

Crimes contra a Previdência Social

Autor: Zenildo Bodnar

Juiz Federal Substituto

Publicado na Edição 19 - 27.08.2007

Sumário: Introdução. 1 Crimes contra a Previdência Social e bens jurídicos tutelados. 1.2 Análise dos principais tipos penais. 1.2.1 Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A). 1.2.1.1 Figuras equiparadas à apropriação. 1.2.1.2 Causas extintivas de punibilidade. 1.2.2 Sonegação de contribuição previdenciária. 1.2.3 Falsificação de documento público previdenciário. 1.2.4 Insignificância nos delitos fiscais. 2 Aspectos processuais. 2.1 Requisitos da denúncia. 2.2 Condição objetiva de punibilidade. 2.3 Dificuldades financeiras. 2.4 Efeitos do PAES e de outros parcelamentos. Conclusões. Referências bibliográficas.

Introdução

Este estudo tem por objeto a análise dos aspectos materiais e processuais mais relevantes dos Crimes Contra a Previdência Social, após as alterações promovidas no Código Penal e na Lei 8.212/91 pela Lei 9.983/2000, objetivando verificar em que situações é possível reprimir as condutas lesivas ao patrimônio da Previdência Social.

O estudo dos crimes contra a Previdência Social, no contexto do Estado Democrático e de Direito, deve ser efetivado por intermédio da ponderação cuidadosa entre o garantismo penal e necessidade de efetiva repressão à delinquência previdenciária.

Reprimir as condutas típicas que lesionam ou comprometem o resultado da tributação previdenciária é indispensável até mesmo para a concretização do Estado Social e de Direito, o qual não acontecerá, com a pauta ambiciosa de prestações sociais, sem os recursos financeiros necessários para a manutenção de um sistema previdenciário viável.

Entretanto, a repressão à delinquência previdenciária deve ocorrer num ambiente constitucional de garantias no qual sejam observados os direitos fundamentais da pessoa humana, separando-se a mera inadimplência do efetivo comportamento criminoso que ofende os bens jurídicos fundamentais.

É com base nessas premissas que será realizado um estudo dos aspectos materiais e processuais dos crimes contra a Previdência Social, com análise dos tipos penais, da doutrina e da jurisprudência pátria sobre o tema.

A importância da realização de novas pesquisas e reflexões sobre o tema decorre das deficiências técnicas da legislação que promoveu alterações na matéria (Lei 9.983/2000) e principalmente da grande controvérsia existente nos tribunais pátrios a respeito dos principais temas abordados. Tudo isso somado à grande incidência desses tipos penais nos feitos afetos à competência da Justiça Federal.

O presente trabalho aborda os seguintes assuntos: crimes contra a previdência social e bens jurídicos tutelados; principais tipos penais: apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), figuras equiparadas a apropriação, sonegação de contribuição previdenciária, falsificação de documento público previdenciário; insignificância nos delitos fiscais, bem como aspectos processuais dos crimes previdenciários (requisitos da denúncia, tese defensiva relacionada a dificuldades financeiras e os efeitos do PAES e de outros parcelamentos.

1 Crimes contra a Previdência Social e bens jurídicos tutelados

A legislação penal em matéria de delitos fiscais sempre foi muito condescendente com este tipo de criminalidade, o que contribuiu com a consolidação de uma ética perversa de sonegação generalizada. Essa, infelizmente, é a realidade mundial, e não apenas um privilégio exclusivo do Brasil. O objetivo primordial sempre foi arrecadar, e não punir.

Esse também é o pensamento de Luiz Flávio Gomes: (1) "Certo é que o Direito Penal quase sempre foi usado nesse setor mais como ameaça que como instrumento repressivo implacável. Importa mais arrecadar que punir penalmente o autor do crime."

A cultura permissiva decorre principalmente da falta de conscientização geral acerca do caráter ofensivo da conduta. Os delitos contra as finanças públicas, em especial contra o patrimônio da Previdência Social, embora não respinguem sangue em ninguém, causam danos gravíssimos às finanças públicas e colocam em risco o próprio funcionamento do sistema de proteção social, o qual sofre nos dias de hoje constantes retrocessos em todo o mundo. Os danos causados pelos delitos fiscais atingem toda a coletividade, especialmente as pessoas mais fragilizadas e excluídas, que dependem de um sistema eficaz de socorro social para viver com dignidade.

A existência de um bom sistema de previdência social, que garanta a todos que dele necessitem – por estarem em situações de fragilidade (doença, idade, incapacidade e pobreza) – as prestações e os benefícios, depende fundamentalmente do bom funcionamento do sistema de custeio, ou seja, de um sistema de arrecadação justo e eficaz.

Saliente-se que a tributação é o instrumento indispensável para que o Estado possa atender a ambiciosa pauta de prestações sociais prometida na Constituição da República Federativa de 1988.(2)

Conforme expõe Giannini,(3) o Estado não pode satisfazer os seus fins, promovendo as múltiplas exigências, que segundo o próprio ordenamento é chamado a satisfazer, se não dispõe de uma massa adequada de meios econômicos.(4)

Do exposto, resta clara a necessidade da utilização do direito penal como instrumento de controle social indispensável para assegurar o resultado da tributação. É extremamente importante que a proteção a esse bem jurídico (finanças da previdência) ocorra de maneira adequada, tanto pelo legislador como também pelo intérprete. Na elaboração e também na aplicação das normas, deve-se observar o princípio da proibição constitucional à proteção deficiente, segundo o qual os bens jurídicos fundamentais da sociedade não podem ficar sem proteção adequada pelo direito penal, pois, sem esse cuidado, a eficácia de muitos direitos fundamentais estará comprometida ou no mínimo fragilizada.

Passa-se agora à análise dos três principais delitos contra a previdência social: apropriação indébita previdenciária, sonegação de contribuição previdenciária e falsificação de documentos previdenciários.

1.2 Análise dos principais tipos penais

1.2.1 Apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A)

A conduta passou a ser incriminada já em 1937, com o Dec. 65/37, o qual dispunha no seu artigo 5º que o empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá nas penas do art. 331 da Consolidação das Leis Penais. O artigo 331 da Consolidação das Leis Penais, então vigente, tratava do crime de furto com pena de um a cinco anos.

Posteriormente, o artigo 86 da Lei Orgânica da Previdência e Assistência Social estabeleceu que seria punida com as penas do crime de apropriação a falta do recolhimento na época própria das contribuições arrecadadas dos segurados ou do público.(5) Tempo

depois, a Lei de Custeio da Previdência Social (Lei 8.212/91) passou a regular a matéria no seu artigo 95, o qual descrevia nos seus incisos as condutas caracterizadoras do delito.

Atualmente a matéria está disciplinada pelo artigo 168-A do Código Penal, nos seguintes termos:

"Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional;

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa."

