

O PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUAS REPERCUSSÕES NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS

THE TAX CREDIT INSTALLMENT AND ITS REPERCUSSIONS IN TAX CONSUMMATE OFFENSES

Nereu José Giacomolli¹

Doutor em Direito (UCM, Madri, Espanha)

Henrique Saibro²

Mestre e Especialista em Ciências Criminais (PUC, Porto Alegre/RS, Brasil)

ÁREA(S): Direito penal tributário; direito processual penal.

RESUMO: Este estudo analisa quais são os efeitos que o parcelamento, por meio da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, trará à imputação penal, quando se tratar de *persecutio criminis* envolvendo o cometimento de crime material contra a ordem tributária. Esta abordagem se divide em

três partes, partindo das características peculiares do parcelamento, dentro do ordenamento jurídico. O artigo também se volta ao arcabouço normativo acerca do parcelamento tributário e de seus efeitos criminais. Ao final, por meio de uma pesquisa jurisprudencial, a investigação problematiza acerca da temporalidade legal a incidir nas hipóteses de parcelamento: data dos fatos ou data do acordo. O objetivo

¹ Professor no Mestrado em Doutorado em Ciências Criminais na PUCRS, com as disciplinas de Processo Penal Contemporâneo e Sistemas Jurídico-Criminais Comparados. Professor na Autónoma Academy em Lisboa, Portugal, no Mestrado em Direito, com a disciplina de Seminários Internacionais de Direito Penal Econômico. Participante do Grupo de Pesquisa *Ratio Legis* da Universidade Autónoma de Lisboa, Portugal. Advogado e Consultor Jurídico na Giacomolli, Advocacia e Consultoria, em Porto Alegre. *E-mail:* nereu@giacomolli.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/5969235847033808>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-1753-0334>.

² Professor na Pós-Graduação da UniRitter Laureate International Universities, em Porto Alegre. Advogado na Giacomolli, Advocacia e Consultoria, em Porto Alegre. *E-mail:* henriquesaibro@gmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/1120444288326795>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-1560-4707>.

principal é responder quais são, efetivamente, as hipóteses de parcelamento do crédito tributário que produzem efeitos na imputação penal tributária.

ABSTRACT: *This study analyzes the effects of the installment through the liability suspension of the tax credit in the criminal imputation when dealing with persecutio criminis involving tax consummate offenses. For this, the article is divided into three parts. The first deals with the peculiar characteristics of the installment within the legal system, including its repercussion beyond the Criminal Law. The other focus of the research turns to the set of laws that deals with the installment and its different statutory provision as to its consequences in the criminal sphere. Concurrently, the jurisprudence on the subject is analyzed. Finally, through a jurisprudential research, in case of installment it is examined if the application of the law is the prevailing by the time of the accession of the agreement or at the time of the facts. It is intended to gather and to expose what are the tax credit installment hypotheses that effects the criminal imputation, on the basis what provides each governing law and jurisprudence about the tax liability.*

PALAVRAS-CHAVE: Crimes contra a ordem tributária; parcelamento; suspensão da exigibilidade; efeitos.

KEYWORDS: *Tax crimes; liability installment; liability suspension; effects.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 O parcelamento no ordenamento jurídico brasileiro; 2 A normatização por meio da Lei nº 9.249/1995 e o seu questionamento jurisprudencial; 3 A normatização por meio da Lei nº 9.964/2000 (Refis) e o seu questionamento nos Tribunais; 4 A normatização da Lei nº 10.684/2003 (Refis II ou Paes) e a problematização na jurisprudência; 5 A previsão legislativa na Lei nº 11.941/2009 (Paex e Refis IV) e a manifestação dos Tribunais; 6 A normatização na Lei nº 12.382/2011; 7 Incidência da lei vigente à época dos fatos ou da adesão ao parcelamento; Conclusão; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 The installment in the Brazilian legal system; 2 The normative regulation through Act 9.249/1995 and its jurisprudential questioning; 3 The normative regulation through Act 9.964/2000 (Refis) and its jurisprudential questioning; 4 The normative regulation through Act 10.684/2003 (Refis II or Paes) and its jurisprudential problematization; 5 The statutory provision in Act 11.941/2009 (Paex e Refis IV) and Court's manifestation; 6 The normative regulation in Act 12.382/11; 7 Incidence of the law in force at the time of the facts or of installment's adhesion; Conclusion; References.*

INTRODUÇÃO

O parcelamento do crédito tributário poderá repercutir na persecução penal que apura a prática de crime tributário material? Em caso positivo, para surtir efeitos na imputação penal tributária, o parcelamento pode ser efetuado a qualquer tempo? O sobrestamento da *persecutio criminis* seria o único efeito decorrente do parcelamento ou este poderá, também, extinguir a punibilidade do agente antes mesmo da quitação do crédito tributário? Efetuado o parcelamento, aplica-se a lei vigente à época dos fatos, que dispõe sobre o parcelamento ou a da adesão ao parcelamento? É possível aplicar a *lex mitior*? O parcelamento e o pagamento do crédito tributário são expressões sinônimas?

Essa é a problematização que este artigo busca abordar, pretendendo-se, com isso, traçar um panorama legal, jurisprudencial e doutrinário acerca do tema. Vale dizer, almeja-se aclarar todas as hipóteses previstas em lei, bem como as construções pretorianas, as quais versam sobre os efeitos do parcelamento do crédito tributário na esfera penal, especificamente em se tratando de crimes materiais contra a ordem tributária.

Ainda, propõe-se evidenciar que, a depender da época na qual o contribuinte entabulou o parcelamento do crédito tributário com o Fisco, poderá usufruir de benefícios não previstos em leis anteriores/posteriores, levando em consideração que a legislação sobre esta temática altera-se periodicamente, mediante a disposição de regras distintas, a depender da época de sua promulgação. Igualmente, não se descarta em traçar o histórico legislativo sobre o parcelamento do crédito tributário.

A hipótese legal é a previsão da suspensão da pretensão punitiva estatal caso o parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia (art. 83, § 2º, da Lei nº 9.430/1996). Sem embargo, diversas são as formas de tratamento legislativo despendido em relação ao parcelamento. Ilustrativamente, a Lei nº 9.249/1995, em seu art. 34, previa que a promoção do pagamento do tributo, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, extinguiu a punibilidade do crime tributário, desde que material. A jurisprudência majoritária entende que, com base nessa redação, a mera adesão ao parcelamento já é suficiente para ensejar a extinção da punibilidade do delito fiscal.

