

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP

Cícero Marcos Lima Lana

“Crime de apropriação indébita previdenciária: uma nova classificação e suas  
conseqüências”

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2009

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP

Cícero Marcos Lima Lana

“Crime de apropriação indébita previdenciária: uma nova classificação e suas  
conseqüências”

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Penal, área Direito das Relações Sociais, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor Oswaldo Henrique Duek Marques.

SÃO PAULO

2009

Banca Examinadora

---

---

---

À minha amada, companheira, amiga e doce Grasiela, que mesmo enfrentando o maior desafio de sua vida, sempre esteve ao meu lado e foi fundamental para que este sonho se realizasse.

À minha pequenina Luisa, por quem tenho o mais puro amor, fonte de inspiração para que todos os dias sejam vividos intensamente.

## **RESUMO**

O presente trabalho tratará da correta classificação do crime de apropriação indébita previdenciária e suas conseqüências; na verdade, será proposta uma nova classificação para este crime, como sendo material.

Será abordada a necessidade de prévio esgotamento da esfera administrativa para configuração do crime; o trabalho tratará, também, da conseqüência que esta classificação como material traz para definição do tipo penal e para instauração da persecução penal; serão detalhadas as novas decisões dos Tribunais, dando-se especial relevo para a alteração do posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

**PALAVRAS-CHAVE:** crime, sonegação, previdenciária, classificação, persecução, penal.

## **ABSTRACT**

The present work will deal with the correct classification of the crime of misappropriation of social security taxes and its consequences; in the truth, a new classification for this crime will be proposal, as being material.

The necessity of previous exhaustion of the administrative sphere for configuration of the crime will be boarded; the work will treat, also, of the consequence that this classification as material brings for definition of the criminal type and instauration of the criminal persecution; the new decisions of the Courts will be detailed, giving themselves special relief for the alteration of the positioning of the Supreme Federal Court.

**KEY WORDS:** crime, tax evasion, social security, classification, persecution, criminal.

## **SUMÁRIO**

|                                                                                                       |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| - Introdução .....                                                                                    | 01 |
| <b>- Capítulo I. O crime de apropriação indébita previdenciária –<br/>noções introdutórias</b>        |    |
| I.1. Considerações introdutórias.....                                                                 | 05 |
| I.2. Breve Histórico.....                                                                             | 05 |
| I.3. O crime de apropriação indébita previdenciária no Direito<br>Comparado.....                      | 11 |
| I.3.1. Argentina.....                                                                                 | 12 |
| I.3.2. Peru .....                                                                                     | 14 |
| I.3.3. Espanha.....                                                                                   | 15 |
| I.3.4. Portugal.....                                                                                  | 20 |
| <b>- Capítulo II. Crimes e suas classificações</b>                                                    |    |
| II.1. Considerações introdutórias.....                                                                | 23 |
| II.2. Conceito e Características do Direito Penal.....                                                | 24 |
| II.3. Classificação dos crimes .....                                                                  | 28 |
| II.4. Crimes formais e crimes materiais.....                                                          | 29 |
| <b>- Capítulo III. O crime de apropriação indébita previdenciária e sua<br/>correta classificação</b> |    |
| III.1. Considerações introdutórias.....                                                               | 36 |
| III.2. Sistemas e subsistemas.....                                                                    | 37 |
| III.3. O crime de apropriação indébita previdenciária.....                                            | 39 |
| III.3.1. Objetividade Jurídica.....                                                                   | 39 |
| III.3.2. Elementos do Tipo.....                                                                       | 42 |
| III.3.2.a. Tipo objetivo.....                                                                         | 42 |
| III.3.2.b. Artigo 168-A, <i>caput</i> .....                                                           | 46 |
| III.3.2.c. Artigo 168-A, parágrafo 1º, inciso I.....                                                  | 47 |

|                                                                                                                                                      |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| III.3.2.d. artigo 168-A, parágrafo 1º, inciso II.....                                                                                                | 48        |
| III.3.2.e. Artigo 168-A, parágrafo 1º, inciso III.....                                                                                               | 49        |
| III.3.2.f. Tipo subjetivo: Sujeito Ativo.....                                                                                                        | 49        |
| III.3.2.g. Tipo subjetivo: Sujeito Passivo.....                                                                                                      | 50        |
| III.3.3. Consumação e Tentativa.....                                                                                                                 | 50        |
| III.3.3.a. Consumação.....                                                                                                                           | 50        |
| III.3.3.b. Tentativa.....                                                                                                                            | 51        |
| III.3.4 Elemento Subjetivo.....                                                                                                                      | 52        |
| III.4. O crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal.....                                                                         | 56        |
| III.5. O crime de apropriação indébita previdenciária é um crime material.....                                                                       | 61        |
| <br>                                                                                                                                                 |           |
| <b>- Capítulo IV. A classificação do crime de apropriação indébita previdenciária como material e suas conseqüências penais e processuais penais</b> |           |
| IV.1. Considerações iniciais.....                                                                                                                    | 69        |
| IV.2. Da necessidade de prévio esgotamento da esfera administrativa...                                                                               | 70        |
| IV.2.a. O processo administrativo tributário.....                                                                                                    | 70        |
| IV.2.b. A inexistência de crime antes do encerramento do processo administrativo.....                                                                | 74        |
| IV.3. Da necessidade de verificação do débito tributário, durante e quando do encerramento da ação penal.....                                        | 81        |
| IV.4. Da relevância dos valores de contribuição previdenciária devidos..                                                                             | 84        |
| <br>                                                                                                                                                 |           |
| <b>- Conclusões.....</b>                                                                                                                             | <b>89</b> |
| <br>                                                                                                                                                 |           |
| <b>- Bibliografia .....</b>                                                                                                                          | <b>91</b> |
| <br>                                                                                                                                                 |           |
| <b>- Anexo - Jurisprudências.....</b>                                                                                                                | <b>99</b> |

## **INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tratará do crime de apropriação indébita previdenciária, definido no artigo 168-A do Código Penal.

Na verdade, este estudo do crime de apropriação indébita previdenciária tem como foco principal a verificação da correta classificação do mesmo, se como crime formal ou material e as conseqüências advindas de tal classificação.

Reveste-se de extrema importância o estudo proposto uma vez que a correta classificação do crime previdenciário é determinante para sua existência e da persecução penal respectiva.

Vale ser destacado, desde logo, que as posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema são as mais variadas possíveis, sendo encontrados distintos posicionamentos.

A questão proposta é verificar qual a correta classificação do crime de apropriação indébita previdenciária; e sob este prisma, estudar qual (is) conseqüência(s) advém desta classificação.

Oportuno ressaltarmos que esta proposta somente será atingida tratando-se o crime previdenciário inserido em seu próprio micro sistema e este, por sua vez, inserido no micro sistema dos crimes tributários.

Falha será a proposta se a análise do crime de apropriação indébita previdenciária for feita em conjunto com todo o sistema penal, o que resultará no desprezo de suas particularidades e características essenciais, responsáveis por torná-lo diferente dos crimes comuns.

Buscar-se-á demonstrar, com o presente trabalho, tratar-se a apropriação indébita previdenciária de um crime material, posto que não é possível a configuração da figura delituosa sem a presença de um tributo devido.