Embora a descrição típica não seja idêntica àquela prevista no artigo 95 da Lei 8.212/91, a conduta incriminada é exatamente a mesma, não havendo assim que se falar em abolitio criminis das condutas praticadas anteriormente ao advento da nova lei. A pena anteriormente cominada era de 2 a 6 anos e agora passou a ser de 2 a 5 anos.

A objetividade jurídica desse tipo penal é a proteção jurídico-penal do patrimônio de todas as pessoas que dependem direta ou indiretamente do sistema previdenciário. A higidez das finanças públicas da previdência social é que vai assegurar o pagamento dos benefícios e de todas as prestações previdenciárias.

Trata-se de crime omissivo puro, cujo núcleo do tipo consiste na conduta de deixar de repassar no prazo legal aos cofres da previdência os valores presumidamente retidos(6) dos contribuintes.(7)

Para alguns autores(8) trata-se de crime comissivo-omissivo, composto por duas condutas, uma comissiva e outra omissiva, a primeira consistente na retenção das contribuições sociais, e a omissão, no repasse das contribuições recolhidas para a Previdência Social. Apesar da logicidade formal dos argumentos, essa tese não guarda correspondência com a realidade fática da conduta tipificada, à medida que não há verdadeiramente apropriação de valores pelo empregador, pois estes não chegam a passar a integrar o patrimônio jurídico dos contribuintes. Trata-se de operação meramente escritural por intermédio da qual o empregador em uma conduta paga o salário líquido aos empregados e na outra recolhe as contribuições devidas pela empresa e descontadas dos empregados para a Previdência Social.(9) Nesse particular, o delito previsto no artigo 168-A difere substancialmente do crime de apropriação do artigo 168, que é comissivo.

A jurisprudência sobre o tema não é pacífica, observe-se:

a) "O delito de apropriação indébita de contribuição previdenciária é omissivo puro, esgotando-se o seu tipo subjetivo no dolo, tornando despiciendo perquirir acerca de qualquer outro elemento subjetivo (Precedentes do STJ e do Pretório Excelso)." (REsp 573711, Proc. 200300961305/RS, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Felix Fischer, data da decisão: 18.12.2003, DJ de 16.02.2004, p. 339)

b) "O crime de apropriação indébita é comissivo, pois consiste na prática de um fato que a norma penal proíbe (apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou a detenção). O delito previsto no art. 168-A do CP, ao contrário, é omissivo, tendo em vista que se configura com a omissão de um fato que a norma penal ordena (a falta de recolhimento). (...). 3. O dolo na espécie configura-se na vontade livre e consciente de descontar e deixar de repassar/recolher a contribuição previdenciária devida ao INSS para financiamento da Seguridade Social. Assim, independe da intenção específica de auferir proveito, pois o que se tutela não é a apropriação das importâncias, mas o seu regular recolhimento." (ACR 10388, Proc. 200204010427943/RS, TRF da 4ª Reg., 7ª Turma, Rel. Des. Federal Fábio Rosa, data da decisão: 01.04.2003, DJ de 14.05.2003, p. 1103)

O delito em análise não admite a forma tentada e a sua consumação se dá com o esgotamento do prazo legal estabelecido para o repasse das contribuições previdenciárias.(10) Tratando-se de delito de mera conduta, é irrelevante para a sua consumação a efetiva existência de prejuízo para o Estado ou que o agente se locuplete, pois, caso não faça a retenção, também estará cometendo crime.

Para a caracterização do delito basta o dolo geral, consistente na vontade de não repassar aos cofres da previdência o valor das contribuições devidas pelo empregado no prazo legal. Nesse crime não se exige o dolo específico, ou seja, o animus rem sibi habendi, ao contrário do delito de apropriação indébita comum. Segundo Mirabbete, "A mora ocasionada por mera culpa não constitui o lícito, pela inexistência da figura típica culposa".(11)

Para a jurisprudência:

a) "O dolo do crime de apropriação indébita de contribuição previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e das formas legais, não se exigindo o animus rem sibi habendi, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o especial fim de agir ou o dolo específico de fraudar a Previdência Social, como elemento essencial do tipo penal. (...)" (HC 30393, Proc. 200301626732/PR, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, data da decisão: 03.02.2005, DJ de 07.03.2005, p. 288)

b) "Para a configuração do crime do art. 168-A do CP, não se exige o dolo específico, caracterizando crime omissivo próprio, conforme entendimento consagrado para o art. 95, d, da Lei nº 8.212/91. (...)" (ACR 9402, Proc. 199971080065247/RS, TRF da 4ª Região, 7ª Turma, Rel. Des. Federal José Luiz B. Germano da Silva, data da decisão: 20.08.2002, DJ de 11.09.2002, pg. 882)

1.2.1.1 Figuras equiparadas à apropriação

O parágrafo primeiro do artigo 168-A estabelece uma série de condutas equiparadas que também causam supressão indevida da contribuição previdenciária e assim se amoldam ao preceito incriminador.

Dispõe o referido parágrafo que nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

No inciso primeiro a lei abrange não apenas os segurados da previdência social, mas também terceiros e do público, bastando que tenha sido descontada e o seu destino natural seja os cofres da previdência.

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

Nessa hipótese, é o próprio contribuinte o sujeito ativo quando tenha por lei o dever de recolher as contribuições decorrentes das operações referidas no inciso.

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social;

Essa última hipótese ocorre quando o responsável pela empresa deixa de repassar ao segurado o pagamento relativo ao salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício quando já houver o reembolso da previdência.

1.2.1.2 Causa extintiva de punibilidade

De acordo com o § 2º do artigo 168-A, é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento

das 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.

Deve-se entender por "início da ação fiscal" o conhecimento inequívoco do sujeito passivo (responsável tributário) da atuação do sujeito ativo no sentido de constituir o crédito tributário, como ocorre com a notificação pessoal do lançamento.(12)

Trata-se de um importante estímulo aos contribuintes honestos que colaboram com a fiscalização com a prestação correta das informações fiscais sobre os fatos imponíveis e ao mesmo tempo promovem o recolhimento das respectivas contribuições. Note-se que nessa hipótese a lei exige o recolhimento das contribuições, não sendo suficiente a mera declaração formal, ou seja, a extinção da punibilidade dependerá sempre do pagamento da contribuição.

1.2.2 Sonegação de contribuição previdenciária

O projeto original da Lei 9.983/2000 tinha como preocupação central apenas a proteção à regularidade das informações e por essa razão não atribuía o nome de sonegação previdenciária. No Congresso Nacional o projeto ganhou nova redação e foi aprovado como sonegação previdenciária, tipo penal este que exige a efetiva supressão ou redução da contribuição para a sua caracterização.

Assim dispõe o artigo 337-A:

"Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - 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;

II - 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 serviço;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa."

O núcleo do tipo penal é suprimir ou reduzir contribuição previdenciária com uma das condutas omissivas descritas pela

norma. O objeto material da infração é a contribuição previdenciária e seus acessórios.

