

Curso/Disciplina: Direito Penal – Parte Especial

Aula: Sonegação de Contribuição Previdenciária. Art. 337-A, CP.

Professor (a): Marcelo Uzêda

Monitor (a): Livia Cardoso Leite

Aula 69

Crimes Contra a Administração Pública

CP, art. 337-A - Sonegação de contribuição previdenciária

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.

§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.

O crime é contra a ordem tributária. Contribuição previdenciária é espécie de tributo. O legislador, ao invés de inserir a figura típica na Lei nº 8137/90, a colocou no CP, totalmente fora topograficamente. Estruturalmente o art. parece muito, assemelha-se muito, ao art. 1º da Lei nº 8137/90.

Lei nº 8137/90, art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

O objeto material do art. 337-A do CP é a contribuição social previdenciária, que é espécie tributária. Ela entra no conceito de tributo. Apesar dessa lógica, o legislador inseriu o art. no CP. Ele poderia ter tratado da figura típica na Lei nº 8137/90, mas não o fez.

Inciso I - A conduta fraudulenta empregada é omitir da folha de pagamento ou de documento exigido pela legislação previdenciária as pessoas indicadas no inciso. O registro destas deve ser feito para que incida a tributação. A contribuição previdenciária fica a cargo do empregador. Quando é pago o salário existe uma contribuição que é descontada do empregado, 11%, por exemplo; e uma parte que cabe ao empregador. Se o empregado é omitido da folha, está-se deixando de recolher a contribuição devida por conta dessa fraude, a conduta de omitir. Um dos meios empregados é a omissão.

Inciso II – Também é forma de sonegar a contribuição previdenciária.

Inciso III – Omissão de lançamento e de registro de elementos, fatos geradores, de contribuição social previdenciária. Dentro da legislação previdenciária há a indicação das fontes de receita da Previdência Social. É fundamental que haja lisura, clareza, registro correto das operações. É obrigação do contribuinte, do empregador, fazer o recolhimento, o pagamento das contribuições. Quando ele fraudar, engana, ilude, sonega, que é quando, essencialmente, há postura de esconder, de omitir à Administração Fazendária, Previdenciária, o fato gerador ou circunstâncias relacionadas a ele, deixa-se de arrecadar. O prejuízo é de toda a coletividade.

A pena para o crime é a mesma prevista na Lei nº 8137/90.

Elementos estruturais da figura típica:

Bem jurídico tutelado: patrimônio da Previdência. Em sentido mais amplo, o patrimônio público. Quem contribui depende da Previdência, da sua cobertura, para determinados eventos, sinistros. É um seguro lastreado na solidariedade.

O contribuinte, empregado, empresário etc., realiza uma atividade em que incide a contribuição. Esta tem de ser recolhida. Quando se sonega a contribuição, se afeta patrimônio que interessa a toda a coletividade.

Obs: inadimplência não se confunde com sonegação.

Ex: pessoa deixou de recolher o pagamento das contribuições. Ela tem obrigação de fazer esse pagamento. Olhando-se a contabilidade e a documentação está tudo perfeito.

Na sonegação exige-se que haja uma fraude, omissão de informações. Há ocultação, disfarça-se o fato gerador e circunstâncias a ele relacionadas, prejudicando o recolhimento, no todo ou em parte, de contribuição social previdenciária. Afeta-se a Administração, em sentido amplo, o patrimônio da Previdência Social e a coletividade. Se há sonegação, o sistema de cobertura não tem como se sustentar, ficando sem viabilidade.

Fala-se muito em reforma da Previdência e de alteração das regras de aposentadoria. Porém, uma preocupação que deve preceder a reforma é a fiscalização, evitando-se condutas prejudiciais às pessoas que vão precisar do sistema.

Sujeito ativo do delito: qualquer pessoa. Qualquer empresário ou empregador tem obrigação de fazer o pagamento da contribuição previdenciária, da cota que lhe cabe em decorrência de sua atividade.

O agente tem de ostentar a qualidade indicada no tipo penal. O crime é próprio. Qualquer pessoa que se enquadre nesse cenário, na condição de empregador, de empresário individual, de responsável pela administração da empresa, de pessoa que trabalha na contabilidade, de contador, de pessoa que se envolve nas questões administrativas e é responsável pela escrituração, pode concorrer para o delito. Este exige que quem pratique a sonegação tenha obrigação de fazer o pagamento, o recolhimento das contribuições.

A doutrina classifica como crime próprio, pois é necessário que se ostente essa condição. Mas qualquer pessoa que se enquadra nessa condição responde.

Sujeito passivo: o Estado, a coletividade e a Previdência Social. Esta é atingida quando há fraude, prática de sonegação de contribuição previdenciária.

