

A SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E SUA RELAÇÃO COM A NATUREZA DOS PARCELAMENTOS: NOVAÇÃO?

Lais Vieira Cardoso

1. Introdução

O parcelamento consta no Código Tributário Nacional como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e, recentemente, o Poder Judiciário, em sua Corte Suprema, reafirmou esta previsão legal, observando que o parcelamento suspende o crédito tributário apenas enquanto o contribuinte estiver adimplente com suas prestações. Conseqüentemente, a exclusão do parcelamento gerará a reabertura de eventual processo criminal que esteja com a punibilidade suspensa em decorrência da adesão ao parcelamento.

O parcelamento costuma ser concedido pelo ente público em conjunto com outros institutos do direito tributário, referentes a outras hipóteses de suspensão e de extinção do crédito tributário, o que ocorre principalmente nos denominados programas de recuperação fiscal, podendo, conforme verificaremos neste estudo, desnaturar o instituto do parcelamento.

Portanto, questionamos, em apartada síntese, primeiramente, qual seria a natureza dos programas de recuperação fiscal: trata-se realmente de um parcelamento ou o contribuinte toma-se devedor de uma nova dívida fiscal, configurando o instituto da novação?

Verificaremos em seguida se, em se tratando este “pseudo-parcelamento” de novação, é mais uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, embora este instituto não conste expressamente no rol do art. 156 do CTN. Ocorre que, em inúmeros julgados, o STJ entendeu que parcelamentos concedidos pelos entes públicos configuraram novações e, em decorrência de tais entendimentos, questionamos ainda se, ocorrendo a novação do débito fiscal, é ou não imprescindível que seja realizada nova inscrição na dívida

ativa, com a conseqüente extração de novo título da dívida, quando o contribuinte toma-se inadimplente no “parcelamento”.

Caso, nas relações jurídicas tributárias, os entes públicos estiverem adotando o instituto da novação, ele terá os mesmos efeitos que os encontrados no direito privado, pois o direito tributário não possui normas dispondo sobre tais efeitos de forma diversa da prevista no direito civil.

Conseqüentemente, uma vez realizada a novação no direito tributário, todos os efeitos decorrentes do crédito tributário devem desaparecer e questionamos, por fim, quanto à possibilidade do crime fiscal decorrente da ausência de recolhimento de tributo devido, retido e não repassado, bem como os demais crimes de sonegação fiscal terem sua punibilidade extinta quando for constatada a efetiva novação da dívida, ainda que não venha expressamente prevista na lei do programa de recuperação fiscal e, inclusive, nos casos em que o Fisco realiza, na prática, a novação, mas dispõe expressamente que “referido programa de parcelamento fiscal não importa em novação da dívida”.

Portanto, verificamos, face às normas de nosso ordenamento jurídico, qual a verdadeira natureza dos seus institutos, em especial o parcelamento e a novação, tendo por suporte fático decisões dos Tribunais Superiores e analisando-se ainda a coerência destes julgados.

2. Conceito e natureza dos parcelamentos: hipótese de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários

Os “parcelamentos” - denominados programa de recuperação fiscal, parcelamento especial ou parcelamento excepcional, entre outros apelidos encontrados nas normas publicadas pelos entes públicos - são, na maioria das vezes, um misto de cláusulas de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, instituídas por lei ordinária.

O parcelamento, no sentido jurídico do termo, ocorre quando se dá um benefício ao contribuinte de modo que, face à impossibilidade

deste efetuar o pagamento do tributo à vista, integral, em dinheiro e corrigido, o ente público aceite recebê-lo, conforme conste de autorização legal, em parcelas e beneficiando, deste modo, o contribuinte.

Distingue-se o parcelamento da moratória, pois esta representa apenas um lapso maior de tempo para que o contribuinte que não conseguiu quitar seus débitos no prazo legal tome-se adimplente com o Fisco. Explica José Eduardo Soares de Melo que a moratória “consiste na prorrogação de prazo para pagamento do crédito tributário”¹, enquanto o parcelamento “constitui forma de pagamento dos débitos tributários, após o período de seus vencimentos, normalmente em prestações mensais durante alongado período de tempo, revestindo a natureza de uma moratória”.²

Embora revestido da natureza de moratória, pois ambos, moratória e parcelamento, constituem o devedor em mora, o parcelamento dela se distingue, pois implica necessariamente na divisão do débito em parcelas, as quais, por sua vez, sofrerão a incidência de juros e multas de mora, salvo se houver previsão legal para a exclusão de tais acréscimos, conforme dispõe o § 1º do art. 155-A do CTN. Portanto, distinguimos o parcelamento da moratória por sua previsão dos encargos legais e de sua divisão em parcelas.