Assim, para que a persecução penal tenha início é preciso haver prévio exaurimento do processo administrativo, o qual apura a existência de uma contribuição previdenciária devida.

O presente estudo será realizado através dos textos legais, sem olvidar da análise, revisão e crítica das doutrinas publicadas no Brasil, bem como através de comparação de dados obtidos por intermédio de pesquisas jurisprudenciais, que possibilitem a obtenção de um panorama geral do crime previdenciário, sua correta classificação e as conseqüências que dela resultam.

Nessa esteira, para atingir o objetivo de demonstrar a correta classificação do crime e suas conseqüências, dividir-se-á o trabalho em quatro capítulos essenciais.

Seu início dar-se-á com um capítulo destinado à análise preliminar da apropriação indébita previdenciária através da demonstração da evolução histórica do tipo penal e de breve estudo de direito comparado.

Com isso, será possível entender, já no início do trabalho, como a legislação chegou à forma que se apresenta nos dias atuais, bem como entender nos demais países o tratamento dessa conduta criminosa.

O segundo capítulo tratará dos crimes, enquanto generalidades e das classificações propostas para os mesmos.

Detalhadamente, examinar-se-á a distinção entre crimes formais e materiais, imprescindível à compreensão da conclusão do presente trabalho.

O crime de apropriação indébita previdenciária, descrito no tipo penal do artigo 168-A do Código Penal, será minuciosamente focado no terceiro capítulo, dando-se especial relevo às modalidades, penas e meios de consumação do mesmo.

Finalmente, no quarto capítulo, buscar-se-á classificar o tipo penal em estudo.

Para tanto, será demonstrada, brevemente, a existência de sistemas e de micro sistemas dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Tal demonstração é imprescindível à compreensão da idéia central deste capítulo, vez que somente com a correta introdução do crime previdenciário em seu próprio micro sistema será possível apreender a correta classificação do mesmo.

De fato, inseridos tal delito no contexto geral dos crimes comuns, é possível obter, de forma clara, a classificação a ser proposta através do presente trabalho.

Este derradeiro capítulo também se ocupará das conseqüências penais e processuais que a classificação do crime de apropriação indébita previdenciária material acarreta.

E, como ficará claro, o encerramento da esfera administrativa para que haja a perfeita subsunção do fato à norma penal é extremamente necessário. Para demonstrar tal posicionamento, será feita uma breve análise do processo administrativo fiscal.

Verificar-se-á, ainda, aspectos processuais relevantes, como a determinação prévia do valor de tributo para incidência ou não de benefícios legais e a necessidade de contínua confirmação da existência dos valores devidos para que possa ter seguimento a ação penal.

Após a demonstração das idéias principais em cada um dos capítulos descritos, haverá a conclusão do trabalho com a correta classificação da apropriação indébita previdenciária como crime material.

## **CAPÍTULO I – O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS**

### **I.1. Considerações introdutórias**

Este primeiro capítulo tem por finalidade um estudo preliminar do crime de apropriação indébita previdenciária.

Para tanto, será traçado um perfil histórico do crime no Brasil, visando demonstrar toda evolução ocorrida ao longo do tempo.

Nesse momento, será feita breve comparação das condutas anteriormente tipificadas com o tratamento atual dado ao tipo penal.

A seguir, abordar-se-á o direito comparado a fim de se verificar, nos demais ordenamentos jurídicos, como é tratado o delito em estudo.

Esta comparação com as legislações estrangeiras possibilitará, desde logo, traçar-se um panorama do crime no Brasil, o qual será mais bem aprofundado ao longo do presente trabalho.

### **I.2. Breve Histórico**

O crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias existe no Brasil desde 1937.

O Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937 previa, em seu artigo 5º, que:

*“Art. 5º: O empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá nas penas do art.*

*331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto-lei.”*

Por sua vez, o artigo 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, mencionado pelo Decreto-Lei, dispunha:

*“Art. 331: É crime de furto, sujeito às mesmas penas e guardadas as disposições do artigo precedente:*

*(...)*

*2. Apropriar-se de coisa alheia que lhe houver sido confiada ou consignada por qualquer título, com obrigação de a restituir ou fazer dela uso determinado;”*

Nesse momento, a apropriação indébita previdenciária era tratada de forma absolutamente idêntica à comum, cuja qual se equiparava ao furto.

No ano de 1960, o crime de apropriação indébita previdenciária foi modificado com a entrada em vigor da Lei nº 3.807 de 26 de junho de 1960, chamada Lei Orgânica da Previdência Social, que previa em seu artigo 86:

*“Art. 86: Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições da previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.*

*Parágrafo único: Para os fins desse artigo, consideram-se pessoas responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei.”*

Esta legislação manteve a equiparação à apropriação indébita comum, mas trouxe como novidade a especificação do sujeito ativo ao descrever,

de forma clara, quais as pessoas responsáveis pelo recolhimento das contribuições descontadas dos funcionários.

No ano de 1966, com a edição do Decreto-Lei nº 66, em 22 de novembro de 1966, esta conduta ilícita passou a ser tipificada da seguinte maneira:

*“Art. 155: Constituem crimes (...):*

*II- de apropriação indébita, definido no artigo 168 do CP, além dos fatos previstos no art. 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas cotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.”*

Logo no ano seguinte – 1967, o Decreto nº 60.501, de 14 de março, aprovou o Regulamento Geral da Previdência Social, consolidando os tipos penais no artigo 347, que assim dispunha:

*“Art. 347: Constituem crimes, nos termos dos arts. 86 e 155 da Lei Orgânica da Previdência Social, o último com redação dada pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 66, de 21.11.1968:*

*(...)*

*II- de apropriação indébita definido no artigo 168 do CP:*

*a) deixar de recolher na época própria as contribuições e outras quaisquer importâncias arrecadadas dos segurados ou do público e devidas à previdência social.”*

O artigo 86 da Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807/60) teve sua regulamentação efetivada pelo artigo 146 da antiga Consolidação das

Leis da Previdência Social, Decreto nº 89.312 de 23 de janeiro de 1984, cuja redação era:

*“Art. 146: A falta de recolhimento, na época própria de contribuição ou outra importância devida à Previdência Social e arrecadada dos segurados ou do público é punida com a pena do crime de apropriação indébita, considerando-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual e os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores da empresa abrangida pela Previdência Social Urbana.”*

A legislação, nesse momento, tinha como grande característica o fato de que a conduta ilícita permanecia equiparada à apropriação indébita comum, inclusive tendo a mesma penalidade daquela; outrossim, preocupava-se o legislador em determinar, de forma exaustiva, o sujeito ativo, bem como quais contribuições ensejariam a ocorrência do crime.

Esse emaranhado de disposições sobre o crime de apropriação indébita previdenciária foi extinto com a edição da Lei nº 8.137/90.

Esta legislação dispõe sobre os delitos contra a ordem tributária, econômica e as relações de consumo e também disciplinou acerca de toda a matéria referente a crimes de natureza fiscal.

Interessante notar que com relação aos crimes de natureza tributária, esta legislação desvinculou a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, do crime de apropriação indébita definido no Código Penal.

