

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIO – IBET
INSTITUTO PERNAMBUCANO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IPET**

TIAGO ALENCAR FALCÃO LOPES

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM FACE DO COMETIMENTO DE
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, PREVIDENCIÁRIA E NO
ÂMBITO DOS JUIZADOS ESPECIAIS**

RECIFE/PE

2012

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM FACE DO COMETIMENTO DE
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, PREVIDENCIÁRIA E NO
ÂMBITO DOS JUIZADOS ESPECIAIS**

Monografia de final de curso apresentada ao Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET -, como requisito parcial à obtenção do título de pós-graduação em Direito Tributário.

RECIFE/PE

2012

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM FACE DO COMETIMENTO DE
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, PREVIDENCIÁRIA E NO
ÂMBITO DOS JUIZADOS ESPECIAIS**

TIAGO ALENCAR FALCÃO LOPES

O Instituto Pernambucano de Estudos Tributário – IPET - não aprova nem reprova as opiniões emitidas neste trabalho, que são da responsabilidade exclusiva do autor desta monografia jurídica.

RECIFE/PE

2012

Dedico este meu trabalho, primeiramente, a Deus, a Nossa Senhora e a Frei Damião. De igual forma, aos pais, José Américo Lopes Góis e Mary Clere Alencar Falcão Lopes, meus ídolos e amigos e que sempre me guiaram, a minha irmã, Raquel Alencar Falcão Lopes, futura médica e conselheira para todas as horas, a minha noiva e futura esposa, Bárbara Lins Duarte, que tanto amo e me orgulho e que sempre está comigo quando eu preciso, e, finalmente, ao meu inesquecível amigo, Bruke, companheiro, fiel, leal e que sempre vai ficar nas lembranças mais felizes da minha vida. Amo todos vocês.

RESUMO

Este trabalho visa esclarecer as dúvidas sempre constantes sobre qual o momento adequado para realizar o pagamento do débito tributário, ocorrendo a extinção da punibilidade, sem que haja a incidência das penalidades constantes nos artigos da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. De igual forma, aborda temas importantes a respeito das espécies de crimes capitulados na legislação acima alinhada, ou seja, se o preceito primário descreve um injusto penal formal, material, de mera conduta ou funcional, aspectos esses indispensáveis para se saber qual o exato instante do cometimento da infração penal. Da mesma sorte, chama a atenção de outros crimes não tipificados na Lei Federal nº. 8.137/1990, mas que também trazem à tona a questão da extinção da punibilidade em face do cometimento de crimes previdenciário e de crimes abraçados pela Lei Federal nº. 9.099, de 26 de setembro de 1995.

ABSTRACT

This work aims to clarify doubts always contained about which the appropriate time to make payment of the debt tax, happening the extinction of punishability, without the burden of penalties contained in the articles of the Federal Law no. 8137 of December 27, 1990. Likewise, it addresses important issues about the kinds of crimes capitulated aligned above the law, in other words, if the primary rule describes an unjust criminal formal, material, conduct or merely functional, aspects these essential to know the exact moment the commission of a criminal offense. Likewise, calls the attention of other crimes do not criminalized in the Federal Law no. 8.137/1990, but also bring up the issue of extinction of punishability in the face of the commission of crimes pension and crimes embraced by Federal Law no. 9099, to September 26, 1995.

Palavras-chave (Key-words) – Extinção da Punibilidade; Crimes Contra a Ordem Tributária; Injustos Penais Previdenciários; Juizados Especiais.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO..... | 07 |
| CAPÍTULO I. PANORAMA GERAL SOBRE O DIREITO PENAL | |
| 1.1 Limitações ao Poder de Punir Estatal..... | 08 |
| 1.2 Teoria Tripartida do Crime, Teoria da Ficção e Teoria da Realidade..... | 09 |
| 1.3 Causas de Extinção da Punibilidade (Art. 107 do CP)..... | 09 |
| 1.4 Outras Causas de Extinção da Punibilidade..... | 11 |
| CAPÍTULO II. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA | |
| 2.1 Aspectos Gerais..... | 12 |
| 2.2 Conflito Aparente de Normas e o Princípio da Espacialidade..... | 14 |
| 2.3 REFIS..... | 15 |
| 2.4 Instâncias Administrativa e Penal..... | 16 |
| 2.5 Representação Fiscal e <i>Persecutio Criminis</i> | 18 |
| 2.6 Competência <i>Ratione Materiae</i> | 20 |
| 2.7 Suspensão e Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo..... | 20 |
| CAPÍTULO III. DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS | |
| 3.1 Considerações Gerais..... | 24 |
| 3.2 Apropriação Indébita Previdenciária (Art. 168-A CP)..... | 24 |
| 3.3 Sonegação de Contribuição Previdenciária (Art. 337-A CP)..... | 28 |
| 3.4 Extinção da Punibilidade..... | 30 |
| CAPÍTULO IV. JUIZADOS ESPECIAIS PENAIIS | |
| 4.1 Competência: Crimes x Contravenção..... | 33 |
| 4.2 Suspensão Condicional do Processo..... | 33 |
| 4.3 Extinção da Punibilidade..... | 34 |
| CONCLUSÃO..... | 35 |
| REFERÊNCIAS..... | 37 |

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo esclarecer qual o real momento em que há a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, alinhados na Lei Federal n.º. 8.137/90, nos crimes previdenciários (Apropriação Indébita Previdenciária e Sonegação de Contribuição Previdenciária) e nos de competência dos Juizados Especiais.

No primeiro capítulo, abordaremos os aspectos gerais de Direito Penal, esclarecendo quais as limitações do poder de punir estatal, evitando-se, assim, a discricionariedade dos atos do Estado, tudo de acordo com o princípio da legalidade, em que o Estado só pode fazer ou cobrar aquilo que está previsto em lei.

Ademais, o primeiro capítulo abordará quais as causas legais de extinção da punibilidade previstas no Art. 107 do Código Penal e detalhará outras causas de extinção da punibilidade dormitadas no Código Penal em legislações espaciais.

No capítulo reservado para os crimes contra a ordem tributária, aprofundaremos o ponto da independência das instâncias administrativa e penal, a competência *ratione materiae*, bem como as causas de extinção e suspensão da punibilidade nos crimes tipificados na Lei Federal n.º. 8.137/90, declinando qual o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto.

No terceiro capítulo, falaremos sobre os crimes previdenciários, que têm interligações com os crimes contra a ordem tributária, principalmente no que diz respeito aos entendimentos do STJ e do STF sobre a extinção da punibilidade no cometimento desses injustos penais. ‘

Por derradeiro, analisaremos a causa de extinção da punibilidade nos crimes de competência dos Juizados Especiais Federais, principalmente na hipótese do cometimento dos atos ilícitos capitulados no Art. 2º da Lei Federal n.º. 8.137/90.