O parcelamento, quando concedido na sua forma pura, sem estar agregado a outros institutos relativos à suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário, abrangendo somente o valor do tributo devido e todos os acréscimos legais, é causa suspensiva da sua exigibilidade, nos termos do art. 151, VI, do CTN.

Não podemos dizer o mesmo quando o parcelamento não é concedido isoladamente, mas cumulado com outros benefícios fiscais de natureza distinta, que gerem a extinção ou a exclusão do crédito tributário, como seria o exemplo de ser concedida uma isenção de 50% do tributo devido cumulada com a possibilidade de o contribuinte quitar o saldo remanescente do tributo em parcelas, ou

1. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 239.

2. *Idem*, p. 248.

ainda no caso de se conceder um parcelamento do tributo agregado a normas de anistia, excluindo as penalidades fiscais.

Para estas hipóteses “mistas” de benefícios fiscais, retomando o enfoque do presente estudo, analisamos o seu tratamento jurídico e respectivo efeito no crédito tributário, se este permanece suspenso ou se se considera extinto, principalmente quando ocorre a “consolidação” de todos os débitos que o contribuinte possua perante o Fisco, sendo, às vezes, incluídos até outros débitos existentes perante outro ente público ou ente com capacidade tributária ativa, para fins de adesão aos programas de recuperação fiscal.

3. Natureza das consolidações dos débitos tributários dos “pseudo-parcelamentos”

Antes de adentrarmos o estudo do instituto da novação e sua conseqüência quando aplicado aos créditos tributários, é necessário observar como ocorrem as consolidações dos débitos fiscais nos programas de recuperação fiscal, conhecidos como parcelamentos federais.

Utilizando o raciocínio indutivo, tomamos como paradigma os três últimos parcelamentos federais - REFIS, PAES e PAEX - para, resumidamente, verificar como os débitos do contribuinte foram “consolidados”.

No REFIS, dispôs a Secretaria da Receita Federal que:

A consolidação abrangeu todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.³

3. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Refis/refis.htm>. Acesso em: 25 abr. 2007.

O saldo total apurado na forma acima resulta de todos os valores atualizados, sendo aplicadas algumas normas de anistia, como a redução de 40% das multas incidentes, de ofício, sobre o débito.

O PAES abrangeu, em apartada síntese, todos os débitos que o contribuinte possuísse perante a Fazenda Nacional (SRF e PGFN), constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União e vencidos até 28.2.2003, sendo-lhes aplicável o acréscimo moratório legal e com a aplicação da regra de anistia de 50% da multa de mora ou de ofício incidente sobre o débito.

Já o PAEX possibilitou ao contribuinte parcelar seus débitos em seis meses, com redução de 80% na multa e 30% nos juros, em 130 vezes, com redução de 50% na multa, ou em 120 vezes, sem reduções em multas ou juros, para débitos não inscritos na dívida ativa, ou seja, débitos que ainda não haviam sofrido os acréscimos legais de ofício.

Sobre este misto de parcelamento com anistia foram agregados outros institutos, pois em alguns casos foram agregados outros débitos que já haviam sido parcelados em programas anteriores ou débitos vincendos. Nos casos de valores reparcelados, observamos que haveria, primeiro, a exclusão do contribuinte do parcelamento anterior, sendo o saldo remanescente incluído no parcelamento posterior, com o acréscimo de honorários advocatícios, juros capitalizados mês a mês, entre outros acréscimos previstos na legislação.

Portanto, as consolidações dos débitos não se tratavam verdadeiramente de um mero parcelamento, mas de reunião de institutos diversos, os quais geram também efeitos diversos no crédito tributário.