O artigo 2º da Lei nº 8.137/90 assim dispõe:

*“Art. 2º: Constitui crime da mesma natureza:*

*(...)*

*II- deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos:*

(...)

*Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.”*

Esta inserção do crime previdenciário em uma única legislação sobre os delitos tributários não durou muito tempo.

Já no ano de 1991, com a edição da Lei nº 8.212, de 24 de julho, voltou tal conduta a ser tratada nas leis previdenciárias.

Dispunha seu artigo 95, letra “d”, que:

*“Art. 95 – Constitui crime:*

(...)

*d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;*

(...)

*§ 1º No caso de crimes caracterizados nas alíneas ‘d’, ‘e’ e ‘f’ deste artigo, a pena será aquela estabelecida no artigo 5º da lei nº 7.492 de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos artigos 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.”*

A pena prevista para o crime, então, seguindo os ditames da Lei nº 7.492/86, era de reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos e multa.

No dia 17 de julho de 2000, foi publicada a Lei nº 9.983 que, entre outras alterações introduzidas no Código Penal Brasileiro, inseriu o crime de apropriação indébita previdenciária, revogando o disposto no artigo 95, “d”, da Lei nº 8.212/91 e o fez com a seguinte redação:

*“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.*

*Parágrafo.1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:*

*I- recolher, no prazo legal, contribuição ou 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 reembolsadas à empresa pela previdência social.”*

A legislação, atualmente, não guarda qualquer relação com o crime de apropriação indébita comum (como ocorreu outrora), nem mesmo se preocupa em demasia em delimitar o sujeito ativo do crime.

Mas, de outro lado, define, de forma absolutamente exaustiva, as condutas tidas como típicas, bem como a penalidade respectiva a ser aplicada.

Rosângela Slomp, ao discorrer sobre a história do crime de apropriação indébita previdenciária, resume:

“Para o fechamento desse resumo histórico da legislação brasileira sobre o crime de não-recolhimento de contribuição previdenciária, vale lembrar que a conduta delituosa em questão, com exceção do curto período de vigência da lei nº 8.137/90, esteve sempre associada à apropriação indébita. Primeiro da Consolidação das Leis Penais, em seguida, de 1860 a 1990, passou a ser equiparada à apropriação indébita do Código Penal, depois disso, de 1991 até o ano de 2000, à apropriação indébita no âmbito do Sistema Financeiro Nacional e, nos dias de hoje, com a Lei nº 9983/2000, passa a fazer parte do Código Penal, como ‘apropriação indébita previdenciária’.”<sup>1</sup>

### I.3. O crime de apropriação indébita previdenciária no Direito Comparado

Visando completar essa introdutória análise do crime objeto do presente trabalho, mister destacar-se ainda que o combate às condutas que lesam a Previdência Social não constitui uma preocupação exclusivamente nacional.

Vários – senão todos os países – possuem normas disciplinando e coibindo esta evasão tributária.

A preocupação com o prejuízo ao erário público, com o deixar de recolher tributos, é algo inerente à sociedade global moderna.

Nesse diapasão, cumpre trazer à tona a disciplina jurídica existente em quatro ordenamentos jurídicos, de diferentes partes do planeta: Argentina, Peru, Espanha e Portugal.

---

<sup>1</sup> SLOMP, Rosângela. *A inconstitucionalidade do Crime de Apropriação Indébita Previdenciária*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 16/17.

### I.3.1. Argentina

A Argentina disciplina a evasão de tributos através da Lei nº 24.769 de 15 de janeiro de 1997, punindo as condutas que ocasionem a evasão de divisas de forma fraudulenta. Diz seu artigo 9º:

*“Apropiación indebida de recursos de la seguridad social*

*ARTICULO 9º — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes.*

*Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes.*

*La Administración Federal de Ingresos Públicos habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la Seguridad Social.”*

Interessante ser destacado que a legislação argentina traz o crime de apropriação indébita previdenciária num mesmo contexto legislativo dos demais crimes tributários, não se verificando tal postura no ordenamento jurídico pátrio.

A Argentina disciplina duas espécies de condutas ao separar o empregador e o agente de retenção (que seria o funcionário responsável pelo recolhimento do tributo).

Traz, ainda, interessante elemento do tipo consistente no valor mínimo do tributo: \$10.000,00 (dez mil pesos) por mês, sendo certo que valores abaixo deste limite mínimo, não ensejam a tipificação da conduta.

Em nossa legislação não há este limite mínimo como elemento do tipo. Na verdade, aqui no Brasil, tal regra apenas tem lugar ao final do processo, quando o juiz poderá conceder ao réu um perdão judicial em determinadas circunstâncias.

Neste sentido, dispõe o artigo 168-A, parágrafo 3º:

*“§ 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 acessórias; 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.”*

No que tange a tal regra do valor mínimo para concessão do perdão judicial, segundo referido artigo, pode o juiz brasileiro deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a multa, quando o valor das contribuições previdenciárias devidas não for superior ao montante mínimo estipulado para o ajuizamento de uma ação de cobrança fiscal.

Atualmente, o valor mínimo para ajuizamento de execução fiscal é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a teor do disposto na Lei nº 11.033/04, artigo 21 (que alterou o artigo 20 da Lei nº 10.522/02):

*“Art. 21. Os arts. 13, 19 e 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*(...)*

*‘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)’.*

*(...).”*

Assim, a legislação brasileira entende que sendo o valor de tributo devido inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), é suficiente para haver o processo de natureza criminal. No entanto, há a possibilidade de concessão do perdão judicial ao final. Já legislação argentina considera o valor mínimo de \$10.000,00 (dez mil pesos) insuficiente sequer para a instauração da persecução penal.

No mais, a finalidade e a própria disposição da norma argentina em muito lembra a brasileira, refletindo que a política criminal desenvolvida pelos dois países guarda traços de semelhança.

### I.3.2. Peru

A legislação peruana, através do Decreto-lei nº 813, tipifica condutas relativas a fraudes tributárias.

Dentre estas condutas, destaca-se a prevista no artigo 1º:

*“El que, em provecho próprio o de um tercero, valiendose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardil o outra forma fraudulenta, deja de pagar em todo o em parte los tributos que estabalcem las leyes, será reprimido com pena privativa de libertad no menor de cinco no mayor de ocho años.”*

Esta legislação é bem genérica, abarcando todos os crimes tributários, sem distinção.

Especificamente sobre os tributos retidos – como é o caso da contribuição previdenciária, que no Brasil dá ensejo à tipificação verificada no artigo 168-A – é feita uma breve explanação, apenas para que o dispositivo supra mencionado possa ser efetivamente aplicado aos casos em questão.

Neste sentido, diz o ordenamento peruano:

*“Art. 2º, b: No entregar al acreedor tributário el monmto de lãs retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen lãs leyes y regulamentos pertinentes.”*

Assim, a legislação peruana trata das condutas criminosas fiscais de forma aberta, genérica, sem as especificações trazidas pelo sistema brasileiro. Não há uma preocupação em especificar quais retenções ou valores ensejarão a tipificação da conduta.

Outrossim, interessante notar que a pena para qualquer delito fiscal – de 5 (cinco) a 8 (oito) anos – é muito mais severa que aquelas cominadas no Brasil – as quais, no máximo, são de 5 (cinco) anos de reclusão.

