelador de normas implícitas" ("Compendio de Introdução à Ciência do Direito", Saraiva, São Paulo, 1988, pág. 410).

A analogia estriba-se no princípio da igualdade, "já que o processo análogo constitui um raciocínio baseado em razões relevantes de similitude", fundando-se na identidade de razão, que é o elemento justificador da aplicabilidade da norma a casos não previstos, mas, substancialmente semelhantes sem contudo ter por objetivo prescrever o exato significado da norma, partindo, tão-só, do pressuposto de que a questão *sub judice* apenas de não se enquadrar no dispositivo legal deve cair sob sua égide por semelhança de razão" (idem, *ibidem*).

(15) - Tal é a opinião de Costa e Silva: "A analogia só é tolerável em matéria penal quando favorável ao delinqüente (*in bonam partem*)" (Código Penal 1ª vol., São Paulo 1943, pág. 22).

(16) - "Instituições de Direito Penal" vol. I tomo I 4ª ed. 31ª tiragem Max Limonad 1968, pág. 156.

É justamente o caso.

O crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias não tem caráter excepcional. Logo não é infenso à analogia *in bonam partem*.

O que temos, a toda evidência, no caso, é uma lei penal benéfica (Lei nº 9.249/95), que alude, especificamente, aos delitos definidos nas Leis nºs 8.137/90 e 4.729/65.

Nada impede - antes, tudo recomenda - que seus efeitos alcancem conduta em tudo e por tudo semelhante às definidas nas aludidas leis.

O próprio princípio da equidade, tão do agrado da moderna Ciência do Direito Penal, permite o dilargamento da causa extintiva da punibilidade que ora faz nossos cuidados.

Tal equiparação só seria impossível se a Lei nº 9.249/95, expressa ou implicitamente, a vedasse. Não é absolutamente o caso.

Razoável até supor, pelo contrário, que, tendo os delitos referidos nas Leis nºs 8.137/90 e nº 4.729/65, a mesma natureza do capitulado no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/91,⁽¹⁷⁾ houve, da parte do legislador, um natural "cochilo", que pode e deve ser colmeado pela Doutrina e pela Jurisprudência.

Oportuno ressaltarmos, a respeito, que a Constituição veda, às pessoas políticas, "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente" (art. 150, II)

A própria isonomia, pois, milita em favor de nossa tese.

Como vemos, o caso, por enquanto, não encerra nenhuma dificuldade jurídica. Pelo contrário, os argumentos associam-se harmonicamente, demonstrando que, por força da analogia *in bonam partem*, o art. 34, da Lei nº 9.249/95 alcança os autores do delito previsto no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90.

Isto nos leva à irretorquível conclusão de que o pagamento, pelo dirigente (ou dirigentes), antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, extingue-lhe (lhes) a eventual punibilidade.

Fixada esta premissa, estamos preparados para dar mais um passo, rumo à meta por nós fixada.

Vamos verificar se o parcelamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assistência social e não pagas, no prazo legal, também tem o condão de extinguir a punibilidade do dirigente.

Para tanto, faremos uma ligeira incursão pelo Direito Tributário, discorrendo sobre as causas extintivas do crédito tributário.

5 - As causas extintivas do crédito tributário

O tributo não se perpetua no tempo. Pelo contrário, nasce para desaparecer. Mais dias menos dia deixa de existir, libertando o contribuinte (sujeito passivo) daquele estado de sujeição que o prendia ao Fisco (sujeito ativo).

Como sabemos, o tributo extingue-se com o pagamento ou com a verificação de qualquer outra causa extintiva da obrigação tributária⁽¹⁸⁾

(17) - Realmente, os crimes de sonegação fiscal e o crime capitulado no art. 95, "d" da Lei nº 8.212/91, têm, grosso modo, o mesmo tipo: deixar de recolher, na época própria, tributo. Devem seus autores ser alcançados pela mesma causa extintiva da punibilidade, sob pena de flagrante injustiça.