Por outro lado, atualmente, a jurisprudência compreende que as regras de extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, são regidas e aplicadas

de acordo com a data em que ocorreu a adesão ao programa de parcelamento, sendo irrelevante, então, a época da ocorrência dos fatos supostamente criminosos, em face dos quais substanciam a persecução penal. Contudo, trata-se de equivocada compreensão sobre o tema, dado o grave desrespeito à regra constitucional da irretroatividade da lei penal mais gravosa. Isso porque as leis que tratam do parcelamento dispõem sobre o conteúdo de ordem material do Direito Penal (extinção da punibilidade), de modo que a lei a ser aplicada deveria ser a vigente à época dos fatos.

O *iter* metodológico adotado é a revisão bibliográfica seguida de uma abordagem evolutiva da legislação e da jurisprudência, com priorização do método hermenêutico constitucional. A revisão da doutrina centra-se na delimitação temática acerca do parcelamento do crédito tributário no que diz respeito ao Direito Tributário e ao Direito Penal. A amostra do corpo jurisprudencial e legal obedece a um recorte temporal, de 1995 até o momento presente (delimitação temporal). Foi analisada especificamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) – delimitação espacial.

Inicialmente, o presente artigo aborda o fenômeno do parcelamento do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro, para, em um segundo momento, tratar, especificamente, das previsões contidas nas Leis nº 9.249/1995, nº 9.964/2000 (Refis), nº 10.684/2003 (Refis II ou Paes) e nº 11.941/2009 (Paex ou Refis IV), em itens separados, com a devida problematização jurisprudencial. Essa abordagem evolutiva histórica se justifica em face das modificações legais e dos confrontos jurisprudenciais em cada um desses períodos, o que poderá servir de supedâneo à aplicação normativa vigente atualmente ou no futuro. Em face de seus efeitos processuais e materiais, o art. 6º da Lei nº 12.382/2011, o qual deu nova redação ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996 também foi objeto de análise. Por último, o artigo problematiza a questão da norma a ser aplicada aos casos penais, diante do confronto entre a vigente na época dos fatos e a do tempo da adesão ao parcelamento.

O impacto jurídico e acadêmico da presente abordagem diz respeito à necessária compreensão da evolução legislativa e jurisprudencial acerca do tratamento recebido pelo parcelamento dos débitos tributários, na medida que essa abordagem histórica (metodologia histórica e hermenêutica) fornece elementos importantes à aplicação normativa da legislação atual e da que certamente virá, em face dos constantes programas de parcelamento

e refinanciamento dos débitos tributários. O leitor, interessado e mesmo o aplicador das normas tributárias, encontrará nesta abordagem importantes elementos para uma exegese futura da problemática do parcelamento dos créditos tributários.

1 O PARCELAMENTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O parcelamento pode ser entendido como uma espécie de moratória, pois cuida-se de concessão de novos prazos ao pagamento do crédito tributário. Não por menos que o art. 155-A, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que se aplicam, subsidiariamente, ao parcelamento as regras atinentes à moratória. Conquanto haja semelhanças entre ambos os institutos, o parcelamento particulariza-se por conta da não exclusão da incidência de juros e multas, salvo disposição de lei em contrário (art. 155-A, § 1º, do CTN).

Como pontuado por Schoueri, tal dispositivo visa assegurar que o novo prazo, concedido pelo parcelamento, não coloque o sujeito passivo em situação mais favorável daqueles que efetuaram o pagamento nos prazos legais. Afinal, se fosse possível ao sujeito passivo pagar o débito em mora, sem qualquer acréscimo, “colocar-se-ia em risco o próprio erário, já que o parcelamento tornar-se-ia regra, não exceção”³.

Nesse sentido, Amaro aduz que o art. 155-A, § 1º, do CTN acabou influenciando diretamente a jurisprudência, na medida em que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) passou a entender que o pedido de parcelamento não afasta a cobrança de multa, não podendo o sujeito passivo ser contemplado com a “denúncia espontânea”, pois esta, para afastar a multa, deve ser acompanhada do pagamento integral do tributo devido⁴. Esse foi o entendimento do STJ no Recurso Especial nº 284.189⁵.

De toda sorte, vem se tornando corriqueiro e com uma certa normalidade (benefício esperado pelos devedores) o legislador conceder parcelamentos com prazos mais dilatados, vinculando o valor da prestação à receita bruta da pessoa jurídica devedora, chegando, inclusive, a conceder anistia total ou parcial às multas, excluindo, no todo ou em parte, os juros, com o escopo de propiciar a regularização fiscal das empresas e fomentar a arrecadação tributária. Nessa

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 670.

⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 412.

⁵ V. STJ, REsp 284.189, J. 17.06.2002.

perspectiva se pode observar a existência do Refis (Lei nº 9.964/2000), do Paes (Lei nº 10.684/2003), do Paex (MP 303/2006) e do Parcelamento da Crise (Lei nº 11.941/2009).

Segundo Paulsen, ao referir-se ao art. 155-A do CTN, há de compreender que não possui cabimento “a pretensão de conjugação dos dispositivos de diversas leis para a obtenção de parcelamento mais benéfico ou mediante requisitos menos rígidos”⁶, pois tal combinação de regimes alteraria os benefícios concedidos e criaria uma nova espécie de parcelamento, não prevista em lei.

Por regra, o parcelamento é concedido mediante confissão dos débitos e pagamento da primeira parcela (art. 11 da Lei nº 10.522/2002). O parcelamento, além de ser considerado uma confissão de dívida, também se constitui em instrumento hábil à exigência do crédito, conforme redação do art. 12 da Lei nº 10.522/2002. Em caso de inadimplemento, o valor confessado, após deduzidas as parcelas já pagas, poderá ser inscrito em dívida ativa e, portanto, executado. A Lei nº 10.522/2002 admite a possibilidade de novo parcelamento dos débitos oriundos do inadimplemento do parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido. Para tal, estabelece a primeira parcela em 10% do total dos débitos consolidados, em caso de novo parcelamento, e em 20% do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de um parcelamento anterior (art. 14-A, § 2º, incisos I e II, respectivamente).

Importante ressaltar que a confissão de débitos, mediante parcelamento, não consiste em impeditivo à discussão do débito em juízo, como, por exemplo, o questionamento da validade da lei instituidora do tributo ou que comine penalidade ou sua aplicabilidade ao caso. É que “a obrigação tributária decorre da lei, e não da vontade das partes”⁷. Ademais, Paulsen sustenta que as cláusulas legais de irrevogabilidade e de irretroatividade devem ser lidas em favor do contribuinte, “no sentido de que não pode o Fisco, salvo na hipótese de ausência de requisito exigido por lei ou de descumprimento das prestações assumidas, desconstituir unilateralmente o parcelamento”⁸.

De mais a mais, o parcelamento é uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, como prevê o art. 151, VI, do CTN. Ocorre que, diferentemente

⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 248.

