

**INSTITUTO DE CRIMINOLOGIA E POLÍTICA CRIMINAL DO PARANÁ – ICPC  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**RAFAEL JUNIOR SOARES**

**A REPERCUSSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NOS CRIMES  
PREVIDENCIÁRIOS (ARTIGOS 168-A E 337-A DO CÓDIGO PENAL)**

**CURITIBA**

**2009**

**RAFAEL JUNIOR SOARES**

**A REPERCUSSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NOS CRIMES  
PREVIDENCIÁRIOS (ARTIGOS 168-A E 337-A DO CÓDIGO PENAL)**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do grau de Pós-Graduação/Especialista em Direito Penal e Criminologia do Instituto de Criminologia e Política Criminal do Paraná e Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Juarez Cirino dos Santos.

**CURITIBA**

**2009**

## **DEDICATÓRIA**

**À minha mãe e meu pai pelo esforço  
na minha formação.**

**À minha querida Flávia pela  
compreensão das horas despendidas  
no presente trabalho.**

SOARES, Rafael Junior. **A repercussão dos benefícios fiscais nos crimes previdenciários (Artigos 168-A e 337-A do Código Penal)**. Monografia (Especialização em Direito Penal e Criminologia) – Instituto de Criminologia e Política Criminal – Curitiba-PR, 2009.

## RESUMO

Os benefícios fiscais concedidos pelo Estado possibilitam a extinção da punibilidade pelo pagamento e parcelamento do tributo, assim como pelo perdão judicial e *abolitio criminis* nos crimes previdenciários dispostos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal. Esses benefícios nada mais são que instrumentos de política criminal utilizados pelo legislador no combate ao crime, pois substituem a imposição de uma eventual pena privativa de liberdade, por uma forma de abdicação da criminalização e penalização de condutas, além da obtenção de uma maior arrecadação estatal, em troca da persecução penal e suas sanções.

**Palavras-chaves:** Benefícios - fiscais - crimes - previdenciários - pagamento - parcelamento – extinção - punibilidade.

SOARES, Rafael Junior. **The tax benefits repercussion on social security crimes.** Monograph (Especialização em Direito Penal e Criminologia) – Instituto de Criminologia e Política Criminal – Curitiba-PR, 2009.

### **ABSTRACT**

The benefits given by the State can extinguish the criminal punishment by paying or parceling a tax, as well by the judicial forgiven and the *abolitio criminis* on social security crimes placed on articles 168-A and 337-A of The Brazilian Penal Code. Those benefits are nothing else then criminal politics tools used by the legislator for crime combat, because they can replace an eventual liberty restriction penalty for another way of abdication of criminalization and penalization conducts, besides get a bigger taxes receiving, in exchange of penal persecution and your penalties.

**Key Works:** Benefits - fiscal - crimes – social security – payment – parceling – extinguish – punishment.

## SUMÁRIO

<b>1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....</b>	<b>07</b>
<b>2. ANÁLISE DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS.....</b>	<b>08</b>
2.1. Desenvolvimento histórico da legislação.....	11
2.2. Artigo 168-A do Código Penal.....	12
2.3. Artigo 337-A do Código Penal.....	15
<b>3. LEI Nº. 9.964/00 (REFIS).....</b>	<b>17</b>
<b>4. LEI Nº. 10.684/03 (PAES).....</b>	<b>21</b>
<b>5. INSTITUTOS PENAIS SEMELHANTES A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....</b>	<b>25</b>
5.1. Escusas absolutórias.....	26
5.2. Condições objetivas de punibilidade.....	28
5.3. Causas de extinção de punibilidade do Código Penal (artigo 107 do Código Penal).....	30
5.4. Arrependimento posterior.....	32
<b>6. FORMAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS.....</b>	<b>33</b>
6.1. Pagamento.....	34
6.2. Parcelamento.....	40
6.3. Perdão judicial.....	41
6.4. <i>Abolitio criminis</i> .....	42
6.5. Questões pontuais nos crimes previdenciários.....	43
<b>7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>45</b>
<b>8. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>46</b>

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Direito Penal sempre foi objeto de constante controvérsia, eis que para alguns possui penas brandas e ineficazes, as quais não seriam capazes de coibir a criminalidade. Os defensores do punitivismo anseiam um Direito Penal mais vigoroso e vingativo<sup>1</sup>. Já outros o encaram de forma diversa, no sentido de que as penas privativas de liberdade não solucionam o problema da criminalidade, muito pelo contrário, terminam por levar o indivíduo ao caminho do crime<sup>2</sup>, o que resulta na invariável busca pelas alternativas à pena de prisão.

A política criminal<sup>3</sup> a ser traçada num determinado sistema é um importante instrumento para a vertente que busca a mínima utilização do Direito Penal.

É com essa proposta, muitas vezes de forma desorganizada e irracional no Brasil (pois não há uma política criminal clara e definida), que surgem as leis que regulamentam benefícios fiscais, resultando na possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do tributo, como meio de evitar que o Direito Penal e suas inevitáveis (e estigmatizantes) consequências atinjam um grande número de contribuintes.

Assim, para a devida compreensão do assunto é importante a análise histórica dos crimes previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, com o objetivo de se entender o desenvolvimento dos tipos penais e suas peculiaridades no ordenamento jurídico pátrio.

Como resultado da política criminal, que neste caso específico veio como importante instrumento de distanciamento do Direito Penal, criam-se os Programas de parcelamento Refis e PAES, por meio das Leis nº. 9.964/00 e

---

<sup>1</sup> “Os punitivistas admitem que o Direito penal seja o mais eficaz (e mais necessário) instrumento e controle social” GOMES, Luiz Flávio. **Direito Penal, volume 1: introdução e princípios fundamentais** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 285.

<sup>2</sup> Correntes abolicionistas e minimalistas do Direito penal. GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., 2007, p. 272/283.

<sup>3</sup> “O que se impõe hoje é conceber a política criminal como Política Criminal constitucional e o Direito Penal como Direito Penal constitucional. A evolução do constitucionalismo moderno conduziu a um (apreciadíssimo) entrelaçamento entre os valores constitucionais (e internacionais) e o conteúdo nuclear da Política Criminal e do Direito Penal. O Direito penal (assim como a Política Criminal se constitucionalizou, embora sob a égide de uma inevitável tensão”. GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., 2007, p. 48.

10.684/03, almejando aumentar a arrecadação do Estado<sup>4</sup>, por meio da concessão de benefícios do âmbito penal, mas por outro lado afastando do Direito Penal condutas que, muitas vezes, não deveriam ser tratadas nesta seara do direito.

Finalmente, importante ressaltar que a extinção da punibilidade, nesta modalidade de crime, não se limita apenas ao pagamento, pelo contrário pode-se elencar, também, o parcelamento, além do perdão judicial e a *abolitio criminis*, institutos que também serão analisados no presente trabalho.

## 2. ANÁLISE DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS

Primeiramente, o Instituto Nacional do Seguro Social é o responsável pelo Regime Geral de Previdência Social. O INSS é uma autarquia e está vinculado ao Ministério da Previdência Social, com atribuições relativas ao custeio da seguridade social e à concessão de benefícios previdenciários e assistenciais (Leis nº. 8.212/91 e nº. 8.213/91 e Decreto nº. 3.048/99). Desempenha duas funções importantes, quais sejam: arrecadar os tributos devidos à Previdência Social (contribuições sociais, e entre elas as previdenciárias); e o pagamento de benefícios aos segurados (benefícios previdenciários, nos quais há, em regra, a contrapartida financeira, e o sistema figura efetivamente como um seguro social) e aos necessitados (benefícios assistenciais, aos carentes que não consigam manterem-se sozinhos, nos termos do artigo 203 da Constituição e da Lei Orgânica de Assistência Social Lei nº. 8.742/93).

Os crimes contra a área beneficiária do INSS consistem, basicamente, na obtenção de benefício indevido, mediante fraude, causando prejuízo à autarquia previdenciária<sup>5</sup>, ou seja, o estelionato típico (artigo 171 do

---

<sup>4</sup> Embora na prática o resultado seja interessante, pois a possibilidade de pagamento e parcelamento do tributo proporciona a extinção da punibilidade do contribuinte, observa-se que o Estado não formula tais leis baseado em uma política criminal séria e pré-estabelecida, mas sim com o objetivo de obter uma maior arrecadação.

<sup>5</sup> LEMES, Alexandre Barbosa. Crimes previdenciários. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15587/15151>. Acesso em 02 de agosto de 2009.



Código Penal), com a majorante do § 3º, eis que o crime é cometido contra ente de direito público<sup>6</sup>.

Desse modo, para a realização de tal conduta outros crimes poderão figurar como crime-meio, como a falsidade ideológica ou a falsificação de documento e uso de documento falso (artigos 297, 298, 299 e 304 do Código Penal), o falso testemunho ou falsa perícia em processo administrativo (artigo 342), etc. Todavia, referidos crimes serão, em regra, absorvidos pelo estelionato ou tentativa de estelionato contra o INSS<sup>7</sup>. Cumpre ressaltar que tais delitos são comuns, podendo ser cometidos por qualquer pessoa, inclusive servidores da autarquia previdenciária, com ou sem co-participação<sup>8</sup>.

Além desses fatos típicos, que, de resto, são a grande maioria das infrações penais, houve a previsão, pelo legislador, de crimes contra o sistema de benefícios do INSS que são próprios, praticados apenas por servidores da autarquia previdenciária (com ou sem concurso de agentes estranhos ao serviço público). A Lei nº. 9.983, de 14 de julho de 2000 incluiu após o artigo 313 do Código Penal (peculato mediante erro de outrem), as figuras dos artigos 313-A<sup>9</sup> (inserção de dados falsos em sistema de

---

<sup>6</sup> DELMANTO, Roberto. **Código penal comentado**. 7ª ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 517/524.

<sup>7</sup> PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. ART. 171, §3º. ESTELIONATO. ANOTAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO DA CTPS. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. PROVA PERICIAL. DESCLASSIFICAÇÃO. ART. 299 DO CP. IMPOSSIBILIDADE. 1. Ocorre crime de estelionato se o agente insere na CTPS do beneficiário anotação de contrato de trabalho não havido (mediante fraude), com o objetivo de comprovação de tempo de serviço, a fim de conseguir a aposentadoria, lesando os cofres do INSS com a concessão do benefício que, in casu, perdurou por mais de um ano. 2. A data do fato, para fins de contagem do lapso prescricional, deve ser a da ciência da autoridade administrativa sobre a fraude, ou a da interrupção do recebimento das prestações, e não o da concessão do benefício, visto que estamos diante de crime de natureza eventualmente permanente. Não transcorrido o lapso necessário, não se verifica a prescrição. 3. Constatado que o recorrente, via Laudo Documentoscópico, inseriu dados na CTPS da requerente, sabendo-os falsos, resta comprovado o dolo de lesão ao ente público. 4. O crime de falso resta absorvido pelo crime de estelionato quando aquele é utilizado como meio para a prática deste, nos termos da Súmula 17 do STJ. Verificado que o dolo do autor era a consecução de benefício de aposentadoria, mediante fraude à Previdência, caracterizado está o crime do art. 171 do CP, não cabendo falar-se em desclassificação para o tipo do art.299 do CP. 5.Recurso improvido. (TRF4, ACR 2001.04.01.034295-7, Sétima Turma, Relator Vladimir Passos de Freitas, DJ 19/06/2002).

<sup>8</sup> DELMANTO, Roberto. Op. cit., p. 512.