(18) - O Código Tributário Nacional chama as causas extintivas da obrigação tributária de causas extintivas do crédito tributário. ImproPRIAMENTE, porque o tributo não se extingue apenas quando desaparece o crédito tributário, mas, também, quando se fere de morte seu sujeito ativo ou seu sujeito passivo. Ademais, extinto o crédito tributário, ipso facto extingue-se toda a obrigação tributária.

Em apertada síntese, causa extintiva da obrigação tributária é o ato ou fato a que a lei atribui o efeito de libertar o sujeito passivo tributário, daquele liame abstrato (vínculo jurídico) que o prendia ao sujeito ativo tributário, desde a ocorrência do fato impositivo (fato gerador *in concreto*).

São causas extintivas da obrigação tributária o pagamento (causa extintiva por excelência), a remissão, a compensação, a transação (novação), a decadência, a prescrição, a confusão, o desaparecimento sem sucessor do sujeito passivo tributário, etc.⁽¹⁹⁾ Todas elas, quando ocorrem, fulminam aquele estado de sujeição em que se encontrava o contribuinte, em face do Fisco.

Todas fazem desaparecer o tributo.

5.1 – A transação como causa extintiva do crédito tributário

Na transação, desaparece a primitiva obrigação tributária, surgindo, em seu lugar, uma nova (ou novas). Estamos, pois, percebendo, que a transação, em matéria tributária, leva à novação.

Retomando, pois, a idéia, a transação (novação) é também causa extintiva de obrigações tributárias.

A transação vem prevista genericamente no art. 156, III, do CTN e disciplinada, com maior riqueza de detalhes, no art. 171, deste mesmo diploma normativo.

Prescreve o predito art. 171, do CTN:

“Art. 171 A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação (terminação) de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

“Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

Portanto, não resta a menor dúvida que a transação representa – tanto quanto o pagamento – modalidade extintiva do tributo. A transação leva a efeito a extinção da primitiva obrigação tributária, determinando o surgimento, em seu lugar, de uma nova ou novas.

Como escrevemos acima, em matéria tributária, a transação conduz à novação.

Na verdade, a novação é, a um tempo, causa extintiva e causa geradora de obrigações (inclusive tributárias)⁽²⁰⁾.

A novação, em última análise, extingue a obrigação antiga, libertando o devedor do vínculo que o prendia ao seu credor, ao mesmo tempo em que faz nascer outra (ou outras).

5.2 – O parcelamento do tributo como modalidade de transação

Uma das modalidades de transação é o parcelamento do tributo.

Apenas para exemplificar, digamos que um dado contribuinte devia 100, a título de tributo, e o prazo para o pagamento de seu débito vence no dia 20 de abril. Não podendo ou não querendo saldar seu débito nesta data, ele – desde que haja lei autorizadora neste sentido – pleiteia o parcelamento do mesmo, que é deferido. Com isto, pagará o débito em, por exemplo, cinco prestações de 22 cada uma, vencendo, a primeira, no dia

(19) – Algumas causas extintivas do crédito tributário estão arroladas no Código Tributário Nacional em seu art. 156 (o pagamento, a remissão, a compensação, etc.). Outras, foram discernidas pela doutrina (a confusão, o desaparecimento sem sucessor, do sujeito ativo, o desaparecimento, sem sucessor, do sujeito passivo, etc.).

(20) – Neste sentido, Clóvis Beviláqua é elucidativo: “A novação é a conversão de uma dívida por outra para extinguir a primeira” (“Código Civil Comentado” vol. 4, pág. 157).

20 de maio; a segunda, no dia 20 de junho; a terceira, no dia 20 de julho; a quarta, no dia 20 de agosto; e, a derradeira, no dia 20 de setembro.

O que ocorreu, no caso? Simplesmente a primitiva obrigação tributária desapareceu, cedendo passo a cinco novas obrigações tributárias. Tão novas que têm novos valores e novas datas de vencimento. O próprio total a recolher é superior (no exemplo apontado, soma 110).

Com o parcelamento, o contribuinte abandona o estado de inadimplência. Tanto que, se quiser, poderá obter a certidão negativa de débito fiscal de que tratam os arts. 205 e seguintes, do Código Tributário Nacional.