### 1.3.3. Espanha

O Código Penal espanhol, Lei Orgânica nº 10/1995, de 23 de novembro de 1995, traz as disposições referentes aos crimes de sonegação

fiscal no título XIV, denominado “*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”.

Tais dispositivos, inseridos nos artigos 305 a 310, em muito se assemelham aos dispositivos nacionais, sendo punidas as condutas de fraudar a Fazenda Pública através de determinadas condutas, notadamente as tendentes a enganar, a burlar a fiscalização tributária.

Vale destacar-se que apenas os artigos 307 a 309 dizem respeito a delitos cometidos contra a seguridade social. Já os dispositivos 305, 306 e 310, tratam de sonegação fiscal.

Vejamos, então, aqueles específicos dos delitos contra a seguridade social:

*“Artículo 307.*

*1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de quince millones de pesetas será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

*a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.*

*b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe*

*de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.*

*2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.*

*3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.*

*La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.*

#### *Artículo 308.*

*1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de diez millones de pesetas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.*

*2. Las mismas penas se impondrán al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los diez millones de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.*

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

Artículo 309.

*El que obtenga indebidamente fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieren impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.”*

A legislação espanhola, seguindo a moderna tendência européia, e nesse ponto diferindo do ordenamento jurídico pátrio, não individualiza de forma exhaustiva as condutas que podem lesar a Seguridade Social.

De fato, não há uma explicação exaustiva sobre todas as condutas que podem ensejar a ocorrência do crime.

Mas os dispositivos supra transcritos trazem, de forma expressa – e, neste ponto, em absoluta similaridade com o ordenamento argentino – os valores considerados relevantes para a tipificação da conduta.

Assim, somente as fraudes que superarem o valor mínimo de quinze milhões de pesetas é que serão tipicamente relevantes.

A legislação espanhola traz, ainda, a possibilidade de isenção de pena àquele que restituir os valores antes da atividade estatal de fiscalização.

Nesse ponto, mister ser destacado que o ordenamento pátrio, no artigo 168-A, em seu parágrafo 2º, também dispõe de forma semelhante. No entanto, prevê a possibilidade de extinção da punibilidade para aquele que efetuar o pagamento dos valores devidos antes da ação fiscal.

Diz referido texto legal:

*“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.”*

Assim, enquanto a legislação espanhola prevê a isenção de pena, o que, em tese, enseja a ação penal, nosso ordenamento jurídico dispõe acerca da extinção da punibilidade sem que o agente tenha que passar pelos percalços do processo penal.

### I.3.4. Portugal

No ordenamento jurídico português a criminalidade fiscal está integralmente reunida no Regime Geral das Infrações Tributárias (Lei nº 15 de 05 de junho de 2001).

O capítulo IV da referida legislação, ao tratar dos crimes contra a Seguridade Social, assim determina:

#### *“CAPÍTULO IV - Crimes contra a segurança social*

##### *Artigo 106.º (Fraude contra a segurança social)*

*1 - Constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a (euro) 7500.*

*2 - É aplicável à fraude contra a segurança social a pena prevista no n.º 1 do artigo 103.º e o disposto nas alíneas a) a c) do n.º 1 e no n.º 3 do mesmo artigo.*

*3 - É igualmente aplicável às condutas previstas no n.º 1 deste artigo o disposto no artigo 104.º*

*4 - Para efeito deste artigo também se consideram prestação da segurança social os benefícios previstos na legislação da segurança social*

##### *Artigo 107.º*

##### *Abuso de confiança contra a segurança social*

1 - *As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.os 1 e 5 do artigo 105.º*

2 - *É aplicável o disposto nos n.ºs 4, 6 e 7 do artigo 105.º*<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Dispõem os artigos 103, 104 e 105 que:

*“Art. 103: 1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:*

*(...)*

*2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.*

*3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária*

*Art. 104: 1 - Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:*

*a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;*

*b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;*

*c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;*

*d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;*

*e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;*

*f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;*

*g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.*

*2 - A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.*

*3 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.*

*Art. 105: 1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.*

*(...).*

*4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:*

*a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;*

A legislação lusitana dispõe acerca das punições conferidas às condutas que lesam a previdência e, especificamente sobre o tema objeto do presente estudo, tipifica o recolhimento e o posterior não repasse dos tributos, sob a rubrica de abuso de confiança contra a Seguridade Social.

Similar às legislações espanhola e argentina, a lei portuguesa também estipula valor mínimo para ajuizamento da ação penal, prevendo no tipo penal que o valor das contribuições deve ser superior a 7.500 euros.

Vale destacar, ainda em relação à legislação portuguesa, que a pena prevista é de até 3 (três) anos, inferior à pena prevista no Brasil.

Logo, todas as legislações citadas guardam com o ordenamento jurídico brasileiro a semelhança da preocupação com a punição de condutas lesivas à Seguridade Social.

Além disso, as legislações europeias trazem como punição a pena privativa de liberdade e a penalidade de multa, cumulativa ou alternativamente cominadas; por sua vez, os países da América Latina, com exceção do Brasil, apenas cominam à conduta típica, pena privativa de liberdade.

Situado, pois, historicamente e confrontado com diferentes ordenamentos jurídicos, o crime de apropriação indébita previdenciária pode ser melhor e mais detidamente analisado.

---

*b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.*

*5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.*

*(...).*”

## **CAPÍTULO II – CRIMES E SUAS CLASSIFICAÇÕES**

### **II.1 Considerações introdutórias**

O Direito é dividido em subsistemas como o Direito Civil, o Direito Comercial, o Direito do Trabalho, o Direito Penal e outros; o que, de forma indiscutível, facilita o ensino e o aprendizado do sistema jurídico.

Mas não é só didaticamente que se faz a distinção entre os ramos do Direito. Também assim estão seccionadas suas organizações, como, por exemplo, os tribunais.

Isso porque o processamento de cada matéria se realiza distintamente, ensejando na divisão do Direito em subgrupos.

Na Justiça Comum, por exemplo, dentro da esfera cível, nas comarcas maiores, há a especialização dos magistrados: há aqueles que reúnem os processos de família, ou os feitos da Fazenda Pública, por exemplo.

Logo, a funcionalidade de cada matéria permite selecionar as normas e regras e dispô-las em subsistemas do Direito.

Assim, neste capítulo, serão analisadas as especificações e as principais características de um subsistema, o Direito Penal, a fim de serem esclarecidas e situadas dentro do sistema jurídico.

Também serão objeto de estudo as classificações dos crimes, notadamente a distinção entre crimes materiais e formais.

## II.2. Conceito e Características do Direito Penal

Cada área do Direito visa a proteção de bens determinados e atribui, a quem desrespeita as normas, punições que ora podem ser efetivadas pela própria vítima, através do processamento proporcionado pelo Estado, ora é este mesmo que assume a responsabilidade pela sanção.

Assim, quando alguém desrespeita as regras impostas à sociedade em geral, comete um ilícito jurídico e, a modalidade mais grave deste, é o ilícito penal, porque lesa os bens mais importantes dos membros da sociedade<sup>3</sup>.

