

Da extinção da punibilidade pelo pagamento no crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, "d", da Lei 8.212/91)

(Fabio Machado de Almeida Delmanto)

I. BREVE HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE

Os crimes de natureza tributária encontram-se hoje previstos — agora aqueles descritos no Código Penal, como a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou o desca-minho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, §§ 1º e 2º) — em leis penais extravagantes, como as Leis 8.137/90 (Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo), 4.729/65 (Sonegação Fiscal) e 8.212/91 (Contribuições Previdenciárias).

Além das causas extintivas da punibilidade previstas no art. 107 do Código Penal, existem outras, disciplinadas neste próprio diploma e, ainda, em leis penais especiais.

A Lei de Sonegação Fiscal previa, em seu art. 2º, a possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes descritos nesta mesma lei, quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria. Este artigo 2º sofreu modificações pelo Decreto-lei 1.060/69, que em seu art. 5º equiparou o crime do art. 1º da Lei de Sonegação Fiscal ao crime de apropriação indébita previsto no art. 11 da Lei 4.357/64, e pelo Decreto-lei 326/67. O Decreto-lei 157/67 também previu a extinção da punibilidade nos casos de que trata a Lei 4.729/65 (art. 18, *caput*) e no que se refere a imputação penal de natureza diversa desta lei (§ 2º).

O art. 14 da Lei 8.137/90 (Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo), de igual maneira, estabeleceu como causa extintiva da punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º da mesma lei, o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia.

Posteriormente, a Lei 8.212/91 (Contribuições Previdenciárias), em seu art. 95, criou diversas condutas típicas, descrevendo-as em suas alíneas de "a" até "j". Não prescreveu, contudo, hipótese de extinção da punibilidade.

Na sequência, surgiu a Lei 8.383/91 que, em seu art. 98, revogou de forma expressa, dentre outros, os arts. 2º da Lei 4.729/65, 14 da Lei 8.137/90 e 5º do Decreto-lei 1.060/90. Não fez, contudo, menção ao Decreto-lei 157/67, que disciplinava a mesma causa extintiva de punibilidade.

Por último e recentemente, entrou em vigor a Lei 9.249/95, que voltou a prever a extinção da punibilidade dos crimes previstos nas Leis 8.137/90 e 4.729/65.

Parece-nos desnecessário tecer comentários a respeito da eventual vigência do Decreto-lei 157/67, tendo em vista a entrada em vigor da mencionada Lei 9.249/95.

II. A ULTRATIVIDADE DO ART. 14 DA LEI 8.137/90 E O CRIME DE NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90 E ART. 95, "D", DA LEI 8.212/91)

A respeito da ultratividade do art. 14 da Lei 8.137/90, após a promulgação da Lei 8.383/91, decidiu o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, "se o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias é

um só, em caráter continuado, é correto admitir-se que o recolhimento posterior, mesmo na vigência de lei nova restritiva, constitui causa de extinção da punibilidade, como permitido pela lei revogada que se achava em vigência da data da consumação" (1ª T., Rec. Crim. nº 94.04.24439-2/PR, rel. Juiz Vladimir Freitas, j. 09.08.94, m.v., DJU 05.10.94, p. 55.918, in *Revista Brasileira de Ciências Criminais* 9/223, nº III, J. 2).

De acordo com esse julgado, nota-se que foi admitida a extinção da punibilidade pelo pagamento, em caso de crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias, que, de forma continuada (art. 71 do CP), teve início na vigência da Lei 8.137/90 e prolongou-se, adentrando em período no qual já vigia a Lei 8.383/91, que revogou a hipótese de extinção da punibilidade prevista no artigo 14 daquele diploma. Decretou-se, portanto, a extinção da punibilidade pelo pagamento, aplicando-se o disposto no art. 14 da Lei 8.137/90.

Admitindo não apenas o pagamento, mas o simples parcelamento da dívida previdenciária — decorrente da prática do crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 — como causa extintiva da punibilidade, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com sabedoria, manifestou-se no sentido de que "o parcelamento dos débitos previdenciários retidos dos empregados constitui promoção de pagamento para os efeitos do art. 14 da Lei 8.137 se efetivado antes da denúncia..." (1ª T., Ap. nº 93.04.14665-8/RS, rel. Volkmer de Castilho, j. 02.04.96, v.u., com a participação dos Juízes Vladimir Freitas e João Surreaux Chagas).