Deferido o parcelamento, a época do pagamento do tributo desloca-se para adiante (para a época do pagamento das parcelas). Extingue a dívida anterior, originando novas dívidas (as correspondentes às parcelas).

O parcelamento regulariza sua situação junto ao Fisco, que só desaparecerá se deixar de pagar as parcelas.

Evidentemente, como havíamos adiantado, o parcelamento deve ser autorizado por lei da entidade tributante. Esta é uma exigência incontornável do princípio da legalidade, do qual o Direito Tributário nunca se aparta.

5.3 – A hipótese em exame

A Lei nº 9.129, de 20 de novembro de 1995, autorizou, obedecidos certos requisitos, o parcelamento de contribuições previdenciárias devidas pelos empregadores, inclusive quando descontadas de seus empregados e não pagas, na época devida.⁽²¹⁾

Estabelece o art. 1º, da Lei nº 9.129/95:

“Art. 1º Excepcionalmente, nos cento e oitenta dias subsequentes à publicação desta Lei, os débitos pendentes junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, referentes a contribuições do empregador, incluídos ou não em notificação, relativos a competências anteriores a 1º de agosto de 1995, poderão ser objeto de acordo para pagamento parcelado em até noventa e seis meses.”

Esta possibilidade de parcelamento alcança as contribuições descontadas dos empregados e não recolhidas, na época própria ao INSS, por entidades beneficentes de assistência social, que atendam aos requisitos estabelecidos nos incisos III e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, como nos revela a só leitura dos parágrafos 5º e 6º da aludida lei:

“§ 5º Os municípios, os Estados, o Distrito Federal e as cooperativas agrícolas poderão optar, excepcionalmente, por parcelar as contribuições descontadas dos segurados empregados e dos trabalhadores avulsos e não recolhidas ao INSS, quando referentes a competências anteriores a 1º de agosto de 1995, em até 12 meses, na forma prevista nesse artigo, ou nos termos do art. 27 da Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, gozando também da isenção total das multas.

“§ 6º Aplica-se, no que couber, o disposto no parágrafo anterior às entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos estabelecidos nos incisos III e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”

Só para registro, estipulam os incisos III e V, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91:

“Art. 55 Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

“III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

(21) – Antes, a Lei nº 8.620/93, em seu art. 12, permitiu, excepcionalmente, nos meses de fevereiro a julho de 1993, o parcelamento das contribuições descontadas dos segurados, empregados e trabalhadores avulsos e não recolhidas ao INSS, quando referentes a período anterior a 1º de dezembro de 1992.

“V aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades”

Portanto, nos cento e oitenta dias subsequentes a 21 de novembro de 1995 (data da publicação da Lei nº 9.129/95), isto é, até 19 de maio de 1996, inclusive⁽²²⁾, as entidades beneficentes de assistência social podem parcelar, em até doze meses, as contribuições descontadas, até 1º de agosto de 1995, dos seus segurados empregados e não recolhidas ao INSS. Para tanto, devem: a) promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; e, b) aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente, ao Conselho Nacional da Seguridade Social, relatório circunstanciado de suas atividades.

Muito louvável o permissivo em tela, que prestigia as entidades assistenciais que, em última análise, secundam o Estado na realização do bem comum. A falta de eventuais detalhes (v. g., o fato de a entidade também ser educacional, mas sempre sem fins lucrativos, ou a circunstância de o relatório anual não ter sido apresentado, por mero desconhecimento administrativo) não tem o condão de afastar o benefício, que vem ao encontro dos interesses da Comunidade que estas entidades amparam.

Apoiados no “espírito da lei” (*mens legis*), pensamos que uma instituição educacional que, paralelamente, realize, de modo constante e sistemático (porque a tanto a obriga seus Estatutos), atos de beneficência social, também faz jus ao parcelamento em tela. É que, assim procedendo, transforma-se numa verdadeira “entidade paraestatal”, já que caminha “paralelamente ao Estado”, avocando atribuições que a ele originariamente pertencem. Naturalmente, recebam o tratamento privilegiado, com base na interpretação analógica do § 5º, do art. 1º, da Lei nº 9.129/95.