CAPÍTULO I. PANORAMA GERAL SOBRE O DIREITO PENAL

1.1 Limitações ao Poder de Punir Estatal

Nos primórdios jurídicos, não havia a figura do Direito Penal, mas, simplesmente, o poder de punir estatal, havendo uma hipertrofia legiferante, ou seja, tudo ou quase tudo era considerado crime.

O poder de punir tinha como fim manter o status de classe, no intuito de oprimir o cidadão. Todavia, com o surgimento do Cristianismo, o poder de punir se humanizou, perpetuando-se essa posição com o Iluminismo, a Independência dos Estados Unidos da América do Norte e com a Revolução Francesa.

Surge, portanto, a figura do Direito Penal, que é um conjunto de normas jurídicas que regulam o exercício do poder punitivo do Estado, tendo como objetivo esclarecer quais as condutas tipicamente consideradas ilícitas e as suas sanções correspondentes.

Orienta-se o Direito Penal segundo a escala de valores da vida em sociedade, destacando aquelas ações que contrariam essa escala social, definindo-as como comportamento desvaliosos. A violação desses limites, quando adequada aos princípios da tipicidade e da culpabilidade, acarretará a responsabilidade penal do agente.

Dessa forma, a pena deve manter-se dentro dos limites do Direito Penal do fato, sendo proporcional ao caso. Segundo Hassemer:

“através da pena estatal não só se realiza a luta contra o delito, como também se garante a juridicidade, a formalização do modo social de sancionar o delito. Não faz parte do caráter da pena a função de resposta ao desvio (o Direito Penal não é somente uma parte do controle social). A juridicidade dessa resposta (o Direito Penal caracteriza-se por sua formalização) também pertence ao caráter da pena”. (HASSEMER *apud* BITENCOURT, 2006, p. 11).

Somente no século XIX é que se começou a sistematizar os princípios do Direito, como, por exemplo, o princípio da legalidade, de forma que o Estado não poderia mais punir condutas não tipificadas no Código Penal e legislações extravagantes.

1.2 Teoria Tripartida do Crime, Teoria da Ficção e Teoria da Realidade

Ao estudarmos crimes contra a ordem tributária, primeiro temos que saber se o ato praticado pelo agente foi uma conduta típica, antijurídica e culpável. Essa é a chamada Teoria Tripartida ou Tricotômica do crime.

Podemos, em primeira vista, imaginar que só as pessoas físicas podem cometer crimes, o que é, diga-se, desde logo, um engano. Há duas teorias que podem explicar a responsabilidade penal das pessoas jurídicas: a Teoria da Ficção, segundo a qual as pessoas jurídicas não podem ser sujeitos ativos de um injusto penal, porquanto para o cometimento de crime é necessário uma conduta (consciência e vontade), não possuindo as pessoas jurídicas essas características; e a Teoria da Realidade, prevendo que as pessoas jurídicas podem ser sim autoras de crimes.

Nossa doutrina adota a Teoria de Ficção. Todavia, segunda a legislação brasileira, há a possibilidade dessas duas teorias coexistirem. Pela Teoria da Ficção, há a possibilidade de condenação dos diretores ou sócios, que se valem da personalidade jurídica da empresa para cometerem crimes. Já a Teoria da Realidade é adotada quando da prática de crimes contra o meio ambiente e contra o patrimônio histórico cultural.

1.3 Causas de Extinção da Punibilidade (Art. 107 do CP)

É de bom alvitre ressaltar, inicialmente, que o juiz, de ofício ou mediante provocação do Ministério Público, do querelante ou do réu, pode reconhecer causas extintivas da punibilidade (Art. 61 do CPP), em qualquer fase processual, sendo absolvido sumariamente o réu, de acordo com o Art. 397, IV do CPP, decisão essa passível do recurso de apelação (Art. 416 do CPP), diga-se, desde logo.

De igual forma, é importante salientar que existe uma distinção entre exclusão da punibilidade e extinção da punibilidade. Há a exclusão da punibilidade quando o fato criminoso é impunível. É o que acontece nas escusas absolutórias previstas no Art. 181 do CP. Já a extinção da punibilidade ocorre quando o fato criminoso é punível, mas surge uma causa extintiva da punibilidade. Essa causa é superveniente ao crime e faz apagar a pretensão punitiva estatal (antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória) ou impede a pretensão executória (após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória).

As causas de extinção da punibilidade previstas no Art. 107 do CP. Vejamos:

a) Morte do agente → o falecimento somente é comprovado através da certidão de óbito, após a oitiva do Ministério Público (Art. 62 do CPP). Se o documento for falso, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela não extinção da punibilidade. Além de responder pelo crime anterior, a pessoa também responderá pelo crime de falsidade documental;

b) Anistia, Graça ou Indulto → somente o Congresso Nacional pode conceder a anistia, segundo o entendimento previsto no inciso VIII do Art. 48 da Carta Magna de 1988. Em tese, qualquer crime é anistiável, salvo em se tratando de crimes hediondos e os tipificados na Lei de Tortura, onde não há a possibilidade de haver anistia, graça e indulto. Já a Graça e o Indulto somente podem ser concedidos pelo Presidente da República (Art. 84, XII da CF/88), através de um Decreto Presidencial. A Graça, na verdade, é um Indulto individual, específico para determinada pessoa. O indulto é geral, ou seja, abrange uma gama de pessoas, e pode ser delegado pelo Presidente ao Procurador Geral da República ou ao Ministro da Justiça ou ao Advogado Geral da União (Parágrafo Único do Art. 84 da CF/88);

c) *Abolitio Criminis*; d) Prescrição, Decadência ou Perempção; e) A renúncia do direito de queixa ou pelo perdão do ofendido, nos crimes de ação privada; f) A Retratação do Agente e; g) O Perdão Judicial.

1.4 Outras Causas de Extinção da Punibilidade

Nem todas as causas de extinção da punibilidade estão capituladas no Art. 107 do CP. O artigo em referência é *numerus apertus* e não um rol taxativo (*numerus clausus*).

Outros exemplos encontram-se no Art. 34 da Lei Federal n.º. 9.249/95, que prevê a extinção da punibilidade dos crimes capitulados na Lei Federal n.º. 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária) pelo pagamento integral do tributo devido, quando feito antes do recebimento da denúncia.

Com propósitos semelhantes, registre-se também o disposto no Art. 35-C da Lei Federal n.º. 8.884/94, com redação dada pela Lei Federal n.º. 10.149/00, que trata do acordo de leniência entre a União e pessoas físicas e jurídicas que tenham praticado infrações contra a ordem econômica. A citada legislação prevê que, quando as aludias pessoas colaborem para as investigações, com resultado útil (Art. 35-B da referida Lei), o acordo de leniência suspenderá o curso do prazo prescricional e impedirá o oferecimento de denúncia. Ao final do acordo, estará extinta a punibilidade em relação aos crimes contra a ordem econômica tipificados na Lei Federal n.º. 8.137/90.