Logo, vê-se que o Direito Penal é responsável pela proteção não dos indivíduos em si, mas de bens que são importantes a toda a coletividade.

Tanto é assim, que à pessoa vítima do delito não compete, em regra, a punição do infrator; limita-se, quando muito, ao apontamento dos fatos ocorridos. Neste caso, a sociedade reserva-se tal direito a partir do seu processamento.

Afinal de contas, como é mais do que cediço, o crime faz parte da coletividade.

Para Durkheim, a criminalidade e o delito são fenômenos sociais normais, que mantêm a dinâmica de transformação da sociedade<sup>4</sup>. Quando eles surgem no convívio social e outras medidas não são capazes de restituir a ordem, aplicam-se as regras penais para contenção dos conflitos.

Segundo Cezar Roberto Bittencourt, “o Direito Penal apresenta-se como um conjunto de normas jurídicas que tem por objeto a determinação de

---

<sup>3</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, *Tratado de Direito Penal – Parte Geral*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1.

<sup>4</sup> DURKHEIM, Émile, *Las Regras Del Método Sociológico*, Espanha: Morata, 1978, p.83.

infrações de natureza penal e suas sanções correspondentes – penas e medidas de segurança”<sup>5</sup>.

Embora os conceitos dos diversos autores sejam bastante parecidos, o que realmente é relevante é saber que o cometimento de um ilícito penal, sempre envolve uma ação criminosa, a punição advinda do Estado, a perda ou diminuição de direitos pessoais do infrator e a relação jurídica que ordena o delito e a pena correspondente.

Acerca das características do Direito Penal, Magalhães Noronha menciona que “é o Direito Penal ciência cultural normativa, valorativa e finalista”<sup>6</sup>. Normativa, porque decorre da existência de normas e seu estudo, já que inexistente crime sem lei anterior que o preveja. Valorativa, pois dispõe os tipos penais em uma escala valorativa, a fim de atribuir, de acordo com a gravidade de cada qual, uma sanção respectiva. E Finalista, uma vez que “visa à proteção dos bens jurídicos fundamentais, como garantia de sobrevivência da ordem jurídica”<sup>7</sup>.

Acrescenta-se, ainda, a tais características, sua autonomia no sistema jurídico como um todo, dado que a relevância dos bens a serem protegidos ou preservados não pode se submeter a qualquer outra área do Direito.

Ademais, há seu caráter sancionador, pois, ao contrário de outras áreas jurídicas, ele visa predominantemente punir o infrator e não constituir direito à vítima do crime.

Por isso, elenca o Direito Penal as condutas a serem tuteladas, atribuindo a modelos de comportamento não desejáveis, uma penalidade.

---

<sup>5</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p. 02.

<sup>6</sup> NORONHA, Magalhães, *Direito Penal*, 15ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1978, v. 1, p. 12.

<sup>7</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p. 04.

Vale destacar, outrossim, que o Direito Penal não deve proteger todas as condutas ou tutelar todos os tipos de comportamento não desejáveis, mas apenas aqueles mais relevantes e imprescindíveis, nos exatos ditames do princípio da intervenção mínima.

Referido princípio se mostra – ou ao menos deveria se mostrar – como protetor da pessoa humana e garantidor de um Direito Penal eficaz, centrado e objetivo, que impede a tipificação desnecessária, freando o arbítrio legislativo.

Isto porque, “procurando restringir ou impedir o arbítrio do legislador, no sentido de evitar a definição desnecessária de crimes e a imposição de penas injustas, desumanas ou cruéis, a criação de tipos delituosos deve obedecer à imprescindibilidade, só devendo intervir o Estado, por intermédio do Direito Penal, quando os outros ramos do Direito não conseguiram prevenir a conduta ilícita”<sup>8</sup>.

Por isso, “o princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e delimita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima quando constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico”<sup>9</sup>.

Ou seja, a criminalização de condutas deve ocorrer somente quando estiver comprovada a ineficácia dos demais ramos do Direito na proteção de determinada situação.

“Resumindo, antes de se recorrer ao Direito Penal deve-se esgotar todos os meios extra penais de controle social.”<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> JESUS, Damásio Evangelista de. *Direito Penal*. Volume I, 26ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2003.

<sup>9</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Lições de Direito Penal*. 3ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

<sup>10</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Op. cit.*, p. 32

Nessa mesma linha de raciocínio, ensina Jorge de Figueiredo Dias<sup>11</sup> que a utilização do direito penal de forma aleatória, viola o princípio da “proibição de excesso”, citando como exemplo os casos em que a legislação civil, administrativa ou mesmo disciplinar poderiam tutelar determinado fato sem a necessidade de se socorrer à pesada mão do direito penal.

E vai além o autor citado, informando que o excesso de punição em alguns casos, os quais deveriam estar à margem da punição penal, sujeitos apenas a mecanismos de controles sociais (Ex: prostituição), leva ao aumento da criminalidade.

“A conclusão que se chega é a de que a função precípua do direito penal – e conseqüentemente também do conceito material de crime - reside na tutela subsidiária (de ‘última ratio’) de bens jurídicos – penais.”<sup>12</sup>

Verifica-se, portanto, ser a principal característica do princípio da intervenção mínima, justamente, o fato de a intervenção estatal penal ocorrer apenas quando todos os demais ramos do Direito falharam.

“Assim, a idéia central do princípio da intervenção mínima reside na *proteção de bens jurídicos sob a temperança da ‘necessidade’ dessa proteção.*”<sup>13</sup>

Outrossim, esta intervenção estatal penal não se realiza apenas porque houve uma falha nos outros mecanismos de contenção judicial e também não se dá de forma automática. É necessária uma análise do bem jurídico a ser tutelado, a fim de verificar-se se realmente é imprescindível esta intervenção.

---

<sup>11</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões Fundamentais de Direito Penal Revisitadas*. São Paulo: RT, 1999.

<sup>12</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Op. cit.*, p. 79.

<sup>13</sup> AMARAL, Cláudio do Prado. *Princípios Penais - da legalidade à culpabilidade*. São Paulo: IBCcrim, 2003, p. 138

Desde logo, pode-se afirmar, sem qualquer receio, que a tutela penal incidente sobre o crime de apropriação indébita previdenciária é necessária e, ainda, mostra-se indispensável à salvaguarda do bem jurídico que protege (que será mais adiante objeto de detalhado estudo).

O crime de apropriação indébita previdenciária, assim, está totalmente inserido no contexto maior do Direito Penal e de acordo com os ditames que regulamentam referido braço da intervenção jurídica.

A fim de dar seguimento ao estudo proposto, mister ser analisada a distinção feita entre os diversos tipos de crimes, para que ao final possamos inserir o delito em estudo em uma dessas classificações.

### II.3. Classificação dos crimes

Diversas são as classificações propostas para os crimes.

Na verdade, os autores elencam várias formas de classificar as infrações: pelo título, resultado, ação, autores, modos de execução etc..

Segundo José Frederico Marques<sup>14</sup> existem vários nomes de delitos indicando categorias dogmático-jurídicas onde distinções se estabelecem em razão de elementos da norma penal, da estrutura desta e de seu conteúdo.

Quanto à gravidade do fato, as infrações penais podem ser classificadas a partir de dois sistemas diferentes.