Assim, retomando o fio da meada, graças à Lei nº 9.129/95, as entidades beneficentes de assistência social podem parcelar contribuições previdenciárias descontadas de seus empregados, ainda que não tenham sido recolhidas na época própria.

Com isso, retomam o estado de plena adimplência. Juridicamente falando, é como se tivessem efetuado o pagamento do tributo.

Ora, o pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do infrator, *ex vi* do art. 34, da Lei nº 9.249/95.

Logo, temos que o dirigente de entidade beneficente de assistência social, que obtém o parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e não pagas, na época própria, está com sua punibilidade extinta.

O parcelamento da contribuição previdenciária vencida, ainda que anteriormente descontada do empregado, desfigura o crime capitulado no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/90, por novação da dívida, causa extintiva do crédito tributário equivalente, sob o aspecto jurídico, ao pagamento.

O acordo celebrado, com base na Lei nº 9.129/85, entre a autarquia (Fisco) e a entidade beneficente de assistência social (contribuinte), que leva ao parcelamento, exclui o “crime” do dirigente (ou dirigentes) desta mesma entidade.

Extingue-se a punibilidade, pois, para tais dirigentes que, antes de denunciados, parcelam as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assistência social e, é claro, honram os novos compromissos assumidos.⁽²³⁾

(22) - Sendo bissexto o ano de 1996, o mês de fevereiro teve 29 dias.

(23) - Evidentemente se o parcelamento é concedido e o devedor não honra o compromisso assumido, permanece a presunção de dolo e o crime em tese de verificação.

Em sintonia com esta ideia, o § 8º, do art. 1º da Lei nº 9.129/95, prescreve: “O parcelamento do débito acordado nos termos deste artigo será automaticamente rescindido em caso de inadimplência de qualquer parcela ou falta de pagamento de contribuições devidas, restabelecendo-se a multa em seu percentual máximo e ficando o INSS obrigado, de ofício, a proceder à execução judicial de saldo devedor em até noventa dias”.

6 – Outro caminho: “abolitio criminis” (hipótese de exclusão de punibilidade)

I – Na tentativa de demonstrar cabalmente esta tese, vamos verificar se, com a superveniência da Lei nº 9.249/75, ainda subsiste o crime previdenciário definido no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/90.

Estamos que não Autorizado pela lei o parcelamento do débito previdenciário, o delito em pauta transformou-se em mero ilícito administrativo.

Afinado neste diapasão, o erudito voto do Min. Armando Rollemberg, prolatado no julgamento do HC nº 4.419, do qual destacamos o seguinte trecho:

“Tendo em vista que a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados, antes equiparada ao delito de apropriação indébita, após a adoção do regime de parcelamento dos débitos em atraso, passou a ser considerada como simples ilícito administrativo, e, ainda, o fato de o paciente haver saldado integralmente sua dívida, conceda-se a ordem para determinar o trancamento da ação penal instaurada a propósito”.

Note-se que a Lei nº 8.212/90, ao considerar crime, o comportamento de “deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público” (art. 95, “d”), coerentemente vedou, em seu art. 38, § 1º, o parcelamento das contribuições descontadas dos empregados.⁽²⁴⁾

De fato, só com a proibição do parcelamento é que se podia sustentar a existência do crime do art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/90, equiparado à apropriação indébita.

Ao permitir o parcelamento do débito previdenciário, a Lei nº 9.129/95 – como antes o fizera a Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, em seu art. 12 – descriminalizou a conduta do empregador, que voltou a ser mero ilícito administrativo. Houve, aí, uma verdadeira *abolitio criminis*.

Melhor esclarecendo, se continuasse a ser havido por crime o não-recolhimento, na época própria, da contribuição previdenciária de antemão descontada do empregado, seu empregador, ao pleitear o parcelamento do débito fiscal, teria forçosamente que confessar a prática do delito, arcando com todas as consequências daí advindas.

Ora, isso simplesmente inviabilizaria a aplicação da Lei nº 9.129/95. Vale a propósito, a conhecida parêmia *ad impossibilia nemo tenetur* (ninguém pode ser obrigado a fazer o impossível).