Outro exemplo de extinção da punibilidade está previsto no Art. 168-A, § 2º do CP (Apropriação Indébita Previdenciária), que prevê referido benefício àqueles que pagarem espontaneamente a contribuição devida à Previdência Social, antes do início da ação fiscal.

Nos termos do § 3º, do mesmo Art. 168-A do CP, é facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que efetue o pagamento antes do oferecimento da denúncia; ou quando o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

No caso do crime previsto no Art. 337-A do CP (Sonegação de Contribuição Previdenciária), ocorre a extinção da punibilidade independentemente do pagamento do crédito previdenciário, somente bastando a declaração e a confissão do débito, bem como as informações à Previdência, desde que feitas antes do início da ação fiscal. Nem sequer é preciso o pagamento, como no caso do Art. 168-A do CP.

O § 3º do Art. 312 do CP (peculato culposo) também traz uma causa de extinção da punibilidade. Se a reparação do dano se der até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ocorrerá a extinção da punibilidade.

No Art. 242 Parágrafo Único do CP (Parto suposto. Supressão ou alteração de direito inerente ao estado civil de recém-nascido) também há uma causa extintiva da punibilidade. Se esse crime, também conhecido como adoção à brasileira, for cometido por motivo de reconhecida nobreza, o juiz poderá deixar de aplicar a pena.

Da mesma sorte, também há uma causa de extinção da punibilidade alinhada no § 5º do Art. 89 da Lei Federal nº. 9.099/95. Quando o Ministério Público oferece o *sursis processual* (suspensão condicional do processo), por 02 (dois) a 04 (quatro) anos, e não ocorre a revogação, o juiz declarará extinta a punibilidade.

CAPÍTULO II. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1 Aspectos Gerais

Os Crimes Contra a Ordem Tributária podem ser divididos em 03 (tres) tipos, senão vejamos:

I- Sonegação: É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. A sonegação diz respeito a fato gerador já ocorrido e não a realizar. O contribuinte oculta o fato gerador com o escopo de não pagar o tributo devido.

II- Fraude: É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Ocorre, por exemplo, quando o sujeito ativo tenta encobrir uma fato gerador ocorrido, ficando isento da incidência da legislação tributária.

III- Conluio: É o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando aos efeitos da sonegação ou da fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964). No conluio, há a vontade de duas ou mais pessoas de não indicar, por exemplo, renda em um negócio jurídico, para não haver a respectiva tributação.

A Lei Federal nº. 8.137/90, todavia, não trata somente de crimes contra a ordem tributária. Cuida, também, de crimes contra as relações de consumo e de crimes contra a ordem econômica. Então, é uma lei que tem 03 (três) objetos.

Avulta notar, ainda, que todos os tipos penais sobre crime contra a ordem tributária são tipos penais em branco, uma vez que o conceito de tributo e contribuição social são alinhados pelo Direito Tributário.

Ademais, pode-se perfeitamente afirmar que se o agente cometer uma fraude contra o Fisco, ilícito fiscal será, entretanto, só haverá ilícito penal se houver o dolo. Destarte, todos os crimes contra a ordem tributária são ilícitos fiscais, mas nem todo ilícito fiscal é considerado crime contra a ordem tributária.

Não perdendo o foco da questão, também registro que o Direito Tributário é regido pelo princípio do *pecúnia non olet*, segundo o qual não existe relevância se a situação que teve como consequência a ocorrência do fato gerador configure ilícito, mesmo que criminal (ALEXANDRE, método, 2008, pg. 264). Assim sendo, basta a ocorrência do fato gerador, não importando se foi lícito ou ilícito.

Ressalto, por derradeiro, que os crimes tipificados no Art. 1º da Lei Federal nº. 8.137/90 são crimes próprios e materiais. No Art. 2º da lei em referência, os incisos I, II e IV alinham crimes próprios e os incisos III e V crimes comuns. Sobre o Art. 2º, ainda, alguns crimes são materiais e outros formais (inciso II). Já o Art. 3º da mesma lei declina crimes que são próprios e funcionais, sendo alguns materiais e outros não.

2.2 Conflito Aparente de Normas e o Princípio da Especialidade

Consoante se pode inferir do Art. 1º da Lei Federal nº. 8.137/90, é crime contra a ordem tributária omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendária. Essas condutas, todavia, tipificam o crime de falsificação de documento público, previsto no Art. 297 do Código Penal.

Chamo a atenção que se a falsidade de documento público visar suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer outro acessório, vamos ter a incidência da Lei Federal nº. 8.137/90, aplicando-se, assim, o princípio da especialidade, por meio do qual há a aplicação da norma que rege a conduta de maneira mais específica.

De acordo com o brocardo jurídico *lex specialis derogat generali* (a lei especial derroga a geral), a lei de natureza geral, por abranger ou compreender um todo, é aplicada tão-somente quando uma norma de caráter mais específico sobre determinada matéria não se verificar no ordenamento jurídico.

O arguto jurista Rogério Greco, explanando sobre o assunto, aduz que:

"Em determinados tipos penais incriminadores há elementos que os tornam especiais em relação a outros, fazendo com que, havendo uma comparação entre eles, a regra contida no tipo especial se amolde adequadamente ao caso concreto, afastando, desta forma, a aplicação da norma geral." (2003, p. 30-31)

É interessante lembrar, também, que o princípio da especialidade afasta a incidência de dois tipos a uma mesma conduta, ou seja, impede que ocorra o *bis in idem*, evitando, por consequência, que um delito seja duplamente penalizado.

Ademais, pertinente mencionar que o princípio da especialidade está expressamente previsto no art. 12 do Código Penal, cujo texto legal se encontra assim redigido:

"Art. 12. As regras gerais deste Código aplicam-se aos fatos incriminados por lei especial, se esta não dispuser de modo diverso."

2.3 REFIS

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – surgiu com o intuito de facilitar a vida do contribuinte devedor, no intuito de que a dívida tributária fosse paga de forma parcelada, extinguindo-se, assim, o débito com o Fisco.

Conforme preceitua o Art. 15 da Lei Federal nº. 9.964/00, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. Chamo a atenção que esse último dispositivo (Art. 95 da Lei Federal nº. 8.212/91) encontra-se revogado pela Lei Federal nº. 9.983/00, que deslocou vários dos tipos penais ali elencados para a parte especial do Código Penal (Exemplo: Art. 168-A e Art. 337-A). Ao final deste (parcelamento), decretar-se-á extinta a punibilidade pelo pagamento integral do débito.