Para o sistema tricotômico (ou divisão tripartida) as infrações podem ser classificadas em crimes, delitos e contravenções; para o sistema dicotômico

---

<sup>14</sup> MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 1956.

(ou divisão bipartida), a classificação das infrações as divide em crimes (ou delitos) e contravenções.

A forma da ação divide as infrações em crimes instantâneos, permanentes e instantâneos de efeitos permanentes; divide as infrações, ainda, em crimes comissivos, omissivos ou comissivos por omissão (omissivos impróprios).

Quanto aos agentes, as infrações podem ser classificadas em crimes unissubjetivos e crimes plurissubjetivos.

Em relação aos elementos do crime, a classificação pode ser entre crimes simples, qualificados e privilegiados.

O conteúdo do tipo penal divide as infrações em crimes de ação única e ação múltipla; ou ainda, entre crimes unissubsistente e plurissubsistentes.

O agente do crime os divide em comuns, próprios e de mão própria.

Quanto ao bem jurídico atingido, os crimes podem ser simples ou complexos.

Finalmente, quanto ao resultado, podem os crimes ser classificados em de dano e de perigo; ou ainda, em crimes materiais ou formais.

#### II.4. Crimes formais e crimes materiais

No presente trabalho e para que possamos atingir os fins propostos, interessa-nos a classificação feita em relação ao resultado que os crimes produzem.

Especificamente, interessa-nos a distinção entre crimes materiais e crimes formais.

Insta destacar, desde logo, que referida distinção e, posteriormente, a inserção dos crimes previdenciários na correta classificação, têm suma importância para que se comprove a necessidade de alteração do entendimento jurisprudencial até então dominante.

Antes, porém, de serem esmiuçadas as diferenças existentes entre os crimes materiais e formais, mister ser, brevemente, analisado o conceito e a amplitude do elemento do fato típico denominado “resultado”.

Somente com a perfeita delimitação deste conceito de resultado é que será possível distinguir os crimes materiais e os formais.

O resultado, genericamente considerado, pode ser analisado sob dois distintos pontos de vista: natural ou normativo.

Resultado natural (ou naturalístico) pode ser definido como “alguma coisa que realmente se verifica no mundo exterior e que é considerada relevante para o Direito Penal”<sup>15</sup>.

Já o conceito de resultado normativo diz respeito a algo que não obrigatoriamente será visível, perceptível.

O resultado normativo “se perfaz com a simples infração da lei. Na infração da norma, na violação do direito, já se encontra o resultado”. Em suma, “qualquer que seja a ação delituosa, sempre haverá um resultado jurídico

---

<sup>15</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes de mera conduta*. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975 p. 27

consistente na própria violação da lei, na lesão efetiva ou potencial de um bem ou de um interesse juridicamente tutelados”<sup>16</sup>.

A abrangência do conceito de resultado (naturalístico ou normativo) é essencial para a compreensão e correta classificação do crime previdenciário como sendo material ou formal.

De fato, somente com tal definição será possível afirmar se o resultado faz ou não parte integrante da conduta e como isso afeta a consumação do crime.

Passemos, então, à distinção entre crimes materiais e formais, em termos genéricos, para que mais adiante possa esta classificação ser trazida para o delito definido no artigo 168-A do Código Penal.

Para que se evidencie tal diferença, mister ser destacado que a mesma reflete, obrigatoriamente, a distinção que se faz entre os crimes de dano e de perigo.

E é a ofensa ao bem jurídico que justamente afasta o conceito destes dois tipos de crimes.

“A ofensa, portanto, pode dar causa a duas conseqüências relevantes para o Direito: lesão total, ou parcial, de um bem ou interesse, e ameaça de lesão de um bem ou interesse.

No primeiro caso, ocorrerá o *dano*; no segundo, o *perigo*.”<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 27/28

<sup>17</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 34.

Manoel Pedro Pimentel, após debater os conceitos de perigo e de dano, chega à seguinte conclusão:

“A diferença que se faz, entre o resultado de *dano* e o de *perigo*, dá margem à distinção, hoje consagrada na doutrina, entre os *crimes de dano* e os *crimes de perigo*. Os primeiros se consumam com a lesão efetiva de um bem ou de um interesse juridicamente protegidos. Os segundos, com a simples ameaça (*possibilidade* para uns, *probabilidade* para outros) dessa lesão.”<sup>18</sup>

Esta distinção entre os crimes de dano e os crimes de perigo é que irá dar origem à separação dos crimes em materiais e formais.

De fato, “conseqüência obrigatória desta distinção entre dano e perigo, e especialmente entre *crimes de dano* e *crimes de perigo*, é a consideração que existem crimes que somente se consumam mediante a produção de um determinado resultado assinalado na lei, ou, como diz Carrara, mediante a ‘privação *real* do bem ao qual o direito atacado se refere’, enquanto que outros se completam tão-somente com a ocorrência do dano potencial, dando-se a violação da lei mesmo que não se verifique o efeito desejado pelo agente.

Os primeiros são chamados delitos *materiais* e, os segundos, delitos *formais*.”<sup>19</sup>

Assim, o crime material é aquele cujo resultado deve efetivamente causar um dano externo e cronologicamente distinto da conduta.

“O crime material ou de resultado descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para sua consumação é indispensável a

---

<sup>18</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 37

<sup>19</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 38/39

produção de um dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação do mundo exterior por ela operada. A não ocorrência do resultado caracteriza a tentativa. Nos crimes materiais a ação e o resultado são cronologicamente distintos.”<sup>20</sup>

Pode-se, então, afirmar que “no crime material há necessidade de um resultado externo à ação, descrito em lei, e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta”<sup>21</sup>.

A conclusão de Manoel Pedro Pimentel é de que “o crime material, portanto, é aquele em que a descrição feita no preceito primário da norma inclui, como elemento essencial do fato típico, a produção de um determinado resultado. É o crime de dano por excelência. O efeito lesivo deve-se concretizar em uma exteriorização destacada da ação”<sup>22</sup>.

O crime formal, em sentido oposto, é aquele onde não é possível a separação cronológica entre a conduta e o resultado.

Assim, “o crime formal também descreve um resultado, que, contudo, não precisa verificar-se para ocorrer a consumação. Basta a ação do agente e a vontade de concretizá-lo, configuradoras do dano principal, isto é, do *eventus periculi* (ameaça, injúria verbal)”<sup>23</sup>.

Ou seja, nos crimes formais, “não há necessidade de realização daquilo que é pretendido pelo agente, e o resultado jurídico previsto no tipo

---

<sup>20</sup> BITENCOURT, César Roberto. *Tratado de Direito Penal- Parte Geral- Volume 1*. 13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 213/214

<sup>21</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal- Parte Geral- 24ª Edição*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 123

<sup>22</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 39

<sup>23</sup> BITENCOURT, César Roberto. Op. cit. p. 213/214

ocorre ao mesmo tempo em que se desenrola a conduta, havendo separação lógica e não cronológica entre a conduta e o resultado”<sup>24</sup>.

A distinção entre os crimes materiais e os crimes formais está, portanto, no momento da realização do resultado.

Isto porque, nos crimes materiais este resultado irá ocorrer posteriormente à conduta, sendo destacável desta.