⁷ *Ibidem*, p. 249.

⁸ *Idem*, *ibidem*.

das demais hipóteses de tal dispositivo, o parcelamento possui previsão legal especificamente em matéria atinente à imputação penal.

Com efeito, o art. 83, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996 dispõe que, na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal (CP), durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Com todas as parcelas pagas, ocorre, então, a extinção da punibilidade dos crimes referidos *supra* por conta da quitação do crédito tributário (art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996).

No ponto, já se identifica uma diferenciação importante entre os efeitos do parcelamento do crédito tributário e o seu pagamento integral. Aquele, sob a égide da Lei nº 9.430/1996 – atualmente vigente –, apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e a pretensão punitiva estatal, durante o período sobre o qual o devedor estiver incluído no programa, ao passo que este extingue, de pronto, o crédito tributário e, conseqüentemente, a punibilidade do agente, na forma do art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996. Além do mais, atualmente o parcelamento somente possui eficácia suspensiva quando formalizado antes do recebimento da denúncia (art. 83, § 2º, da mesma lei); já o pagamento, para fins de extinção do crédito e da punibilidade, poderá ser efetuado a qualquer tempo do processo penal, “mesmo depois da sentença penal condenatória”, conforme entende Machado⁹. Aliás, há julgados entendendo pela extinção da punibilidade em face do pagamento inclusive após o trânsito em julgado da persecução penal, como decidido pelo STJ no Recurso Ordinária em *Habeas Corpus* nº 98.508¹⁰.

Não faltam críticas a respeito do manejo utilitarista do Direito Penal para fins meramente arrecadatórios, mediante a imposição do pagamento ou do parcelamento do débito tributário, sob pena de responsabilização penal. Segundo Guzella¹¹, um dos fatores que endossam a utilização da norma penal tributária

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 388.

¹⁰ STJ, RHC 98.508, J. 23.10.2018.

¹¹ GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes tributários: aspectos e crítica*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 133.

como instrumento arrecadatório consiste no “recebimento contínuo, pelo Judiciário, de denúncias genéricas quando de crimes societários, notadamente os tributários”. Nesse tom, Veloso¹² afirma que a “avidez arrecadatória do Estado fez quebrar o princípio universal do arrendimento posterior como causa obrigatória de diminuição de pena, transformando-a em causa extintiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária”.

Essa é a atual previsão legal acerca dos efeitos do parcelamento do crédito tributário na imputação penal: a suspensão da pretensão punitiva do Estado caso o pedido de parcelamento seja feito antes do recebimento da denúncia. Entretanto, as consequências do parcelamento na esfera penal tiveram, nas palavras de Stoco, “idas e vindas”¹³, de modo que é importante analisar as diversas leis as quais versam sobre a matéria.

2 A NORMATIZAÇÃO POR MEIO DA LEI Nº 9.249/1995 E O SEU QUESTIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

Antes da vigência da Lei nº 9.249/1995, o seu art. 34 previa a extinção da punibilidade “quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Conforme jurisprudência do STJ, o ato de promover o pagamento pode ser entendido como o próprio parcelamento, o qual, consequentemente, acarreta a extinção da punibilidade, desde que sob a égide da Lei nº 9.249/1995. Veja-se que, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 284.989, o Ministro Relator Dr. Sebastião Reis Júnior sustentou que

o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia, na vigência da Lei nº 9.249/1995, equivale a promover o pagamento do tributo, requisito previsto no art. 34 do referido diploma legal para o reconhecimento da extinção da punibilidade.

Em síntese, tal entendimento se lastreia no fato de que o parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo-se a anterior, constituindo-se, pois, uma novação da dívida. O parcelamento, ao envolver transação entre as partes credora e devedora, altera a natureza da relação jurídica e retira dela “o conteúdo criminal para lhe atribuir caráter de ilícito civil *lato sensu*” – como

¹² VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 123.

¹³ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016. p. 180.

explanado pelo Ministro Relator Gilson Dipp, no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 11.598¹⁴. De qualquer forma, o Estado continuará a ter à sua disposição mecanismos aptos a satisfazer os seus créditos, tendo em vista que o próprio parcelamento prevê sanções em caso de inadimplência. Ademais, “a questão de eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade”.

Essa também é a perspectiva da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cujo julgamento da Apelação Criminal nº 0030174-05.2008.404.7100¹⁵, relatado pelo Desembargador Federal José Baltazar Junior, foi no sentido de que

o parcelamento idôneo de dívidas fiscais derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11.04.2000 (início de vigência da Lei nº 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995, somente se houver adesão ao parcelamento ou pagamento integral dos débitos durante a vigência da Lei nº 9.249/1995.

Aliás, o entendimento do STJ é de que o parcelamento, sob a égide da Lei nº 9.249/1995, enseja a extinção da punibilidade independentemente do não pagamento das parcelas avençadas - como decidido, por exemplo, no Agravo Regimental do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.213.068¹⁶.

Questão interessante é verificar se há falar em extinção da punibilidade ao agente que, antes do recebimento da denúncia, parcelou o crédito tributário, conforme as regras da Lei nº 9.249/1995, mas, posteriormente, quando do recebimento da peça póstica, estava excluído do programa regido pela referida legislação. O STJ já se deparou com caso bastante parecido, decidindo pela extinção da punibilidade. Vejamos, pois, as razões de decidir do Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, as quais foram recepcionadas de forma unânime pela 6ª Turma, no âmbito do *Habeas Corpus* nº 284.989¹⁷:

Conforme consta da sentença condenatória, a referida empresa, cujo representante legal seria o paciente,

¹⁴ STJ, RHC 11.598, J. 11.05.2002.

¹⁵ TRF4, AP 0030174-05.2008.404.7100, J. 03.06.2013.

¹⁶ STJ, Ag-AgRg-REsp 1.213.068, J. 28.02.2013.

¹⁷ STJ, HC 284.989, J. 02.06.2015.

ingressou no Programa de Recuperação Fiscal – Refis em 27.03.2000, tendo sido desligada em 03.12.2001, em razão do não adimplemento do tributo (fl. 13).

A partir do julgamento do RHC 11.598/SC pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, adotou-se nesta Corte o entendimento de que o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia equivale a promover o pagamento do tributo, previsto no art. 34 da Lei nº 9.249/1995 como causa extintiva da punibilidade. [...] No caso, observa-se que, além de a empresa representada pelo paciente ter ingressado no Programa de Recuperação Fiscal ainda na vigência da Lei nº 9.249/1995 (em 27.03.2000), ou seja, antes da entrada em vigor da Lei nº 9.964, de 11.04.2000, a adesão ao programa ocorreu dois anos antes do oferecimento da denúncia, que se deu em 20.06.2002 (fl. 30), devendo, portanto, ser reconhecida a extinção da punibilidade do acusado.