A receita previdenciária hoje está unificada com a receita federal. **De forma ampla e genérica pode-se falar que o Estado é atingido em seu patrimônio previdenciário.**

Objeto material: a doutrina afirma que não há. Objeto material é a pessoa ou a coisa sobre a qual recai diretamente a conduta do agente. Há sonegação da contribuição social previdenciária, reduzindo-a ou suprimindo-a, através de condutas fraudulentas. O meio empregado é fraudulento. Omitem-se lançamentos, escrituração, de forma que haja o resultado sonegação. **Suprimir ou reduzir é o resultado.**

Suprimir: eliminar a totalidade da contribuição social ou de qualquer acessório, zerar.

Reduzir: suprimir parcialmente. O sujeito reduz a contribuição devida. Ex: o salário do empregado é 5 mil reais. Na escrituração, na folha de pagamento, coloca-se 2 mil reais.

O funcionário, o empregado e o prestador de serviços têm as suas partes. O tomador e o empregador têm as suas. A sonegação recai sobre a parte destes.

Ex: redução da base de cálculo com a declaração de um salário menor. Omissão do empregado da folha de pagamento.

Elemento subjetivo: o tipo penal exige dolo de sonegar. Não existe sonegação culposa. A conduta de suprimir ou de reduzir decorre de **consciência e vontade**. O sujeito emprega a fraude, que é o meio executório, **para obter o benefício**.

A sonegação é como se fosse um estelionato praticado contra a Administração Fazendária Previdenciária. O agente usa de fraude e induz ou mantém em erro, omitindo da Administração Fazendária a informação, de modo que o tributo, a contribuição, não seja recolhido.

Consumação e tentativa: o crime é material. Pode ser comparado ao art. 1º, I, da Lei nº 8137/90. O legislador também fala de suprimir ou reduzir tributo. O art. 337-A do CP trata especificamente de contribuição social previdenciária.

O crime consuma-se com a efetiva redução ou supressão da contribuição. Aplica-se a mesma lógica aplicada na sonegação da Lei nº 8137/90. **Se o crime é material contra a ordem tributária, é necessário o lançamento definitivo. Tem de ficar demonstrada efetiva supressão ou redução da contribuição.**

O meio empregado é a fraude, uma falsidade ideológica, omissão na escrituração ou em documentos. Isoladamente isso seria falsidade ideológica, mas no caso em estudo é um comportamento vinculado à prática de sonegação.

Em tese **cabe tentativa**. É possível caso se demonstre, se evidencie, que o sujeito praticou comportamento no sentido de fraudar, omitir na escrituração, mas não se chegou efetivamente a suprimir ou a reduzir a contribuição.

O crime é de resultado naturalístico. Consuma-se com a ocorrência do efetivo resultado.

Normalmente, na prática, a fiscalização apura depois que o fato já ocorreu. Com o lançamento definitivo integra-se o tipo penal com o seu elemento normativo, tipificando-se o **crime material de sonegação contra a ordem tributária**.

§1º - **Causa extintiva da punibilidade.** É um “arrependimento posterior”. **O crime já está consumado. O sujeito espontaneamente confessa, declara, as contribuições e importâncias de valores devidos, antes do início da ação fiscal** em sentido genérico, da intervenção, da iniciativa estatal para apurar o tributo, da autuação, da verificação da sonegação da contribuição. **O sujeito toma espontaneamente a iniciativa e confessa, declara, facilitando o recolhimento da contribuição.**

CP, art. 16 - **Arrependimento posterior**

Nos crimes cometidos sem violência ou grave 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.

Esse arrependimento ocorre quando **após a consumação e antes do início da ação penal o sujeito restitui a coisa ou repara o dano.**

No art. 337-A do CP o sujeito nem precisa pagar. O legislador não exige o pagamento da contribuição. Basta que haja declaração e confissão, pois com isso a Receita pode apurar e cobrar os valores. O sujeito já passa a ter direito à extinção da punibilidade, diferentemente do §2º do art. 168-A do CP, em que a extinção da punibilidade fica vinculada ao pagamento da contribuição previdenciária que teve o recolhimento omitido.

CP, art. 168-A - Apropriação indébita previdenciária

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.

§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.

§4º A faculdade prevista no §3º deste artigo não se aplica aos casos de parcelamento de contribuições cujo valor, inclusive dos acessórios, seja superior àquele estabelecido, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

No art. 337-A do CP não precisa haver pagamento. Basta a declaração, a confissão, da totalidade dos valores, das importâncias e das contribuições devidas, antes do início da ação fiscal.

E se for iniciada a ação fiscal?

Existe previsão sobre isso na Lei nº 9430/96 e em outras leis de parcelamento.