Trata-se de crime próprio cujo sujeito ativo será a pessoa responsável pelo lançamento das obrigações e deveres para com previdência social, nunca é demais destacar que não basta ser sócio, é imprescindível que o agente tenha poderes relacionados com a conduta criminosa ou detenha o domínio pleno dessa conduta.

Quanto ao elemento subjetivo do tipo, constata-se importante divergência na doutrina,⁽¹³⁾ sendo que a jurisprudência amplamente majoritária exige apenas o dolo genérico, ou seja, basta a vontade livre e consciente de reduzir ou suprimir a contribuição com uma das condutas incriminadas.

Para esse delito a lei também prevê como hipótese de extinção da punibilidade a confissão espontânea, como no caso do tipo penal previsto no artigo 168-A, porém com uma grande diferença, pois nesse caso não se exige o pagamento da contribuição.⁽¹⁴⁾ Destaque-se que obviamente não é possível a utilização da analogia in malan partem, para se exigir neste caso também a prova do pagamento da contribuição.

1.2.3 Falsificação de documento público previdenciário

A Lei 9.983/2000 também alterou o artigo 297 do Código Penal, incluindo, no § 4º, a falsificação de documentos de relevância previdenciária, com o objetivo de assegurar o sadio desenvolvimento da relação jurídica previdenciária e trabalhista com efeitos previdenciários.

A objetividade jurídica é a "fé pública" dos documentos ligados à Previdência Social, protege-se assim tanto os direitos trabalhistas e previdenciários dos empregados como o patrimônio da Previdência Social.

O tipo penal incluído no parágrafo 4º deve ser interpretado de acordo com o caput do artigo 297. A nova tipificação é mais abrangente, à medida que equipara a documento público uma série de outros documentos. Também amplia o conceito de funcionário público incluindo o parágrafo 1º no artigo 337, de forma que o empregado de uma empresa prestadora de serviço de uma atividade típica de Administração Pública, também pode ser sujeito ativo do crime. Cite-se como exemplo o caso do Despachante Aduaneiro.

Esse novo preceito incriminador tem suscitado grande discussão doutrinária, inclusive quanto à sua constitucionalidade, especialmente

por ferir o princípio da proporcionalidade entre a ofensividade da conduta e a pena abstratamente cominada pelo legislador.

Evânio José de Moura Santos⁽¹⁵⁾ defende a inconstitucionalidade da Lei 9.983, na parte em que estabeleceu o delito ora em análise, sustentando que essa norma fere frontalmente a razoabilidade e a proporcionalidade, e acrescenta ainda que: "[...] punir com severidade àqueles que trabalham e geram empregos, transformando um ilícito administrativo, previsto na CLT, em conduta delituosa grave, constitui-se em retrocesso, abuso e desrespeito à CF/88, verdadeiro vitupério aos princípios basilares, em nada contribuindo para a solução dos críticos problemas enfrentados por nosso povo".

A valoração inicial da gravidade da conduta cabe ao legislador, o qual possui ampla discricionariedade na definição da quantidade da pena a ser cominada ao delito. Cabe ao Poder Judiciário exercer a sindicabilidade da adequação da pena aos princípios constitucionais apenas e exclusivamente em casos excepcionais, o que não é o caso. Porém é de se reconhecer o rigor desproporcional no tratamento dispensado, mormente se comparado este tipo penal com outras infrações, cite-se como exemplo o crime de "redução à condição análoga de escravo" com pena de 2 a 8 anos de reclusão, ou seja, ambos possuem pena mínima de dois anos.

Dessa forma, não admitem a concessão de benefícios processuais como a suspensão condicional do processo (art. 89 da Lei 9.999/90).

Assim preceitua o § 3º do 297 do Código Penal, com a nova redação dada pela Lei 9.983/2000:

"§ 3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório;

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado."

Esses incisos tratam de crimes formais, sendo irrelevante a existência de efetivo prejuízo para a Previdência Social ou para o segurado.⁽¹⁶⁾

Preceitua o § 4º que nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no § 3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços.

Nas condutas previstas nos §§ 3º e 4º a presença do dolo será sempre imprescindível, não se caracterizando o ilícito por irregularidade culposa no preenchimento da documentação. As condutas tipificadas acima são semelhantes àquelas previstas nas alíneas g, h e i do artigo 95 da Lei 8.212//91.

A objetividade jurídica é a garantia da autenticidade e da função probatória plena dos documentos previdenciários. A folha de pagamento, a Carteira de Trabalho e Previdência Social e outros documentos representativos das obrigações da empresa perante a previdência são documentos extremamente relevantes, tanto para a arrecadação das contribuições como para a concessão dos benefícios previdenciários.

Para alguns autores, a objetividade jurídica do tipo penal será a fé pública dos documentos previdenciários. Entretanto, essa expressão "fé pública", por apresentar conteúdo vago e impreciso, não é a mais adequada. Essa também é a posição de Damásio de Jesus, Segundo esse autor, modernamente os objetos jurídicos dos delitos de falsidade documental são: a) autenticidade (função de garantia do documento); b) perpetuação (incolumidade física do objeto material); c) valor de prova (função probatória do documento).(17)

Conforme destaca Damásio de Jesus: "O intento do legislador, ao definir a nova figura típica, foi claramente o de proteger dois sujeitos passivos: a Previdência Social e o segurado. Por segurado entende-se o contratado cujo registro já tenha sido informado, achando-se inscrito na Previdência Social. A Seguridade é tutelada pela norma penal, que claramente quer exigir lisura na relação estabelecida pelo empregador com o órgão de previdência, constituindo os assentamentos da CTPS os parâmetros legítimos para os cálculos contributivos. O segurado, por sua vez, é protegido porque somente a partir de informações válidas alcançar-se-ão benefícios igualmente válidos".(18)

Sendo duvidosa a constitucionalidade do preceito incriminador ora analisado no que diz respeito ao tamanho da reprimenda, caberá aos Juízes Federais e Procuradores da República abrandar os seus rigores, interpretando-o de acordo com os princípios informadores da moderna ciência penal (lesividade, ofensividade, insignificância, fragmentariedade), objetivando assim a implementação das garantias que sustentam o Estado Democrático de Direito.(19)

1.2.4 Insignificância nos delitos fiscais

Nos delitos materiais previdenciários o princípio da insignificância é plenamente aceito pela doutrina e pela jurisprudência, pois se constitui na estratégia operacional que o intérprete deve utilizar para a concretização dos princípios limitadores do poder punitivo estatal, como lesividade, seletividade, fragmentariedade e intervenção mínima.

A imposição de sanções penais somente deve ocorrer naqueles casos em que o ordenamento jurídico não disponha de outros meios ou mecanismos para garantir a ordem e a segurança nas relações jurídicas e sociais.