<sup>9</sup> Art. 313-A. Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou banco de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano.

informações) e 313-B<sup>10</sup> (modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações). São crimes próprios porque apenas podem ser praticados por servidores públicos contra a administração<sup>11</sup> (Capítulo I do Título XI do Código Penal). Isso não impossibilita, por si só, a co-participação (art. 29) de pessoas estranhas à Administração Pública<sup>12</sup>.

Além disso, podem-se distinguir os crimes contra a Previdência Social de duas formas, ou seja, como os acima citados e o de arrecadação.

No entanto, no presente trabalho, será abordada apenas a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo previdenciário referente aos crimes dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, pertinentes ao sistema arrecadatório.

A apropriação indébita previdenciária<sup>13</sup> e a sonegação de contribuição previdenciária<sup>14</sup>, presentes, respectivamente, nos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, por atingirem diretamente o Regime Geral de Previdência Social são classificadas como crimes fiscais e também compõem a chamada criminalidade econômica.

---

<sup>10</sup> Art. 313-B. Modificar ou alterar, o funcionário, sistema de informações ou programa de informática sem autorização ou solicitação de autoridade competente.

<sup>11</sup> DELMANTO, Roberto. Op. cit., p. 777/786.

<sup>12</sup> Idem, ibidem.

<sup>13</sup> 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. § 1º 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; II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

<sup>14</sup> 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 serviços; 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.

## 2.1. Desenvolvimento histórico da legislação

O artigo 5º do Decreto-Lei nº. 65, de 14 de dezembro de 1937, foi o marco inicial da previsão criminal quanto à conduta imputada ao empregador que não repassasse as parcelas retidas do empregado à previdência<sup>15</sup>. Tal artigo, embora de longa data, é muito semelhante à apropriação indébita, pois exige a retenção, por parte do empregador, das parcelas pagas pelo empregado à Previdência<sup>16</sup>.

A primeira alteração legislativa ocorreu com o advento do artigo 86 da Lei nº. 3.807, de 26 de agosto de 1960 (Lei Orgânica da Previdência Social)<sup>17</sup>, a qual não mais falava em reter enquanto núcleo do tipo, mas em falta de recolhimento<sup>18</sup>.

O Decreto-lei 66, de 21 de novembro de 1966, modificou a redação de muitos artigos da Lei nº. 3.807/60, além de inserir no artigo 155, inciso II, mais uma hipótese de crime de apropriação indébita<sup>19</sup>. Configurou como delito o fato do agente não pagar o salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela Previdência Social<sup>20</sup>.

Na evolução, o Decreto 77.077, de 24.01.1976, que expediu a Consolidação das Leis da Previdência Social, prescreveu “Art. 149. A falta de recolhimento, na época própria, de contribuição ou outra importância devida ao INPS e arrecadada dos segurados ou do público será punida com as penas do crime apropriação indébita”<sup>21</sup>.

---

<sup>15</sup> Art. 5º do Decreto-Lei n.º 65, de 14 de dezembro de 1937. O empregador que reter as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá nas sanções do art. 331, n.º 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste Decreto-Lei.

<sup>16</sup> LEMES, Alexandre Barbosa. Op. cit., Acesso em: 02 de agosto de 2009.

<sup>17</sup> Idem, ibidem.

<sup>18</sup> Art. 86 da Lei n.º 3.807, de 26 de agosto de 1960 (Lei Orgânica da Previdência Social). “Será punido com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.”

<sup>19</sup> LEMES, Alexandre Barbosa. Op. cit. Acesso em: 02 de agosto de 2009.

<sup>20</sup> Art. 155, inciso II, da Lei 3.807/60: “Constituem crimes (...) de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal, além dos previstos no art. 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social”.

<sup>21</sup> PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p.488/489.

Em seguida, o Decreto 83.081, de 24.01.1979, que aprovou o regulamento do Custeio da Previdência Social, estabeleceu que “Art. 167. Constitui crime: [...] II – de apropriação indébita, nos termos da legislação penal: a) deixar de recolher na época própria contribuição ou outra quantia arrecadada de segurado ou do público e devido à previdência social”<sup>22</sup>.

Não se trata mais de um crime comissivo (apropriar-se, ou reter indevidamente) por omissão, mas de um crime tipicamente omissivo (falta de recolhimento de contribuições recolhidas).

A Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seu artigo 2º, inciso II, previu novamente o tipo penal, com a seguinte redação: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

A Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, em desastrosa tentativa de sistematizar a criminalidade contra a previdência social, previu em dez alíneas do artigo 95 diversos crimes, dentre eles, a apropriação indébita previdenciária, nos incisos ‘d’, ‘e’ e ‘f’. Os delitos definidos nas demais alíneas, apesar do *caput* constituí-los como crimes, eram destituídos de sanção, razão pela qual se continuou a aplicar as disposições (exceção às alíneas ‘d’, ‘e’ e ‘f’, cuja sanção era a do artigo 5.º da Lei nº. 7.492/86) da Lei 8.137/90 (artigo 1.º, inciso I)<sup>23</sup>.

A nova Lei nº. 9.983, de 14 de julho de 2000, revogou expressamente o artigo 95 da Lei nº. 8.212/91 e inseriu no Código Penal os artigos 168-A e 337-A, revogando, também, o artigo 1º, inciso I, da Lei nº. 8.137/90, na parte referente às contribuições sociais<sup>24</sup>.

## **2.2. Artigo 168-A do Código Penal**

No que tange aos delitos de apropriação indébita e apropriação indébita previdenciária<sup>25</sup> pode-se observar grande similitude, entretanto, não se

---

<sup>22</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>23</sup> LEMES, Alexandre Barbosa. Op. cit. Acesso em: 02 de agosto de 2009.

<sup>24</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>25</sup> 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)

fundem de forma alguma. A contribuição social é classificada como um instituto de natureza tributária<sup>26</sup>, que pode ser conceituado como “espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”<sup>27</sup>.

O artigo 168-A do Código Penal buscou proteger as fontes que sustentam a seguridade social, que conforme o artigo 194 da Constituição Federal compreende um conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Tal proteção é contra a apropriação indébita, que tem como sujeito ativo o agente que possui o dever de recolher os tributos e taxas<sup>28</sup>. Nesse contexto, Antônio Lopes Monteiro<sup>29</sup> pontua que:

(...) na verdade este novo artigo protege o patrimônio não de uma pessoa ou de algumas pessoas, como nos demais crimes previstos neste Título, mas o patrimônio de todos os cidadãos que fazem parte do sistema previdenciário.

Como tipo objetivo, entende-se o deixar de repassar, que compreende a omissão na transferência devida à previdência social, das

---

anos, e multa. § 1º 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; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III – pagar benefício devido à segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. § 2º 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. § 3º 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: I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II - 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.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14 ed. - São Paulo: Malheiros, 2000, p. 394-395. No mesmo sentido PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 338-339.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. - São Paulo: Malheiros, 2000, p. 338-339.

<sup>28</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini. **Código penal interpretado**. 6ª ed. - São Paulo: Atlas, 2007, p. 1552.

<sup>29</sup> MONTEIRO Antônio Lopes. **Crimes contra a Previdência Social**. - São Paulo: Saraiva, 2000, p. 31.

contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Tais prazos e formas são estabelecidos pela Lei nº. 8.212/91. O elemento subjetivo é o dolo genérico.

Neste crime o sujeito ativo figura como substituto tributário, uma vez que tem o dever legal de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes. Pode-se entender como sujeito ativo nas figuras descritas no § 1º, o titular de firma individual, os sócios solidários, os gerentes, diretores ou administradores que efetivamente tenham participado da administração da empresa, e tenham colaborado de alguma forma com a prática criminosa<sup>30</sup>. Já o sujeito passivo é o Estado, representado pelo INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social), que é o órgão responsável pelo recolhimento das contribuições.

O crime consuma-se no momento em que termina o prazo legal ou convencional estipulado para o recolhimento das contribuições. A tentativa, no entanto, não é admitida, pois se trata de crime omissivo puro.

A previsão da extinção da punibilidade do § 2º será objeto de análise em tópico posterior.

O § 3º atribui ao juiz a faculdade de deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa, caso o agente seja primário e tenha 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, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

O inciso I do § 3º, trata do pagamento antes do oferecimento da denúncia, no entanto a jurisprudência já consolidou o entendimento de que tal pagamento pode dar-se a qualquer momento, inclusive durante e após a ação penal. Este assunto também será objeto de tópico posterior.

Outra possibilidade para o perdão judicial ou multa, é tratada pelo inciso II. Ocorre quando o valor das contribuições devidas, também acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas

---

<sup>30</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini. Op. cit., p. 1552.

execuções fiscais. Com base no Memorando Circular/INSS/PG/n. 36, de 22 de outubro de 1998, a Procuradoria do órgão previdenciário não interpõe execuções fiscais em dívida ativa de até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)<sup>31</sup>, de forma que se deve considerar esse valor para a concessão do benefício legal<sup>32</sup>. Segundo Paulo Ricardo Arena Filho “trata-se de medida de política criminal centrada na pequena ou ínfima relação custo-benefício da demanda penal quando o débito é mínimo e inexistente para a autarquia previdenciária interesse em executá-lo civilmente perante o Judiciário”<sup>33</sup>.

Para a concessão do perdão judicial ou a aplicação somente de multa, é necessário o cumprimento de alguns requisitos, quais sejam: primariedade – aquele que nunca sofreu uma condenação irrecorrível; bons antecedentes – quem não tem comprovadamente antecedentes negativos, isto é, não tem condenação irrecorrível, fora das hipóteses da reincidência; pagamento integral do débito – inclusive acessórios, ou; pequeno valor da dívida – igual ou inferior à R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (inclusive acessórios)<sup>34</sup>.

Por fim, as penas aplicadas ao presente crime são multa e reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e a ação é pública incondicionada.

### 2.3. Artigo 337-A do Código Penal

A sonegação de contribuição previdenciária<sup>35</sup> pode ser definida pela supressão de tributo devido pelo empregador à Previdência Social. A

---

<sup>31</sup> Dispõe o item 4 do referido memorando que “a dívida ativa de valor até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), considerada por CGC/CNPJ, não será ajuizada, exceto quando, em face do mesmo devedor, existirem outras dívidas, caso em que estas serão agrupadas numa só execução fiscal ou o ajuizamento dar-se-á por dependência a execuções já existentes”.

<sup>32</sup> Tratando-se de débitos fazendários, estabelece o artigo 20 da Lei 10.522/2002 (alterado pela Lei 11.033/2004) que “serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”.

<sup>33</sup> ARENA FILHO, Paulo Ricardo. Observações sobre a aplicação do perdão judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 3º, incs. I e II, CP). **Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, São Paulo: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, nº. 96, 2000, p. 07.

<sup>34</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini. Op.cit., p. 1559.

<sup>35</sup> 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

diferença em relação à apropriação indébita previdenciária reside no fato de que o tributo vem do empregado, no entanto, o empregador é o substituto tributário, quem tem a incumbência de enviar os tributos recolhidos à Previdência Social representada pelo INSS.

No tocante à faculdade legal que o magistrado detém de não aplicar a pena ou aplicar somente a de multa, só é cabível em uma oportunidade, quando o valor da contribuição e acessórios for de até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme a Portaria MPAS 1.013, de 30 de julho de 2003, para tributos suprimidos após esta data.

Segundo o § 3º, em se tratando de pessoa física, e a folha de pagamento não superando o valor de R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), pode ser reduzida a pena de um terço até metade ou aplicar-se somente a pena de multa. Bitencourt entende serem irrelevantes a primariedade e os antecedentes<sup>36</sup>.