Ademais, a 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) aparenta estar inclinada nesse mesmo sentido, ao decidir que o parcelamento, anterior ao recebimento da denúncia e sob a égide da Lei nº 9.249/1995, acarreta a extinção da punibilidade, “independentemente da posterior rescisão do parcelamento” (Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104¹⁸).

Cumprе ressalvar que, apesar da farta jurisprudência favorável à extinção da punibilidade em caso de parcelamento efetuado antes do recebimento da denúncia e na vigência da Lei nº 9.249/1995, o Supremo Tribunal Federal (STF) possui entendimento diverso. Ilustrativamente, em decisão prolatada no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 109.651¹⁹, relatado pelo Ministro Luiz Fux, foi aduzido que, independentemente do que dispõem as Leis nº 10.684/2003 e nº 9.249/1995, “não cabe confundir pagamento com parcelamento, mercê de que este tem como consequência lógica a suspensão da pretensão punitiva, ao passo que a quitação do tributo, esta sim, implica a extinção da punibilidade”.

¹⁸ TRF4, Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104, J. 15.08.2012.

¹⁹ STF, HC 109.651, J. 22.05.2012.

3 A NORMATIZAÇÃO POR MEIO DA LEI Nº 9.964/2000 (REFIS) E O SEU QUESTIONAMENTO NOS TRIBUNAIS

Já a adesão ao parcelamento sob a égide da Lei nº 9.964/2000 (Refis), a qual afasta a incidência da Lei nº 9.249/1995, acabou se mostrando menos benéfica ao contribuinte. Nela, com base no *caput* do art. 15, o parcelamento apenas suspende a pretensão punitiva do Estado no período em que a pessoa jurídica relacionada ao agente estiver incluída no Programa de Recuperação Fiscal, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia. A extinção da punibilidade passou a ser aplicada, dessa vez expressamente, somente quando efetuado o pagamento integral dos débitos tributários, conforme disposto no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.964/2000.

Assim, passou a entender o STJ que o parcelamento efetuado na égide da Lei nº 9.964/2000 acarreta apenas a suspensão da pretensão punitiva, não se falando em extinção da punibilidade, como decidido, por exemplo, no *Habeas Corpus* nº 353.827²⁰.

É condição *sine qua non* à inclusão no programa previsto na Lei nº 9.964/2000 a desistência expressa e irrevogável de ações as quais se discutem os débitos a serem incluídos no parcelamento, bem como renunciar aos direitos, sobre os mesmos débitos, sobre os quais se fundam as ações (art. 2º, § 6º, da Lei nº 9.964/2000). Já decidiu o TRF4 que, caso exista discussão, na esfera administrativa, sobre parte do valor do débito oriundo do parcelamento, “não há causa suspensiva da pretensão punitiva do Estado” (*Habeas Corpus* nº 2003.04.01.027765-2)²¹.

Acerca disso, cabe mencionar o posicionamento do então Desembargador Baltazar Junior, para quem o efeito penal atinente ao parcelamento não pode ficar subordinado à demora desarrazoada da Administração. Para o autor, há de prevalecer a boa-fé objetiva para ambas as partes: de um lado, “o contribuinte não se favorece do mero pedido, sem pagamentos ou do parcelamento de outros débitos. De outro, a administração tem o dever de apreciar o pedido em prazo razoável, em função das implicações tributárias e penais”²². Além disso, o doutrinador entende que poderão ser reconhecidos efeitos penais, mesmo antes da concessão formal pela Administração, quando respeitadas as

²⁰ STJ, HC 353.827, J. 16.08.2016.

²¹ TRF4, HC 2003.04.01.027765-2, J. 07.10.2003.

²² BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 885.

seguintes condições: “a) existência de pedido formalizado; b) comprovação dos pagamentos; c) clareza no sentido de que o débito parcelado é o mesmo que gerou a ação penal; d) demora da administração no processamento do pedido”²³.

Sem embargo, tal entendimento não encontra unanimidade nos Tribunais. Veja-se que o STJ, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 412.102²⁴, diferenciou a adesão ao programa com o pedido de inclusão, “uma vez que aquela somente ocorre após a devida homologação pelo Comitê Gestor”. Mas isso não se consolidou no STJ, na medida em que nos embargos declaratórios do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 11.648²⁵ entendeu que os efeitos da homologação da adesão ao Refis retroage à data da formalização da opção ao parcelamento, com base no art. 10, *caput*, do Decreto nº 3.431/2000, o qual regulamenta a execução do programa. Igualmente, há decisão da Corte Superior indeferindo a suspensão da persecução criminal pelo parcelamento, caso não comprovada a relação dos débitos incluídos no programa com os tributos supostamente sonegados (Recurso Especial nº 1.165.914)²⁶.

Cumprе mencionar que, em matéria atinente à homologação, a Súmula nº 437 do STJ preconiza que “a suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a R\$ 500 mil para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens”. De qualquer forma, o art. 13, § 1º, do Decreto nº 3.431/2000 dispensa a homologação expressa caso transcorridos 75 dias após a opção pelo programa sem manifestação por parte do Comitê Gestor (homologação tácita).

No que tange aos efeitos da exclusão do Refis, é uníssono o entendimento de que implica o prosseguimento da ação penal. Há variadas decisões do STJ nesse sentido. Merece destaque o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.177.062²⁷. Ademais, se a empresa se encontrar excluída do Refis, mas estiver discutindo administrativa ou civilmente a sua reinclusão, prevalece o entendimento de que descabe falar em trancamento da ação penal, “em face da

²³ *Ibidem*, p. 886.

²⁴ STJ, AgRg-REsp 412.102, J. 18.11.2008.

²⁵ STJ, ED-RHC 11.648, J. 18.12.2002.

²⁶ STJ, REsp 1.165.914, J. 28.08.2011.

²⁷ STJ, AgRg-AI 1.177.062, J. 26.10.2010.

independência das esferas cível e criminal” – foi o decidido, por exemplo, pelo TRF4 no *Habeas Corpus* nº 2004.04.01.010992-9²⁸.

Por outro lado, enquanto a pessoa jurídica optante pelo Refis não for formalmente excluída por ato do Comitê Gestor, conforme disposto no art. 5º da Lei nº 9.964/2000, a suspensão da pretensão punitiva do Estado é mantida, mesmo que a empresa esteja inadimplente com algumas parcelas (*Habeas Corpus* nº 2001.04.01.068579-4²⁹, TRF-4). Todavia, o mesmo Tribunal entendeu que a manutenção voluntária de pagamentos mensais após a exclusão formal do programa não consiste em impeditivo ao prosseguimento do processo penal, pois tal benefício “exige a efetiva inclusão do débito na específica modalidade legal de parcelamento, e não simples pagamentos mensais efetuados de forma deliberada pelo sujeito passivo da obrigação tributária” (Agravamento em Execução Penal nº 2007.71.07.000709-2)³⁰.