O voto do eminente relator deste acórdão baseou-se em precedente do Superior Tribunal de Justiça (HC nº 2.538-5/RS, 5ª T., rel. Min. Jesus Costa Lima, DJU 09.05.94, p. 10.883, in *RBCrim* 7/214). O preclaro juiz Volkmer de Castilho, ao concluir seu entendimento, faz a seguinte ressalva: "A tais razões, com efeito, nada há a acrescentar, inobstante se tenha notícia de que perante o E. STF (Inquérito nº 1.028 - Questão de Ordem, relator Min. Moreira Alves, em 04.10.95, ainda sem acórdão) se tenha entendido necessário o recolhimento integral do tributo. É que a tese da sentença e do E. STJ também teve acolhida na Corte Suprema (v. Inquérito 763-3/DF, Min. Carlos Velloso, decisão de 18.10.94), estando a divergência por resolver-se..."

III. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138 DO CTN)

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, por sua 5ª Turma, em julgamento recente, ocorrido em 2 de abril de 1996, equiparou, para fins de extinção da punibilidade, o pagamento parcelado do débito ao pagamento em seguida à denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional. A ementa deste acórdão está assim redigida:

"- Criminal. Contribuições previdenciárias. Recolhimento seguinte à denúncia espontânea. Depositário infiel.

- Inexistência do crime. Orientação do Supe-

rior Tribunal sobre reputar inexistente o crime do art. 5º da Lei 7.492/86, c.c. art. 95, "d" e § 1º, da Lei 8.212/91, quando haja o pagamento parcelado do débito, ao que se equipara o pagamento que se siga à denúncia espontânea tratada no art. 138 do Cód. Tributário Nacional" (RHC nº 5.335/SP, rel. Min. José Dantas, v.u., com a participação dos Mins. Edson Vidigal e Assis Toledo).

O Ministro relator José Dantas, ao proferir seu douto voto neste acórdão, citou precedente dessa mesma 5ª Turma, no julgamento do HC nº 4.408-BA, tendo como relator o Ministro Assis Toledo, no qual foi provido o writ para trancar a ação penal, diante do pagamento das contribuições devidas à Previdência Social fora de prazo, valendo-se os contribuintes de parcelamento previsto na Lei 9.603/93 (nota nossa: deve ter havido erro datilográfico, tratando-se da Lei 8.866/94). Um outro argumento do Ministro Assis Toledo foi o seguinte: "O crime previsto no art. 95, 'd', da Lei 8.212/91 ... deixa de existir, ante a inequívoca demonstração da inexistência do 'animus rem sibi habendi'..."

O Ministro José Dantas, então, concluiu: "Ora, se a novação da dívida tributária, consubstanciada pelo parcelamento do pagamento, tem força bastante para tornar inexistente o crime, com maior força há de ter a denúncia espontânea conceituada pelo art. 138 e seu parágrafo, Cód. Tributário Nacional."

Analisando o teor do art. 138 do Código Tributário Nacional, Kiyoshi Harada manifestou-se, com sua habitual acuidade, no sentido de que "o texto legal refere-se à exclusão de responsabilidade de forma genérica, o que autoriza a interpretar em seu sentido amplo para abranger a responsabilidade tributária e a penal" (*Direito Financeiro e Tributário*, Ed. Atlas, 1995, p. 302).

IV. A NOVA LEI 9.249/95

Com o advento da Lei 9.249/95, voltou-se a permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a exemplo do que dispunha o art. 2º da Lei 4.729/65 e o art. 14 da Lei 8.137/90. Dispõe, a respeito, o art. 34 da referida lei:

"- Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia".

E o art. 35 do mesmo diploma, por sua vez, prevê:

"- Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996."

Diante da redação deste art. 34, é de se indagar: e os crimes referentes às contribuições previdenciárias, previstos na Lei 8.212/91? Estariam eles excluídos pela nova lei?

Por outro lado, é de se questionar, igualmente: essa causa de extinção da punibilidade não deve retroagir, em face do princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica?





Pesquisando a respeito na jurisprudência, verificamos que Órgãos colegiados do Poder Judiciário já vêm se manifestando a respeito.

O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em acórdão unânime proferido pela sua Primeira Turma, relatado mais uma vez pelo juiz **Volmer de Castilho**, proclamou:

“- Penal. Retenção de contribuições previdenciárias.

Mesmo tendo o suposto crime sido cometido durante as Leis 8.137 e 8.212, prevalece a aplicação do art. 34 da Lei 9.249/95, extinguindo-se a punibilidade e a ação penal retroativamente se o pagamento integral das contribuições se deu antes da denúncia. Recurso prejudicado” (Ap. nº 95.04.02712-1/SC, j. 09.04.96; 2º e 3º Juízes: **Vladimir Freitas e João Surreaux Chagas**).

O insigne relator deste acórdão, em seu judicioso voto, assim se manifestou:

“- Ocorre que o tipo do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90 é idêntico ao do art. 95, ‘d’, da Lei 8.212.”