O § 4º por sua vez, estabelece que o valor mencionado no § 3º será reajustado nas mesmas datas e com os mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

Antônio Lopes Monteiro<sup>37</sup> entende que:

Estamos diante de um crime também previsto na Parte Especial do Código, no Título XI, Capítulo II, 'Dos Crimes Praticados por Particular contra a Administração em Geral.' Assim, a objetividade jurídica é o seu bom funcionamento; é a regular escrituração contábil no que se refere aos dados exigidos pela Previdência Social.

---

quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; 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. § 1º 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. § 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: I - (VETADO) II - 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. § 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. § 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

<sup>36</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial**. v. 3, 2. ed. - São Paulo: Saraiva, 2005, p. 502.

<sup>37</sup> MONTEIRO, Antonio Lopes. Op., cit., p. 55.



Já para Luiz Flávio Gomes<sup>38</sup> e Damásio Evangelista de Jesus, protege-se o patrimônio da Seguridade Social, afirmando o professor Damásio<sup>39</sup>:

As normas incriminadoras protegem o patrimônio do Estado e, particularmente, a Seguridade Social, a fim de permitir que ela, recebendo as contribuições de que é credora, pelo INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), possa alcançar a finalidade de assegurar o direito concernente à saúde, à previdência e à assistência social.

Para Cezar Roberto Bitencourt: “Bem jurídico protegido são as fontes de custeio da seguridade social, particularmente os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (artigo 194 da Constituição Federal) ou, resumidamente, a seguridade social”<sup>40</sup>.

### **3. LEI nº. 9.964/00 - REFIS**

O parcelamento do débito tributário e suas conseqüências penais antes do Refis era questão tomentosa para os operadores do direito, existindo posições extremamente divergentes na doutrina e jurisprudência em decorrência da Lei nº. 9.249/95<sup>41</sup>. Grande parcela entendia que o parcelamento era equivalente ao pagamento do débito, propugnando pela extinção da punibilidade, outros consideravam que não existiam conseqüências penais do parcelamento, uma vez que a legislação somente referia-se ao pagamento do tributo, por fim, outros ainda entendiam que deveria haver a suspensão da ação penal, aguardando o pagamento integral do débito tributário<sup>42</sup>.

O embate finalmente se resolveu com o advento do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), que foi instituído pela Lei nº. 9.964, de 10 de

---

<sup>38</sup> GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários**. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, v. 1, p. 80.

<sup>39</sup> JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito penal; parte especial**, v. 4, 11. ed.- São Paulo: Saraiva, 2001, p. 259-260.

<sup>40</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. cit., p. 498.

<sup>41</sup> DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. **O parcelamento do débito tributário e a extinção da punibilidade**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.55, p. 08-09, jun. 1997.

<sup>42</sup> DELMANTO, Roberto. **Leis penais especiais comentadas**. - Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 367/368.

abril de 2000, com o objetivo de regularizar os créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional de Seguro Social.

Tal parcelamento abrange todos os débitos fiscais, mesmo aqueles relacionados com a prática de ilícitos, e, se a adesão ocorresse antes do recebimento da denúncia, ela tinha como efeito a suspensão da pretensão punitiva do Estado e do prazo prescricional, como também o reconhecimento da extinção da punibilidade quando ocorresse o pagamento integral do débito, como bem trata o artigo 15 da Lei nº. 9.964/00:

**Art. 15. É 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. § 1o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2o O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3o 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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.**

Desde que o contribuinte tenha aderido ao Refis antes do recebimento da denúncia, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado e, também, o prazo prescricional.

É oportuno salientar que a suspensão da pretensão punitiva não é o mesmo que suspensão do processo, pois, para que se dê início ao processo, a denúncia deve ser recebida, esse recebimento, que é ato do *jus puniendi* estatal, não é admissível no caso de adesão ao Refis, como bem observa Jefferson Aparecido Dias<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> DIAS, Jefferson Aparecido. Op. cit., p. 120.

Com a suspensão os inquéritos e representações fiscais, os autos são remetidos ao arquivo, onde ficarão até que ocorra o pagamento integral dos tributos e seus acessórios, o que resultará na decretação da extinção da punibilidade, ou, em caso de descumprimento do parcelamento, obviamente, na exclusão do contribuinte do Refis.

O Refis não prevê um prazo máximo de parcelamento para pagamento dos tributos, admitindo a concessão de parcelamentos por longos períodos, pois o prazo é calculado a partir do valor que a empresa tem condições de pagar mensalmente. Isso acarreta uma interessante discussão, qual seja, o prazo máximo de suspensão da pretensão punitiva do Estado e da prescrição<sup>44</sup>.

Para a solução desta questão, deve-se usar o artigo 366 do Código de Processo Penal, com redação dada pela Lei nº. 9.271/96, que dispõe sobre a suspensão do processo e do curso do prazo prescricional no caso em que o acusado, citado por edital, não compareça nem constitua advogado.

Sobre tal questão existem três posicionamentos. O primeiro entende que o prazo prescricional ficaria suspenso por tempo indeterminado, uma vez que não há limitação legal. Todavia, esse entendimento não foi aceito, pois torna os crimes imprescritíveis, contrariando os incisos XLII e XLIV do artigo 5º, da Constituição Federal, que fixam as únicas hipóteses de imprescritibilidade<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> O Superior Tribunal de Justiça iniciou debate sobre o tema, porém não se aprofundou na matéria: RECURSO ESPECIAL. PENAL. MEDIDAS ASSECURATÓRIAS. SONEGAÇÃO FISCAL.ADESÃO AO REFIS. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. IMPOSSIBILIDADE DE LEVANTAMENTO DAS CONSTRIÇÕES. APLICAÇÃO DO ART. 141 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL.1. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis implica a suspensão da pretensão punitiva e não a extinção da punibilidade, que só ocorre com o pagamento integral dos tributos.2. O levantamento do seqüestro ou o cancelamento da hipoteca só será possível após o trânsito em julgado de sentença absolutória ou de extinção da punibilidade, nos termos do art. 141 do Código de Processo Penal.3. No caso, como só houve a suspensão da pretensão punitiva, por força do art. 9.º da Lei n.º 9.964/00, não se pode levantar as constrições judiciais. Precedente. 4. A garantia prestada para a homologação da opção pelo Refis é de natureza administrativa e não pode substituir as medidas assecuratórias judiciais.5. Recurso provido.(REsp 762.072/RS, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 19/02/2008, DJe 10/03/2008).

<sup>45</sup> Art. 5º da CF, incs. XLII – a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei; XLIV – constitui crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático;

O segundo posicionamento defende que o limite para a suspensão do prazo prescricional é o máximo permitido em lei, a saber, 20 anos. Esse entendimento afronta o princípio da proporcionalidade, pois crimes diferentes com penas menos ou mais severas teriam o mesmo prazo de suspensão da prescrição.

Por fim, a terceira posição entende que o período da suspensão do prazo prescricional será o resultado encontrado pela pena máxima calculada em abstrato para cada crime, de acordo com o artigo 109 do Código Penal. Esse é o entendimento consolidado, conforme posicionamento do Superior Tribunal de Justiça<sup>46</sup>:

CRIMINAL. HC. DISPARO DE ARMA DE FOGO EM LOCAL HABITADO. SUSPENSÃO DO PROCESSO NOS TERMOS DO ART. 366 DO CPP. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. LIMITE. PRESCRIÇÃO CARACTERIZADA. ORDEM CONCEDIDA. O art. 366 do CPP não fixa prazo máximo tanto para o período da suspensão do curso processual, quanto para a implementação do lapso prescricional. Admitir a suspensão do prazo prescricional siga indefinidamente significaria tornar imprescritíveis condutas cuja punição abstratamente cominada seja branda. O parâmetro para o limite da suspensão do curso do prazo prescricional, em caso de suspensão do processo nos termos do art. 366 do CPP, é aquele determinado pelos incisos do art. 109 do Código Penal, adotando-se o máximo da pena abstratamente cominada ao delito. Precedentes. Prescrição que deve ser reconhecida – considerando-se a pena máxima cominada ao delito de disparo de arma de fogo em local habitado e a menoridade da paciente – se, entre o último marco interruptivo da contagem do prazo prescricional e a presente data já transcorreu o período de 02 (dois) anos. Ordem concedida, para declarar extinta a punibilidade do paciente, em razão da prescrição.

Desta forma, de acordo com o entendimento consolidado na interpretação do artigo 366 do Código de Processo Penal, que deve ser aplicado por analogia no caso de adesão ao Refis, havendo a suspensão da pretensão punitiva, o prazo prescricional poderá ficar suspenso no máximo por 12 anos, haja vista o disposto no artigo 109, inciso III, do Código Penal, uma

---

<sup>46</sup> Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. *Habeas corpus* 200400363874/SP. Relator: Ministro Gilson Dipp. Data do julgamento: 07.10.2004. In: DJ 16.11.2004, p. 305.

vez que as respectivas penas máximas cominadas aos crimes dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal são de cinco anos.

Decorrido o prazo de 12 anos, mesmo que a empresa mantenha-se no parcelamento e continue suspensa a pretensão punitiva do Estado, deverá ter início o curso do prazo prescricional, o qual se completará em outros 12 anos.

As conseqüências do Refis alcançam apenas os crimes previstos na lei, não produzindo efeitos para os crimes conexos. Assim, por exemplo, caso haja denúncia por quadrilha ou bando e sonegação fiscal, o ingresso do agente no programa do Refis causará a suspensão da pretensão punitiva apenas da sonegação fiscal, não atingindo o crime de quadrilha ou bando<sup>47</sup>.

Finalmente, o PAES, comumente denominado de Refis 2, é um novo programa de parcelamento, criado após o Refis para suprir os pontos fracos do programa anterior.

#### **4. LEI nº. 10.684/03 - PAES**

Como a Lei nº. 9.964/00 não atingiu o seu objetivo, pois muitas empresas não conseguiram ingressar ou manter-se no regime do Refis, o governo federal, por meio da Medida Provisória nº. 107/2003, posteriormente convertida na Lei nº. 10.684/2003, criou o PAES (Parcelamento Especial), de certa forma o Refis 2.

As principais alterações foram: em razão do veto ao artigo 5º, § 2º, da Lei nº. 10.684/2003, não puderam ser incluídas no parcelamento especial as contribuições sociais descontadas dos empregados e que deixaram de ser recolhidas; a adesão ao programa, para fins penais, poderia ocorrer a

---

<sup>47</sup> HABEAS-CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. ADESÃO AO REFIS. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DO ROCESSO. DELITO DE QUADRILHA OU BANDO. FALTA DE JUSTA CAUSA. AUSÊNCIA. CRIME FORMAL. 1. A suspensão do processo relativo ao crime de sonegação fiscal, em conseqüência da adesão ao REFIS e do parcelamento do débito, não implica ausência de justa causa para a persecução penal quanto ao delito de formação de quadrilha ou bando, que não está compreendido no rol taxativo do artigo 9º da Lei 10.684/03. 2. O delito de formação de quadrilha ou bando é formal e se consuma no momento em que se concretiza a convergência de vontades, independentemente da realização ulterior do fim visado. Ordem denegada. (Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. *Habeas corpus* 84223/RS. Relator: Ministro Eros Grau. Data do julgamento: 03.08.2004. In: DJ 27.08.2004, p. 71).

qualquer momento, não se exigindo que acontecesse até o recebimento da denúncia; o prazo máximo para pagamento foi estipulado em 15 anos.