Quanto aos efeitos da reinclusão da empresa no programa de parcelamento por decisão judicial, prevalece o entendimento de que possui eficácia *ex tunc*, de modo que, se a opção pelo programa ocorreu antes do recebimento da denúncia, deve ser retomada a suspensão da pretensão punitiva estatal. Essa aceção encontra guarida em julgados do TRF4, como o *Habeas Corpus* nº 2003.04.01.024690-4³¹, sendo que se admitiu a reinclusão inclusive por decisão administrativa do Comitê Gestor. Ademais, há precedente permitindo a suspensão do processo – mas não o trancamento – por conta da reinclusão no Refis, ainda que concedida por antecipação de tutela, conforme decidido no Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5) no *Habeas Corpus* nº 200405000162202³².

4 A NORMATIZAÇÃO DA LEI Nº 10.684/2003 (REFIS II OU PAES) E A PROBLEMATIZAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA

Posteriormente, a Lei nº 10.684/2003 (Refis II ou Paes) concedeu um novo tratamento legal no que tange aos efeitos do parcelamento do crédito tributário, nos casos dos delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal. Contudo, nada dispôs o diploma legal a

²⁸ TRF4, HC 2004.04.01.010992-9, J. 31.03.2004.

²⁹ TRF4, HC 2002.04.01.012786-8, J. 01.10.2001.

³⁰ TRF4, Ag-EP 2007.71.07.000709-2, J. 25.12.2007.

³¹ TRF4, HC 2003.04.01.024690-4, J. 05.08.2003.

³² TRF5, HC 200405000162202, J. 03.08.2004.

respeito do limite temporal à suspensão da pretensão punitiva e à extinção da punibilidade (art. 9º da Lei nº 10.684/2003), tornando seu preceito, no ponto pertinente, “muito mais abrangente que aquele do art. 15 da Lei nº 9.964/2000”, conforme afirma Andrade Filho³³.

Com isso, ao Paes não limitar os efeitos do parcelamento até antes do recebimento da denúncia, torna-se possível a suspensão da pretensão punitiva estatal mesmo após a referida decisão interlocutória, mostrando-se mais benéfica ao agente. Nesse sentido é a posição Bitencourt e Monteiro sobre os efeitos penais do Paes: “Ainda que o parcelamento seja concedido após o recebimento da denúncia, no curso da ação penal, ele terá o condão de operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado”³⁴.

No Paes, a jurisprudência se manteve firme quanto ao mero efeito suspensivo do parcelamento, não acarretando a extinção da punibilidade, como ocorria na Lei nº 9.249/1995 – precedentes tanto do STJ (Ação Penal nº 459)³⁵ quanto do STF (*Habeas Corpus* nº 90.591)³⁶. Tais efeitos podem ser aplicados não só a parcelamentos entabulados por pessoas jurídicas, senão, também, por pessoas físicas (*Habeas Corpus* nº 63.965³⁷ do STJ).

Por conta da ausência de previsão legal concernente ao limite temporal do parcelamento surtir efeito suspensivo na matéria penal, diverge a jurisprudência em relação à possibilidade de aplicar-se o art. 9º da Lei nº 10.684/2003, inclusive após o trânsito em julgado em sede de execução penal. Veja-se que o STF está inclinado ao entendimento de que o parcelamento, sob a égide do Paes, somente surte efeitos penais “enquanto existente pretensão punitiva”, isso é, torna-se “ineficaz o pagamento ou parcelamento quando já existente pretensão executória” (HC 85.048³⁸). Assim também foi o raciocínio externado pelo STF no julgamento do *Habeas Corpus* nº 85.661³⁹, ao cravar que o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 “aplica-se aos processos criminais pendentes, ou seja, ainda que

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 139.

³⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 89.

³⁵ STJ, AP 459, J. 01.12.2010.

³⁶ STF, HC 90.591, J. 27.02.2007.

³⁷ STJ, HC 63.965, J. 19.04.2007.

³⁸ STF, HC 85.048, J. 30.04.2006.

³⁹ STF, HC 85.611, J. 03.08.2007.

já se tenha decisão condenatória, desde que não coberta pela preclusão na via recursal”.

Em decisão da relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, o STJ decidiu que, tratando-se de parcelamento do crédito tributário na vigência da Lei nº 10.684/2003 e entabulado antes do trânsito em julgado (ainda que na iminência de sua ocorrência), “é de rigor a suspensão do feito até o pagamento integral do débito” (HC 370.612⁴⁰). Outrossim, há precedente da Corte Superior admitindo a suspensão da persecução penal “até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória” (HC 402.678⁴¹).

Ainda, o TRF4 possui decisão no sentido de que “a pretensão punitiva estatal, bem como a eventual suspensão de punibilidade àquela relacionada, não se confundem com a pretensão executória”, de modo que “o parcelamento do débito requerido após o trânsito em julgado da sentença condenatória não tem o condão de suspender a pretensão executória” (HC 5006477-43.2016.404.0000)⁴². De igual norte foi decidido pelo TRF2, no Agravo em Execução Penal nº 201050010097390⁴³, não ser “possível a suspensão da pretensão punitiva ou executória estatal no caso de parcelamento do débito tributário ocorrido somente após o trânsito em julgado da ação penal por crime contra a ordem tributária”.

Todavia, há inúmeras decisões, mormente no TRF4, autorizando a suspensão da pretensão executória, com base no art. 9º da Lei nº 10.684/2003, não restringindo, pois, esse benefício ao trânsito em julgado do édito condenatório. Em razão da relevância do presente tema, convém citar os fundamentos explorados no âmbito do Agravo em Execução Penal nº 0025047-52.2009.404.7100⁴⁴, relatado pelo Desembargador Federal Tadaaqui Hirose:

[...] entendo que a benesse legal [suspensão decorrente do parcelamento] deva ser reconhecida em relação à pretensão executória.

Em primeiro lugar, a lei ao fazer referência à “pretensão punitiva”, o fez no intuito de abranger o direito de

⁴⁰ STJ, HC 370.612, J. 07.03.2017.

⁴¹ STJ, HC 402.978, J. 24.10.2017.

⁴² TRF4, HC 5006477-43.2016.404.0000, J. 19.04.2016.

⁴³ TRF2, AE 201050010097390, J. 09.02.2011.