4. Adoção do instituto da novação para o direito tributário: novação como mais uma causa de extinção da exigibilidade do crédito tributário ou o rol do art. 156 do CTN é taxativo?

Antes de analisarmos a verdadeira natureza dos “parcelamentos” acima citados, observamos que o CTN delimita as causas de

extinção do crédito tributário e, por se tratar a novação também de uma causa de extinção do crédito, analisamos como se dá a sua recepção pelas regras de direito tributário.

4.1. A integração, no direito tributário, dos institutos, conceitos e formas de direito privado

Observamos inicialmente que o direito tributário, ao se referir a um instituto, conceito ou forma de direito privado, pode lhe dar efeito diverso do que este instituto, conceito ou forma possua no direito privado.

No art. 110 do CTN, o direito tributário, em uma primeira situação, tacitamente aceita os institutos, conceitos e formas oriundos do direito privado da forma como compreendidos nesta área do direito, bastando que se refira ao instituto, conceito ou forma sem qualquer ressalva.

Porém, a norma tributária pode, em uma segunda situação, aderir parcialmente ao conceito, instituto ou forma do direito privado, alterando seus efeitos no que não lhe convir. Ainda há a terceira situação, na qual a norma de direito tributário pode redefinir totalmente o efeito do instituto, conceito ou forma do direito privado, exceto os conceitos utilizados expressa ou implicitamente por normas de patamar constitucional, que não podem ter seus efeitos alterados pelas normas do ramo do direito público.

Como exemplo da primeira situação, Luciano Amaro cita: “A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário, etc.”.⁴

A adesão parcial dos efeitos dos institutos, conceitos e formas do direito privado pode ser exemplificada quando, no direito tributário, a obrigação tributária acessória não segue a principal. O direito tributário adota parcialmente o conceito de obrigação, que

4. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 218.

continua sendo o mandamento para o sujeito dar, fazer, não fazer ou tolerar, mas com o efeito diverso no que se refere à obrigação acessória.

Já a não-adesão é exemplificada quando o:

[...] aderente, num contrato de massa, desfruta de uma posição legalmente privilegiada no plano de direito privado (no sentido de que o contrato deve, em regra, ser interpretado a seu favor), mas não goza de nenhuma vantagem perante o Fisco, no que respeita à definição dos efeitos tributários oriundos daquele negócio; do mesmo modo, o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha ocupar.⁵

Analisamos, a seguir, como tem sido o tratamento dedicado, pelo direito tributário, ao instituto da novação.

4.2 Novação no direito privado

A novação vem prevista no art. 360 do Código Civil, dispondo que se dá a novação quando o devedor contrai com o credor nova dívida para substituir a anterior.

Pode ocorrer a novação do sujeito ativo, do sujeito passivo

- “novação subjetiva”, prevista nos incisos II e III do art. 360 do CC
- ou da dívida - denominada ‘novação objetiva’, prevista no inciso I do art. 360 do CC -, que se refere ao estudo ora em comento.

Na novação ocorre a extinção da dívida sem o pagamento, desaparecendo o vínculo obrigacional entre os sujeitos, objeto da relação primitiva e surgindo o novo vínculo, decorrente da nova obrigação contraída.

No art. 361 do CC, para se configurar exatamente a novação, e não apenas a mera confirmação da primeira obrigação pela segunda, é imprescindível haver a manifestação de vontade das partes, expressa ou tácita, dispondo a doutrina que:

5. *Idem*, p. 219.

Mister, para que se efetive a novação, que seja declarada expressamente a vontade das partes de assim fazê-lo, ou ainda que manifestada implicitamente esta intenção, seja ela inequívoca. A novação não se presume, requer o assentimento total e incontestável, vez que estará se extinguindo uma obrigação para a criação de outra, que obviamente implicará as partes que se compactuarem. A nova obrigação firmada há de ser incompatível com a primeira, donde se evidencia o propósito de extingui-la.⁶

Portanto, nada impede que a novação seja manifestada de forma implícita pelas partes, bastando que não se detecte uma mera presunção de novação, mas a prática dos atos que a configuram. No que se refere à incompatibilidade das obrigações, isto significa que a segunda obrigação não se acresce à primeira, mas é o resultado da primeira obrigação com as respectivas alterações, ou seja, não são cumuláveis a primeira e a segunda obrigações no instituto da novação.