Como se isso não bastasse, o Direito inadmitte interpretações que levem a absurdos, incongruências ou flagrantes injustiças. Tal, diga-se de passagem, a lição clássica de Carlos Maximiliano:

“Deve o direito ser interpretado inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis”⁽²⁵⁾.

Ademais, não teria sentido obrigar o empregador (ou o dirigente de entidade beneficente de assistência social) a confessar o crime (assujeitando-o, às penas, nada leves, previstas no art. 95, da Lei nº 8.212/90) para, só ao depois, conceder-lhe o parcelamento.

II – Mas, mesmo antes da descriminalização desta conduta, a retenção das contribuições previdenciárias concernentes aos empregados não encerrava, na maioria dos casos, o propósito, puro e simples, de não pagar os tributos.

Realmente, as empresas e, por extensão, os empregadores, com muita frequência juntavam apenas o montante de dinheiro necessário ao pagamento do valor líquido dos

(24) - Lei nº 8.212/90 - Art. 38 (omissis) - § 1º - Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos e as decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30, independentemente do disposto no art. 95”.

(25) - Op. cit. pág. 166

salários de seus funcionários. Nada arrecadavam ao INSS, simplesmente porque nada havia para ser arrecadado.

O que havia era simples inadimplemento, a ensejar a imposição de multa e, quando o caso, o ajuizamento de execução fiscal; nunca a aplicação de pena.⁽²⁶⁾

Ora, a apropriação indébita pressupõe, da parte do empregador, o prévio desconto, dos empregados, da contribuição previdenciária, com a intenção consciente (dolo específico) de não a recolher aos cofres públicos. Era preciso que o empregador se transformasse de possuidor *alieno domine* em possuidor *animus domine*.

Não havendo a posse *alieno domine*, logicamente não podia haver a posse *animus domine* (consequência daquela).

Muito bem, o Congresso Nacional, reconhecendo as dificuldades financeiras dos empregadores, afastou o draconianismo do art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90, ao mesmo tempo em que deu ênfase ao interesse do INSS em receber, ainda que em parcelas, as contribuições previdenciárias a que tem jus. De fato, melhor atende ao interesse autárquico o recebimento de tudo, ainda que em parcelas, do que o recebimento de nada, apesar da punição do empregador inadimplente.

Esta lei veio atender aos reclamos instantes dos empregadores e das empresas que, diante da crise financeira que se abateu sobre o País, eram obrigados a optar entre o pagamento do salário dos empregados ou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

O estado de necessidade obrigava-os a eleger o valor maior e, por isso, invariavelmente, preferiam pagar os salários dos empregados. Do contrário, a própria empresa teria de encerrar suas atividades, porque, como é de compreensão intuitiva, os empregados nunca concordariam em continuar trabalhando, sem receber, *in totum*, os salários a que tinham direito.

Realmente, seria um absurdo exigir que, primeiro, recolhessem os débitos previdenciários e, só depois, ainda que com considerável atraso, se ocupassem com os salários dos empregados.

Aliás, que os salários dos empregados têm preferência sobre os tributos é idéia que o próprio Código Tributário Nacional consagrou. De fato, o art. 186 desse diploma normativo estatui que o crédito tributário prefere a qualquer outro, "ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho". Portanto, perante nosso ordenamento jurídico, os créditos trabalhistas preferem aos tributários.

Dai podermos reconhecer a inexigibilidade de outra conduta do empregador que comprovava que, à falta de outras alternativas, pagou salários a seus empregados, utilizando, para isso, também a quantia que devia ter endereçado à Seguridade Social, a título de contribuições previdenciárias (inclusive as descontadas, *pro forma*, dos empregados).

Ausente, na hipótese, a culpabilidade, pressuposto da pena.

7 - Ainda outro caminho: descaracterização do dolo no pedido de parcelamento

Sobremais, no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assistência social e não pagas no prazo, há ausência de *animus rem sibi habendi*, circunstância que, em si mesma, descaracteriza a apropriação indébita.