⁴⁴ TRF4, AE 2009.04.00.018188-5, J. 03.05.2011.

punir do Estado, o que, salvo melhor juízo, não ficaria limitado ao trânsito em julgado do decreto condenatório. Em segundo lugar, o tipo penal em questão visa essencialmente proteger o Erário. Na medida em que as partes administrativamente acordaram quanto a forma de amortização da dívida, via parcelamento, tal objetivo está sendo alcançado, o que vai ao encontro do espírito da lei, razão pela qual não haveria sentido em iniciar-se ou manter-se a execução da pena enquanto o contribuinte se mantiver adimplente.

Assim, a Lei nº 10.684/2003 deve ser aplicada aos casos pretéritos, para fins de suspensão ou extinção da punibilidade, mesmo em fase de execução da pena, desde que conste nos autos documentação atualizada comprovando a regularidade de parcelamento.

De toda forma, não tendo fixado a Lei nº 10.684/2003 um limite temporal em relação aos efeitos penais do parcelamento, a suspensão deve ser aplicada de imediato aos procedimentos criminais em curso e, caso haja decisão judicial restabelecendo o parcelamento da dívida desde a data da inclusão da empresa no Paes, torna-se sem efeito o ato de recebimento da denúncia, “assim como os atos a ele subsequentes” (Apelação Criminal nº 5011116-96.2011.404.7205⁴⁵, TRF-4).

Igualmente, entende-se que a suspensão da pretensão punitiva do Estado, resultante do parcelamento, não se aplica apenas ao processo penal, senão, também, aos procedimentos administrativos fiscais que visem à apuração dos crimes contra a ordem tributária indicados no art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.684/2003. Todavia, a medida se restringe aos supostos ilícitos descritos nos autos, “não impedindo que a ação fiscalizadora possa ser eventualmente exercida em relação a outros fatos relacionados com a agravante ou terceiros” (Agravamento Regimento do Recurso Especial nº 972.984⁴⁶).

Importante ressaltar que é vedada a aplicação do art. 9º, *caput*, do Paes às contribuições previdenciárias descontadas dos trabalhadores, pois expressamente

⁴⁵ TRF4, AP 5011116-96.2011.404.7205, J. 01.06.2015.

⁴⁶ STJ, AgRg-REsp 972.984, J. 01.09.2009.

proibido pelo art. 7º da Lei nº 10.666/2003, conforme decidido pelo STJ no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 841.335⁴⁷. A suspensão somente será aplicada no caso de o débito previdenciário ter sido “preteritamente incluído no Programa de Recuperação Fiscal – Refis e ter migrado ao Parcelamento Especial – Paes durante sua inclusão naquele programa” (RHC 17.176⁴⁸).

5 A PREVISÃO LEGISLATIVA NA LEI Nº 11.941/2009 (PAEX E REFIS IV) E A MANIFESTAÇÃO DOS TRIBUNAIS

Sobreveio, então, a Lei nº 11.941/2009 (Paex ou Refis IV), que, com o propósito de expandir a pretensão arrecadatória do Estado, instituiu uma nova modalidade de parcelamento bastante ampla, abrangendo, conforme o disposto no seu art. 1º, *caput*, débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Refis, no Paes e do Paex, além de outros programas adversos à matéria penal, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos.

Por conta de o legislador, diferentemente dos programas previstos nas legislações anteriores (Leis nºs 9.249/1995, 9.964/2000 e 10.684/2003), ter deixado sob o encargo do contribuinte a indicação dos débitos a serem incluídos no parcelamento, a simples adesão – a qual se denominou adesão genérica – ao programa instituído na Lei nº 11.941/2009 importa a suspensão da exigibilidade de toda e qualquer dívida tributária de responsabilidade do optante, com o conseqüente sobrestamento da pretensão punitiva estatal e do curso do seu respectivo prazo prescricional até o momento da individualização e da inscrição definitiva das obrigações fiscais, “perdurando tal sustação no período em que houver a regularidade de pagamentos a manter hígido o vínculo com o regime” (TRF4 no RSE 0001529- 87.2006.404.7213⁴⁹). Todavia, conquanto seja do encargo do contribuinte a designação dos débitos a serem incluídos no programa, compete ao “Ministério Público Federal, na condição de titular da ação processual penal pública, o acompanhamento e a fiscalização da permanência do contribuinte no programa de parcelamento” (TRF4 no RSE 5003171-81.2013.404.7110)⁵⁰.

⁴⁷ STJ, AgRg-REsp 841.335, J. 26.10.2010.

⁴⁸ STJ, RHC 17.176, J. 19.05.2005.

⁴⁹ TRF4, RSE 0001529-87.2006.404.7213, J. 27.10.2010.

⁵⁰ TRF4, RSE 003171-81.2013.404.7110, J. 03.10.2013.

No que toca aos efeitos penais do parcelamento regido pela Lei nº 11.941/2009, o art. 68 prevê a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, sem fazer referência, novamente, ao limite temporal à implicação da suspensão processual. Ademais, o art. 67 prevê que, na “hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita (recebida?) na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia”.

Quanto à discussão referente à possibilidade (ou não) da incidência do referido art. 68 após o trânsito em julgado, em sede, pois, de execução penal, não há consenso jurisprudencial. Decidiu o Pretório Excelso, na relatoria do Ministro Luiz Fux, que a pretensão punitiva estatal fundada no referido dispositivo “somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória” (HC 108.434⁵¹). No STJ, há julgado no sentido de que “o pedido de parcelamento do débito após o trânsito em julgado da sentença condenatória não tem o condão de suspender a execução da pena imposta ao agente, por ausência de previsão legal” (RHC 72.196)⁵². No âmbito do TRF4, entendeu-se que a suspensão pelo parcelamento, na égide da Lei nº 11.941/2009, “atinge, exclusivamente, a pretensão punitiva, não projetando sua eficácia à execução penal” (Agravo em Execução Penal nº 5006388-70.2015.404.7108)⁵³. Igualmente, noutro Agravo em Execução Penal, sustentou-se que a suspensão da pretensão punitiva estatal, no que toca ao Paex, “restringe-se ao período anterior ao trânsito em julgado do decreto condenatório, não abrangendo, portanto, a pretensão executória”⁵⁴.

6 A NORMATIZAÇÃO NA LEI Nº 12.382/2011

Por fim, cumpre ressaltar que o art. 6º da Lei nº 12.382/2011 deu nova redação ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996, propiciando um retorno ao limite temporal, até o recebimento da denúncia, para que o parcelamento do crédito tributário produzisse o efeito de suspender a pretensão punitiva do Estado – tal qual previa o art. 15 da Lei nº 9.964/2000.