A maior justificativa para o reconhecimento da atipicidade de condutas insignificantes é a pequena ofensividade aos bens jurídicos tutelados penalmente. Nesse contexto, é perfeitamente compreensível e até necessário que o Estado deixe de punir as condutas que não causam danos significativos aos bens jurídicos protegidos constitucionalmente.

O ordenamento não consegue individualizar todos os comportamentos de acordo com o grau de lesividade que estes causam aos bens jurídicos protegidos, devendo então o operador utilizar-se da aplicação dos princípios.

Segundo Mauricio Antonio Ribeiro Lopes, "o princípio da insignificância foi cunhado pela primeira vez por Claus Roxin em 1964, que voltou a repeti-lo partindo do velho adágio latino *minima non curat praetor*, como manifestação contrária do uso excessivo da sanção criminal. Por ele devem ser tidas como atípicas as ações ou omissões que afetam muito intimamente a um bem jurídico-penal. A irrelevante lesão do bem jurídico protegido não justifica a imposição de uma pena, devendo excluir-se a tipicidade em caso de danos de pouca importância. Esses princípios são entendidos, respectivamente, como critério geral de interpretação restritiva (correção típica) e como critério para a determinação do injusto penal".(20)

Os tribunais pátrios aceitam de forma pacífica a aplicação do princípio da insignificância nos delitos fiscais, apenas divergem quanto ao valor que deve ser utilizado para definir o que é insignificante penalmente. Predomina a orientação de que é insignificante a supressão de tributo ou contribuição quando o valor não ultrapassa aquele utilizado pelo fisco como critério para ajuizamento do executivo fiscal que no caso do INSS é de R\$ 10.000,00.(21) Essa é a atual orientação do Superior Tribunal de Justiça. É importante destacar também que em alguns crimes o bem jurídico tutelado não é apenas "as finanças do Estado", com ocorre no caso do contrabando, e também que a

reiteração criminosa exige uma análise mais criteriosa na aplicação desse princípio.

Sobre o tema assim se pronunciou o STJ:

"Constatando-se que a importância que deixou de ser recolhida aos cofres do INSS é inferior ao patamar estabelecido no dispositivo legal que determinou a extinção dos créditos oriundos de contribuições sociais, correta a aplicação do princípio da insignificância. Recurso desprovido." (REsp 261403, Proc. 200000543861/SC, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, data da decisão: 16.10.2001, DJ de 04.02.2002, p. 464).

Nos termos do § 2º, 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 tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou 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.

O § 3º prevê ainda uma causa especial de diminuição de pena quando o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassar R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais). (22) Nesse caso o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

2 Aspectos processuais

2.1 Requisitos da denúncia

Nos crimes previdenciários, a denúncia, além de atender aos requisitos gerais estabelecidos no artigo 41 do Código de Processo Penal, deve vir acompanhada da prova da constituição definitiva do crédito tributário(23) e de que este não se encontra parcelado ou extinto.

A despeito do antigo entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no sentido de que nos crimes societários não é imprescindível a descrição pormenorizada da conduta de cada administrador,(24) nos crimes previdenciários é fundamental que o Ministério Público Federal descreva de forma clara a conduta de cada sócio gerente ou administrador para que seja assegurada em plenitude a garantia constitucional da ampla defesa, pois somente conhecendo com precisão o fato imputado é que o réu poderá exercitar uma boa defesa pessoal e técnica.

Não constituem prova suficiente de materialidade do crime o auto de infração e o contrato social da empresa, sendo imprescindível que em regular procedimento administrativo, ou mesmo no inquérito policial, seja apurado o não repasse das contribuições retidas dos empregados, ou seja, a existência de indícios suficientes acerca da vinculação do réu com a obrigação de repassar aos cofres da previdência as contribuições previdenciárias.

Conforme destaca Martines: "A imputação a um ou mais sócios precisa cercar-se de todos os cuidados, facultando-se ampla defesa a cada um deles, na tentativa de encontrar o verdadeiro autor".(25)

Não é o simples fato de figurar no contrato social como gerente ou administrador que caracteriza a justa causa para o oferecimento da denúncia, mas sim a prática de atos concretos que caracterizam a infração penal.

É bem verdade que nos crimes societários é possível relativizar o rigor da exigência da descrição precisa dos fatos imputados a cada um dos denunciados, até mesmo porque nem sempre é possível ao Ministério Público Federal identificar antecipadamente e com precisão a conduta praticada pelo administrador. Isso, porém, não significa que não seja necessário o mínimo de diligência e cuidado na aferição da participação do gestor no delito imputado.

Destaque-se que nos delitos dessa natureza a imputação objetiva não se confunde com a responsabilização penal objetiva. A responsabilização penal decorre tão somente da circunstância de o administrador possuir o pleno domínio finalístico do fato e consciência plena da ilicitude, esta é obtida pelas pautas sociais, máximas da experiência e em razão da atividade que desenvolve segundo a qual possui o dever de conhecer a ilicitude de seu comportamento.

2.2 Condição objetiva de punibilidade

Questão tormentosa na doutrina e na jurisprudência tem sido a necessidade ou não do esgotamento dos recursos administrativos para a propositura da ação penal. Essa questão se coloca como prejudicial necessária, pois sendo a supressão ou redução da contribuição imprescindível para a caracterização dos delitos materiais não é possível separar as instâncias penal e administrativa, à medida que a esfera penal ficará sempre dependente do resultado da conclusão administrativa.

Somente será possível aferir a efetiva ofensa ao bem jurídico tutelado pela norma quando houver a constituição definitiva do crédito tributário, assim é muito mais lógico e prudente aguardar a conclusão do procedimento administrativo para somente a partir da conclusão

deste iniciar eventual persecução criminal. Havendo êxito no recurso administrativo não haverá contribuição ou tributo devido e, por consequência, também não haverá conduta punível criminalmente.

A súmula número 78 do Tribunal Regional Federal da 4ª Região dispõe que: "A constituição definitiva do crédito tributário é pressuposto da persecução penal concernente a crime contra a ordem tributária previsto no art. 1ª da Lei nº 8.137/90."(26) Essa orientação sumulada também se aplica aos delitos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A), tendo em vista que nesses delitos o resultado material consistente na redução ou supressão da contribuição também é imprescindível para a caracterização dos delitos.

O Supremo Tribunal Federal no HC 81611/DF, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, definiu que a decisão definitiva no processo administrativo consubstancia uma "condição objetiva de punibilidade".(27) Essa decisão foi proferida para trancar um inquérito policial no qual estava sendo apurado o delito previsto no art. 1º da 8.137/90, e é inteiramente aplicável aos delitos previdenciários, previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, tendo em vista serem estes também delitos materiais cuja caracterização vai depender da constituição definitiva do crédito fiscal.