A Lei Federal nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, entretanto, estendeu tal suspensão da pretensão punitiva a quaisquer débitos relativos aos crimes previstos nos Art. 1º e 2º da Lei Federal nº. 8.137/90 e nos Arts. 168-A e 337-A (ambos débitos

previdenciários) do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com os agentes dos aludidos crimes estiver submetida a regime de parcelamento, independente de inscrição no REFIS (Art. 9º). Dessa forma, qualquer que seja o regime de parcelamento (PAES, Arts. 1º ou 5º da Lei Federal nº. 10.684/03, ou do REFIS, da Lei Federal nº. 9.964/00), será cabível a suspensão da pretensão punitiva, extinguindo-se a punibilidade se cumprido o ajuste com o pagamento integral do débito, incluindo os acessórios, não importando se esse (o pagamento) ocorreu antes ou depois do recebimento da denúncia (Art. 9º, § 2º da Lei Federal nº. 10.684/03).

Todas essas providências foram encampadas pela Lei Federal nº. 11.941/09, que, no Art. 68, reproduz a tal suspensão da pretensão punitiva.

2.4 Instâncias Administrativa e Penal

Chamo a atenção que as instâncias administrativa tributária e penal são autônomas, de forma que aquilo que não é crime contra a ordem tributária pode ser considerado ilícito fiscal. Então, o que ocorrer na esfera da administração tributária não tem que, necessariamente, ter repercussão na esfera criminal, salvo se constituir crime contra a ordem tributária.

De igual sorte, para que haja um processo criminal, não se faz mister, em regra, haver uma fiscalização prévia na seara da administração tributária. São instâncias autônomas. Todavia, frise-se, desde logo, que o STF tem entendido que, em já estando em curso procedimento administrativo no qual é questionada a exigibilidade de crédito tributário, fica afastada a persecução criminal. Ou seja, antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a ação penal.

Neste lanço, **a propositura da ação penal fica condicionada à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário.** É este o posicionamento prevalecente na Suprema Corte, ou seja, tratando-se de crimes materiais (de resultado) – hipóteses daqueles delitos previstos no art. 1º da Lei Federal nº. 8.137/90

– o Ministério Público não poderá propor a ação antes do exaurimento da instância administrativa; **já na hipótese dos crimes formais** (art. 2º, II da Lei Federal nº. 8.137/90), de apropriação e não repasse de valores descontados, **não haveria semelhante óbice, na medida em que a consumação se daria simplesmente pelo não-repasse, independentemente de qualquer resultado.** Abaixo um julgado do STF (HC 81611/DF) sobre esse tema:

“EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.”

Sobre o tema, edificou-se a Súmula Vinculante nº. 24, que assim dispõe:

“Súmula Vinculante nº. 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Em tempos recentes, o STJ curvou-se à orientação do STF, reconhecendo o esgotamento da via administrativa, com o lançamento do crédito tributário, como condição objetiva de punibilidade, com o que, suspensa a prescrição penal, não seria mais possível sequer a instauração de inquérito policial, senão após satisfeita a condição (lançamento definitivo). Tal entendimento está sufragado no RHC n.º. 20.234-SP, Rel. Min. Félix Fischer, no HC n.º. 89.902 – STF – Rel. Min. Gilmar Mendes, e inúmeros outros precedentes.

A decisão na seara administrativa, entretanto, não poderá subtrair do *Parquet* a valoração jurídico-penal de fato que ostente dimensão delituosa. Nem sempre a conclusão fazendária pela inexistência do crédito tributário afastará a presença de uma conduta fraudulenta, tendente a suprimir ou reduzir tributos. Por isso, segundo o MD mestre Eugênio Pacelli de Oliveira, “o Ministério Público deve tomar cuidado, ainda que a Administração entenda inexistir crédito tributário, por erro ou qualquer outro defeito na sua constituição” (OLIVEIRA, 2010, pg. 131).

Daí, insustentável a decisão da Segunda Turma do STF no HC n.º. 84.555-0-RJ, Rel. Min. Cezar Peluzo, no sentido de que a fluência do prazo decadencial da constituição do crédito tributário implicaria a impossibilidade de realização do tipo penal relativo à conduta tendente a suprimir ou reduzir tributo devido. Lamentavelmente, o julgado parece ter encontrado eco no STJ, consoante se encontra no Informativo STJ 331 – HC n.º. 77.986-MS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 13.09.2007.

2.5 Representação Fiscal e *Persecutio Criminis*

A Lei Federal n.º. 9.430/96 criou uma polêmica. Em seu Art. 83, está alinhado um tipo de representação fiscal, ao Ministério Público, para efeitos penais. Esse artigo declina que a Administração Pública Tributária, quando verificar eventual ocorrência de crime contra a ordem tributária, deveria fazer uma representação ao Ministério Público para que esse órgão tomasse as devidas providências.

Em razão disso, ficou a pergunta: os crimes contra a ordem tributária são de ação pública condicionada à representação pelo Fisco? Respondendo a esta dúvida, o Supremo Tribunal Federal declarou que a representação fiscal dormitada no Art. 83 da Lei Federal nº. 9.430/96 não passa de uma *notitia criminis*, ou seja, tal representação fiscal não é aquela representação que condicionaria a ação penal do Ministério Público.

Só o Ministério Público, entretanto, que pode promover a ação penal por delito contra a ordem tributária, porquanto todos os crimes lá capitulados são de ação penal pública incondicionada. O Ministério Público, dessarte, não está vinculado à Administração Tributária, de forma que, se o MP puder, por outros meios, que não documentos fiscais, provar o cometimento de atos criminosos na ordem tributária, já poderia ajuizar a ação penal. Vejamos o julgado abaixo do STF (ADIN 1571/DF):

“Ementa. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 9430, de 27.12.1996, art. 83. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, 00I, da Constituição, ao condicionar a notitia criminis contra a ordem tributária a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. Lei nº 8137 / 1990, arts. 001º e 002º. Dispondo o art. 083, da Lei nº 9430 /1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo notitia criminis, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 001º e 002º, da Lei nº 8137 /1990. Não cabe entender que a norma do art. 083, da Lei nº 9430 /1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, 00I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso.

O art. 083 , da Lei nº 9430 /1996 , não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. Medida cautelar indeferida.”

2.6 Competência *Ratione Materiae*

É errado pensar que os crimes contra a ordem tributária são sempre de competência da Justiça Federal ou sempre do Juizado Especial Federal.

A competência depende do tributo que está se questionando. Se o tributo for municipal, estadual ou distrital, a competência é da Justiça Estadual (juizado ou não). Todavia, se o tributo for federal, a Justiça Federal (juizado ou não) é que será a competente para verificação do caso.