Lei nº 9430/96, art. 83 - A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§5º O disposto nos §§1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

A lei trata da possibilidade de **parcelamento**. Este **não extingue a punibilidade, mas a quitação sim.**

Imagine-se que o sujeito não confesse, mas o Fisco consegue apurar que houve sonegação. Pode o sujeito aderir ao **parcelamento**. Este **suspende a pretensão punitiva do Estado**. A **quitação do parcelamento extingue a punibilidade**.

Qual a diferença?

Já iniciada a ação fiscal e já verificada a ocorrência de sonegação, pode haver parcelamento. A lógica do legislador é que, apesar de o agente ter sonegado, se ele pagar, parcelar, o problema será esquecido. **Há crime, mas o legislador manda suspender a pretensão punitiva do Estado se o agente entrar no parcelamento. Se este é quitado, extingue-se a punibilidade.**

A Lei nº 9430/96 traz, hoje, a regra geral. Há leis especiais de parcelamento – REFIS, REFIS I, REFIS II, REFIS da crise etc. – que admitem o parcelamento, suspendem a pretensão punitiva e extinguem a punibilidade pelo pagamento.

Normalmente a adesão ao parcelamento é antes do início da ação penal, antes do recebimento da denúncia. Isso pode variar de acordo com a lei.

Se o agente confessa, declara, antes do início da ação fiscal, aplica-se o §1º do art. 337-A. Não precisa haver pagamento para a extinção da punibilidade. A legislação deveria exigir o pagamento, como faz com o art. 168-A do CP.

A confissão permite a cobrança, mas o problema criminal é resolvido imediatamente, sem ter de haver pagamento.

Se o sujeito parcela, na forma da Lei nº 9430/96, é suspensa a pretensão punitiva. Não é extinta a punibilidade imediatamente, o que só acontece efetivamente com a quitação.

§2º - Perdão judicial ou aplicação somente da pena de multa.

Primário: quem não é reincidente.

Primário de bons antecedentes: é quem não tem nenhuma condenação anterior transitada em julgado.

Critério adotado para execução em âmbito federal: **20 mil reais**, de acordo com a Lei nº 10522/2002.

Lei nº 10522/2002, art. 20 - 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). – Esse critério já foi atualizado para o valor de 20 mil reais.

§1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.

§2º Serão extintas, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais).

§3º ~~O disposto neste artigo não se aplica às execuções relativas à contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.~~ (Revogado pela Medida Provisória nº 651, de 2014) (Revogado pela Lei nº 13.043, de 2014)

§4º No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no *caput* deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas.

O fato pode ser típico, ilícito e culpável, mas o juiz deixar de aplicar a pena ou aplica somente a pena de multa. O montante devido de contribuição e acessórios não pode passar de 20 mil reais. A lógica é a de que valor para execução pela Receita Federal ou pela PFN abaixo de 20 mil reais não compensa os gastos de cobrança dele. **Débitos até 20 mil reais não compensam a cobrança.** O custo desta é incompatível com o valor a ser arrecadado. Assim, a Receita e a PFN deixam acumular os lançamentos até que ultrapassem o montante de 20 mil reais. Passado, executam. Não compensa a execução de valores menores, pela movimentação e custo da máquina.

O critério é usado para o juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa. Ele pode **conceder perdão judicial ou aplicar somente a pena de multa.** A lógica é de que esse valor até 20 mil reais não é executado. Não há prejuízos para que a cobrança ocorra quando o montante passar de 20 mil reais.

Perdão judicial: é faculdade. O juiz pode deixar de aplicar a pena, mas não é obrigado a conceder o perdão. Este está sempre atrelado a um fundamento, que às vezes é utilitário, como no caso da colaboração premiada; às vezes por desnecessidade da pena. **No art. 337-A do CP o critério do legislador é puramente financeiro. Tem de ter primariedade e bons antecedentes. Declara-se a extinção da punibilidade e deixa-se de aplicar a pena.**

§3º - O valor atual é o teto da Previdência Social, o valor máximo de pagamento dos benefícios previdenciários.

O § traz uma **causa de redução de pena**.

O sujeito ativo desse § é pessoa física.

Ex: empregador que sonega pagamento de contribuição de empregada doméstica. Ele não lança em folha, omite o pagamento de forma a sonegar.

§4º - O valor vai sendo atualizado a cada ano. O critério para reajuste é o **teto da Previdência**.

Valor abaixo de 20 mil reais: o juiz pode conceder perdão judicial.

Pessoa física que pague valor até o teto da Previdência e sonegue contribuição de empregado: só cabe redução de pena. Não há perdão.

O crime é tributário e material. Aplica-se a SV nº 24.

STF, SV nº 24 - Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.