(...)

“Com efeito, tanto aquele quanto este, guardada pequena alteração de forma, têm conteúdo idêntico, de tal maneira que este último, embora lei especial, não revogou ou alterou (art. 2º, § 2º, LICC) a lei geral (Lei 8.137), convivendo como delitos da mesma espécie e com identidade de regime jurídico penal, exceção feita à pena que na Lei 8.212 é bem mais grave que na Lei 8.137. Mas como aqui não se cuida de contraste da pena senão do tipo, a identidade deles leva, lógica e necessariamente, à aplicação retroativa, porque mais favorável (art. 2º, § único, CP), do art. 34 da Lei 9.249/95, também à hipótese da letra ‘d’ do art. 95 da Lei 8.212. Outra interpretação conduziria ao paradoxo de a mesma conduta ter dois tratamentos diversos.

Assim, tenho como alcançada pela lei 9.249/95, também a imputação pelo art. 95, ‘d’, da Lei 8.212, e então reconheço extinta a punibilidade do crime atribuído ao réu, ficando extinta a ação penal por falta de justa causa lançando-se nos registros anotação correspondente para os efeitos legais.”

Esse mesmo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em acórdão proferido por sua 1ª Seção, tendo também como relator o culto juiz **Volmer de Castilho**, por unanimidade, decidiu em igual sentido (A. Pn. nº 94.04.43422-1/RS, j. 10.04.96, com a participação dos juízes **Vladimir Freitas, Jardim de Camargo, Tânia Escobar, João Surreaux Chagas, Carlos Sobrinho e Luiz C. de Castro Lugon**).

Na mesma esteira, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu que o pagamento do débito previdenciário, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade (2ª T, HC nº 95.03.88400-4, relatora eminente Juíza **Sylvia Steiner**, j. 26.03.96, m.v., DJU 17.04.96, p. 24.873; obs.: neste acórdão reconheceu-se a causa extintiva de punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/95).

O Colendo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por seu Pleno, ao julgar os Inquéritos nºs 149-PB e 159-PB, em que apurava delito de não recolhimento de contribuições previdenciárias por parte de Prefeitos, citou, também, como fundamento da decisão de arquivamento, o art. 34 da Lei 9.249/95 (DJU 26.04.96, p. 27.211).

Outros julgados têm decidido que, embora ineficiente como causa extintiva da punibilidade, o parcelamento cumprido antes da denúncia torna o fato atípico (STJ, 5ª T., R. Esp. 67.648/PR, rel. Min. **José Dantas**, j. 06.12.95, v.u., DJU

05.02.96, p. 1.413) ou, ainda, que o pagamento antes do oferecimento da denúncia faz inexistir a justa causa necessária à ação penal (TRF da 2ª Reg., 2ª T., HC nº 835/RJ, rel. Juiz **Silvério Cabral**, j. 12.12.95, v.u., DJU 15.02.96, p. 7.750).

V. A POSIÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO

A 2ª Câmara do Ministério Público Federal adotou a tese da extinção da punibilidade pelo art. 34 da Lei 9.249/95, através da Ata da 40ª Sessão da 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, realizada em 15 de maio de 1996, e publicada no DJU de 21.05.96, pp. 17.031-2, nos seguintes termos:

“2. Processo nº 2.132/96-10 (Parecer 1.437/96)

Relator: Dr. **Wagner Batista**

Ementa: Apropriação de parcelas de contribuições previdenciárias, descontadas dos empregados e não repassadas aos cofres públicos. Aplicação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 ao delito descrito no art. 95, ‘d’, da Lei nº 8.212. Quitação do débito. A conduta tipificada no art. 95, ‘d’ da Lei nº 8.212/91 coincide essencialmente com a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, sendo, então, aplicável a benesse instituída no art. 34 da Lei nº 9.249/95 àqueles delitos. Os delitos praticados após a vigência da Lei nº 8.383/91 são alcançados pelo benefício, face à retroatividade da lei posterior mais benéfica e os demais delitos, ocorridos sob a égide das Leis nº 3.807/60, nº 8.137/90 e nº 8.212/91, são alcançados pelo disposto no art. 14 da Lei nº 8.137/90. No caso concreto, houve pagamento do débito, o que ocasiona a extinção da punibilidade. Ratificação do pedido de arquivamento.

Decisão: Acolhido o voto do relator, unânime.”

No mesmo sentido, e na mesma oportunidade, o *Parquet* Federal ainda se pronunciou em mais três processos.