O artigo 9º foi recebido pelo meio jurídico como inconstitucional, pois violaria inúmeros princípios constitucionais, como observa José Maurício Gonçalves<sup>48</sup>:

a) o princípio da divisão dos poderes, art. 2º; da independência do juiz, art. 95, e como corolário, a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, inc. III; b) o princípio da igualdade, art. 5º, I; da segurança jurídica, *idem*, incs. XXXVI e LXXIII; e como decorrência, art. 60, § 4º, IV; e c) o princípio da jurisdição, nos juizados especiais, art. 98, I.

O Procurador-Geral da República propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.002, sustentando a ocorrência de inconstitucionalidade formal e material do mencionado artigo 9º. Os autos da presente ação estão conclusos com o relator Ministro Celso de Mello desde 03.09.2004, aguardando julgamento<sup>49</sup>. Enquanto o Supremo Tribunal Federal não julga a mencionada ação, os Tribunais têm considerado constitucional o artigo 9º da Lei 10.684/03<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> GONÇALVES, José Maurício. Da inconstitucionalidade do art. 9º, § 1º e § 2º, da Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. **Boletim dos Procuradores da República**, a. V. n. 62, p. 10-18, jun. 2003.

<sup>49</sup> MOVIMENTAÇÃO processual. ADI 3002. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 24 de agosto de 2009.

<sup>50</sup> PROCESSO PENAL. AGRAVO. LEI Nº 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003. CONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. PRECEDENTES. 1. Consoante entendimento das duas Turmas Criminais deste Regional, o art. 9º da Lei nº 10.684/03 tem aplicabilidade imediata em relação aos procedimentos em curso. 2. Não se vislumbra vício de inconstitucionalidade por suposta ofensa ao artigo 62, § 1º, I, 'b', da Magna Carta, uma vez que não houve tratamento de matéria penal e processual penal por Medida Provisória, mas mera alteração do texto original pelos parlamentares, no exercício de sua competência constitucional. 3. Hipótese em que, por força da adesão ao Parcelamento Especial (PAES) fica suspensa a pretensão punitiva do Estado bem como a prescrição, nada havendo a reparar na decisão monocrática impugnada. (Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 8ª Turma. Agravo regimental em mandado de segurança 200404010051198/RS. Relator: Juiz Élcio Pinheiro de Castro. *In*: DJ 14.04.2004, p. 561). HABEAS CORPUS'. LEI Nº 10.684/03. MEDIDA PROVISÓRIA. CONVERSÃO. EMENDA ADITIVA PELO LEGISLATIVO. POSSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 107/01. NORMAS DE PARCELAMENTO. LEI ESPECÍFICA. LEI ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. INOCORRÊNCIA. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO. PESSOA FÍSICA. VIABILIDADE. PRIMADO DA ISONOMIA. CONTRIBUINTES EM GERAL. MANUTENÇÃO DA LIMINAR. ORDEM CONCEDIDA. I. Não é inconstitucional materialmente a Lei nº10.684/03 se, no procedimento de conversão de Medida Provisória nº107/03, houve, por parte dos Congressistas, a aprovação de emenda aditiva, com o fito de acrescentar ao texto aprovado a suspensão da pretensão punitiva estatal, na medida em que efetivou-se, em sua totalidade, o controle político-jurídico e, ademais, houve a

Algumas diferenças forma notadas entre o Refis e o PAES, a primeira se refere aos débitos que podem ser incluídos nos dois parcelamentos. O Refis admitiu a inclusão de todos os débitos, independentemente de sua origem, o PAES, em razão do veto do Presidente da República, não admitiu a inclusão de valores que, descontados dos segurados, deixaram de ser recolhidos<sup>51</sup>.

---

estrita observância do processo legislativo constitucional. II. Ante a admissibilidade de edição de medidas provisórias tratando de normas penais benéficas, também não haveria ofensa ao Texto Magno, se porventura essa espécie legislativa houvesse recorrido, desde sua primeira publicação, a respeito da suspensão da pretensão de punir do Estado. III. Considerando que o artigo 155-A do Código Tributário Nacional, ao dispor que o parcelamento de tributos será concedido na forma e condição estabelecida em lei específica, não especificou a respeito da natureza jurídica da norma, se complementar ou ordinária, tem-se que é bastante esta última para veicular o parcelamento. Destarte, a Lei nº10.684/03 não se encontra maculada por inconstitucionalidade formal, posto não ser necessária lei complementar a respeito. IV. Pelas regras de hermenêutica, bem com pelo primado da isonomia, incabível é a interpretação do artigo 9º e parágrafos da Lei nº10.684/03 exclusivamente aos agentes de crimes que sejam ligados às pessoas jurídicas, mas também, às pessoas físicas que preencham as condições legais fazem jus aos benefícios da suspensão da pretensão punitiva do Estado. V. A apontada lei que trata do Programa de Recuperação Fiscal é expressa ao estatuir como sujeito passivo o contribuinte, que, por sua vez, pode ser tanto a pessoa jurídica como a física, pelo que se conclui também pela sua aplicação direta e imediata à pessoa natural, até mesmo por ordem de política criminal. Havendo, dessa maneira, negativa de deferimento dos benefícios ao paciente, subsiste o alegado constrangimento ilegal em sua liberdade de locomoção. VI. Manutenção da medida liminar, com a conseqüente concessão da ordem. (Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 5ª Turma. *Habeas corpus* 200303000542336/SP. Relatora: Juíza Suzana Camargo. Data do julgamento: 01.12.2003. In: DJ 17.08.2004, p. 298).

<sup>51</sup> Lei n. 10.684/2003 Art. 5º (...) § 2º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos oriundos de contribuições descontadas dos segurados e os decorrentes da sub-rogação de que trata o inc. IV do art. 30 e de importâncias retidas na forma do art. 31, ambos da Lei 8.212, de 24.07.1991. Razões do veto Preliminarmente, no que diz respeito Às contribuições previdenciárias, este Ministério entende que não há necessidade de concessão de parcelamento especial de débitos, porque a legislação já dispõe de normas regulares de parcelamento (art. 38 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991). Porém, considerando razoável a autorização para o parcelamento das contribuições previdenciárias patronais inserta no caput do art. 5º do Projeto de Lei de Conversão 11. Todavia, caso diverso é o do § 2º deste mesmo artigo, que permite incluir no parcelamento os débitos provenientes de contribuições descontadas dos empregados e as decorrentes de sub-rogação. Se a empresa reteve as contribuições dos trabalhadores, não faz sentido deixar de repassá-las ao INSS. Este mesmo raciocínio se aplica às importâncias retidas das empresas prestadoras de serviço. No caso, a lei impôs a obrigação de as empresas reterem onze por cento da fatura de serviço das empresas prestadoras de serviços e imediatamente repassarem esse valor ao INSS em nome da própria prestadora de serviço, exatamente para garantir que essa receita fosse arrecadada. Por fim, acrescenta-se que as duas Casas do Congresso Nacional acabaram de aprovar Projeto de Lei de Conversão da MP 83/02, que resultou na Lei 10.666, de 10.05.2003, determinando que no seu art. 7º que: "Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes de sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária." Portanto, não faz sentido logo em seguida autorizar o parcelamento dessas contribuições. Assim, propomos veto ao § 2º do art. 5º do projeto em referência.

O PAES não abrigou os débitos oriundos da apropriação indébita previdenciária, no entanto, o artigo 9º da Lei nº. 10.684/03 continuou a trazer a expressa referência aos crimes do artigo 168-A do Código Penal<sup>52</sup>.

A suspensão da pretensão punitiva e da prescrição somente se aplica aos crimes referentes aos débitos incluídos no parcelamento, não se aplicando a referida lei ao crime de apropriação indébita previdenciária dos valores descontados dos empregados e não repassados ao INSS, já que os débitos relacionados a esses crimes não podem ser incluídos no parcelamento especial, como bem trata o acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>53</sup>.

A segunda diferença, assim como a inovação mais importante da lei, é que a adesão ao PAES, com a conseqüente suspensão da pretensão punitiva e do prazo prescricional, pode ocorrer até o trânsito em julgado da sentença penal, e não mais até o recebimento da denúncia, conforme consta do artigo 15 da nº. Lei 9.964/00<sup>54</sup>. No entanto, importante mencionar que o Supremo Tribunal Federal aceita a adesão ao PAES a qualquer tempo.

Por fim, a terceira e última diferença refere-se ao prazo concedido para o parcelamento, pois o Refis não abordou esta questão,

---

<sup>52</sup> Art. 9º É 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 nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro 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.

<sup>53</sup> HABEAS CORPUS. ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO PARCELAMENTO DO DÉBITO. PROIBIÇÃO EXPRESSA EM LEI DE PARCELAMENTO ESPECIAL. VETO PRESIDENCIAL. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 9º DA LEI Nº 10.684/03. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. IMPOSSIBILIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA EM HABEAS CORPUS. ORDEM DENEGADA. 1. Ausência de prova da inclusão do débito no parcelamento previsto pela Lei nº 10.684/03 (PAES). 2. O artigo 7º da Lei nº 10.666/03 proíbe a inclusão no PAES de débitos decorrentes de contribuição previdenciária descontada dos empregados e não repassadas ao INSS. 3. Outrossim, a Lei nº 10.684/03 não autoriza o parcelamento das contribuições previdenciárias retidas dos funcionários e não repassadas ao INSS, nos termos do veto presidencial (Mensagem nº 230, de 30 de maio de 2003). 4. Inaplicabilidade da suspensão da pretensão punitiva do Estado, prevista no artigo 9º da Lei nº 10.684/03, ao delito do artigo 168-A. 5. A apuração da ausência do elemento subjetivo do crime é matéria que depende de prova que não pode ser apreciada na via estreita do Habeas Corpus. 6. Ordem denegada. (Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 1ª Turma. *Habeas corpus* 200403000040670/SP. Relatora: Juíza Vesna Kolmar. Data do julgamento: 30.03.2004. In: DJ 14.04.2004, p. 199).

<sup>54</sup> ESTELLITA, Heloisa. **Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei n. 10.684/03**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.11, n.130, p. 2-3, set. 2003.



enquanto o PAES por sua vez, estabeleceu o prazo de 15 anos para o término do parcelamento.

## 5. INSTITUTOS PENAIS SEMELHANTES A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

No tocante aos delitos patrimoniais observa-se uma constante diminuição de benefícios penais, o legislador busca tornar o controle penal mais rígido, com penas cada vez maiores, na ilusão de que se resolverão os problemas da criminalidade com o aumento da repressão. Essa forma de política criminal entende a pena como uma retribuição justa, segundo a qual a sanção penal é a imposição de um mal não devendo se interessar pelas suas conseqüências sociais<sup>55</sup>.

Rodrigo Sanchez Rios traz importante observação cunhada por Roxin: “O desenvolvimento político criminal se seguirá afastando, então, da pena privativa de liberdade”<sup>56</sup>. Tirando do foco da pena a retribuição do mal cometido, e ressaltando-se sua missão à proteção da comunidade, por meio da proteção dos bens jurídicos, e à integração social do acusado, a pena torna-se o último instrumento utilizado.

Com o uso demasiado do Direito Penal na proteção dos bens jurídicos, é mais do que necessário a valorização e utilização dos instrumentos alternativos à pena privativa de liberdade, em determinados casos influenciando na redução da pena concedida na prolação da sentença condenatória ou em outras formas previstas no ordenamento jurídico<sup>57</sup>.