A partir da orientação do Supremo Tribunal Federal a jurisprudência pátria passou a exigir a prévia constituição definitiva do crédito tributário como condição para a deflagração da ação penal. Conforme segue:

a) "Fica inviabilizada a comunicação da notitia criminis ao Ministério Público pelos agentes do fisco sem que se tenha dado o encerramento do procedimento administrativo em curso no órgão competente para a apuração. A exata verificação da existência e do montante do crédito tributário, que venham a ser apurados em procedimento administrativo-fiscal, constitui óbice bastante à propositura da ação penal, pois estariam a reclamar a efetiva existência do crédito tributário insatisfeito, questão esta que, exatamente, se discute na instância administrativa. 4. Recurso parcialmente conhecido e, nesta extensão, provido." (RHC 16525, Proc. 200401215468/MG, STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, data da decisão: 22.03.2005, DJ de 18.04.2005, p. 394).

b) "A denúncia, no crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, não pode ser recebida sem que haja constituição definitiva do crédito tributário, requisito que constitui, nas palavras do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, condição objetiva de

punibilidade (HC nº 81.611-8-DF). (...)." (ACR 8876, Proc. 2001040010876484/PR, TRF da 4ª Região, 8ª Turma, Rel. Des. Federal Paulo Afonso Brum Vaz, data da decisão: 22.09.2004, DJ de 13.10.2004, p. 724).

c) "Ausente a constituição administrativa do crédito, não há falar em prática do delito de sonegação de contribuição previdenciária (capitulado no art. 337-A do CP), inexistindo, por conseguinte, justa causa para a instauração de ação penal pelo cometimento do referido ilícito." (RSE 200272050043447/SC, TRF da 4ª Região, 8ª Turma, Rel. Des. Federal Paulo Afonso Brum Vaz, data da decisão: 06.10.2004, DJ de 09.12.2004, p. 810).

2.3 Dificuldades financeiras

Uma das teses defensivas mais comuns nos crimes fiscais em geral é a alegação de dificuldades financeiras pela empresa, as quais retirariam um dos pressupostos da culpabilidade que é a inexigibilidade de conduta diversa. Para alguns autores a indisponibilidade de recursos econômicos caracteriza "um estado de necessidade". Nesse sentido é a posição de Martines: "a dificuldade financeira excludente da antijuridicidade, dentro da concepção de um estado de necessidade, não pode ser confundida com a inexigibilidade de conduta diversa, excludente da culpabilidade".(28)

O acolhimento dessa tese defensiva requer prova concludente do caos financeiro da empresa. Não deve ser aceita a mera dificuldade financeira, mas sim de efetiva indisponibilidade de recursos da empresa para honrar os compromissos fiscais da empresa no período correspondente ao vencimento das obrigações, o que torna impossível ao acusado agir de outra forma.

Campos explica que: "A admissão de dificuldades financeiras como excludente de tipicidade somente pode ocorrer em situações de absoluta excepcionalidade, quando ocorrerem situações imprevistas e inevitáveis. Exige-se assim uma situação de anormalidade, fora do padrão, incomum na vida de qualquer empresa, e além disso que se trata de evento que não se pôde evitar ou que não era possível superar".(29)

A aceitação dessa tese defensiva, ainda que em casos excepcionais, contribui para a correção das injustiças do atual sistema punitivo dos delitos previdenciários na medida em que evita a punição de empresários honestos que comprovadamente passaram por importantes dificuldades econômicas e não conseguiram honrar os compromissos fiscais perante o INSS.

A não-aceitação dessa tese conduzirá o julgador à prática de inexplicáveis injustiças na repressão aos crimes previdenciários, pois implicará a outorga de tratamento discriminatório em relação ao empresário honesto que passou por reais dificuldades econômicas e aquele que projetou a delinquência reservando numerário suficiente para evitar/frustrar a pretensão punitiva do estado com o pagamento do tributo, na remota hipótese da descoberta da prática criminosa.

A prova da efetiva indisponibilidade de recursos é da defesa e deve ser feita mediante apresentação de documentos idôneos para comprovar a efetiva ausência de recursos financeiros, de forma a deixar claro que nem o administrador nem a pessoa jurídica se beneficiaram do não-recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas.

Para a jurisprudência, a prova da efetiva indisponibilidade financeira deve ser documental e concludente:

a) "A teor da Súmula nº 68 desta Corte, 'A prova de dificuldades financeiras, e conseqüente inexigibilidade de outra conduta, nos crimes de omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias, pode ser feita através de documentos, sendo desnecessária a realização de perícia' – Cerceamento de defesa não configurado. O delito de omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias se consuma no simples fato de não recolher os valores destinados à Previdência, sendo irrelevante a prova de apropriação de tais valores. A excludente supralegal de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa frente às dificuldades financeiras somente pode ser admitida ante as provas contundentes de que tais dificuldades vivenciadas pela empresa também atingiram o patrimônio pessoal do(s) sócio(s), responsável(eis) levando-o(s) à insolvência." (ACR 00404010395069/PR, TRF da 4ª Região, 7ª Turma, Rel. Desa. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, data da decisão: 03.05.2005, DJ de 25.05.2005, p. 890);

b) "Conforme pacífico entendimento desta Corte, para que incida a causa supralegal de exclusão da culpabilidade relacionada às dificuldades financeiras, deve restar cabalmente demonstrada a absoluta impossibilidade do cumprimento da obrigação nas épocas próprias." (ACR 14883, Proc. 200271070022642/RS, TRF da 4ª Região, Rel. Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro, data da decisão: 15.09.2004, DJ de 06.10.2004, p. 665).

2.4 Efeitos do PAES e de outros parcelamentos

Entre arrecadar ou punir, nos últimos tempos o legislador tem optado por ampliar a arrecadação com sucessivas leis que facilitam a suspensão do processo em função de parcelamentos e até

possibilitam a extinção da punibilidade após a quitação integral do valor do tributo ou contribuição.

Além dos benefícios civis das sucessivas leis que facultam o parcelamento dos débitos fiscais, essas normas também estabelecem causas extintivas de punibilidade e hipóteses suspensivas da prescrição e da pretensão punitiva e executória do Estado, conforme será analisado.

Inicialmente a Lei do REFIS (9.964/2000) concedeu o favor legal aos pedidos de parcelamento efetivados antes do recebimento da denúncia, sendo que atualmente a lei do PAES (10.684) possibilita a suspensão da pretensão punitiva do Estado mesmo após o recebimento da denúncia e a extinção da punibilidade após o pagamento.

Assim dispõe o artigo 9º da Lei 10.684/03:

"Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848 de 1940 (Código Penal), durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios;"

Essas normas são questionáveis sob o ponto de vista ético e moral, na medida em que se constituem em privilégios injustificáveis aos grandes sonegadores, servindo como um incentivo claro à prática desse tipo de ilícito criminal. Também denunciam o déficit democrático existente em nosso país, pois jamais uma lei que outorga tantos favores aos delinquentes fiscais seria referendada pelos cidadãos.