⁵¹ STF, HC 108.434, J. 25.03.2013.

⁵² STJ, RHC 72.176, J. 01.12.2016.

⁵³ TRF4, AE 5006388-70.2015.404.7108, J. 13.09.2016.

⁵⁴ TRF4, AE 5002911-50.2012.404.7203, J. 04.09.2013.

Caso suspensa a pretensão punitiva estatal e, mesmo assim, a denúncia vier a ser recebida pelo juízo competente, enseja, como pontua Lovatto⁵⁵, “a anulação do processo”. Sob outra perspectiva, “se houver cessação do pagamento das prestações, restabelece-se a pretensão punitiva do Estado com o recebimento da denúncia”. É somente por meio do pagamento integral das parcelas que será extinta a punibilidade.

Cumprе ressaltar que, a despeito de inexistir prazo específico para a Administração Pública se pronunciar sobre o pedido de parcelamento, a expressão “formalização”, prevista no referido art. 6º da Lei nº 12.382/2011, na inteligência de Abrão⁵⁶, “não significa, em absoluto, a chancela de sua aceitação”; é suficiente, para fins de suspender a pretensão punitiva estatal, que o contribuinte comprove que formulou o pedido dentro do prazo legal.

Por outro lado, o legislador de 2008 previu o recebimento/rejeição de denúncia ou da queixa-crime, em dois momentos processuais: a) logo após seu oferecimento, antes da citação (art. 396 do CPP); b) após a resposta obrigatória (art. 399 do CPP). Embora o entendimento prevalente, inclusive do STJ⁵⁷, de que o momento temporal ao recebimento da peça incoativa é o do art. 396 do CPP, aqui há uma especificidade *pro reo*, de modo a ser aceito o pedido de parcelamento formulado na resposta, para efeitos penais e processuais penais. Nesse sentido, também, Paulsen⁵⁸ e Baltazar Junior⁵⁹.

7 INCIDÊNCIA DA LEI VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS OU DA ADESÃO AO PARCELAMENTO

Em matéria de Direito Penal, a lei a ser aplicada deve ser a vigente à época do fato supostamente criminoso – à exceção da existência de lei posterior mais benéfica (retroatividade da lei mais benigna). Entretanto, tal regra, pelo entendimento prevalente, não vale para o processo penal, pois em matéria processual deve ser aplicada a lei que estiver em vigor no momento do julgamento, do tempo presente (*tempus regit actum*). Contudo, esse verdadeiro

⁵⁵ LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 172.

⁵⁶ ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime tributário: um estudo da norma penal tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 75.

⁵⁷ STJ, HC 138.089, Rel. Min. Félix Fischer, DJe 22.03.2010.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 347.

⁵⁹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 882.

dogma comporta relativização, em face dos direitos fundamentais e das garantias processuais penais.

É indiscutível que, ao longo da trajetória legislativa referente ao parcelamento em matéria penal, há leis mais favoráveis ao imputado, enquanto outras apresentam-se mais rigorosas e restringem a hipótese de suspensão da pretensão punitiva estatal. É o caso, por exemplo, do parcelamento do crédito tributário na vigência da Lei nº 9.249/1995, cujo art. 34 implicava, à exceção de entendimento minoritário em sentido diverso, a imediata extinção da punibilidade, pouco importando a ulterior adimplência das parcelas, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Já a Lei nº 9.964/2000, no art. 15, limitou a extinção da punibilidade apenas quando quitada a totalidade do débito, não bastando, portanto, o mero parcelamento. Levando em consideração que as referidas leis lidam com a extinção da punibilidade, estão dispendo, pois, sobre conteúdo material, isto é, afeto ao Direito Penal e não, essencialmente, ao Direito Processual Penal.

Assim, admitir-se-ia a aplicação da Lei nº 9.249/1995 a fatos criminosos supostamente cometidos durante a sua vigência, mesmo quando efetuado parcelamento em datas posteriores, para as quais estariam previstas legislações com regramentos distintos e mais gravosos ao imputado (como é o caso da Lei nº 9.964/2000) – sob pena de violação ao princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa (art. 5º, XL, da CF).

É dizer, as regras relativas à extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, possuiriam como base a lei do tempo dos supostos fatos criminosos, e não a data em que entabulado o acordo com o Fisco. Tal entendimento vinha sendo aplicado pela 3ª Seção do STJ. Nas razões de decidir do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 764.968⁶⁰, foi decidido que, conquanto exista entendimento afastando a extinção da punibilidade pela adesão ao parcelamento na Lei nº 9.964/2000, “tal não se aplicaria aos casos anteriores à sua vigência, havendo de prevalecer, na espécie, o princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa”. Ademais, no Recurso Especial nº 1.111.974⁶¹, decidiu-se que se “os débitos que originaram o ilícito são anteriores às Leis nº 9.964/2000 (Refis) e nº 9.983/2000 (alterou o CP), é de aplicar-se, em decorrência do parcelamento, a extinção da punibilidade, *ex vi* dos arts. 61 do CPP e 34 da Lei nº 9.249/1995”.

⁶⁰ STJ, AgRg-REsp 764.968, J. 01.09.2009.

⁶¹ STJ, REsp 1.111.974, J. 18.08.2009.

Essa interpretação sobre o tema também era compartilhada pela 7ª Turma do TRF4. Na Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104⁶² prolatou-se decisão no sentido de que o parcelamento, anterior à denúncia e ao Refis, “acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995, independentemente da posterior rescisão do parcelamento”.

Entretanto, foi possível identificar uma mudança de entendimento de acordo com os julgados mais recentes dos Tribunais, inclusive da 7ª Turma do TRF4, no sentido de que as regras de extinção da punibilidade, referentes ao parcelamento do crédito tributário, são regidas de acordo com a data na qual ocorreu a adesão ao parcelamento, e não com base na data dos fatos supostamente criminosos (Apelação Criminal nº 2005.71.03.002989-4)⁶³.

Nessa linha, destaca-se a decisão da 6ª Turma do STJ, prolatada no *Habeas Corpus* nº 274.734⁶⁴, na relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, para quem entendeu que

os julgados mais recentes da 5ª e da 6ª Turma são no sentido de que leva-se em consideração, para efeitos de extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal, em decorrência do parcelamento do débito tributário, *a lei do tempo em que foi feita a negociação do montante a pagar e não aquela vigentes à época dos fatos tidos por delituosos e que motivaram a persecutio criminis.* [grifo nosso]

Dado o panorama jurisprudencial exposto antes, prevalece no STJ e no TRF4 a tese de que regras da extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, são regidas e aplicadas de acordo com a data na qual ocorreu a adesão ao programa de parcelamento – pouco importando, pois, a época da ocorrência dos fatos supostamente criminosos em face dos quais substanciam a persecução penal.