O objetivo da criação de instrumentos alternativos à pena, não é erradicá-la, pois em muitos casos ocorre a afronta ao bem jurídico e tão elevada, que somente ela é cabível. Questão também muito discutida, é que tais instrumentos só abrangeriam os crimes econômicos, favorecendo desta forma a classe com maior poder aquisitivo.

Adiante, serão tratadas as diferenças existentes entre a extinção da punibilidade e outros institutos semelhantes, quais sejam, escusas

---

<sup>55</sup> SÁNCHEZ RÍOS, Rodrigo. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 110.

<sup>56</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>57</sup> HASSEMER, Winfried. **Introdução aos fundamentos do Direito Penal**. Tradução de Pablo Rodrigo Alfien da Silva. – Porto Alegre: Editora Sérgio Antonio Fabris, 2005, p. 388/389.

absolutórias, condições objetivas de punibilidade, causas extintivas de punibilidade previstas no artigo 107 do Código Penal e arrependimento posterior. Tal esclarecimento é importante, pois por meio dele é possível observar em quais circunstâncias o Direito Penal trata o fato típico de maneira diferente, além de observar em quais áreas a política criminal poderia ter efeitos mais positivos, do que a restrição de liberdade.

### 5.1. Escusas Absolutórias

As escusas absolutórias nada mais são que causas pessoais de exclusão de pena. Fragoso as considerava condições negativas de punibilidade<sup>58</sup>. Para Luiz Régis Prado<sup>59</sup>:

As escusas absolutórias são espécies do gênero 'causas pessoais de isenção de pena' que compreende também as imunidades (parlamentares e diplomáticas). Embora configurado o delito em todos os seus elementos constitutivos, presente as escusas absolutórias, não ocorrerá a imposição de pena abstratamente cominada.

Para Walter Barbosa Bittar nada mais são que pressupostos materiais da punibilidade situados fora do injusto e da culpabilidade, que, uma vez reconhecidos, excluem a pena ou sua agravação<sup>60</sup>.

O legislador tem ciência de que a conduta delitiva é merecedora de pena, mas, na própria valoração expressa da lei, ocorrerá a indicação da maior eficácia preventiva de outros mecanismos de controle, como o próprio núcleo familiar entre outros, devendo esta conduta ser excepcionalmente tolerada pela sociedade. Tendo em vista a natureza pessoal das circunstâncias restritivas à aplicação da pena e da identidade destas com as causas pessoais de exclusão de pena, a imunidade penal absoluta decorrente do vínculo de parentesco é considerada, neste ponto, verdadeira escusa absolutória. Na legislação penal brasileira esta restrição prevista para

---

<sup>58</sup> FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal. A nova parte geral**. 3. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.218.

<sup>59</sup> PRADO, Luiz Régis. **Apontamentos sobre a punibilidade e suas condicionantes positiva e negativa**. - São Paulo: Revista dos Tribunais, nº. 776, 2000, p. 448.

<sup>60</sup> BITTAR, Walter Barbosa. **As condições objetivas de punibilidade e as suas causas pessoais de exclusão da pena**. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 74/75.

os crimes contra o patrimônio está determinada nos artigos 181, incisos I e II, e 182 do Código Penal, e no caso de favorecimento pessoal no § 2º do artigo 348 do Código Penal.

Existe convergência entre as escusas absolutórias e as causas de exclusão da pena. O mesmo não acontece com as causas de extinção ou liberação da pena, no entanto ocorre um ponto em comum, tanto as escusas absolutórias quanto as causas de extinção de pena são condicionantes pessoais da punibilidade do delito, não alteram o injusto culpável e, na sua fundamentação são utilizados critérios extrapenais. Tal convergência não é suficiente para justificar a extensão das escusas absolutórias à figura das causas de extinção ou liberação de pena, muito menos poderá ocorrer o contrário.

Rodrigo Sanchez Rios<sup>61</sup> é preciso quanto às diferenças entre as escusas absolutórias e as causas de extinção ou liberação da pena:

Pode-se começar o questionamento da distinção dos mencionados institutos partindo da interrogação quanto à magnitude de suas diferenças: as escusas absolutórias restringem a punibilidade *ab initio* do fato delitivo, o que, nas causas de extinção ou liberação da pena, é *a posteriori*. Por outro lado, os requisitos pessoais nas escusas absolutórias devem estar presentes antes da realização do fato delitivo, enquanto nas causas de extinção ou liberação da pena exige-se do agente um comportamento reparatório posterior ao delito. Na fundamentação das escusas absolutórias, os critérios extrajurídicos predominam. Já nas causas de extinção ou de liberação da pena, não se nega a existência de critérios extrajurídicos, mas dá-se o predomínio dos institutos de natureza penal (desistência e reparação).

Por derradeiro, nas escusas absolutórias é necessário um vínculo entre vítima e autor, anterior à realização do fato delitivo. Por outro lado, na extinção ou liberação da pena, é necessário um acontecimento reparatório posterior ao fato delitivo.

---

<sup>61</sup> RIOS, Rodrigo Sanchez. Op.cit., p. 115.

## 5.2. Condições Objetivas de Punibilidade

As condições objetivas de punibilidade têm a natureza de excludentes de punibilidade, com funcionamento negativo, impedindo a concretização da pena, quando não se manifestem faticamente, apesar de exigidas na lei penal. Com efeito, instituem requisitos adicionais aos, em regra, suficientes requisitos tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade. Neste sentido, é a lição de José Frederico Marques<sup>62</sup>:

A pretensão punitiva pode estar sujeita a condições. Não basta assim a prática de um fato típico, antijurídico e culpável para que surja a punibilidade. Em certos casos, imprescindível se faz, para nascer o direito concreto de punir, que se realize determinada condição: é o que se denomina de condição objetiva de punibilidade.

No mesmo sentido, Juarez Cirino dos Santos afirma:

As condições objetivas de punibilidade consistem em determinados requisitos ou certos resultados cuja existência objetiva condiciona a punibilidade da ação típica, antijurídica, e culpável (...) as condições objetivas não precisam ser apreendidas pelo dolo ou se relacionar com a imprudência do autor, enquanto os elementos objetivos do tipo de injusto devem ser apreendidos pelo dolo ou se relacionar com imprudência do autor.

A pretensão punitiva do Estado estará condicionada à verificação de elementos adicionais, segundo a própria lei penal, não se confundindo com os requisitos elementares à configuração do delito. Interpõe-se entre este e sua consequência imediata, isto é, a punibilidade. Ou seja, a punibilidade surge no momento dogmático imediatamente anterior ao da própria pena, correspondendo ao surgimento, para o Estado, de um concreto direito de punir, como consequência jurídica de um comportamento típico, antijurídico e culpável, como salienta Antônio Januzzi Marchi de Godoi<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. v. 3. - Campinas: Millennium, 2002, p. 369.

<sup>63</sup> GODOI, Antonio Januzzi Marchi de. Natureza jurídica das condições objetivas de punibilidade, para o direito penal brasileiro. **Centro Universitário do Leste de Minas Gerais**, v. 2, jul./dez. 2004, nº. 2, Disponível em:

Há grande discussão sobre a existência ou não das condições de punibilidade, segundo o professor Rodrigo Sanchez Rios. O mesmo cita as palavras de Luiz Régis Prado<sup>64</sup> sobre a tormentosa discussão:

A exata definição das condições objetivas de punibilidade é questão assaz tormentosa. Embora majoritariamente aceita-se a existência de tais condições, sua natureza jurídica é polêmica ainda não solucionada pelos cientistas do direito penal.

O professor Rodrigo Sanchez Rios<sup>65</sup>, embasado nos ensinamentos de Jimenez de Asúa, assim se posiciona sobre a questão:

Mas isso não importa numa isenção de questionamentos às causas de extinção “ou liberação” de pena. Ao contrário, é salutar essa ocorrência. Todavia, o cerne da questão é outro. Trata-se de reunir dentro dos chamados pressupostos materiais da punibilidade todas essas circunstâncias objetivas e pessoais – vinculadas ao fato delitivo ou apresentadas após a consumação do delito – com o objetivo de repensar a sua formulação dentro da dogmática penal e ao mesmo tempo redefinir um conceito aglutinador.

É necessário apresentar as características das condições objetivas de punibilidade, apesar de alguns posicionamentos divergentes, estabelecendo as distinções com as causas de extinção ou liberação da pena.

Para Jescheck<sup>66</sup>, “as condições objetivas de punibilidade são circunstâncias que se encontram em relação imediata com o fato, mas que não pertencem nem ao tipo de injusto nem à culpabilidade”<sup>67</sup>. O presente autor classifica as condições, de acordo com seu fundamento, em dois grupos: primeiro estariam as condições objetivas de punibilidade denominadas próprias, as quais “são puras causas de restrição de pena”<sup>68</sup>. Apresentam-se como a contrapartida objetiva das causas de exclusão de pena e das causas de liberação “com as que compartilham a mesma posição na estrutura do

---

[http://www.unilestemg.br/revistaonline/volumes/02/downloads/artigo\\_24.pdf](http://www.unilestemg.br/revistaonline/volumes/02/downloads/artigo_24.pdf). Acesso em: 02 agosto de 2009.

<sup>64</sup> PRADO, Luiz Regis. 2000, p. 443 *apud* RIOS, Rodrigo Sanchez, Op. cit., p. 119.

<sup>65</sup> RIOS, Rodrigo Sanchez. Op. cit., 120.

<sup>66</sup> No mesmo sentido: BITTAR, Walter Barbosa. Op. cit., p. 50.

<sup>67</sup> JESCHECK, 1981, p. 763 *apud* RIOS, Rodrigo Sanchez. Op.cit., p. 120.

<sup>68</sup> *Idem, ibidem*.

delito<sup>69</sup>. O segundo grupo por sua vez, estaria formado pelas condições impróprias, reunindo causas encobridoras de agravantes ou de fundamentação da pena, desvinculadas da culpabilidade do autor e, em suma, apresentando restrições ao princípio de culpabilidade<sup>70</sup>.

Rodrigo Sanchez Rios<sup>71</sup> assim se posiciona em relação a presente classificação:

Dos dois grupos apresentados por Jescheck, apenas os elementos apregoados no primeiro grupo podem ser considerados genuínas condições objetivas limitadoras da punibilidade, encontrando maior reconhecimento na doutrina penal. Já as denominadas condições objetivas de punibilidade “impróprias”, substancialmente, não podem limitar a punibilidade, pois seus elementos contribuem para fundamentar o injusto penal. Além disso, antecipam a linha de incidência da punibilidade, revelando-se contrárias à imputação subjetiva. [...] Nas condições impróprias, os novos elementos acrescentados aos preceitos determinados não têm o escopo de restringir a punibilidade pertencendo, na verdade, ao injusto penal e voltados a agravar a pena, sem esquecer-se do imperativo de serem estes elementos abarcados pelo dolo do autor.

Os elementos que pressupõem um comportamento típico, antijurídico e culpável podem ter atuação no âmbito da punibilidade. Não se vinculando aos sujeitos, mas sim ao fato delitivo, condicionam especialmente a incidência da punibilidade. São requisitos acrescentados pelo legislador a determinadas figuras de delito, não se confundindo com os elementos constitutivos do crime ou do tipo penal<sup>72</sup>. Tais requisitos possuem uma formulação positiva, não podendo ser abarcados pelo dolo do autor. Rodrigo Sanchez Rios alega que a ausência destes elementos não afeta o injusto culpável, alcançando unicamente a conveniência político-criminal da pena<sup>73</sup>.