O objeto da segunda obrigação, se esta fosse cumulada com a primeira, não teria a causa material ou o vínculo obrigacional, pois decorreria do mesmo vínculo daquela - daí a incompatibilidade.

A novação tem por limites, primeiro, a impossibilidade de ocorrer se a primeira obrigação for nula ou estiver extinta, nos termos do art. 367 do CC, e, segundo, violar ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada, nos termos do art. 5º, XXXVI, da CF.

4.3 Novação no direito tributário

A novação não vem prevista, expressa ou implicitamente, em normas de nível constitucional, seja a Constituição Federal, as Constituições dos Estados ou a Lei Orgânica. Apenas, como dissemos acima, não pode surgir nova dívida em confronto com o que dispõem o art. 5º, XXXVI, da CF e o art. 367 do CC. Tal fato, porém, não implica em estar o conceito de novação utilizado expressa ou implicitamente em normas de patamar constitucional.

6. MORATO, Antônio Carlos. Artigos 334 a 388. In: *Comentários ao Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 373.

Portanto, o direito tributário, nos termos do art. 110 do CTN, pode adotar o instituto, conferindo-lhe efeito diverso do previsto na legislação privatística, o que, cumpre ressaltar, não implica em alterar o significado do instituto, pois a novação será sempre, inclusive para o direito tributário, a contração de nova dívida que extinga dívida anterior.

Apenas os efeitos da novação poderão, por expressa previsão legal, ser distintos dos efeitos que citamos, acima, da novação no direito privado.

Ocorre que a novação não consta expressamente no rol de causas extintivas da exigibilidade do crédito tributário. Porém, é pacífico o entendimento pela não-taxatividade deste rol. Neste sentido, a doutrina ensina:

O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (o que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar nº 104/01; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confunde a qualidade de autor e credor (CC/2002, art. 381). Há ainda a novação (CC/2002, art. 360).⁷

Em nota de rodapé, ressalta o autor acima, quanto à novação, que “Hector Villegas anota ser comum essa forma na Argentina, com as periódicas leis de ‘regularização patrimonial’, que extinguem dívidas tributárias mediante a constituição de uma nova dívida”.⁸

Apenas como um parâmetro, no que se refere às causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, a LC nº 104, de

7. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 391.

8. *Idem*, p. 391.

10.1.2001, incluiu novos incisos também no art. 151 do CTN - “V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial” e “VI - o parcelamento” -, podendo-se concluir que tais hipóteses também não são taxativas, fazendo surgir nova espécie de suspensão do crédito tributário.

Portanto, ainda que não haja a previsão legal expressa de uma nova causa extintiva, suspensiva ou de exclusão do crédito tributário no CTN, tal fato não impede a sua utilização quando das negociações entre a autoridade administrativa fiscal e o contribuinte, desde que exista autorização legal para a autoridade administrativa, por despacho, conceder o “benefício” na negociação.

Neste sentido encontramos diversos julgados referentes a novas formas de extinção ou suspensão do crédito tributário, já utilizadas antes de constarem de respectivo rol no CTN:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CND. FORNECIMENTO. CONDIÇÕES. MORATÓRIA. EXISTÊNCIA DE SALDO DEVEDOR. CTN, ARTS. 151 E 206. PRECEDENTES. 1. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela moratória não implica em sua extinção. 2. Remanescendo saldo devedor, embora regularmente pagas as prestações do parcelamento ajustado, o contribuinte tem direito à certidão prevista no art. 206/CTN e não à do dispositivo antecedente (205). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ, RESP 83.922, Processo 199500694921/SP, 2ª Turma, 26.5.1998, DJ 13.10.1998, p. 65, rei. Min. Peçanha Martins, destaques nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIMINAR. AÇÃO CAUTELAR. CABIMENTO. ART. 151, V, DO CTN. I - A liminar em processo cautelar suspende a exigibilidade do crédito tributário sem ofensa ao art. 151 do CTN. II - Entendimento jurisprudencial que foi convertido em norma legal pela EC nº 104/2001 que aditou essa hipótese ao art. 151 do CTN, acrescentando o inciso V (“a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial”) (RESP 411.396/SC, rei. Ministro José Delgado, DJ 06.5.2002, p. 261). III - Precedentes. IV - Agravo regimental improvido. (STJ. AGRESP