Some-se a tudo isso as deficiências formais do processo legislativo e a duvidosa constitucionalidade das disposições que comprometem ou no mínimo fragilizam a proteção a bens jurídicos de tamanha relevância.

A inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei 10.684/2003 é defendida com veemência por Lenio Luiz Streck por manifesta violação ao

princípio da proibição de proteção deficiente.(30) Segundo este autor:

"[...] mais do que violação formal das normas que tratam do processo legislativo, o art. 9 da Lei 10.684 é inconstitucional porque viola o princípio da proibição de proteção deficiente (Untermassverbot). Afinal, o legislador federal não tem liberdade de conformação para retirar a proteção penal dos crimes de sonegação de tributos, que são bens jurídicos de nítida feição transindividual. Assim como o legislador deve observar a devida proporcionalidade no que concerne à proibição de excesso (Übermassverbot), a idéia matriz de Estado Democrático de Direito aponta para a necessidade de também ser observada a devida proporcionalidade no dever de proteger bens jurídicos fundamentais através do direito penal."

Todavia não é essa a orientação que predomina nos tribunais pátrios. O Desembargador Federal Elcio Pinheiro de Castro defende que: "Tendo em conta o consagrado princípio (não obstante respeitáveis entendimentos em sentido contrário), quer por motivos de política criminal, quer para moderar os rigores da lei penal, ou pelo claro propósito de a norma estimular os devedores ao cumprimento das obrigações sociais e daí preservar a arrecadação, s.m.j., tenho que nada impede a outorga de tal benefício, ainda que já alcançada a fase de execução, revelando-se inaplicável na espécie a distinção processual entre pretensão punitiva e pretensão executória, isso tudo levando-se em consideração a mens legis".(31)

Apesar de algumas divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto à aplicação temporal dos benefícios legais e a sua amplitude dos benefícios dos parcelamentos, o STF, em recente decisão, com fundamento no princípio da igualdade, estendeu a possibilidade de aplicação retroativa da lei mais benéfica.

Assim se pronunciou o Supremo na decisão relatada pelo Ministro Eros Grau:

"As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do

recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo, portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL, da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica." (HC 85452 / SP, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, data da decisão: 17.05.2005, DJ de 03.06.2005, p. 45).

Quanto à extinção da punibilidade em função do pagamento não há mais qualquer controvérsia quanto à possibilidade, inclusive quando o pagamento ocorre na fase da execução da pena. Sobre esse tema, importante estudo foi desenvolvido por Heloisa Estelita,(32) no qual conclui a doutora em Direito Penal pela USP que: "No que diz respeito à extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento e parcelamento nos crimes tributários, o Supremo Tribunal Federal passou a aplicar amplamente o disposto no art. 9º da Lei 10.684/2003 a partir do julgamento do HC 81.929, Min. César Peluso. Aquela mesma Corte reconheceu que a disciplina se aplicava a quaisquer débitos, desde que obtido o parcelamento (HC 85.452, Min. Eros Grau)", destacando que ambos os entendimentos encontram eco na jurisprudência do STJ.

Sobre os temas anteriormente analisados, destacam-se as seguintes decisões:

a) "Tendo a empresa, antes do oferecimento da denúncia, aderido ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, quando ainda não vigia a Lei nº 9.964/00, é de ser declarada extinta a punibilidade de seus responsáveis, a teor do disposto no artigo 34 da Lei nº 9.249/95.

2. Recurso provido." (REsp 447073, Proc. 200200849291/PR, STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Paulo Gallotti, data da decisão: 27.10.2004, DJ de 16.05.2005, p. 428).

b) "É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de considerar constitucional o art. 9º da Lei nº 10.684/03, sendo autorizada a suspensão da pretensão punitiva estatal e do respectivo prazo prescricional, quando o agente aderir ao PAES ou mesmo, ainda, a extinção da punibilidade quando o sujeito ativo efetuar o pagamento integral dos débitos decorrentes da ação penal. As benesses advindas do referido dispositivo legal podem ser aplicadas a qualquer tempo do inquérito policial, do processo penal ou mesmo da execução provisória de sentença condenatória, é claro, enquanto a empresa permanecer incluída no programa. Deve-se estender os benefícios do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03 aos casos de pagamento integral mesmo não sendo originários de eventual parcelamento, pois, muito embora a quitação total do débito não decorra de eventual parcelamento, os objetivos do referido diploma legal foram atingidos, quais sejam, a arrecadação de valores aos cofres públicos e a

diminuição das condenações na esfera penal." (ACR 13917, Proc. 200172000035189/SC, TRF da 4ª Região, 7ª Turma, Rel. Des. Fed. Tadaaqui Hirose, data da decisão: 05.04.2005, DJ de 18.05.2005, p. 895).

c) "A regra do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, ao possibilitar a extinção da punibilidade a qualquer tempo, em virtude do pagamento integral do débito, configurou novatio legis in melius. E, como tal, em vista do que dispõe o parágrafo único do art. 2º do CP, poderá ser aplicada àqueles parcelamentos iniciados na vigência de outra lei, desde que comprovado o pagamento integral.

O § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03 não fez qualquer distinção quanto à origem do débito, aplicando-se, pois, aos débitos oriundos de contribuições previdenciárias descontadas e não repassadas." (HC 4824, Proc. 200304010465780/SC, TRF da 4ª Região, 8ª Turma, Rel. Des. Federal Paulo Afonso Brum Vaz, data da decisão: 19.11.2003, DJ de 26.11.2003, p. 759).

Conclusões

1. Tendo em vista a importância da proteção do bem jurídico tutelado (finanças da Previdência Social), para a proteção dos direitos fundamentais sociais das pessoas mais fragilizadas socialmente, em função de situações de risco, resta clara a necessidade da utilização do direito penal como instrumento de controle social indispensável para assegurar o resultado da tributação e a regularidade das relações jurídicas;

2. O delito de apropriação indébita previdenciária previsto no artigo 168-A do Código Penal é crime omissivo puro, cujo núcleo do tipo consiste na conduta de deixar de repassar no prazo legal aos cofres da previdência os valores presumidamente retidos dos contribuintes. Para a sua caracterização basta o dolo geral, consistente na vontade de não repassar aos cofres da previdência o valor das contribuições devidas pelo empregado no prazo legal;

3. O crime sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do Código Penal, apresenta como núcleo do tipo penal os verbos suprimir ou reduzir contribuição previdenciária com uma das condutas omissivas descritas pela norma. O objeto material da infração é a contribuição previdenciária e seus acessórios. Trata-se de crime próprio cujo sujeito ativo será a pessoa responsável pelo lançamento das obrigações e deveres para com a previdência social. Quanto ao elemento subjetivo do tipo, constata-se importante divergência na doutrina,⁽³³⁾ sendo que a jurisprudência amplamente majoritária exige apenas o dolo genérico, ou seja, basta a vontade

livre e consciente de reduzir ou suprimir a contribuição com uma das condutas incriminadas para a caracterização do delito;