(26) - Esta é uma consequência inarredável do art. 5º, LXVII, da CF: não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel". Observamos que, mesmo nas estritas hipóteses em que a Constituição Federal autoriza a prisão civil por dívidas, é imprescindível que o inadimplemento do responsável seja voluntário e inescusável.

É a idéia central da seguinte ementa, extraída de julgado do Superior Tribunal de Justiça:

"Ementa oficial: O fato de ser permitido ao acusado o recolhimento parcelado das contribuições descontadas dos funcionários e devidas à Previdência Social descaracteriza o crime de apropriação indébita por indemonstrado o *animus rem sibi habendi*"⁽²⁷⁾

Deveras, ao pleitear o parcelamento, o dirigente de tais entidades já não age com *animus rem sibi habendi*. Noutros termos, inexistente a intenção dolosa de reter injustamente para si quantia pertencente à Seguridade Social. Muito pelo contrário: ao pleitear o parcelamento e, de modo especial, ao dar início ao pagamento das prestações, o dirigente demonstra inequivocamente que tem a intenção de fazer chegar às mãos da Previdência Social (ainda que por etapas, como excepcionalmente lhe permite fazer o § 6º do art. 1º da Lei nº 9.129/95) as contribuições descontadas dos empregados.

Calham bem, uma vez mais, as lições do sempre citado Nelson Hungria, que, analisando o elemento subjetivo da apropriação indébita, elucida:

"Dolo. O elemento subjetivo do crime em apreço (apropriação indébita) é a vontade conscientemente dirigida à apropriação da coisa alheia móvel, de que se tem precedente posse ou detenção. Como a apropriação pressupõe, conceitualmente, a intenção definitiva de não restituir a coisa ou desviá-la do fim para que foi entregue, ou a ciência de que se torna impraticável uma coisa ou outra, é óbvio que tal intenção ou ciência é integrante do dolo do agente. A ausência do *animus rem sibi habendi* exclui, subjetivamente, a apropriação indébita"⁽²⁸⁾

Interpretar a norma contida no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90, como definidora de crime de mera conduta, é colocá-la em conflito com a Constituição, que veda a prisão por dívida.

O ânimo de apropriar-se está ausente, se o débito previdenciário, antes do oferecimento da denúncia, foi parcelado.

De fato, quando, com base na Lei nº 9.129/95, a entidade beneficente de assistência social requer o parcelamento do débito previdenciário e, deferida sua pretensão, honra as prestações devidas, demonstrando a vontade de pagar integralmente sua dívida previdenciária, seu dirigente já não age com o *animus rem sibi habendi*, imprescindível à configuração do delito.

Se ausente o *animus rem sibi habendi* não há, nem mesmo em tese, o crime de apropriação indébita previsto no art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90.

Em suma, também por este motivo, o parcelamento, antes do oferecimento da denúncia, dos débitos previdenciários vencidos (mesmo quando descontados dos empregados) extingue a punibilidade do dirigente de entidade beneficente de assistência social.

8 - Derradeiro caminho: novação

I - Autores há que entendem que o parcelamento do débito tributário equivale à moratória e, como tal, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN.⁽²⁹⁾

Vamos explorar também este caminho.

Só para nos situarmos no assunto, a exigibilidade do crédito tributário poderá ser suspensa, isto é, ter sua eficácia temporariamente paralisada, por atos ou fatos jurídicos previstos em lei. São os modos pelos quais o contribuinte pode exteriorizar seu inconformismo, sem correr o risco de vir a sofrer a execução fiscal.

(27) - RHC 4 257-5 - RJ 5ª I - J 5 4 95 - Rel. Min. Flaquer Scartezini - DJU 8 5 95

(28) - Op. cit., pág. 138.

(29) - É o caso de Maria Leonor Leite Vieira ('A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário', dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, 1995, inédita, págs. 46 e segs.).

Realmente, sendo a exigibilidade um pressuposto da executividade, suspensa aquela, fica, **ipso facto**, suspensa esta última.