⁶² TRF4, AP 0010357-79.2004.404.7104, J. 15.08.2012.

⁶³ TRF4, AP 2005.71.03.002989-4, J. 11.11.2014.

⁶⁴ STJ, Agravo no Incidente de Uniformização de Jurisprudência no *Habeas Corpus* nº 274.734, J. 19.11.2013.

CONCLUSÃO

Levando em consideração as múltiplas alterações legislativas acerca da regra da extinção da punibilidade, provenientes do parcelamento, convém, já no início das considerações finais, distinguir a evolução temporal normativa, destacando-se o seu fundamento legal, o limite, os efeitos e a abrangência sobre o tema.

Fundamento legal	Limite	Efeito	Abrangência
Lei nº 9.249/1995, art. 34	Antes do recebimento da denúncia	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei nº 9.964/2000, art. 15 (Refis)	Antes do recebimento da denúncia	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei nº 10.684/2003, art. 9º (Paes ou Refis II)	A qualquer tempo	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP
Lei nº 11.941/2009, art. 68 (Paex e Refis IV)	A qualquer tempo	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP
Lei nº 12.382/2011, art. 6º	Até o recebimento da denúncia	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP

O parcelamento do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) é a única modalidade suspensiva da exigibilidade do crédito tributário que ganhou a atenção do legislador quanto aos seus efeitos na imputação penal. Atualmente, está prevista a suspensão da pretensão punitiva estatal caso o parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia (art. 83, § 2º, da Lei nº 9.430/1996).

O termo *antes do recebimento da denúncia*, no caso concreto, há de ser entendido como a decisão prolatada após o oferecimento da resposta à acusação (art. 399 do CPP), pois proporciona ao acusado, no prazo do oferecimento da resposta, tempo suficiente para que seja entabulado o parcelamento junto ao Fisco, amoldando-se aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Por outro lado, conclui-se que os termos *parcelamento* e *pagamento* do crédito tributário não se confundem. Aquele, sob a égide da Lei nº 9.430/1996 – atualmente vigente – suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e a pretensão punitiva estatal durante o período no qual o devedor estiver incluído no programa, desde que formalizado antes do recebimento da denúncia (art. 83, § 2º, Lei nº 9.430/1996), isto é, somente ensejará a extinção da punibilidade após pagas todas as parcelas devidas; já este, quando promovido, extingue, de pronto, o crédito tributário e a punibilidade do agente, na forma do art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996, a qualquer tempo do processo penal, inclusive após o trânsito em julgado.

A pesquisa demonstrou que foram diversos os tratamentos legislativos despendidos em relação ao parcelamento. A Lei nº 9.249/1995, em seu art. 34, previa que a promoção do pagamento do tributo, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, extinguiu a punibilidade do crime tributário material. Entenderam, por exemplo, o STJ e o TRF4 que, com base em tal redação, a simples adesão ao parcelamento – independentemente da adimplência – geraria a extinção da punibilidade do delito fiscal. Tal posicionamento, entretanto, não encontrou eco no STF, o qual definiu que apenas a quitação enseja a imediata extinção da punibilidade.

Já, quanto ao Refis (Lei nº 9.964/2000), a jurisprudência passou a entender que o parcelamento consistiria, diferentemente da lei anterior, em mera causa suspensiva da pretensão punitiva estatal (art. 15), mantendo o limite temporal até o recebimento da denúncia. Entretanto, o Refis II (Lei nº 10.684/2003) excluiu o limite temporal, admitindo o parcelamento a qualquer momento da ação penal (art. 9º) – existindo precedentes, como no TRF4, possibilitando a suspensão da própria execução penal caso o parcelamento tivesse sido efetuado após o trânsito em julgado da ação processual penal. Assim manteve-se no Paex (art. 68 da Lei nº 11.941/2009). Por fim, a Lei nº 12.382/2011, em seu art. 6º, retomou o limite temporal para antes do recebimento da denúncia, sendo a regra hoje vigente no que tange ao parcelamento do crédito tributário.

Como as referidas legislações lidam com a extinção de punibilidade, dispondo, pois, sobre conteúdo de ordem material do Direito Penal, a lei a ser aplicada deve ser a vigente à época dos fatos. Isso significa dizer que deve ser admitida a aplicação, ilustrativamente, da Lei nº 9.249/1995 a fatos delituosos ocorridos na sua vigência, mesmo quando o parcelamento for efetuado em data posterior na qual esteja previsto regramento distinto e mais gravoso (como a do

Refis). Cuida-se de concepção lastreada na irretroatividade da lei penal mais gravosa, prevista no art. 5º, XL, da Constituição Federal.

Essa era a concepção que vinha sendo aplicada pelos Tribunais. Todavia, a jurisprudência mudou drasticamente de entendimento, passando a compreender que as regras de extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, são rígidas e aplicadas de acordo com a data em que ocorreu a adesão ao programa de parcelamento – sendo irrelevante, então, a época da ocorrência dos fatos supostamente criminosos em face dos quais substanciam a persecução penal.

Cuida-se de um verdadeiro retrocesso no quadro jurisprudencial, pois, se determinada legislação trata sobre a extinção da punibilidade, está regendo conteúdo material do Direito Penal, não se vislumbrado o porquê de não ser aplicada a lei vigente à época dos fatos, ainda mais quando for mais benéfica ao agente. Caso a legislação do parcelamento lidasse apenas com conteúdo de cunho processual penal, aplicar-se-ia, sem problemas, a lei atualmente vigente. Todavia, não é a hipótese aqui tratada. Aplicar a lei vigente à época da adesão ao parcelamento, quando existente legislação mais benéfica ao acusado à época dos supostos fatos delituosos, é uma grave infringência à regra constitucional da irretroatividade da lei penal mais gravosa.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime tributário: um estudo da norma penal tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2016.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos de direito tributário*. Madri: Marcial Pons, 2005.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GARCÍA NOVOA, César. *El Concepto de Tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.

GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes Tributários: aspectos e crítica*. Curitiba: Juruá, 2011.

LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARQUES DA SILVA, Germano. *Direito penal tributário*. Lisboa: Universidade Católica, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017.

RUIVO, Marcelo Almeida; BOSSA, Gisele Barra (Org.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Almedina, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VIRGOLINI, Julio; SILVESTRONI, Mariano. *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Hamurabi, 2014.

Submissão em: 13.02.2020

Avaliado em: 21.01.2021 (Avaliador A)

Avaliado em: 25.05.2020 (Avaliador B)

Avaliado em: 16.03.2021 (Avaliador C)

Aceito em: 18.03.2021