228.792, Processo 199900793307/CE, PTurma, 13.5.2003, DJ 30.6.2003, p. 134, rei. Min. Francisco Falcão, destaques nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. LIMINAR. DEPÓSITO PRÉVIO DE ICMS. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. O sujeito passivo da obrigação tributária tem direito de fazer o depósito da importância correspondente ao crédito tributário para suspender a sua exigibilidade utilizando-se de medida cautelar. A liminar como ato judicial entregue à livre convicção e prudente discricção do julgador só merece reparos quando entremostra flagrante ilegalidade ou abuso de poder. Recurso provido. (STJ, RESP 85.916, Processo 199600024324/RJ, 2ª Turma, 15.2.2000, DJ 26.6.2000, p. 140, rei. Min. Nancy Andriighi, destaques nossos).

Portanto, o rol de hipóteses do art. 151 do CTN não é taxativo, pois, caso assim o entendêssemos, seríamos forçados a concluir que o Judiciário teria feito as vezes de legislador positivo ao decidir sobre lides referentes a novas hipóteses de suspensão do crédito tributário, não expressamente previstas no art. 151, como constatamos acima, antes da publicação da LC nº 104/01.

Do mesmo modo, quanto à dação em pagamento, causa de extinção do crédito tributário, antes mesmo de sua previsão legal no art. 156 do CTN, o Judiciário a entendia aplicável às relações jurídicas tributárias, como nos seguintes julgados:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: MEDIDA CAUTELAR: L. ESTADUAL (RS) 11.475, DE 28 DE ABRIL DE 2000, QUE INTRODUZ ALTERAÇÕES EM LEIS ESTADUAIS (6.537/73 E 9.298/91) QUE REGULAM O PROCEDIMENTO FISCAL ADMINISTRATIVO DO ESTADO E A COBRANÇA JUDICIAL DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, BEM COMO PREVÊ A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. I - Extinção de crédito tributário, criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos

tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.1998, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. (STF, ADI-MC 2.405/RS, DJ 17.2.2006, p. 54, rei. Min. Carlos Britto, destaques nossos)

PROCESSO CIVIL. AÇÃO DE COBRANÇA. DAÇÃO EM PAGAMENTO. PAGAMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE IMÓVEIS. AÇÃO REGRESSIVA. Sendo o outorgante devedor, em escritura de dação em pagamento, ficando responsável por todos os ônus incidentes sobre o imóvel, a outorgada credora, que recolheu o tributo devido, tem direito de ressarcir-se do que despendeu. (TRF, 1ª Região, Apelação Cível 199701000335955/MG, 3ª Turma, 10.2.1998, DJ 06.3.1998 p. 218, rei. Juiz Tourinho Neto).

Podemos concluir que a novação pode ser mais uma causa de extinção do crédito tributário, bastando a autorização por lei para que a autoridade administrativa realize a constituição de novo crédito, o que é feito tendo por base crédito anterior e mediante a constituição de nova dívida, abrangendo outros débitos fiscais ou de outra natureza, como honorários advocatícios e verbas de sucumbência, como vem ocorrendo nas consolidações de débitos para fins de adesão a programas de recuperação fiscal, o que, entendemos, configura novação.

Se utilizado o instituto da novação no direito tributário, por autorização legal estará configurada, portanto, nova causa extintiva do crédito tributário e, a princípio, com os mesmos efeitos decorrentes do direito privado, podendo ter efeitos diversos dos que constam no direito privado caso a lei tributária os atribua ao instituto, como, por exemplo, se dispuser expressamente que “a novação, no direito tributário, não exclui as garantias do primeiro débito fiscal”.

Verificando o art. 16 da MP 303/06, no PAEX consta expressamente que este parcelamento não se trata de novação. Porém,

observando todas as características da consolidação dos débitos, podemos perfeitamente detectar o instituto da novação, pois estão presentes todas as suas características.