4. Com o crime de falsificação de documento previdenciário (art. 297, § 4º, do Código Penal), o legislador objetivou proteger o sadio desenvolvimento da relação jurídica previdenciária e trabalhista com efeitos previdenciários. A objetividade jurídica é a garantia da autenticidade e da função probatória plena dos documentos previdenciários, protegem-se assim tanto os direitos trabalhistas e previdenciários dos empregados como o patrimônio da Previdência Social;

5. Os tribunais pátrios aceitam de forma pacífica a aplicação do princípio da insignificância nos delitos fiscais, apenas divergem quanto ao valor que deve ser utilizado para definir o que é insignificante penalmente. Predomina a orientação de que é insignificante a supressão de tributo ou contribuição quando o valor não ultrapassa aquele utilizado pelo fisco como critério para ajuizamento do executivo fiscal, que no caso do INSS é atualmente de R\$ 10.000,00. Essa é a atual orientação do Superior Tribunal de Justiça;

6. Segundo orientação do Supremo Tribunal Federal (HC 81611/DF) e de acordo com a súmula 78 do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a decisão definitiva no processo administrativo, ou seja, a constituição definitiva do crédito tributário é "condição objetiva de punibilidade". E, por consequência também, pressuposto da persecução penal aplicável também aos crimes previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal.

7. Mesmo nos delitos fiscais societários é fundamental que a denúncia descreva de maneira detalhada a conduta praticada pelos sócios que se amolda ao tipo penal imputado, sob pena de lesão ao princípio constitucional da ampla defesa.

8. A efetiva indisponibilidade de recursos financeiros da empresa, quando comprovada de maneira concludente, pode justificar a exclusão da responsabilidade penal. Essa medida será salutar para que se evite o tratamento desigual entre as pessoas que passaram por efetiva dificuldade financeira e aquelas que planejaram a fraude fiscal inclusive reservando numerário para o pagamento dos débitos no caso de eventual descoberta da prática delitiva.

9. Apesar de algumas divergências doutrinárias e jurisprudenciais, o artigo 9º da Lei do PAES 10.684 possui aplicação ampla: abrange quaisquer débitos fiscais parcelados, inclusive de apropriação indébita previdenciária, mesmo que anteriores à publicação da lei, para viabilizar a suspensão da pretensão punitiva (parcelamento) e a

extinção da punibilidade (pagamento), mesmo para os processos já em fase de execução da pena.

Referências bibliográficas

ALVIM, J. E. Carreira. Crimes previdenciários e ação penal de cobrança. Revista nacional de Direito e Jurisprudência. n. 23, a. 2, nov. 2001, p. 18-29.

BALTAZAR JÚNIOR. José Paulo. O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas: Lei 8.212/91, art. 95, d. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

BINTENCOURT, César Roberto. Código Penal Anotado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CAMPOS, Ricardo Ribeiro. Crime de omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas: questões polêmicas. Revista Jurídica. a. 52, n. 323, set. 2004, p. 97-103.

CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Élcio Pinheiro de. Suspensão do Processo e da Prescrição – O direito Penal e os Limites do Parcelamento ou Pagamento Segundo a Nova Lei. nº 10.684/2003. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, a. V, n. 27, ago.-set. 2004, p. 59-61.

ESTELLITA, Heloisa. Pagamento e Parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10. 684/03. Boletim IBCCRIM, a. 11, n. 130, set. 2003, p. 02-03.

_____. Crimes tributários nos Tribunais Superiores. Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 58, jan.-fev. 2006, p.85-104.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. (Cuadernos y debates). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FREIRE JUNIOR, Américo Bedê. É possível oferecer denúncia por crime de apropriação indébita previdenciária apenas com processo administrativo? Revista da AJURIS (Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul). a. XXX, n. 90, jun. 2003, p. 333-335.

GIANINI, Achille Donato. Instituzioni di diritto tributario. Milano (Itália): Giuffrè, 1972

GOMES, Luiz Flávio. Crimes Tributários e Previdenciários. Consulex – Revista Jurídica, Brasília, DF, a. VI, n. 131. 2002. p. 31, jun. 2002.

GOMES, Luiz Flávio. Crimes Previdenciários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

IBAIXE JR. João. Crimes Previdenciários: garantismo penal e responsabilidade da pessoa jurídica. Revista de Previdência Social. São Paulo, a. XXVII, n. 272, jul., 2003.

JESUS, Damásio Evangelista de. Código Penal anotado. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

JESUS, Damásio Evangelista de. CTPS: Deixar de registrar empregado não é crime. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, a. III, n. 18, fev.-mar. 2003, p. 11-16.

LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. Princípios Políticos do Direito Penal. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. Crimes Previdenciários – Questões introdutórias. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 65, fev. 2001, p. 132-145.

MIRABETE, Julio Fabbrine. Código Penal Interpretado. atual. por Renato N. Fabbrine, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MIRABETE, Julio Fabbrine. Manual de Direito Penal. atual. e rev. por Renato N. Fabbrine. v. 3, 20. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MONTEIRO, Antônio Lopes. Crimes contra a previdência Social, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROSA, Fábio Bittencourt da. Estelionato contra o INSS: crime eventualmente permanente. Revista do Tribunal Regional Federal Quarta Região. Porto Alegre, a. 13, n. 45, 2002, p. 15-23.

SALOMÃO, Heloisa Estellita, Crimes Previdenciários: Arts. 168-A e 337-A do CP – Aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais, a. 9, n. 36, out.-dez. 2001, p. 309-350.

_____ Pagamento e Parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10. 684/03. Boletim IBCCRIM, a. 11, n. 130, set. 2003, p. 02-03.

SANTOS, Evânio José de Moura. Carteira de Trabalho e Previdência Social – omissão de anotação – análise do novel crime – artigo 297, §

4º, do Código Penal. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, a. II, n. 09, ago.-set. 2001, p. 62-66.

STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. Revista da AJURIS (Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul). a. XXXII, n. 97, mar. 2005, p. 171-202.

TAVARES, Marcelo Leonardo. Crimes contra a Previdência Social. Revista da Procuradoria Geral do INSS. Brasília, v. 7, n. 04, jan.-mar. 2001, p. 13-22.

Notas:

1. GOMES, Luiz Flávio. Crimes tributários e previdenciários. Revista Consulex, p. 31.

2. Estevan explica: "[...] o tributo constitui um pressuposto funcional do Estado social no sentido de que este último necessita desse instrumento para poder realizar-se efetivamente". (In ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. (Cuadernos y debates). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 55).

3. GIANINI, Achille Donato. Instituzioni di diritto tributario. Milano (Itália): Giuffrè, 1972. p. 01.

4. No original consta: "Lo stato non potrebbe raggiungere i suoi fine, provvendo alle malteplici esigenze, che secondo il proprio ordinamento é chiamato a soddisfare, se non disponesse di una massa adeguata di mezzi economici".