Nos crimes formais, por sua vez, este mesmo resultado irá ocorrer junto à conduta, sendo impossível separá-los. Dito de outra forma, em tais delitos “o resultado, de que depende a existência do crime, se realiza no mesmo tempo que a conduta, de tal sorte que a idéia de resultado é inseparável de seu conceito (...)”<sup>25</sup>.

Importante ser consignado que parte da doutrina entende haver uma terceira modalidade de crime: os crimes de mera conduta.

Manoel Pedro Pimentel os define como sendo “aquele em que a ação ou omissão bastam para constituir o elemento material (objetivo) da figura típica penal”<sup>26</sup>.

Para aqueles que aceitam sua existência, eles constituem uma categoria autônoma, não podendo ser inseridos no rol dos crimes formais.

A justificativa para esta separação reside no fato de que “enquanto os crimes formais são crimes de resultado, os crimes de mera conduta não o são;

---

<sup>24</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini. Op. cit. p. 123

<sup>25</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 63

<sup>26</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 64

nestes, não há resultado algum a cogitar, pois a razão de punir está na mera conduta, em si mesmo danosa ou perigosa”<sup>27</sup>.

Para que possa ser finalizado este capítulo, oportuna a diferenciação trazida por Ney Moura Teles, que contribui de forma decisiva para a elucidação desta classificação dos crimes em materiais e formais:

“Material ou crime de resultado é o crime cujo tipo legal de crime contém a descrição de uma conduta e de um resultado, e que somente se consuma com a produção do resultado.

(...)

Formal é o crime cujo tipo descreve uma conduta, menciona um resultado, mas não exige que esta ocorra para sua consumação. São Chamados de crimes de consumação antecipada ou de resultado cortado.

(...).”<sup>28</sup>

Importantíssimo destacar, em razão dos fins a que se propõe o presente trabalho, que a ocorrência de um resultado naturalístico, em momento separado da conduta, nos crimes formais, não é imprescindível para que haja sua consumação; ao passo que, nos delitos materiais, sua ausência impede tal efetivação.

---

<sup>27</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit. p. 73

<sup>28</sup> TELES, Ney Moura. *Direito Penal- Parte Geral*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006. p. 195.

## **CAPÍTULO III – O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E SUA CORRETA CLASSIFICAÇÃO**

### **III.1. Considerações introdutórias**

A apropriação indébita previdenciária, suas principais características e elementos, serão neste capítulo, esmiuçados.

Baseado nessas características, bem como tendo como norte a divisão dos crimes vista ao longo do Capítulo II, será possível ser feita uma classificação do delito em estudo e, então, trazer as mais relevantes conseqüências processuais e penais que esta repartição encerra.

Outrossim, a fim de atingir a classificação correta, é preciso que o crime previdenciário seja analisado dentro de seu próprio micro sistema e não apenas como parte do Direito Penal.

Em outras palavras, é preciso inseri-lo no contexto particular dos delitos tributários e não apenas tendo os olhos voltados ao sistema penal como um todo.

Por isso, torna-se imprescindível explanar, ainda que brevemente, acerca da diferença entre sistemas e micro sistemas. E, vista a distinção entre sistemas e micro sistemas, passaremos à classificação do crime previdenciário em estudo e suas conseqüências.

### III.2. Sistemas e subsistemas

Atualmente, é indiscutível que a jurisprudência e a doutrina, além do próprio sistema legislativo brasileiro, classificam de diversas formas e a partir de premissas e âmbitos diferentes, os crimes existentes.

No entanto, também não se pode negar que a evolução natural dos pensamentos, atos e comportamentos do ser humano, geram novas situações não previstas expressamente por nossas leis e que compete à jurisprudência e à doutrina procurar meios de adaptar as regras existentes às modernas circunstâncias.

Na realidade, a todo o momento, deparamo-nos com situações inovadoras as quais exigem dos estudiosos do Direito grande dedicação para conseguir definir, no que concerne às leis penais, o que se trata de crime realmente, sua classificação e, o mais importante, as conseqüências geradas por tal divisão.

Para nos socorrer diante desta constante e célere modificação do comportamento humano, muitos estudiosos já se dedicaram, ao longo de nossa história, a criar fórmulas de entendimento mais simplificado da estrutura social em que vivemos.

Nesta esteira, pode-se destacar o trabalho de Niklas Luhmann, o qual dissecou a sociedade em sistemas; e estes, em subsistemas, dividindo-os por sua funcionalidade, *a priori*, o que tornou infinitamente mais didática e dinâmica a forma de se analisar situações rotineiras.

Conseguiu este filósofo, ainda, delimitar o sistema jurídico, distinguindo-o do sistema social; além disso, trouxe grande contribuição à linguagem jurídica com a inserção do código binário, permitindo a classificação de atos e condutas.

Em suma, possibilitou a correta classificação dos atos, de forma a permitir que os sistemas jurídicos também possam, por sua vez, ser classificados.

E, com a criação de subsistemas, conforme acima exposto, conseguiu dissecar um sistema maior, observando e transparecendo as particularidades que os diferenciam<sup>29</sup>, sendo certo que tais unidades sempre guardam as premissas criadas para o sistema como um todo.

Neste sentido é que se pode inserir a idéia do crime previdenciário como um subsistema do Direito Penal.

Por isso, o estudo de tal delito deve se dar levando-se em consideração seu próprio micro sistema, em primeiro lugar, para somente então ser o mesmo inserido no todo.

Isto porque, existem particularidades que o diferenciam dos demais crimes, bem como aspectos peculiares aos delitos de natureza tributária.

Apenas para se ter uma idéia, o pagamento do tributo, em qualquer fase do processo, extingue a punibilidade do agente; os demais crimes de natureza patrimonial, como o furto, por exemplo, não possuem este benefício.

Por estas razões, é que o crime previdenciário deve ser analisado em seu próprio micro sistema e não simplesmente inserido dentro do sistema penal, do qual indiscutivelmente também faz parte.

---

<sup>29</sup> Nota do autor: justamente aí que reside a necessidade de analisarmos os crimes previdenciários como um subsistema autêntico do Direito Penal e que por isso merece melhores conceituação e categorização, a fim de que as regras penais já previstas nos códigos lhe sejam aplicadas de forma correta; em outras palavras, somente quando o crime previdenciário é inserido em seu próprio contexto e particularidade, torna-se possível extrair suas principais características, e, conseqüentemente, classificá-lo corretamente em relação ao sistema penal.

### III.3. O crime de apropriação indébita previdenciária

O crime de apropriação indébita previdenciária, descrito no artigo 168-A do Código Penal, deve ser melhor e detalhadamente analisado.

Assim, será feito a partir de agora um estudo pormenorizado do crime, para que o mesmo seja integralmente compreendido e, então, corretamente classificado dentro de seu micro sistema.

#### III.3.1. Objetividade Jurídica

O bem jurídico protegido no delito de apropriação indébita previdenciária possui natureza patrimonial, ou seja, tutelam-se os interesses fazendários da seguridade social.

E ressalte-se que é o patrimônio coletivo o tutelado diretamente, não aquele do trabalhador de quem foi feito o desconto.