VI. OUTRAS CONSIDERAÇÕES

A Lei 9.249/95, ao prever de forma expressa a extinção da punibilidade, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, referiu-se tão-somente aos crimes definidos nas Leis 8.137/90 e 4.729/65, não fazendo menção ao delito previsto no art. 95, ‘d’, da Lei 8.212/91.

Apesar de tal fato, a nova lei, como vimos, acertadamente tem sido aplicada ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, ‘d’, da Lei 8.212/91).

Observe-se aqui, que o art. 34 da Lei 9.249/95 previu, como causa extintiva da punibilidade, o pagamento do tributo ou contribuição social, e que a Lei 8.212/91, em seu art. 95, ‘d’, tipifica a conduta daquele que deixar de recolher, na época própria, contribuição ou importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público.

De outra parte, as contribuições sociais “têm natureza tributária” (**Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, Comentários à Constituição do Brasil**, Saraiva, 1990, 6º volume, tomo I/133) e encontram-se hoje previstas no art. 149 da CR/88, dentro do Capítulo I (*Do Sistema Tributário Nacional*), do Título VI (*Da Tributação e do Orçamento*).

Referindo-se às “contribuições sociais para financiamento da seguridade social”, **Kiyoshi Harada** lembra que elas “são compulsórias e se enquadram perfeitamente na definição de tributo dada pelo art. 3º do CTN” (ob. cit., p. 170).

Por tais razões, igualmente, é que entendemos deverem os crimes contra a Previdência Social ter tratamento jurídico-penal igual àque-

le conferido aos crimes de Sonegação Fiscal (Lei 4.729/65) e contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo (Lei 8.137/90), sob pena de violação, em última análise, do princípio do devido processo legal.

Neste sentido é a lição de **Francisco C. de San Tiago Dantas**, segundo a qual, um dos requisitos do *due process of law* é o de que “a diferenciação feita na lei seja natural e razoável, e não arbitrária ou caprichosa”, abrindo-se “ao Poder Judiciário a porta por onde lhe vai ser dado examinar o próprio mérito da disposição legislativa” (*Problemas de Direito Positivo - Estudos e Pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1953, pp. 46-47).

VII. CONCLUSÕES

1. O art. 34 da Lei 9.249/95 deve ser aplicado também aos crimes previstos no art. 95, ‘d’, da Lei 8.212/90, e não somente aos tipos penais descritos nas Leis 8.137/90 e 4.729/65.

2. Assim, o pagamento ou mesmo o parcelamento do débito previdenciário deverá levar à extinção da punibilidade do delito de não recolhimento de contribuições previdenciárias, com o arquivamento do inquérito policial, a rejeição de eventual denúncia ou, ainda, o trancamento da ação penal por *habeas corpus*. Ressalte-se, quanto ao parcelamento, que, apesar de existir jurisprudência favorável, a questão ainda não é pacífica.

3. Os argumentos para tal entendimento têm sido, em nossos tribunais, os mais variados: a) o tipo do inciso II do art. 2º da Lei 8.137 é idêntico ao do art. 95, ‘d’, da Lei 8.212, devendo aplicar-se também a este, a causa extintiva da punibilidade do art. 34 da Lei 9.249/95; b) o pagamento ou o parcelamento mostra claramente que o agente não tinha a intenção de se apropriar das contribuições previdenciárias, retirando o dolo específico e necessário à caracterização do tipo penal, tornando a conduta atípica; c) há aplicação da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, se o pagamento, ainda que parcelado, sobreveio à denúncia espontânea.

4. Entendeu-se ainda que, no caso do crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias ter-se iniciado ao tempo da Lei 8.137/90, que previa causa extintiva da punibilidade, e continuado (art. 71 do CP) a ocorrer durante a Lei 8.383/91, em que se revogou tal benefício, a causa extintiva da punibilidade da Lei 8.137/90 (art. 14) continua a ser aplicada (princípio da ultratividade).

5. Como lei penal benéfica, a retroatividade do disposto no art. 34 da Lei 9.249/95 é imperativa, por força do disposto no art. 5º, XL, da Constituição da República e do art. 2º, parágrafo único, do Código Penal.

6. A nosso ver, uma vez pago pelo contribuinte-devedor o crédito tributário ou previdenciário antes do recebimento da denúncia, a finalidade precípua da norma penal alcançou seu objetivo, não existindo mais razão, até por princípio de economia processual, para o prosseguimento da *persecutio criminis*. Sem contar, ainda, os prejuízos daí decorrentes, não só de ordem penal, mas também moral e social, para aquele que não é um delinquente, mas simples inadimplente temporário de suas obrigações para com a Receita ou Previdência Social, já que as pagou ou parcelou antes do recebimento da denúncia.

O autor é estudante do 5º ano de graduação da Unip e estagiário no escritório Delmanto Advocacia Criminal