5. Este decreto foi alterado posteriormente pelo Decreto-Lei 66/66.

6. De acordo com o § 5º do art. 33 da 8.212/90, o desconto da contribuição presume-se feito oportuna e regularmente pela empresa.

7. Esta também é a posição de MONTEIRO, Antônio Lopes, Crimes contra a previdência Social, p. 32; CAPEZ, Fernando, Curso de Direito Penal, v. 2, p. 455; e CAMPOS, Ricardo Ribeiro, Crime de omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas: questões polêmicas, p. 102.

8. Esta é a posição de GOMES, Luiz Flávio, Crimes Previdenciários, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 32; Damásio Evangelista de Jesus, Código Penal anotado. p. 623; BINTENCOURT, César Roberto, Código Penal Comentado, p. 736.

9. Monteiro explica que: "vivemos numa época digital. Assim, não é possível exigir como integrante do tipo um desconto no sentido físico, uma conduta de descontar. Comparando-se com o crime previsto no art. 169, II, do Código Penal (apropriação de coisa achada), neste o tipo penal exige as duas condutas: achar a coisa e deixar de restituí-la. Aqui não. O legislador pressupõe recolhidas as contribuições e ignora a conduta inicial" (In: MONTEIRO, Antônio Lopes. Crimes contra a Previdência, p. 35).

10. As regras relativas à arrecadação das contribuições estão previstas nos artigos 30 a 46 da Lei 8.212/91.

11. MIRABETE, Julio Fabbrine. Código Penal Interpretado. atual. por Renato N. Fabbrine, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

12. Para César Roberto Bitencourt, início da ação fiscal ocorre com a cientificação pessoal do contribuinte ou responsável e, para Damásio, é a notificação do lançamento.

13. Para Fernando Capez, basta o dolo genérico; Antônio Lopes Monteiro explica que é necessário o objetivo específico de sonegar, essa é toda a nossa tradição nos crimes contra a ordem tributária; Cesar Roberto Bitencourt defende a necessidade do elemento subjetivo especial do injusto, especial fim de fraudar a previdência. (conforme bibliografia citada)

14. Nos termos do § 1º do artigo 337-A, "é extinta 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".

15. SANTOS, Evânio José de Moura. Carteira de Trabalho e Previdência Social – omissão de anotação – análise do novel crime – artigo 297, § 4º, do Código Penal. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, p. 66.

16. Esta também é a posição de Mirabete (In: MIRABETE, Julio Fabbrine. Manual de Direito Penal. v. 3, 20. ed. São Paulo: Atlas, 2005).

17. JESUS, Damásio Evangelista de. CTPS: Deixar de registrar empregado não é crime. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, Ano III, n. 18, fev.-mar. 2003, p. 12 e 13

18. Idem, ibidem.

19. Na Subseção Judiciária de Itajaí/SC, sugeri aos Procuradores da República que proponham a suspensão condicional do processo quando a situação não apresentar maior gravidade. Nesse caso, o aparente atropelo do requisito objetivo da pena mínima como condição para a suspensão do processo é totalmente justificado em razão dos princípios constitucionais implícitos da proporcionalidade e razoabilidade, tudo em homenagem à realização da verdadeira justiça.

20. LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. Princípios Políticos do Direito Penal. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 89.

21. Como não há nem poderia haver um critério objetivo fixado legalmente, constata-se uma variação importante nos entendimentos jurisprudenciais acerca da matéria. No Tribunal Regional Federal da 4ª Região ainda predomina a orientação de que somente é insignificante a conduta quando o valor de tributo ou contribuição suprimido não ultrapassa R\$ 2.500,00 (este era o valor inicial previsto para o não-ajuizamento de executivos fiscais para a Fazenda Nacional).

22. A Portaria nº 822, de 11 de maio de 2005, do Ministério da Previdência Social determina que, a partir de 1º de maio de 2005, o valor estabelecido neste parágrafo será de R\$ 2.355,54. A partir dessa data esse valor deverá ser reajustado pelos mesmos índices utilizados para a atualização dos benefícios da previdência social (§ 4º do art. 337-A).

23. Esta questão será estudada no próximo item.

24. Em recente decisão de 21.02.2006 (HC 86879), o STF, por maioria, passou assim a decidir a questão: "EMENTA: 1. Habeas Corpus. Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional (Lei nº 7.492, de 1986). Crime societário. 2. Alegada inépcia da denúncia, por ausência de indicação da conduta individualizada dos acusados. 3. Mudança de orientação jurisprudencial, que, no caso de crimes societários, entendia ser apta a denúncia que não individualizasse as condutas de cada indiciado, bastando a indicação de que os acusados fossem de algum modo responsáveis pela condução da sociedade comercial sob a qual foram supostamente praticados os delitos. Precedentes: HC nº 86.294-SP, 2º Turma, por maioria, de minha relatoria, DJ de 03.02.2006; HC nº 85.579-MA, 2ª Turma, unânime, de minha relatoria, DJ de 24.05.2005; HC nº 80.812-PA, 2ª Turma, por maioria, de minha relatoria p/ o acórdão, DJ de 05.03.2004; HC nº 73.903-CE, 2ª Turma, unânime, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ de 25.04.1997; e HC nº 74.791-RJ, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 09.05.1997. 4. Necessidade de individualização das respectivas condutas dos indiciados. 5. Observância dos princípios do

devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), da ampla defesa, do contraditório (CF, art. 5º, LV) e da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III). Precedentes: HC nº 73.590-SP, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 13.12.1996; e HC nº 70.763-DF, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 23.09.1994. 6. No caso concreto, a denúncia é inepta porque não pormenorizou, de modo adequado e suficiente, a conduta do paciente. 7. Habeas corpus deferido".

25. MARTINES, Wladimir Novaes. Revista Dialética de Direito Tributário, p. 135.

26. DJ (Seção 2) de 22.03.2006, p. 434.

27. Segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia deve ser rejeitada, uma vez que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da administração fiscal, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo e que o fato de a decisão administrativa ser uma condicionante para o processo judicial não ofende o princípio da separação e independência dos poderes.

28. MARTINES, Wladimir Novaes. Revista Dialética de Direito Tributário, p. 141.

29. CAMPOS, Ricardo Ribeiro. Crime de omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas: aspectos polêmicos. Revista Jurídica, p. 103.

30. A constitucionalidade desta norma está sendo discutida no STF (ADI 3.002, Min. Celso Melo)

31. CASTRO, Élcio Pinheiro de. Suspensão do Processo e da Prescrição: O Direito Penal e os Limites do Parcelamento ou Pagamento Segundo a Nova Lei n. 10.684/2003. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal. p.60.

32. ESTELITA, Heloisa. Crimes Tributários nos Tribunais Superiores. Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 58, jan. e fev. de 2006, p. 85.

33. Para Fernando Capez, basta o dolo genérico; Antônio Lopes Monteiro explica