É de bom alvitre ressaltar que, se o agente sonega IPI (imposto federal) e ISS (imposto municipal), por exemplo, haverá a incidência do instituto da conexão, sendo competente a Justiça Federal para apurar e julgar o tributo federal e municipal. Tal entendimento está consagrado pela Súmula nº. 122 do STJ, senão vejamos:

“Súmula nº. 122 do STJ. Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal.”

2.7 Suspensão e Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo

A vigente Lei Federal nº. 9.249/95 prevê, em seu Art. 34, a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária quando o pagamento do débito ocorrer antes do recebimento da denúncia. O STJ, todavia, entende que pouco importa se o pagamento foi total ou parcial (parcelamento), para que haja a extinção da punibilidade, senão vejamos:

“DIREITO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 9.249/95. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO INTEGRAL. DESNECESSIDADE.

1. Conforme lição do Ministro Nilson Naves, relator do AgRg no REsp 784.080/PR, o tema referente à extinção da punibilidade com base no art. 34 da Lei nº 9.249/95 já foi, inúmeras vezes, discutido no Superior Tribunal, que entende firmemente no sentido de que, deferido o parcelamento de débitos pelo Instituto antes do recebimento da denúncia, extingue-se a pretensão punitiva do Estado, ainda que não haja seu pagamento integral. Precedentes. (STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL: AgRg no REsp 765499 RS 2005/0111568-0)”

De outro lado, a Lei Federal nº. 9.964, de 10 de abril de 2000, criou a figura da suspensão da pretensão punitiva (desde que a adesão ao parcelamento tenha sido antes do recebimento da denúncia, conforme dispõe do Art. 15), relativamente aos crimes previstos nos Arts. 1º e 2º da Lei Federal nº. 8.137/90 e Art. 95 da Lei Federal nº. 8.212/91. Ressalte-se que esse último dispositivo (Art. 95 da Lei Federal nº. 8.212/91) encontra-se revogado pela Lei Federal nº. 9.983/00, que deslocou vários dos tipos penais ali elencados para a parte especial do Código Penal (Exemplo: Art. 168-A e Art. 337-A).

A suspensão da pretensão punitiva (Art. 15 da Lei Federal nº. 9.964/00) ocorrerá enquanto a pessoa jurídica (ou física) relacionada com o agente estiver incluída no REFIS (Plano de Recuperação Fiscal), isto é, enquanto estiver submetida ao programa e enquanto estiver cumprindo regularmente o parcelamento do débito tributário e/ou previdenciário concedido à empresa em cuja administração e gerência realizou-se o ilícito. Ao final deste (parcelamento), decretar-se-á extinta a punibilidade pelo pagamento integral do débito.

A Lei Federal nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, entretanto, estendeu tal suspensão da pretensão punitiva a quaisquer débitos relativos aos crimes previstos nos

Art. 1º e 2º da Lei Federal nº. 8.137/90 e nos Arts. 168-A e 337-A (ambos débitos previdenciários) do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com os agentes dos aludidos crimes estiver submetida a regime de parcelamento, independente de inscrição no REFIS (Art. 9º). Dessa forma, qualquer que seja o regime de parcelamento (PAES, Arts. 1º ou 5º da Lei Federal nº. 10.684/03, ou do REFIS, da Lei Federal nº. 9.964/00), será cabível a suspensão da pretensão punitiva, extinguindo-se a punibilidade se cumprido o ajuste com o pagamento integral do débito, incluindo os acessórios, não importando se esse (o pagamento) ocorreu antes ou depois do recebimento da denúncia (Art. 9º, § 2º da Lei Federal nº. 10.684/03).

Todas essas providências foram encampadas pela Lei Federal nº. 11.941/09, que, no Art. 68, reproduz a tal suspensão da pretensão punitiva. O Art. 69 da lei em referência prevê mais duas hipóteses de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, quais sejam:

- a) aquele realizado pela pessoa jurídica, originariamente devedora do Fisco;
- b) aquele realizado por pessoa física.

No primeiro caso (pessoa jurídica), o pagamento deverá ser integral (principal e acessórios). No segundo caso (pessoa física), bastará o pagamento dos valores devidos até o ajuizamento da ação penal. Assim, o pagamento da pessoa jurídica extingue o débito passado e o presente; o da pessoa física, somente o passado.

No mais, é de bom alvitre ressaltar que, como o § 2º do Art. 5º da Lei Federal nº. 10.684/03 foi vetado, não se poderia aplicar o Art. 9º da mesma lei aos crimes capitulados no Art. 168-A e 337-A, pois, embora houvesse referência a eles, não existiria, em tese, a possibilidade de parcelamento de tais débitos. Esse era o vetusto entendimento do STF (STF – HC nº. 81.134). Posteriormente, porém, a Corte Suprema mudou seu posicionamento, no que foi acompanhada pelo STJ, no sentido de possibilidade de aplicação da regra do Art. 9º da Lei Federal nº. 10.684/03 a todos os crimes tributários, incluído aí os Art. 168-A e 337-A do CP, e todas as formas de parcelamento. Abaixo, a ementa da decisão:

“AÇÃO PENAL. Crime tributário. Não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas aos empregados. Condenação por infração ao art. 168-A, cc. art. 71, do CP. Débito incluído no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Parcelamento deferido, na esfera administrativa pela autoridade competente. Fato incontestável no juízo criminal. Adesão ao Programa após o recebimento da denúncia. Trânsito em julgado ulterior da sentença condenatória. Irrelevância. (...). Suspensão da pretensão punitiva e da prescrição. HC deferido para esse fim. Precedentes. No caso de crime tributário, basta, para suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, tenha o réu obtido, da autoridade competente, parcelamento administrativo do débito fiscal, ainda que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória (STF - HABEAS CORPUS: HC 85048 RS, Mins Cezar Peluzo, Primeira Turma, DJ 01.09.2006, p. 21) No mesmo sentido: (STJ – Resp 949935/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 28.02.2008, DJe 22.04.2008)”

Dessa forma, verifica-se que, se o réu obteve, da autoridade competente, parcelamento administrativo do débito fiscal, mesmo que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, haverá a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Aprimorando e interpretando o julgado acima, entendo ainda mais. Sou da defesa de que quem pode mais pode menos. Explico: se o contribuinte obteve o parcelamento e, no final, pagou o débito fiscal, mesmo que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, nada impediria que o mesmo contribuinte, sem obter o parcelamento, pagasse o total da dívida, em qualquer momento, desde que antes do trânsito em julgado da sentença, extinguindo-se, de igual forma, a punibilidade (vide § 2º do Art. 9º da Lei Federal nº. 10.684/03).