Nas causas de liberação de pena, se requer um comportamento positivo e voluntário para obter o benefício da impunidade, que ocorrerá após a consumação do delito. Nas condições objetivas de punibilidade, os seus requisitos podem cumprir-se antes, durante ou depois da

---

<sup>69</sup> *Idem*, p. 121.

<sup>70</sup> *Idem, ibidem*.

<sup>71</sup> *Idem, ibidem*.

<sup>72</sup> BITTAR, Walter Barbosa. Op.cit., p. 60.

<sup>73</sup> RIOS, Rodrigo Sanchez. Op., cit., p. 122.

execução do fato. Segundo Patrícia Faraldo Cabana, “sem que isso tenha relevância na hora de determinar o momento da consumação do delito que é independente do cumprimento da condição”<sup>74</sup>.

### **5.3. Causas Extintivas de Punibilidade Previstas no Artigo 107 do Código Penal**

No artigo 107 do Código Penal reúnem-se causas impeditivas do exercício do poder punitivo do Estado, passíveis de surgir antes de uma decisão penal, bem como no decorrer do cumprimento de uma pena.

Juarez Cirino dos Santos<sup>75</sup> ensina que:

A extinção da punibilidade significa o desaparecimento do poder de punir do Estado em relação a fatos definidos como crimes, pela ocorrência de eventos, situações ou acontecimentos determinados na lei como causas de extinção de punibilidade.

Na lição de Aníbal Bruno<sup>76</sup>:

A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal. A punição é a consequência necessária da realização antijurídica e culpável da ação típica. Mas podem ocorrer, após o fato, causas que impeçam o exercício da sanção, quer intervenham antes do início ou da conclusão do processo, quer sobrevenham depois da sentença condenatória.

As causas ocorridas anteriormente a uma sentença penal condenatória afetam a punibilidade, extinguindo o poder punitivo do Estado. No caso destas causas apresentarem-se após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, extingue-se o *jus punitiois*. No entender de Néelson Hungria<sup>77</sup>:

---

<sup>74</sup> FARALDO CABANA, 2000, p. 77 apud RIOS, Rodrigo Sanchez. Op. cit., p. 123.

<sup>75</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. **Teoria da pena: fundamentos políticos e aplicação judicial**. –Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2005, p. 225.

<sup>76</sup> ANÍBAL BRUNO, 1978, p. 195 apud RIOS, Rodrigo Sanchez, Op. cit., p. 124.

<sup>77</sup> HUNGRIA, 1941, p. 579 apud RÍOS, Rodrigo Sanchez, Op. cit., p. 124.

Trata-se de circunstâncias que, supervenientemente ao crime, extinguem a correlativa pretensão punitiva do Estado. Secundariamente ou por via de consequência é que fica impedido o exercício da ação penal ou inexecutável a condenação.

Se aceita como modalidades extintivas de punibilidade o ressarcimento do dano no peculato culposo (art. 312, § 3º, do CP), a *restitutio in integrum* no caso de subtração de menores (art. 249, § 2º, do CP), o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia (artigo 34 da Lei nº. 9.249/95), o pagamento das contribuições à Previdência Social antes do início da ação fiscal (art. 168-A, § 2º, do CP), o laudo de constatação de reparação do dano ambiental (artigo 28, inciso I, da Lei nº. 9.605/98).

Para Rodrigo Sanchez Rios<sup>78</sup>:

Da leitura destas circunstâncias pode-se inferir que estas pressupõem a realização do crime, não afetando nenhuma categoria dogmática do delito, 'mas apenas excluem, no caso concreto, a pretensão jurídica do Estado concernente à inflicção da pena (direito subjetivo de punir, pertinente ao direito material), cessando, portanto, e tão somente, a punibilidade do fato previsto como crime'. De outro passo, causas enumeradas no art. 107 do Código Penal suprime o poder de punir do Estado, fazendo desaparecer a possibilidade jurídica da aplicação de uma pena.

As causas de liberação de pena exigem um comportamento positivo posterior ao delito e voluntário por parte do sujeito. As causas de extinção da responsabilidade penal (artigo 107 do CP) não demandam qualquer conduta pós-delitiva eivada de voluntariedade. As causas de liberação cumprem parcialmente os postulados dos fins da pena, enquanto as causas extintivas da responsabilidade penal albergam razões materiais impositivas da pena.

#### **5.4. Arrependimento Posterior**

O Código Penal, no seu artigo 16, regulamenta o arrependimento posterior: "Nos crimes cometidos sem violência ou grave

---

<sup>78</sup> RIOS, Rodrigo Sanchez. Op. cit., p. 125.



ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.” Este dispositivo foi uma das inovações introduzidas pela Lei 7.209/84, na nova Parte Geral do Código Penal.

Quanto à natureza jurídica do arrependimento posterior, este se depara com um posicionamento homogêneo por parte da doutrina penal pátria, considerando-o um causa obrigatória de redução de pena, não podendo ser confundido com uma causa extintiva da punibilidade. Para João Mestieri, esta redução obrigatória de pena é um “direito público subjetivo do agente, e assim deve ser levada em conta como última operação de individualização judicial da pena em que houver a *restitutio*”<sup>79</sup>.

É cabível o arrependimento posterior, desde que a reparação do dano ou a restituição da coisa seja voluntária, e completa. O ato voluntário não necessita ser espontâneo.

O limite temporal para a obtenção do privilégio é o despacho do recebimento da denúncia ou da queixa. Este é o termo final imposto pelo legislador de 1984. Efetuada a reparação ou a restituição após este termo e antes do julgamento, incidirá o arrependimento posterior no campo das atenuantes genéricas (artigo 65, inciso III, alínea b, do Código Penal).

Em seguida ocorrerá a análise da extinção da punibilidade nos crimes previdenciários e suas peculiaridades.

## **6. FORMAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS**

A extinção da punibilidade nos crime de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária é um tema muito polêmico. Isso acontece devido à grande quantidade de leis que se sobrepõem no tempo, com textos confusos, omissos, e por vezes contraditórios.

O legislador às vezes atribui um caráter meramente arrecadatório, e em outros momentos lhe reserva importância penal, independentemente do recolhimento do tributo nos delitos dos artigos. 168-A e

---

<sup>79</sup> MESTIERI, 1990, p. 277 *apud* RIOS, Rodrigo Sanchez, Op. cit., p. 129.

337-A do Código Penal. Em alguns momentos são criadas leis que beneficiam os réus que confessam, parcelam ou quitam os débitos, em outros momentos, essas leis são revogadas e substituídas por outras mais rigorosas, como veremos adiante nas formas de extinção da punibilidade.

## **6.1. Pagamento**

A legislação oscilou entre textos que reconheciam a extinção da punibilidade dos crimes quando houvesse o pagamento e outros que revogavam tal benefício.

A Lei nº. 4.729/65 no seu artigo 2º, que tratava dos crimes de sonegação fiscal, foi a primeira legislação que tratou do pagamento do tributo como forma de extinção da punibilidade do crime “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

O presente dispositivo não se aplicava aos crimes praticados contra a Previdência Social que, à época, eram regulados pela Lei nº. 3.807/60.

Tratando expressamente dos crimes de apropriação indébita e sonegação, o Decreto 83.081/79, que aprovou o antigo Regulamento do Custeio da Previdência Social, estabelecia:

**Art. 167. Constitui crime: I - de sonegação fiscal, nos termos da Lei nº 4.729, de 14 julho de 1965; a) deixar de incluir na folha-de-pagamento dos salário empregado obrigado ao pagamento de contribuição nos termos do item I do artigo 80 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960; b) deixar de lançar, cada mês, nos títulos da escrituração contábil o valor das quantias descontadas dos empregados e o da correspondente contribuição da empresa nos termos do item II do artigo 80 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960; c) deixar de escriturar nos livros próprios e registros discriminativos as quantias recolhidas a título de cota de previdência; II – de apropriação indébita, nos termos da legislação penal: a) deixar de recolher na época própria contribuição ou outra quantia arrecadada de segurado ou do público de devida à previdência social; b) deixar de pagar o salário-família a empregado após o reembolso da cota respectiva pelo FPAS; § 2º. A punibilidade dos crimes dos Itens I e II extingue-se quando o infrator recolhe**

a contribuição ou cota devida antes da decisão administrativa de primeira instância.

No ano de 1990, foi editada a Lei nº. 8.137, que em seu artigo 2º, regulou somente a apropriação indébita previdenciária<sup>80</sup> e, em seu artigo 14, reafirmou o pagamento como causa extintiva de punibilidade “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

A principal alteração da Lei nº. 8.137/90 foi a indicação do momento até o qual o pagamento deveria ser feito, ou seja, a partir dela, o pagamento resultaria na extinção da punibilidade se fosse realizado até o recebimento da denúncia, e não mais até o início ou término da ação fiscal.

No entanto, já em 1991 foi editada a Lei nº. 8.212, que passou a regular o assunto. Posteriormente a Lei nº. 8.383/91 revogou os artigos 2º da Lei nº. 4.729/65 e 14 da Lei nº. 8.137/90, sendo que o pagamento não mais resultava na extinção da punibilidade, mas apenas poderia resultar na redução da pena do condenado, de um a dois terços, por força do disposto no artigo 16 do Código Penal (arrependimento posterior).

No ano de 1995, com a edição da Lei nº. 9.249, foi reintegrado em nosso ordenamento jurídico o preceito que concedia ao pagamento a força de provocar a extinção da punibilidade:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Essa disposição legal se aplicava apenas aos crimes previstos nas Leis nº. 8.137/90 e 4.729/65, e não aos crimes contra a Previdência Social previstos na Lei nº. 8.212/91, mas, por força de uma analogia *in bonam partem*,

---

<sup>80</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

pacificou-se na doutrina e jurisprudência a posição de que também os crimes da Lei nº. 8.212/91 teriam extinguido a punibilidade no caso de pagamento da contribuição social e seus acessórios.

Oportuna é a lição de Ives Granda<sup>81</sup>:

Ora, o art. 34 da Lei 9.249/95, ao permitir a extinção da punibilidade para todas as hipóteses de crimes tributários possíveis em direito, objetivando garantir receitas para o Erário e garantir o produtor de tributos em sua obrigação de continuar a produzi-lo, à evidência, abrange a hipótese da Lei 8.212/91 porque o conteúdo do art. 95, letra 'd' encontra-se incluído naquele do art. 2º. Inc. II, da Lei 8.137/90, expressamente mencionado no referido dispositivo.

Nesse sentido é o posicionamento de nossos Tribunais<sup>82</sup>:

DIREITO PENAL E PROCESSO PENAL. ART.95, "D", LEI 8.212/91. NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS SALÁRIOS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO DA DÍVIDA ANTES DA DATA DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 34, LEI 9.249/95. O parcelamento do débito previdenciário efetivado anteriormente à data do recebimento da denúncia, com a prova do início do recolhimento das parcelas, equivale à promoção do pagamento, porque o art. 34 da Lei 9.249/95 não distingue se o promover é integral ou parcelado, bastando que se tenha o ato concreto de pagar e o parcelamento, que é pagamento fracionado, isto traduz.

No período entre a edição da Lei nº. 9.249/95 e a entrada em vigor da Lei nº. 9.983/00 prevaleceu o entendimento de que o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia extinguiria a punibilidade nos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária.

---

<sup>81</sup> MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 400.

<sup>82</sup> Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ACR 1999.04.01.007064-0, Primeira Turma, Relator Eloy Bernst Justo, DJ 31/05/2000.

Em 2000, a Lei nº. 9.983 deu novo tratamento ao tema, incluindo no Código Penal os arts. 168-A e 337-A que prevêm:

Art. 168-A. [...] § 2º 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.