Perguntamos, neste momento, se pode a lei tributária descrever, para fins de um programa de recuperação fiscal, um instituto contendo todas as características da novação, todos os seus elementos e, em um de seus artigos, dizer que aquela relação jurídica não é novação. Estaria o direito tributário conferindo novos efeitos a instituto de direito privado ou “redefinindo” o instituto? Estaria deturpando um instituto de direito privado, indo além de seu poder-dever de apenas dar efeitos diversos aos institutos de direito privado? Pode o direito tributário adotar a novação, com todos os seus elementos e características, e dizer que a novação não é novação?

Entendemos que, primeiramente, em decorrência da estrita legalidade - um dos principais princípios de direito tributário -, os institutos ou regras devem vir previstos ou autorizados por lei, ainda que implicitamente, mesmo que a lei não faça menção expressa ao “apelido” dado pelo legislador ou pela doutrina ao instituto adotado.

Uma vez que as regras de direito tributário adotem um instituto de direito privado, ainda que tacitamente, pois detectados todos os seus elementos e características, não podemos admitir que a mesma regra de direito tributário negue a natureza do instituto adotado mediante a mera disposição expressa de que o instituto adotado não é o mesmo instituto previsto nas regras de direito privado. Ao se admitir essa ausência de cientificidade, ter-se-ia, conseqüentemente, de negar toda a coerência do ordenamento jurídico, sua característica de sistema jurídico.

No direito tributário, a natureza do tributo independe da denominação adotada, o que demonstra a intenção do legislador de dar prevalência aos elementos e características de cada tributo para definição de suas espécies tributárias. Neste sentido, devem ser tratados todos os institutos, regras e formas, inclusive de direito privado, utilizados pelo direito tributário, zelando-se pela cientificidade e com a prevalência das características e dos elementos do instituto, independentemente de sua denominação.

Recentemente, porém, a Corte Suprema entendeu que a simples adesão ao REFIS não implica em novação da dívida:

CRIME TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - APROPRIAÇÃO - ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS - ALCANCE. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito - artigo 9º da Lei nº 10.684/03. (STF, Recurso em Hábeas Corpus no Processo nº 89.618, 1ª Turma, rei. min. Marco Aurélio, 09.3.2007, destaques nossos)

Mas esse não foi o entendimento do STJ:

CRIMINAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTIÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. NOVAÇÃO DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. ORDEM CONCEDIDA. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra o paciente. (STJ, Habeas Corpus 29.421, Processo 200301295526/RS, 5ª

Turma, 01.4.2004, DJ 17.5.2004, p. 249, rei. Min. Gilson Dipp, destaques nossos).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. DEPÓSITO PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ADESÃO AO REFIS. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. MANIFESTAÇÃO EXPRESSA. INOCORRÊNCIA. 1. A Lei 9.964/00, no seu art. 2º, § 6º, tem como destinatários os autores das ações que versam os créditos submetidos ao REFIS. Em consequência, tanto o particular em ação declaratória quanto a Fazenda que aceita a opção ao programa devem renunciar ao direito em que se fundam as ações respectivas, porquanto, mutatis mutandi, a inserção no REFIS importa novação à luz do art. 110 do CTN c/c o art. 999, I, do CC. 2. Encerrando a renúncia ao direito em que se funda a ação ato de disponibilidade processual, que, homologado, gera eficácia de coisa julgada material, indispensável que a extinção do processo, na hipótese, com julgamento de mérito, se dê por iniciativa expressa do embargante, ainda que tenha optado pelo REFIS. Até porque o não-preenchimento dos pressupostos para a inclusão da empresa no programa de parcelamento é questão a ser verificada pela autoridade administrativa fora do âmbito judicial. 3. Recurso Especial desprovido. (STJ, RESP 15.216, Processo 200302161164/PR, 1ª Turma, 20.5.2004, DJ 14.6.2004, p. 181, rei. Min. Luiz Fux, destaques nossos)

As decisões do STJ fundamentam-se em situações nas quais, de fato, se constatou a novação da dívida, pois o contribuinte assumiu nova dívida em substituição à anterior e teve de, inclusive, requerer a extinção dos embargos às execuções fiscais, com o julgamento do mérito e a consequente confissão da dívida “irrenunciável e irreatável”.