Neste lance, meu entendimento é que paga a dívida fiscal, em qualquer momento, desde que antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, extinguir-se-á a punibilidade do sujeito ativo.

CAPÍTULO III. DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS

3.1 Considerações Gerais

Dá-se o nome de infração a toda conduta, positiva ou negativa, que represente descumprimento dos deveres determinados pela legislação previdenciária. Todavia, nem toda infração à legislação previdenciária é caracterizada como crime. Há, porém, algumas condutas que, além de configurarem infração à legislação previdenciária (infração administrativa), também são tipificadas pela lei penal como crimes (infração penal).

As sanções penais são aplicadas pelos juízes criminais, mediante processo penal. As infrações administrativas são punidas com a aplicação de sanções administrativas (geralmente, multa), aplicada pelas autoridades administrativas, mediante procedimento administrativo.

Gize-se que o STF e o STJ têm entendido que estando em curso procedimento administrativo no qual é questionada a exigibilidade da contribuição previdenciária, fica afastada a persecução criminal. Ou seja, antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a ação penal. Assim, a propositura da ação penal fica condicionada à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário.

3.2 Apropriação Indébita Previdenciária (Art. 168-A CP)

Assim como o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária (Art. 337-A do CP), o delito de Apropriação Indébita Previdenciária surgiu com a Lei Federal n°. 9.983/2000, que revogou o *caput* do Art. 95 da Lei Federal n°. 8.212/91. Observe que não é um caso de *abolitio criminis*, mas simplesmente a mudança da codificação dessas condutas criminosas, antes dormitadas na Lei Federal n°. 8.212/91 e hoje no Código Penal.

De acordo com o Art. 168-A do CP, o crime de apropriação indébita é caracterizado pela prática das seguintes condutas:

a) Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e na forma legal ou convencional → essa conduta ocorre quando, por exemplo, o estabelecimento bancário, autorizado a arrecadar contribuições previdenciárias, deixa de repassar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentro do prazo previsto em lei ou contrato, os valores recolhidos dos contribuintes. O empregador faz o devido desconto na folha de pagamento e recolhe aos bancos, mas esses não repassam ao INSS;

b) Deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada do pagamento efetuado a segurado, a terceiros ou arrecadada do público → essa hipótese ocorre quando a empresa (ou pessoa a ela equiparada) tenha descontado de segurados ou contribuintes com a obrigação de recolhimento à previdência social e deixa de fazê-lo;

c) Deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços → a conduta delituosa aqui prevista diz respeito ao infrator que deixa de recolher as contribuições que integram a escrituração contábil como despesa ou foram repassadas para o custo do produto ou serviço, pois neste caso o contribuinte de fato é o consumidor final;

d) Deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência → os benefícios de salário-família e o salário-maternidade são pagos pela empresa. No momento em que a empresa for recolher suas contribuições previdenciárias, ela se reembolsa dos valores relativos a salário-família e salário-maternidade que pagou aos segurados. Caso a empresa promova o reembolso do salário-família ou do salário-maternidade e não pague tais benefícios aos respectivos segurados, estará cometendo o crime.

Chamo a atenção para o fato de que o Art. 168-A do CP refere-se apenas às contribuições previdenciárias, que são aquelas contribuições em que o produto da arrecadação só pode ser utilizado para pagamento de benefícios do RGPS. Dessa forma, o bem jurídico tutelado é o crédito tributário do INSS, sendo, desta feita, a Justiça Federal competente para o julgamento dessas matérias (Ação Penal Pública Incondicionada).

O crime de apropriação indébita previdenciária é totalmente doloso. Porém, não se exige o dolo específico, ou seja, é desnecessária a demonstração da vontade especial de se apossar de quantia pertencente à Previdência Social (GOES, 2011, pg. 584). No mesmo foco, a descrição típica da conduta “deixar de repassar” nos ensina que se trata de um delito omissivo próprio (puro), não se admitindo a tentativa, e formal, uma vez que para a sua consumação não se exige o resultado naturalístico.

Assim para a configuração do delito, exige-se tão somente o dolo genérico, com o simples não recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas do segurados no prazo legal. Não há necessidade em se demonstrar o *animus rem sibi habendi*. Nesse sentido, decisão do STF:

“HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO (ANIMUS REM SIBI HABENDI). IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES. ORDEM DENEGADA. 1. É firme a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que para a configuração do delito de apropriação indébita previdenciária, não é necessário um fim específico, ou seja, o *animus rem sibi habendi* (cf., por exemplo, HC 84.589, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10.12.2004), "bastando para nesta incidir a vontade livre e consciente de não recolher as importâncias descontadas dos salários dos empregados da empresa pela qual responde o agente" (HC 78.234, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 21.5.1999. No mesmo sentido: HC 86.478; RHC 86.072; HC 84.021). 2. A espécie de dolo não tem influência na classificação dos crimes segundo o resultado (...)" (STF - HABEAS CORPUS: HC 96092 SP)

No intuito de não ser imputado nesse crime, o sujeito ativo pode sugerir a tese da inexigibilidade da conduta diversa. A natureza jurídica dessa inexigibilidade seria uma causa supra-legal de extinção da culpabilidade. Ocorreria quando o réu da ação penal confessa que deixou de recolher a contribuição ao INSS, mas fez isso por motivo nobre, pois tinha de honrar com a folha de pagamento da empresa.

Somente a pessoa física tem a capacidade de delinquir neste tipo penal. Logo, jamais será a pessoa jurídica o autor do crime. Assim, as pessoas que podem praticar esses crimes são, por exemplo, o titular da firma individual, gerentes, diretores que participam ou tenham participado da empresa beneficiada. Verifica-se, portanto, que o crime do Art. 168-A do CP é considerado um crime próprio. Contudo, a denúncia não pode limitar-se a mencionar o cargo que o agente do crime ocupa na empresa. Necessário se faz a individualização da conduta por ele praticada. Abaixo, o julgado do STJ:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. IMPUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE EM DECORRÊNCIA DO CARGO OCUPADO. INADMISSIBILIDADE. EMBARGOS ACOLHIDOS. 1. Não se admite que o embargante seja denunciado exclusivamente por figurar no contrato social como Diretor-Presidente, presumindo-se, por isso, ser sua a responsabilidade pela administração da empresa, sem que seja narrada qualquer conduta que teria sido por ele praticada. 2. É formalmente inepta a denúncia que não individualiza a conduta do réu, limitando-se a mencionar o cargo por ele ocupado na empresa. (...)”
(STJ - EREsp 687594 CE 2005/0090504-6)

Nos termos do § 3º, do mesmo Art. 168-A do CP, é facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que efetue o pagamento antes do oferecimento da denúncia; ou quando o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Por derradeiro, ressalte-se que no Art. 168-A do CP O sujeito ativo não vai impedir que haja qualquer hipótese de incidência. O fato gerador existiu e o agente não vai mentir sobre isso. O sujeito ativo não vai fraudar o INSS nesse sentido, pois não existe sonegação de informações sobre a verdadeira ocorrência do fato gerador. Já no Art. 337-A, o agente impede que o INSS tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, no intuito de suprimir o pagamento ou reduzir aquilo que seria realmente devido.