Art. 337-A. [...] § 1º 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.

O início da ação fiscal se dá com o recebimento, pelo contribuinte, do termo de início da ação fiscal, momento até o qual as contribuições previdenciárias devidas devem ser pagas, inclusive com acessórios, para que o agente seja beneficiado pela extinção da punibilidade. Logo, o limite temporal para o pagamento das contribuições devidas resulte na extinção da punibilidade, deixou de ser o recebimento da denúncia e passou a ser o início da ação fiscal.

A Lei nº. 10.684/03 criou o PAES (Parcelamento Especial), no entanto o Presidente da República ao sancionar a presente Lei, vetou o § 2º, do art. 5º, que permitia que fossem incluídos no parcelamento especial os débitos referentes a contribuições previdenciárias descontadas e não recolhidas.

Porém, apesar do PAES não permitir a inclusão das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, o artigo 9º da referida Lei estabeleceu que:

Art. 9º É 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 nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro 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.

Assim se manifestou a Lei nº. 9.964/00 sobre a extinção da punibilidade:

Art. 15. [...] § 3º 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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

A Lei nº. 9.964/00 foi expressa ao determinar que somente os crimes referentes aos débitos incluídos em parcelamento, antes do recebimento da denúncia, seriam atingidos pela extinção da punibilidade, quando ocorresse o pagamento do valor principal e de seus acessórios.

A Lei nº. 10.684/03, por sua vez, não foi expressa, admitindo duas interpretações: 1) o preceito se aplica a todos os crimes e débitos, mesmo àqueles não incluídos no PAES; 2) o preceito se aplica apenas aos crimes e débitos incluídos no PAES, estando excluídos, os crimes dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal.

A primeira posição é mais benéfica para o réu. Por ela, o pagamento dos tributos (qualquer que seja ele), inclusive acessórios, a qualquer momento, até o trânsito em julgado da sentença condenatória, leva à extinção da punibilidade. Essa posição baseia-se no entendimento de que o § 2º do artigo 9º da Lei nº. 10.684/03 revogou tacitamente o artigo 34 da Lei nº. 9.249/95, § 2º do art. 168-A e § 1º do artigo 337-A, ambos do Código Penal.

Os que defendem esse entendimento usam como fundamento a analogia *in bonam partem* e o princípio da retroatividade benéfica da lei penal.

Nesse sentido é o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região<sup>83</sup>:

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. NÃO RECOLHIMENTO. PAGAMENTO DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. LEI N.º 10.684/03. 1. O agente que pagou os débitos tributários antes do recebimento da denúncia, mas depois do início da execução fiscal, mesmo que antes da entrada em vigor do novo diploma legal (Lei nº 10.684/03: - e que em razão disso não necessita migrar para o novo regime - dele se beneficia, em igualdade de condições com aquele que ainda não pagou o seu débito, mas que vem ingressar no sistema da nova lei e, sob a égide deste, conclui os pagamentos devidos. 2. Hipótese em que, excepcionalmente, se admite que a nova lei beneficie quem não chegou a usufruir de seu parcelamento, posto que desnecessário, em virtude do pagamento já ter sido efetuado. 3. Retroatividade pura e simples, da nova norma, com base no art. 2º do Código Penal, bem como a extinção da punibilidade com base no art. 107, III, do mesmo diploma legal. 4. Recurso em sentido estrito negado.

Porém, existem decisões em sentido contrário, que defendem que não é possível a aplicação o § 2º do art. 9º da Lei nº. 10.684/03 aos crimes dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, como a do Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>84</sup>:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. PAGAMENTO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LEI N. 10.684/03. REFIS. APROPRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 1. A Medida Provisória n. 107/03 não trata da matéria veiculada no art. 9º da Lei n. 10.684/03, de forma que não há inconstitucionalidade formal desse artigo. A instituição de benefício em norma penal não ofende o princípio da isonomia, a menos que proceda a diferenças ilegítimas entre agentes que praticaram a infração em igualdade de condições. 2. O art. 9º da Lei n. 10.684/03, que dispõe sobre a suspensão da pretensão punitiva e a extinção da punibilidade referente aos delitos dos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 e arts. 168-A e 337-A do Código Penal, não se aplica ao delito de apropriação de contribuições previdenciárias. O parcelamento permitido por aquela Lei é restrito aos débitos junto ao INSS oriundos de contribuições patronais (Lei n. 10.684/03, art. 5º, caput), de modo que de sua abrangência estão excluídos os delitos que

---

<sup>83</sup> Tribunal Regional Federal da 4ª Região, RSE 2002.71.13.003856-9, Sétima Turma, Relator José Luiz Borges Germano da Silva, DJ 12/11/2003.

<sup>84</sup> Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 5ª Turma. Recurso Criminal 200061810048219/SP. Relator: Juiz André Nekatschalow. Data do julgamento: 06.09.2004. In: DJ 28.09.2004, p. 392.

envolvam o não-recolhimento de contribuições arrecadadas pelo agente. 3. Preliminar rejeitada e recurso em sentido estrito parcialmente provido.

Como observado, existem decisões nos dois sentidos e somente o passar do tempo dirá qual prevalecerá.

## **6.2. Parcelamento**

Quanto aos débitos decorrentes dos crimes tributários e previdenciários, o parcelamento também provoca a extinção da punibilidade, segundo a Lei nº. 5.498/68, que equiparava as duas situações, impondo a extinção da punibilidade:

Art. 1º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei 4.729, de 14.07.1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação da Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

Mesmo depois de revogada a Lei nº. 5.498/68 a jurisprudência equiparou os efeitos do pagamento e parcelamento, como nos mostra as decisões do Superior Tribunal de Justiça<sup>85</sup>, aplicando por analogia preceitos legais que previam a extinção da punibilidade pelo pagamento também nos casos de parcelamento:

Atualmente, com o advento do artigo 7º da Lei nº. 10.666, de 10.05.2003, não é possível parcelar as contribuições previdenciárias recolhidas dos empregados e não repassadas ao INSS. No entanto, as do empregador podem ser parceladas:

Art. 7º Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes da sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária.

---

<sup>85</sup> Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. Recurso Especial 200200907534/SC. Relator: Ministro Felix Fischer. Data do julgamento: 06.05.2003. *In*: DJ 30.06.2003, p. 290.



A Medida Provisória 303 de 29.06.2006, criou o Refis 3, instituindo o parcelamento dos débitos com a Receita Federal, a Procuradoria da Fazenda Nacional e INSS, vencidos até 28 de fevereiro de 2003. A adesão a tal parcelamento foi possível apenas até o dia 15 de setembro de 2006, depois desta data o mesmo foi extinto<sup>86</sup>.

### 6.3. Perdão Judicial

A Lei nº. 9.983/00, que incluiu os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária no Código Penal, também criou hipóteses de concessão de perdão judicial, quais sejam, § 3º do art. 168-A<sup>87</sup> e § 2º do art. 337-A<sup>88</sup>.

Segundo Juarez Cirino dos Santos<sup>89</sup>:

O perdão judicial tem por objeto hipóteses legais de exclusão judicial da pena, determinada por circunstâncias, condições, resultados ou conseqüências especiais do fato.

Em razão de sua natureza, o perdão judicial deve ser aplicado pelo juiz no momento da sentença, após a conclusão de que o réu é culpado e, por preencher determinados requisitos legais. Deve ser agraciado com o perdão judicial, pois, como é evidente, o inocente não precisa ser perdoado.

Conforme o princípio da economia processual, é possível que o juiz, verificando que estão presentes os requisitos legais exigidos, conceda *ab initio* o perdão judicial, evitando a desnecessária condução de um processo que está fadado a ser encerrado de forma desde já prevista. Isso ocorre,

---

<sup>86</sup> ESTELLITA, Heloisa. **O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários.** Boletim IBCCRIM.

<sup>87</sup> 168-A, § 3º 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: I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II - 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.

<sup>88</sup> 337-A, § 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: I - (VETADO); II - 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.

<sup>89</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. Op. cit., p.244.

porque a sentença que concede o perdão judicial tem natureza meramente declaratória, conforme entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça<sup>90</sup>, não trazendo qualquer consequência para o réu.

#### **6.4. *Abolitio Criminis***

No ano de 2000, a Lei nº. 9.983 incluiu no Código Penal os crimes contra a Previdência Social, na mesma ocasião revogou o artigo 95 da Lei 8.212/91 que previa, nas alíneas 'a', 'b', 'c' e 'd', os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária.

Com a inclusão dos referidos crimes no Código Penal, a Lei nº. 9.983/00 manteve basicamente a redação das alíneas 'a', 'b' e 'c' do artigo 95 da Lei nº. 8.212/91 no artigo 337-A do Código Penal. O mesmo não aconteceu com a alínea 'd', que tratava da apropriação indébita previdenciária, do mesmo artigo. O legislador optou por uma redação diferente da que anteriormente existia, o que levou alguns autores a defenderem que os crimes são diferentes. Enquanto, o crime do artigo 95, alínea 'd', da Lei nº. 8.212/91 era formal e se consumava com a simples omissão do agente que deixava de recolher as contribuições descontadas, o crime do artigo 168-A do Código Penal seria material e exigiria, para sua consumação, a efetiva incorporação ao patrimônio do agente das contribuições descontadas. Existem outras diferenças segundo a doutrina<sup>91</sup>.

Dentre os doutrinadores que defendem que houve *abolitio criminis* estão, Júlio Fabbrini Mirabete, Celso Delmanto e Luiz Henrique

---

<sup>90</sup> Súmula nº 18 do Superior Tribunal de Justiça: "A sentença concessiva do perdão judicial é declaratória da extinção da punibilidade, não subsistindo qualquer efeito condenatório."

<sup>91</sup> "1 – O dispositivo revogado falava em **Seguridade Social**... A lei revogadora menciona **Previdência Social**... 2 – Ao redirecionar o tipo penal para um enquadramento mais restrito, a nova ordem legal acabou por modificar o âmbito de atuação do **ius puniendi**... 3 – A nova lei tipifica "deixar de recolher no **prazo legal**", enquanto que a revogada mencionava "deixar de **recolher em época própria**"... 4 – A lei revogadora refere-se a contribuição **descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público**. A lei revogada mencionava contribuição à Seguridade Social e arrecadada dos **segurados** ou do **público**". (destaques no original). BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. A *abolitio criminis* no art. 95 da Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, **Boletim IBCCRIM**, n. 95, a. 8, p. 15, out. 2000.

Pinheiros Bittencourt. Alguns julgados também reconheceram a ocorrência da *abolitio criminis*<sup>92</sup>

Contudo, tal posição não é pacífica, prevalecendo atualmente, tanto na doutrina<sup>93</sup> quanto na jurisprudência, o entendimento de que, na realidade, não ocorreu *abolitio criminis*<sup>94</sup>.

Desta forma, não ocorrendo a *abolitio criminis*, existe na verdade uma sucessão legislativa que exige apenas uma análise quanto a eventuais conflitos aparentes de normas no tempo.

Tais conflitos acontecem quando se analisam crimes ocorridos na vigência da lei anterior, impondo que sejam verificados quais pontos da lei nova são benéficos ao réu e, portanto, devem ser aplicados de forma retroativa, por outro lado, quais os pontos da legislação anterior que beneficiam o réu, em comparação com a nova lei, e devem ser aplicados de forma ultrativa.