Por fim, não é imprescindível para configuração da novação da dívida a nova inscrição na dívida ativa, pois pode ocorrer apenas a substituição do título anterior, com a extração de nova certidão da dívida ativa, desde que contendo os novos valores devidos pelo contribuinte e configurando, consequentemente, a adoção do instituto da novação.

5. Considerações finais

O instituto da novação pode ser adotado nas relações jurídicas tributárias, bastando que o Fisco, por meio de lei autorizativa, pratique todos os atos que o configuram, que realize a constituição de novo crédito, tendo por base crédito tributário anterior, ou ainda que o ente público expressamente preveja por lei a adoção do instituto da novação.

Mesmo sem a previsão da novação no rol das causas extintivas do crédito tributário no art. 156 do CTN, entendemos possível a utilização da novação como causa de extinção do crédito, pois este rol não é taxativo, conforme vêm dispondo a doutrina e os julgados dos Tribunais superiores.

As consolidações de dívidas realizadas nos programas de recuperação fiscal são, a princípio, novações de dívidas tributárias, pois o contribuinte torna-se devedor de nova dívida, constituída pela dívida anterior, acrescida de novos valores, relacionados ou não ao débito originário.

Em se tratando estes programas de verdadeira novação, ainda que o instituto não venha expressamente previsto na lei, mas por estar detectada a constituição de todos os seus elementos, temos nova hipótese de extinção do débito tributário, que, conseqüentemente, extingue todos os seus efeitos, bem como a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Não podemos admitir que o ente público autorize por lei a Administração Pública a praticar todos os atos que configuram o instituto da novação e, em seguida, a própria lei queira determinar que, no caso, não se trata de novação. Neste caso, dar-se-ia prevalência da forma sobre a substância do ato, violando-se o princípio da legalidade, da tipicidade e toda a cientificidade do direito, que deve ser coerente, organizado em um sistema jurídico.

Quando o Fisco depara com ato efetivamente praticado pelo sujeito que não corresponde ao ato declarado pelo próprio sujeito, e se constatada a intenção de fraudar a fiscalização, o ato pode, conforme previsão legal, ser desconsiderado pelo agente administrativo mediante a abertura de processo administrativo fiscal e com a busca da

verdade material. É o que se intenta realizar com o veto à EC 3, passando a se permitir que os auditores fiscais da Receita Federal autuem ou fechem empresas prestadoras de serviço constituídas por uma única pessoa quando constatarem que a relação de prestação de serviços com a empresa é, na verdade, uma relação trabalhista “disfarçada”.

Como dissemos em estudos anteriores, é imprescindível previsão legal para que o ente público desconsidere a forma e considere a substância dos atos praticados pelos contribuintes, em obediência ao princípio da legalidade estrita, pois somente a lei pode prever os elementos ou aspectos da obrigação. Não nos encontramos em um Estado de common law e não podemos admitir a adoção tácita do instituto do business purpose test ou teste de finalidade negocial. Entendemos, à época do acréscimo do parágrafo único no art. 116 do CTN, que somente por lei se poderia prever o procedimento fiscal adequado para a descaracterização do ato ou negócio simulado e caracterização do dissimulado, devendo a lei dispor sobre qual seria a autoridade competente, quais os meios de prova cabíveis e quais os demais elementos desta teoria, denominada abuso de forma e de direito e, equivocadamente, apelidada norma antielisiva.⁹

Portanto, podemos finalizar com o entendimento de que, em um Estado de Direito, a lei pode criar obrigações, inclusive prever a adoção da novação nas relações jurídicas tributárias. O que não entendemos possível é a lei adotar o instituto e, depois, querer dizer que aqueles atos praticados, característicos da novação, não constituem novação, pois a lei tributária pode apenas dar efeitos diversos aos institutos de direito privado, e não redefini-los.

Uma vez adotada, expressa ou tacitamente, a novação, por se tratar de causa extintiva do crédito tributário, todas as consequências decorrentes do descumprimento da primeira obrigação jurídica desaparecem por completo, inclusive os crimes fiscais que, em regra, são crimes de resultado, se consumando com a ausência de recolhimento do tributo devido.

9. CARDOSO, Lais Vieira. As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Disponível em: <http://www.lais.adv.br>. Acesso em: 10 maio 2007.