

3. DIREITO PENAL ECONÔMICO

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 ANTONIO CARRAZZA

SUMÁRIO: 1. Circunscrição do problema – 2. A causa extintiva da punibilidade capitulada no art. 34, da Lei 9.249/95 – 3. Breves considerações sobre o art. 95, *d*, da Lei 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 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 de transação; 5.3 A hipótese em exame – 6. Outro caminho: *abolitio criminis* (hipótese de exclusão da 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 9.129, de 20.11.1995), de contribuições previdenciárias¹ 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 9.249, de 28.12.1995.

Só para nos situarmos no assunto estatui o predito artigo:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27

de dezembro de 1990 e na Lei 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 9.249/95

Facilmente percebemos que, retomando uma tradição que fora interrompida com o advento da Lei 8.137/90, a Lei 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

⁽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.

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

Ainda que vozes 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 entreduída 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 8.212/90

Estabelece o art. 95, d, da Lei 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 3.807/60 equiparava 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

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 CP).⁴

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

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, carac-

(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 farranamente, 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 65/37, em seu art. 5.º, equiparava ao crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, no prazo devido, das contribuições previdenciárias.

(4) Conforme Paulo José da Costa, que, comentando dispositivo análogo (art. 2.º, inc. II, da Lei 8.137/90), enfatiza: “Em verdade, o dispositivo contempla um autêntico caso de apropriação indébita” (*Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, S. Paulo: Saraiva, 1995, p. 126).

terizada pelo ato de disposição da coisa ou pela negativa em restituí-la.

Já, no delito capitulado no art. 95, *d*, da Lei 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 a 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). Muitas vezes, 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 realidade 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 que 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 CP), 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 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

⁽⁵⁾ Na ficção a lei considera verdadeiro um fato que é provável ou seguramente falso. Segundo a lição clássica de Alfredo Augusto Backer (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ª ed., S. Paulo: Saraiva, p. 462 a 464), a verdade jurídica imposta pela lei, quando se fulcra 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*, Madrid: Editorial de Derecho Tributário, 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*.

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 lucri faciendi 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 Nelson 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 da coisa infungível recebida em depósito ou locação); mas, outras vezes, faz-se necessária uma detida apreciação das comprovadas circunstâncias. É de mister que fique averiguada 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 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, específicas, 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 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 8.212/90 poderia levar-nos ao en-

⁽⁶⁾ *Direito Penal*, 5.^a ed., S. Paulo: Saraiva, 1969, p. 331, 2.^o vol. (esclarecemos no primeiro parêntese — os grifos estão no original).

⁽⁷⁾ *Comentários ao Código Penal*, 3.^a ed., Rio: Forense, 1967, p. 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 crime (desde que, é claro, especificado em lei).

⁽⁹⁾ "Da unidade do Injusto no Direito Penal Tributário", in *Revista de Direito Público*, n. 63, p. 221.

tendimento 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.

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 relembrar, 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 o 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*.

(10) *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11.^a ed., Rio: Forense, p. 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 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 porque, 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).

O *interesse fazendário* não se confunde, nem muito menos sobrepara 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 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 arrecadatário — interesse secundário que — 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 eliminar, 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 consti-

tucional 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 9.249/95

O art. 34, da Lei 9.249/95 silenciou acerca do crime capitulado no art. 95, *d*, da Lei 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 con-

⁽¹²⁾ *Curso de Direito Administrativo*, 4.ª ed., S. Paulo: Malheiros, 1993, p. 46 (o grifo está no original).

⁽¹³⁾ *Os Princípios da legalidade e da tipicidade da Tributação*, 1.ª ed., S. Paulo: RT, 1978, p. 50.

⁽¹⁴⁾ Na analogia, aplica-se, a um caso diretamente não disciplinado numa norma jurídica, regra prevista para hipótese semelhante.

siderar 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

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

Não é por outra razão que Maria Helena Diniz sustenta que “a analogia é tão-somente um processo revelador de normas implícitas” (*Compêndio de introdução à Ciência do Direito*, S. Paulo: Saraiva, 1988, p. 410).

A analogia estriba-se no *princípio da igualdade*, “já que o processo analógico 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 perscrutar 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 delinquente (*in bonam partem*)” (Código Penal, 1.º vol., S. Paulo, 1943, p. 22).

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

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 cuidadosos.

Tal equiparação só seria impossível se a Lei 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 8.137/90 e 4.729/65, a mesma natureza do capitulado no art. 95, *d*, da Lei 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, inc. 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 9.249/95 alcança os autores do delito previsto no art. 95, *d*, da Lei 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 benefi-

(17) Realmente, os crimes de sonegação fiscal e o crime capitulado no art. 95, *d*, da Lei 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.

centes de assistência social, dos seus empregados, extingue-lhe 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 dia 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

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, daquele liame abstrato (vínculo jurídico) que o prendia ao sujeito ativo tributário, desde a ocorrência do fato imponível (fato gerador *in concreto*).

(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.

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, inc. 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, na 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.”

(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.).

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 vencia 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 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 CTN.

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 9.129, de 20.11.1995, 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. 1.º, da Lei 9.129/95:

“Art. 1.º Excepcionalmente, nos cento e oitenta dias subseqüentes 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 1.º.08.1995, poderão ser objeto de acor-

⁽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, p. 157).