## 6.5. Questões pontuais nos crimes previdenciários

A extinção da punibilidade pelo pagamento do débito nos crimes fiscais encontrava-se regulada pelo artigo 34 da Lei nº. 9.249/95. Por meio da analogia *in bonam partem*, tal artigo também era aplicado aos crimes previdenciários regulados pelo artigo 95, 'd', da Lei nº. 8.212/91.

Em 2000 entrou em vigor no dia 14 de outubro, a Lei nº. 9.983, que inseriu no Código Penal os artigos 168-A e 337-A, que tratam de crimes previdenciários. O § 2º do art. 168-A<sup>95</sup> e o § 1º do art. 337-A<sup>96</sup>, tratam especificamente sobre a extinção da punibilidade.

---

<sup>92</sup> Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 1ª Turma. *Habeas corpus* 200005000264637/CE. Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. Data do julgamento: 03.05.2001. In: DJ 06.07.2001, p. 248. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 1ª Turma. *Habeas corpus* 200205000306434. Relator: Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho. Data do julgamento: 13.03.2003. In: DJ 13.05.2003, p. 1.101.

<sup>93</sup> FRANCO, Alberto Silva e outros. **Código Penal e sua interpretação jurisprudencial – parte especial**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 851/852.

<sup>94</sup> Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. Recurso Ordinário em *Habeas corpus* 200400814312/MG. Relatora: Ministra Laurita Vaz Data do julgamento: 21.10.2004. In: DJ 29.11.2004, p. 350.

<sup>95</sup> § 2º 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

Segundo a Lei nº. 9.983/00, para que ocorra a extinção da punibilidade é necessário o pagamento das contribuições (§ 2º do art. 168-A do Código Penal), e a declaração, confissão e prestação de informações (§ 1º do art. 337-A do Código Penal). Na distinção das figuras, há de se acentuar, na sonegação da contribuição (§ 1º do art. 337-A do Código Penal), a falta de qualquer prova da materialidade do delito, pois não houve o registro do funcionário<sup>97</sup>. O contrário ocorre no art. 168-A, em que se verifica o registro, bem como o desconto demonstrativo da materialidade do delito.

A aplicação do § 2º do art. 168-A exige um comportamento voluntário por parte do agente, posterior à consumação do delito, acompanhado da devida reparação do valor perante a Previdência Social. O agente atua com posterioridade à realização do fato punível, efetuando a devida reparação antes de iniciada a atuação fiscalizadora do Poder Público, a qual constata um comportamento posterior positivo (voluntariedade e reparação) anulador da punibilidade inicial do fato ilícito. Luiz Régis Prado elogia a redação do § 2º do art. 168-A<sup>98</sup>.

Para Andreas Eisele, o referido parágrafo do artigo 168-A, criou “um sistema mais restritivo para a incidência dos efeitos da reparação do dano sobre a punibilidade do agente, em face do delito praticado”<sup>99</sup>.

Heloisa Estellita Salomão entende que a não exigência do pagamento na sonegação previdenciária do art. 337-A, no qual basta apenas “a confissão espontânea acompanhada da prestação de informações devidas à autarquia” para usufruir a extinção da punibilidade, é uma incongruência do

---

<sup>96</sup> § 1º 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.

<sup>97</sup> “não tendo o INSS qualquer notícia de sua existência, sendo certo que a voluntariedade implícita na declaração, confissão e prestação de contas à previdência social é, segundo entendeu o legislador, suficiente para extinguir a punibilidade do autor” ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000. **Direito penal empresarial**. Heloisa Estellita Salomão (coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 267.

<sup>98</sup> “Trata-se de um lampejo de coerência não encontrado no legislador brasileiro, já que não se pode estabelecer tipo de injusto penal no âmbito da ordem tributária com o fim de transmutar a norma penal incriminadora em mero instrumento arrecadador de tributos e contribuições previdenciárias, uma que o direito penal tutela, no caso, valores de relevo à coletividade, como já explicitado na análise do bem jurídico, não podendo ser aviltado pelo Estado-legislador”. PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro. Parte especial, arts. 289 a 359-H**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, vol. 4, p. 601-602.

<sup>99</sup> EISELE, Andreas. A reparação do dano no direito penal tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita Salomão (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24.

legislador na elaboração dos tipos penais, acentuando o tratamento diferenciado para condutas da mesma família delitiva<sup>100</sup>.

A legislação brasileira, no que se refere ao instituto da extinção da punibilidade acertua uma desnecessária diferença de tratamento entre os crimes fiscais e os previdenciários, no entanto, conforme Rodrigo Sanchez Rios, tal diferenciação poderá ser suprimida<sup>101</sup>.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As formas de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo previdenciário são um instrumento em prol de uma política criminal pautada no Direito Penal mínimo. O tratamento mais benéfico para aqueles que cometem crimes fiscais, não pode ser considerado uma benesse extraordinária, pois, na verdade, possui como objetivo afastar o Direito Penal de áreas que poderiam ser resolvidas de outra forma, como o direito administrativo ou civil.

É verdade que o Brasil não possui políticas criminais claras e definidas, no entanto, tais benefícios fiscais são uma gênese do que pode ser uma futura política criminal, voltada para o afastamento do Direito Penal.

Jesús-Maria Silva Sánchez, ao comentar o chamado “Direito Penal de duas velocidades”, analisa o tratamento mais benéfico dado a determinados casos, como por exemplo: quem sonega pode pagar o tributo e acessórios e terá a punibilidade extinta, já quem comete um furto, caso devolva o bem, no máximo sua pena será reduzida<sup>102</sup>, situação que demonstra a incongruência do sistema penal em alguns casos.

Todavia, embora atualmente não haja aceitação jurisprudencial sobre esta possibilidade<sup>103</sup>, a não ser em casos isolados, deve-se buscar a

---

<sup>100</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. Lei 9.983 de 14 de julho de 2000: Primeiras Impressões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 1 e ss, 2000, p. 21-22.

<sup>101</sup> “Em outras palavras, independentemente de, na atual regulamentação legal da extinção da punibilidade para os crimes fiscais, se optar exclusivamente pela fundamentação político-fiscal, os efeitos da extinção têm uma mesma repercussão na esfera da dogmática penal.” SÁNCHEZ RÍOS, 2003, op., cit., p. 163.

<sup>102</sup> SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. **La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal em las sociedades postindustriales**. Madrid. Civitas, 1999.

<sup>103</sup> Por maioria dos votos, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) negou pedido de extinção da punibilidade a L.A.S., borracheiro da cidade de São Sepé, no Rio Grande do

igualdade de tratamento da política criminal atualmente aplicada no país, como forma de se alcançar um Direito Penal mais justo e equânime.

Portanto, cabe ao Estado utilizar-se deste modelo de política criminal aplicado nos crimes econômicos aos demais delitos, uma vez que não são os crimes econômicos que recebem reprimendas brandas, mas sim os demais delitos que são apenados com sanções desproporcionais.

## 8. REFERÊNCIAS

ARENA FILHO, Paulo Ricardo. Observações sobre a aplicação do perdão judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 3º, incs. I e II, CP). **Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, São Paulo: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, n. 96, 2000.

BITTAR, Walter Barbosa Bittar. **As condições objetivas de punibilidade e as causas pessoais de exclusão da pena**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal; parte especial**. 2. ed., v. 3., São Paulo: Saraiva, 2005.

BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. A abolição criminis no art. 95 da Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, **Boletim IBCCRIM**, n. 95, a. 8, out. 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. A extinção da punibilidade pelo parcelamento, de contribuições previdenciárias descontadas. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, a. 04, n. 16, 1996.

---

Sul. Ele foi denunciado a um ano e dois meses de prisão em regime aberto porque, na madrugada de 11 de setembro de 2001, furtou uma vaca avaliada em R\$ 600,00. No Habeas Corpus (HC) 92922, a Defensoria Pública da União, que atua em favor de L.A.S., alegava o constrangimento ilegal sofrido pelo condenado e ressaltava que não houve violência ou grave ameaça quando da ocorrência do delito. Também argumentava que o animal foi devolvido ao dono, mas que mesmo assim o borracheiro foi processado e julgado pelo furto e, por essa razão, deveria ser adotada, por analogia, a prática relativa aos crimes tributários em que, uma vez comprovada a devolução do imposto devido e não pago, a pena não é aplicada (artigo 34 da Lei 9.249/95). Disponível no site: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), Acesso em 02 de agosto de 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14 ed. rev., ampl. E atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito Constitucional tributário**. 19 ed., rev., ampl. e atual., 2 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33.

DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. **O parcelamento do débito tributário e a extinção da punibilidade**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n.55, p. 08-09, jun. 1997.

DELMANTO, Celso e outros. **Código penal comentado**. 6. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

DELMANTO, Roberto. **Leis penais especiais comentadas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de apropriação indébita previdenciária**. 1. ed. (ano 2005), 2ª tir., Curitiba: Juruá, 2006.

EISELE, Andréas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. rev. e atual. ampl. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTELLITA, Heloisa. **Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei n. 10.684/03**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.11, n.130, p. 2-3, set. 2003.

\_\_\_\_\_, Heloisa. **O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários**. Boletim IBCCRIM.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal. A nova parte geral**. 3. ed. rev. e atual. por Fernando Fragoso. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. **Código penal e sua interpretação jurisprudencial – parte especial**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GODOI, Antonio Januzzi Marchi de. Natureza jurídica das condições objetivas de punibilidade, para o direito penal brasileiro. **Centro Universitário do Leste de Minas Gerais**, v. 2, jul./dez. 2004, n. 2, Disponível em: [http://www.unilestemg.br/revistaonline/volumes/02/downloads/artigo\\_24.pdf](http://www.unilestemg.br/revistaonline/volumes/02/downloads/artigo_24.pdf).

Acesso em: 02 de agosto de 2009.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, v. 1.

\_\_\_\_\_. **Direito Penal, volume 1: introdução e princípios fundamentais** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

GONÇALVES, José Maurício. Da inconstitucionalidade do art. 9º, § 1º e § 2º, da Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. **Boletim dos Procuradores da República**, a. V. n. 62, jun. 2003.

HASSEMER, Winfried. **Introdução aos fundamentos do Direito Penal**. Tradução de Pablo Rodrigo Afflen da Silva. – Porto Alegre: Editora Sérgio Antonio Fabris, 2005.

JESUS, Damásio Evangelista. **Direito penal; parte especial**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, v. 4.

LEMES, Alexandre Barbosa. **Crimes previdenciários**. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15587/15151>. Acesso em 02 de agosto de 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.



\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. Campinas: Millennium, 2002, v. 3.

MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte geral**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, v. 1.

\_\_\_\_\_. **Código penal interpretado**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MONTEIRO, Antônio Lopes. **Crimes contra a Previdência Social**. São Paulo: Saraiva, 2000.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PRADO, Luiz Régis. **Apontamentos sobre a punibilidade e suas condicionantes positiva e negativa**. *RT*, São Paulo, n. 776, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito penal econômico**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004;

\_\_\_\_\_. **Curso de direito penal brasileiro. Parte especial, arts. 289 a 359-H**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, vol. 4.

ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

**SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal em las sociedades postindustriales. Madrid. Civitas, 1999.**

**SALOMÃO, Heloisa Estellita. Lei 9.983 de 14 de julho de 2000: Primeiras Impressões. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 64, p. 1 e ss, 2000.**

**RÍOS, Rodrigo Sanchez. Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos. São Paulo: RT, 2003.**

**SANTOS, Juarez Cirino dos. A moderna teoria do fato punível. 4ª ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2006.**

**\_\_\_\_\_ . Teoria da pena: fundamentos políticos e aplicação judicial. – Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2005.**