3.3 Sonegação de Contribuição Previdenciária (Art. 337-A CP)

Trata-se de um crime contra a Administração Pública. Todavia, não é um crime funcional, tampouco crime comum. Da mesma forma que a Apropriação Indébita Previdenciária, a Sonegação de Contribuição Previdenciária é um crime próprio, porquanto só pode ser praticado pelo sujeito passivo da obrigação previdenciária, e é um crime em que o sujeito ativo do crime somente pode ser uma pessoa física. Desta feita, nunca será a pessoa jurídica o autor desse crime.

O *caput* do Art. 337-A do CP é quase idêntico ao *caput* do Art. 1º da Lei Federal nº. 8.137/90 (crime contra a ordem tributária). Nessa legislação, o *caput* fala em suprimir ou reduzir tributo e não contribuição previdenciária. As contribuições previdenciárias são espécies do gênero contribuição social, que, por sua vez, é espécie do gênero tributo. Dessa forma, as contribuições previdenciárias que são contribuições sociais são consideradas tributos.

A Lei Federal nº. 8.137/90 somente trata de crimes contra a ordem tributária, excluídas as contribuições previdenciárias. O Art. 337-A do CP é quem vai declinar quais são os crimes de supressão de contribuição previdenciária. Dessa forma, aplicando o princípio da especialidade, aplica-se o Art. 337-A do CP se o caso tratar de contribuição previdenciária. Se o caso tratar de outro tributo, aí se aplica a Lei Federal nº. 8.137/90.

Os crimes dos incisos I, II e III do Art. 337-A do CP são todos materiais. O *caput* do Art. 337-A do CP diz: “suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária

mediante as seguintes condutas”. Dessa forma, os incisos I, II e III são as condutas e o *caput* é o resultado. Então, se o sujeito dolosamente pratica qualquer uma das hipóteses dos incisos I, II e III, mas não consegue alcançar a supressão ou redução do pagamento da contribuição social previdenciária devida, somente haverá a tentativa.

Da mesma forma que o crime de apropriação indébita previdenciária, o crime de sonegação de contribuição previdenciária é totalmente doloso, de competência da Justiça Federal e de Ação Penal Pública Incondicionada. Para a sua tipificação, além do dolo, é necessário o elemento subjetivo do tipo, que, no caso, é a finalidade da supressão ou redução da contribuição social previdenciária devida. Nunca será culposo. Assim sendo, aquele que por imperícia, imprudência ou negligência deixar de recolher à previdência social, não comete o Art. 337-A do CP. Pode até haver um ilícito fiscal, mas não o crime de sonegação de contribuição previdenciária.

As condutas do crime de sonegação de contribuição previdenciária são as seguintes:

a) Omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços → Ex: a empresa contrata 10 trabalhadores avulsos e não insere, na folha de pagamento, o nome desses contratados, não recolhendo, com isso, contribuição social previdenciária devida;

Lembre-se: se o sujeito omite na folha de pagamento o nome dos empregadores contratados e não consegue êxito na supressão ou redução da contribuição social previdenciária devida, haverá a tentativa do Art. 337-A do CP e não a consumação.

b) Deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços → Aqui, o sujeito ativo deixa de lançar, nos títulos próprios da contabilidade da empresa, as quantias reais;

c) omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias → nessa hipótese, o empresário informa que certos fatos geradores não ocorreram. Assim, não havendo o fato gerador, não haverá hipótese de incidência, obrigação tributária, lançamento e crédito previdenciário, ocasionando um “rombo” aos cofres públicos.

3.4 Extinção da Punibilidade

O § 2º do Art. 168-A do CP, com o objetivo de estimular o pagamento da contribuição, alinha que para ocorrer a extinção da punibilidade é necessário que o agente, espontaneamente, declare, confesse e efetue o pagamento das contribuições, e preste as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal, que se inicia na data em que o contribuinte toma ciência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Como se vê, de acordo com o § 2º do Art. 168-A do CP, o recolhimento posterior ao início da ação fiscal não seria causa de extinção da punibilidade. Contudo, na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia (Lei Federal nº. 11.941/09, Art. 67). Enquanto tal parcelamento não for rescindido, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido de concessão de parcelamento. Nesse caso, extingue-se a punibilidade dos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento (Lei Federal nº. 11.941/09, Art. 69, *caput*). Veja que neste caso, **mesmo sendo efetuado após o início da ação fiscal, o pagamento provoca a extinção da punibilidade.**

Também vale frisar que no caso de pagamento efetuado por pessoa física responsabilizada pelo não pagamento ou recolhimento de tributos devidos pela pessoa

jurídica, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal (Lei Federal nº. 11.941/09, art. 69, parágrafo único). Neste caso, o pagamento, efetuado a qualquer momento, extingue a punibilidade do crime.

De acordo com a Lei Federal nº. 10.684/03, Art. 9º, § 2º, o pagamento integral - feito a qualquer tempo - extingue a punibilidade dos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária. A jurisprudência também vem se inclinando nesse sentido Confira-se a seguinte decisão do STF:

“AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684 /03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (STF - HABEAS CORPUS HC 81929 RJ (STF))

Da mesma sorte, tem-se autorizado a extinção da punibilidade, inclusive, na fase de execução penal. Veja o julgamento do TRF 4ª Região:

“AGRAVO EM EXECUÇÃO PENAL. LEI Nº. 10.684/03. PAGAMENTO DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO. POSSIBILIDADE. (...)” (TRF4, Agravo em Execução Penal nº. 2004.70.00.004272-5).

Contudo, vale frisar que o parcelamento da dívida previdenciária não é causa extintiva da punibilidade, mas simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito. Senão vejamos:

“DENÚNCIA - PARÂMETROS. Contendo a denúncia dados viabilizadores do exercício do direito de defesa, com exposição do fato criminoso e das circunstâncias em que ocorrido, descabe cogitar de inépcia. 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 Republica 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 10.684/2003.” (STF - RHC 89618 RJ).

No crime de sonegação de contribuição previdenciária, extingue-se a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal (Art. 337-A do CP, § 1º).

Diferentemente do crime de apropriação indébita previdenciária, aqui, para a extinção da punibilidade, não se exige o pagamento da contribuição previdenciária, tendo em vista que o relevante para a legislação é a omissão (total ou parcial) do fato gerador. Corrigida a conduta, restará mero inadimplemento, que, a princípio, não merece sanção criminal.