Muito bem, depois de exigível o tributo, nada impede que surja um ato ou fato novo, prestigiado pelo direito, que impede que a Fazenda Pública efetue a cobrança tributária. Este fato novo não suspende o crédito tributário (como equivocadamente sinaliza o Capítulo III, do Título III, do Código Tributário Nacional), mas, tão-somente, a exigibilidade do crédito tributário.

Tal é a opinião de Paulo de Barros Carvalho:

“... aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor de exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera. Está correto enunciar que, antes do lançamento, o crédito se encontrava devidamente constituído, mas não tinha condições de ser reclamado. Com a celebração do ato jurídico administrativo, formalizador da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao **quantum** do tributo; e c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade”⁽³⁰⁾

As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, enquanto presentes, impedem que a Fazenda Pública, valendo-se do Judiciário, invista contra o patrimônio do contribuinte, com o fito de receber o tributo que entende devido. Noutro falar, a Fazenda Pública não poderá exigir o crédito tributário, apesar de ele já estar formalizado. Quando levantadas, aí sim, a exigibilidade do crédito tributário readquire sua potencialidade, até sua extinção (com o pagamento do tributo, ou com a verificação de qualquer outra causa extintiva da obrigação tributária).

O Código Tributário Nacional adnumera, em seu art. 151, as situações em que a exigibilidade do crédito fica provisoriamente suspensa. Uma delas é a moratória (art. 151, I).

II - A moratória, em apertada síntese, é a dilação (prorrogação, adiamento) do prazo estipulado para o pagamento do tributo. Com ela, desloca-se, para data ulterior, a época da exigibilidade do tributo.

No campo tributário, só a lei da entidade tributante pode prorrogar este prazo.

Enquanto o novo prazo não flui, o credor tributário não tem ação contra o contribuinte. No linguajar pitoresco de Aliomar Baleeiro, “a exigibilidade de seu crédito jaz em ponto morto, ainda que fluam, ou não, os juros”⁽³¹⁾

Assim, mesmo que consideremos, **ad argumentandum tantum**, o parcelamento autorizado pela Lei nº 9.129/95, uma hipótese de moratória, o crédito do INSS fica diferido para época posterior. Com a autorização para pagamento parcelado da dívida tributária, amplia-se o prazo para o pagamento da exação.

Com o parcelamento, que a Lei nº 9.129/95 lhes permite fazer, as entidades beneficentes de assistência social, também nesta hipótese, regularizam sua situação perante o INSS. Apaga-se o ilícito penal do art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/90, que, eventualmente, os dirigentes de tais entidades possam ter cometido. Enquanto cumprirem seus compromissos (honrando os prazos de vencimento das parcelas) nenhuma ilicitude cometem.

9 - Última consideração

Como vemos, qualquer das linhas de argumentação invocadas (a da novação, a da **abolitio criminis**, a da ausência de dolo específico ou a da moratória) leva-nos à inofensiva conclusão de que o parcelamento, antes da propositura da ação penal, das contribuições previdenciárias, descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assis-

(30) - “Curso de Direito Tributário”. S. Paulo, Saraiva, 4ª ed., 1991, pág. 289.

(31) - “Direito Tributário Brasileiro”. Forense, Rio, 1975, pág. 468.

tência social e não recolhidas, ao INSS, nas épocas devidas, extingue a punibilidade dos dirigentes das mesmas. Neste particular, de fato, todos os caminhos levam a Roma.

10 - Conclusões

À vista do exposto, podemos sumular as seguintes conclusões:

I - Por analogia **in bonam partem**, o pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias referentes ao empregador, não recolhidas no prazo, extingue-lhe a punibilidade, nos termos do art. 34, da Lei nº 9.249/95.

II - O parcelamento do débito tributário (inclusive quando concernente a contribuições previdenciárias) é tão causa extintiva do crédito tributário, quanto o pagamento do tributo.

III - O parcelamento, antes do oferecimento da denúncia das contribuições previdenciárias do empregador, não recolhidas no prazo, à Seguridade Social, também extingue-lhe a punibilidade.