⁽²¹⁾ Antes, a Lei 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 1.º.12.1992*.

do 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 incs. III e V do art. 55 da Lei 8.212/91, como nos revela a só leitura dos §§ 5.º e 6.º da aludida lei:

“§ 5.º – 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 recolhidos ao INSS, quando referentes a competências anteriores a 1.º.08.1995, *em até 12 meses*, na forma prevista nesse artigo, ou nos termos do art. 27 da Lei Complementar 77, de 13.07.1993, gozando também da isenção total das multas.

§ 6.º – *Aplica-se, no que couber, o disposto no parágrafo anterior às entidades beneficentes de assistência social que atendam os requisitos estabelecidos nos incs. III e V do art. 55 da Lei 8.212, de 24 julho de 1991*” (grifamos).

Só para registro, estipulam os incs. III e V, do art. 55, da Lei 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; (...)

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

Portanto, nos cento e oitenta dias subseqüentes a 21.11.1995 (data da publicação da Lei 9.129/95), isto é, até 19.05.1996, inclusive,²² as entidades beneficentes de assistência social podem parcelar, em até doze meses, as contribuições descontadas, até 1.º.08.1995, dos seus segurados empregados e não recolhidos 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 da entidade também ser educacional, mas sempre sem fins lucrativos ou a circunstância do relatório anual não ter sido apresentado, por mero des controle administrativo) não têm 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 obrigam-na 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. Natural, portanto, recebam o tratamento privilegiado, com base na

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

interpretação analógica do § 5.º, do art. 1.º, da Lei 9.129/95.

Assim, retomando o fio da meada, graças à Lei 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 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 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 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

(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, se verifica. Em sintonia

6. Outro caminho: *abolitio criminis* (hipótese de exclusão da punibilidade)

I — Na tentativa de demonstrar cabalmente esta tese, vamos verificar se, com a superveniência da Lei 9.249/95, ainda subsiste o crime previdenciário definido no art. 95, *d*, da Lei 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 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, concede-se a ordem para determinar o trancamento da ação penal instaurada a propósito” (grifamos).

Note-se que a Lei 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, § 1.º, o parcelamento das contribuições descontadas dos empregados.²⁴

com esta idéia, o § 8.º, do art. 1.º, da Lei 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”.

(24) Lei 8.212/90 — “Art. 38 (*omissis*) — § 1.º Não poderão ser objeto de parcelamento as

De fato, só com a proibição do parcelamento é que se podia sustentar a existência do crime do art. 95, *d*, da Lei 8.212/90, equiparado à apropriação indébita.

Ao permitir o parcelamento do débito previdenciário, a Lei 9.129/95 – *como antes o fizera a Lei 8.620, de 05.01.1993, 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 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 inadmite 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

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 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 pressupunha, 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 8.212/90, ao mesmo tempo em que deu ênfase ao

contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos e as decorrentes da sub-rogação de que trata o inc. IV do art. 30, independentemente do disposto no art. 95”.

(25) Op. cit., p. 166 (os grifos são do autor).

(26) Esta é uma consequência inarredável do art. 5.º, inc. LXVII, da CF: “não haverá prisão cível por dívida, saldo 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*.

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, preferiram 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.

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, deste 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.

Daí podermos reconhecer a inexistência de outra conduta no 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.

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 § 6.º, do art. 1.º, da Lei 9.129/95), as contribuições descontadas dos empregados.

Calham bem, uma vez mais, as lições do sempre citado Nelson Hungria, que,

(27) RHC 4.257-5-RJ, 5.ª T. – j. 05.04.1995 – rel. Min. Fláquer Scartezini – DJU 08.05.1995 (os grifos estão no original).

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 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 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 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 entendam 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 suspensão, 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.

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 impeça 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

(28) Op. cit., p. 138.

(29) E 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, p. 46 e s.).

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 lhe poderá exigir o crédito tributário apesar dele já estar formalizado. Quando levantadas, mas 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 aduz, em seu art. 151, as situações em que a exigibilidade do crédito fica provisoriamente suspensa. Uma delas é a *moratória* (art. 151, inc. 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 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 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 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), levam-nos à insofismável conclusão de que o parcelamento, antes da proposição da ação penal, das contribuições previdenciárias, descontadas dos empregados de entidades beneficentes de assistência social e não recolhidas, ao INSS, nas épocas devidas, extingue a punibilidade dos dirigentes das mesmas. Nesse 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 9.249/95.

II - O parcelamento do débito tributário (inclusive quando concernente a con-

⁽³⁰⁾ *Curso de Direito Tributário*, 4.^a ed., S. Paulo: Saraiva, 1991, p. 289.

⁽³¹⁾ *Direito Tributário Brasileiro*, Rio: Forense, 1975, p. 468.

tribuições 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 21.11.1995 (data da publicação da Lei 9.129/95), as entidades beneficentes de assistência social *podem parcelar, em até doze meses, as contribuições descontadas*, até 01.08.1995, dos seus segurados empregados e não recolhidas, na época própria, ao INSS (art. 1.º, § 6.º, da Lei 9.129/95). Para tanto, devem: a) promover a assistência social beneficiante, 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 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 9.129/95 – *como antes o fizera a Lei 8.620, de 05.01.1993, 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 9.129/95. Portanto, a Lei 9.129/95 implicitamente descriminalizou a conduta tipificada no art. 95, *d*, da Lei 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 inexistência de outra conduta no 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.

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, desaparecendo a ilicitude, o que, de *per se*, inviabiliza o próprio oferecimento da denúncia.

XII – Com o parcelamento, a tipicidade da conduta descrita no art. 95, *d*, da Lei 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 consideraremos, *ad argumentandum tantum*, o parcelamento autorizado pela Lei 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 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 8.212/90, que, 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.