No entanto, como visto alhures, há casos em que se extingue a punibilidade dos crimes de apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A CP) e de sonegação de contribuição previdenciária (Art. 337-A CP) quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar, a qualquer tempo, o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (Lei Federal nº. 11.941/09, Arts. 67 e 69).

À vista do exposto acima, constata-se que, no crime de sonegação de contribuição previdenciária, há duas formas de extinção da punibilidade: a do § 1º do Art. 337-A do CP e a da Lei Federal nº. 11.941/09, arts. 67 e 69.

CAPÍTULO IV. JUIZADOS ESPECIAIS PENAIS

4.1 Competência: Crimes x Contravenção

De acordo com o Art. 1º da LICP, o crime ocorre quando a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativamente ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

A Lei dos Juizados Especiais somente cuida de infrações de menor potencial ofensivo (contravenções penais e os crimes a que a lei comine pena máxima não superior a 02 (dois) anos, cumulada ou não com multa (Lei Federal nº. 9.099/95, Arts. 60 e 61).

Gize-se que somente as condutas tipificadas no art. 2º da Lei Federal nº. 8.137/90 é que serão da competência dos Juizados Especiais Estaduais ou Federais.

4.2 Suspensão Condicional do Processo

A suspensão condicional do processo está condicionada a pressupostos e condições. No estabelecer dos pressupostos, o legislador levou em consideração a pessoa do réu, o fato e as circunstâncias.

Esses requisitos podem ser classificados de especiais e gerais. Os requisitos gerais estão alinhados no Art. 89 da Lei Federal nº. 9.099/95, quais sejam:

a) Pena mínima cominada igual ou inferior a 01 (um) ano; b) Que o acusado não esteja sendo processado; c) Que o acusado não tenha sido condenado por outro crime;

Além dos requisitos especiais, o Art. 89, em sua parte final, prescreve a necessidade de também estarem presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (Art. 77 do CP).

Para que haja a suspensão condicional do processo, é necessário o preenchimento de algumas condições legais (não precisa ser todas aplicadas conjuntamente), de imposição obrigatória, relacionadas no § 1º do Art. 89 da Lei nº 9.099/95. Vamos a elas:

a) Reparação do dano, salvo impossibilidade de fazê-lo; b) Proibição de freqüentar determinados lugares; c) Proibição de ausentar-se da comarca onde reside, sem autorização do juiz; d) Comparecimento pessoal e obrigatório a juízo, mensalmente, para informar e justificar suas atividades;

Além desses requisitos obrigatórios, o juiz pode especificar outras condições, desde que adequadas ao fato e à situação pessoal do acusado. Esse dispositivo prevê a possibilidade de serem estabelecidas as chamadas condições judiciais, visto que deixa à discricionariedade prudencial do juiz o dever de escolhê-las e aplicá-las.

4.3 Extinção da Punibilidade

A suspensão condicional do processo somente **será** revogada se, no período de prova (entre 02 anos e 04 anos), o beneficiário vier a ser processado, por outro crime ou não efetuar, sem motivo justificado, a reparação do dano. Chamo atenção que a suspensão condicional do processo **poderá** ser revogada se o beneficiário vier a ser processado, no curso do prazo, por contravenção, ou descumprir qualquer outra condição imposta (§ § 3º e 4º do Art. 89 da Lei Federal nº. 9.099/95).

Se decorrer o período de prova, sem revogação, o juiz declarará extinta a punibilidade. Caso, eventualmente, o juiz não declare a extinção da punibilidade, ela ocorrerá igualmente, pois a causa extintiva não é o despacho judicial, mas o decurso do prazo sem revogação. Isso traz como consequência que o processo, que esteve suspenso, não mais poderá ser instaurado, uma vez que se operou a extinção da punibilidade, embora não catalogada no Art. 107 do CP, mas prevista no § 5º do Art.89 da Lei em destaque.

CONCLUSÃO

A extinção da punibilidade é um benefício concedido pela Justiça Brasileira àqueles que se enquadram em uma das hipóteses elencadas pelo Art. 107 do Código Penal ou nos casos previstos na legislação extravagante ou em alguns artigos específico espalhados pelo Código Penal Brasileiro.

Conquanto o sujeito ativo pratique uma conduta típica, antijurídica e culpável, deixará de ser penalizado em razão de estar abraçado por algumas regras conferidas pelo ordenamento jurídico pátrio.

Seu aprofundamento é importância salutar, principalmente em relação aos crimes contra a ordem tributária, uma vez que os Tribunais possuem decisões divergentes no tocante à possibilidade de extinção da punibilidade. Alguns entendem que só há a extinção da punibilidade, nos crimes alinhados nos Art. 1º, 2º e 3º, da Lei Federal nº. 8.137/90, quando o pagamento integral é feito antes do recebimento da denúncia. Outros Tribunais, entretanto, já ampliam o rol de possibilidades da extinção da punibilidade, esclarecendo que tanto o pagamento integral como parcial possibilitariam tal extinção, desde que antes do recebimento da denúncia.

O STF e o STJ já se posicionaram a respeito desse conflito de interpretações, tendo, hoje, o entendimento de que não importa se o pagamento ocorreu antes ou depois do recebimento da denúncia (Art. 9º, § 2º da Lei Federal nº. 10.684/03), ou seja, extinguir-se-á a punibilidade se cumprido o ajuste com o pagamento integral do débito, incluindo os acessórios, desde que obtido o parcelamento administrativo fiscal, da autoridade competente, antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, mesmo que após o recebimento da denúncia.

Dessa forma, verifica-se que, se o réu obteve, da autoridade competente, parcelamento administrativo do débito fiscal, mesmo que após o recebimento da

denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, haverá a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Aprimorando e interpretando o julgado acima, entendo ainda mais. Sou da defesa de que quem pode mais pode menos. Explico: se o contribuinte obteve o parcelamento e, no final, pagou o débito fiscal, mesmo que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, nada impediria que o mesmo contribuinte, sem obter o parcelamento, pagasse o total da dívida, em qualquer momento, desde que antes do trânsito em julgado da sentença, extinguindo-se, de igual forma, a punibilidade (vide § 2º do Art. 9º da Lei Federal nº. 10.684/03).

Neste lanço, meu entendimento é que paga a dívida fiscal, em qualquer momento, desde que antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, extinguir-se-á a punibilidade do sujeito ativo.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal – parte geral. São Paulo: Saraiva, 2006.

GOES, Hugo Medeiros de. Manual de Direito Previdenciário. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2011.

GRECO, Rogério. *Curso de direito penal – parte geral*. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. Curso de Processo Penal. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Lúmen Júris, 2010.