IV - Nos cento e oitenta dias subseqüentes a 21 de novembro de 1995 (data da publicação da Lei nº 9.129/95), as entidades beneficentes de assistência social podem parcelar, em até doze meses, as contribuições descontadas, até 1º de agosto de 1995, dos seus segurados empregados e não recolhidas, na época própria, ao INSS (art. 1º, § 6º, da Lei nº 9.129/95). Para tanto, devem: a) promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; e b) aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente, ao Conselho Nacional da Seguridade Social, relatório circunstanciado de suas atividades.

V - Os dirigentes de entidades beneficentes de assistência social, que obtêm o parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e, não pagas, na época própria, estão, em face do disposto no art. 34, da Lei nº 9.249/95, com sua punibilidade extinta, desde que honrem os novos compromissos assumidos com o INSS.

VI - Ao permitir o parcelamento do débito previdenciário, a Lei nº 9.129/95 - como antes o fizera a Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, em seu art. 12 -, descriminalizou a conduta do empregador, que voltou a ser mero ilícito administrativo. Houve, aí, uma verdadeira **abolitio criminis**.

VII - Do contrário, confessando sua mora, o empregador teria inevitavelmente que admitir a prática do crime previdenciário, para obter o parcelamento do débito atrasado, circunstância que, por óbvio, inviabilizaria a aplicação da própria Lei nº 9.129/95. Portanto, a Lei nº 9.129/95 implicitamente descriminalizou a conduta tipificada no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/90.

VIII - Mas, mesmo antes da descriminalização desta conduta, a retenção das contribuições previdenciárias concernentes aos empregados não encerrava, na maioria dos casos, o propósito, puro e simples, de não pagar os tributos. O que havia era simples inadimplemento, a ensejar a imposição de multa e, quando o caso, o ajuizamento de execução fiscal; nunca a aplicação de pena.

IX - O estado de necessidade obrigava-os a eleger o valor maior e, por isso, invariavelmente, preferiam pagar os salários dos empregados. Do contrário, a própria empresa teria que encerrar suas atividades, porque, como é de compreensão intuitiva, os empregados nunca concordariam em continuar trabalhando, sem receber, **in totum**, os salários a que tinham direito.

X - Daí podermos reconhecer a inexigibilidade de outra conduta no empregador que comprova que, à falta de outras alternativas, pagou salários a seus empregados, utilizando, para isso, também a quantia que devia ter endereçado à Seguridade Social, a título de contribuições previdenciárias (inclusive as descontadas “pro forma”, dos empregados). Ausente, na hipótese, a culpabilidade, pressuposto da pena.

XI - No parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assistência social e não pagas no prazo, há ausência de **animus rem sibi habendi**, circunstância que, em si mesma, descaracteriza a apropriação indébita. O ânimo de apropriar-se está ausente, se o débito foi parcelado e novado, desparecendo a ilicitude, o que, de per si, inviabiliza o próprio oferecimento da denúncia.

XII - Com o parcelamento, a tipicidade da conduta descrita no art 95, "d", da Lei nº 8.212/90, desloca-se no tempo. Já não há a falta de pagamento na época devida. Com o parcelamento, renovam-se as datas de pagamento das obrigações tributárias. Com isso, as épocas do recolhimento estão no futuro, circunstância que descaracteriza o ilícito penal.

XIII - Mesmo que consideremos, ad **argumentandum tantum**, o parcelamento autorizado pela Lei nº 9.129/95, uma hipótese de moratória, o crédito do INSS fica diferido para época mais favorável às entidades beneficentes de assistência social.

Com o parcelamento, que a Lei nº 9.129/95 lhes permite fazer, tais entidades, também nesta hipótese, regularizam sua situação perante o INSS. Apaga-se o ilícito penal do art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90, que de eventualmente, seus dirigentes tenham cometido.

XIV - Como vemos, qualquer das linhas de argumentação invocadas (a da novação, a da **abolitio criminis**, a da ausência de dolo específico ou a da moratória), leva-nos à insofismável conclusão de que o parcelamento, antes da propositura da ação penal, das contribuições previdenciárias, descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assistência social e não recolhidas, nas épocas próprias, extingue a punibilidade de seus dirigentes.