Assim, em que pese tratar-se de mais um crime contra patrimônio, tal tipo penal diferencia-se daqueles previstos no Título II do Código Penal, pois o bem resguardado não pertence a uma ou algumas pessoas, mas sim a todos os segurados que fazem parte do sistema previdenciário.

Conforme preceitua Antonio Monteiro Lopes<sup>30</sup>:

“(...) na verdade esse novo artigo protege o patrimônio não de uma pessoa ou de algumas pessoas, como nos demais crimes previstos nesse Título, mas o patrimônio de todos os cidadãos que fazem parte do sistema previdenciário. Ademais, embora se fale em crime contra a Previdência Social, no

---

<sup>30</sup> MONTEIRO, Antonio Lopes. *Op.cit*, p. 31.

fundo é a Seguridade Social tal como descrita no art. 194 da Constituição da república que está sendo tutelada. E, especialmente, as contribuições sociais, embora tenham sua natureza tributária discutida, não podem ser excluídas, sem mais, do sistema tributário como um todo, até porque a elas se aplicam as normas gerais da legislação tributária (arts. 149 e 146, III da CF). Assim, a ordem tributária também faz parte da objetividade jurídica desse tipo penal.”

Não se trata de considerar como bem jurídico qualquer dever moral de cumprimento das obrigações tributárias ou previdenciárias, nem tampouco cabe vislumbrar no delito de apropriação indébita uma simples desobediência à norma.

Luiz Flávio Gomes<sup>31</sup> afirma que o bem jurídico protegido “na apropriação indébita previdenciária, possui natureza patrimonial. Tutela-se o patrimônio, em primeiro lugar, do Poder Público (Erário ou Fazenda Pública), que é o titular do crédito (contribuição) ou do ato de reembolso (benefício). É o patrimônio que resulta lesado”.

O que está em jogo, assim, é a função arrecadadora da Previdência Social.

“Tendo em vista os mandamentos constitucionais supramencionados, verifica-se que a Constituição, no que tange ao sistema penal, não cumpre apenas um papel limitativo do *jus puniendi* estatal, visto que, num Estado de Direito Democrático e social, desempenha função de relacionar o rol de bens jurídicos considerados dignos de proteção.

Daí por que se afigura necessária a intervenção penal para tutelar o patrimônio da Previdência Social e seu correto funcionamento. Deve, contudo,

---

<sup>31</sup> GOMES, Luiz Flavio. Da apropriação indébita previdenciária: art. 168-A do Código penal com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14.07.2000. *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 17. São Paulo: 2000, p.366-369

ser uma intervenção seletiva, limitada e cuidadosa, sob pena de se transformar em instrumento simbólico negativo.

O bem jurídico aqui protegido vem a ser o interesse patrimonial da Previdência Social, bem com o processo de arrecadação e sua distribuição na despesa pública.

(...)

Embora seja essencialmente o patrimônio da Seguridade Social o bem jurídico lesado, cumpre ele uma função representativa, uma vez que, na configuração do injusto, verifica-se a lesão a um bem jurídico imediato (conotação patrimonial: arrecadatória) e a um bem jurídico mediato, lesado com uma função representativa (o financiamento da Seguridade Social), verdadeiros critérios limitadores dos delitos econômicos.”<sup>32</sup>

Consoante Alberto Silva Franco “o bem jurídico protegido não se circunscreve apenas aos interesses patrimoniais da previdência, enquanto fonte arrecadadora da seguridade social; cinge-se, sim, à própria seguridade social enquanto instituição central da política social do Estado Democrático e Social de Direito, merecedora de dignidade penal e, em determinadas situações, necessitada de tutela dessa ordem. O orçamento da seguridade social, conforme o art. 11 da Lei 8212/91, é composto, além de receitas da União e de outras fontes, de receitas das contribuições sociais. Destarte, as contribuições sociais formam o patrimônio da seguridade social, que é destinado aos objetivos constitucionais preestabelecidos e que o diferenciam, por isso, de qualquer outro patrimônio. A finalidade do arsenal de disposições normativas, até mesmo

---

<sup>32</sup> PRADO, Luis Regis. *Direito penal econômico*. 2ª Ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 373/374

penais, que velam pelo correto funcionamento das relações de seguridade social, vai muito além da mera tutela de haveres patrimoniais”<sup>33</sup>.

Logo, o crime existe quando a função arrecadadora da Previdência Social resulta antijuridicamente afetada.

### III.3.2. Elementos do Tipo

#### III.3.2.a. Tipo objetivo

O artigo 168-A traz a seguinte redação sob o título de 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.*

*Parágrafo 1º. Nas mesmas penas incorre quem deixar de:*

*I- recolher, no prazo legal, contribuição ou 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;*

---

<sup>33</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). *Código Penal e sua Interpretação*. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 853/854

*III- pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.”*

O tipo objetivo do crime sempre deixou margem a dúvidas e discussões. Aliás, é justamente esta discussão que repercute de forma decisiva no tema central do presente trabalho.

Por ora e apenas com o intuito de fazermos considerações gerais sobre o crime, serão verificados os elementos objetivos do tipo sem qualquer aprofundamento maior.

Assim, está o delito em comento inserido no Código Penal, no Título II, referente aos crimes contra o patrimônio, especificamente, no Capítulo V que trata da apropriação indébita.

“Contudo, o art. 168 é um crime essencialmente comissivo, ou seja praticado mediante a ação de ‘apropriar-se’. O núcleo do tipo é o verbo ‘apropriar-se’ e o objeto material é ‘a coisa móvel’. Ora, no novo tipo previsto – art. 168-A -, o legislador empregou como núcleo do tipo os verbos ‘deixar de repassar’, o que *prima facie* nos mostra um tipo penal omissivo próprio e formal, ao contrário da figura tradicional do crime de apropriação indébita, que é comissivo e material.”<sup>34</sup>

Luiz Flávio Gomes destaca que “os delitos de apropriação indébita previdenciária possuem a inequívoca natureza de crimes patrimoniais”<sup>35</sup>.

Justifica essa afirmação por três motivos diferentes:

“Primeiro pelo *nomem juris* do delito; em segundo lugar, pela posição topográfica do art. 168-A; em terceiro lugar, pela própria estrutura interna dos

---

<sup>34</sup> MONTEIRO, Antonio Lopes. Op.cit, p. 32.

<sup>35</sup> GOMES, Luiz Flavio. Op. cit, p.366-369

tipos penais, todos centrados na posse precedente da contribuição ou do benefício, que deve ser repassado ou recolhido em favor da previdência social, ou pago ao segurado.”

Roberto Podval e Paula Kahan Mandel defendem que “os tipos penais estão reunidos por suas semelhanças dentro do Estatuto Penal e não estão simplesmente jogados em qualquer de suas partes ou capítulos. Essas semelhanças referem-se ao próprio bem jurídico escolhido para a tutela da norma, que no caso do tipo penal de apropriação indébita previdenciária passa a ser o patrimônio público, como se vê do Título II da Parte Especial do Código, ‘Dos crimes contra o patrimônio’. Daí ser forçoso concluir que a inserção do artigo 168-A no capítulo cujo título é ‘apropriação indébita’ e ainda sob a rubrica de apropriação indébita previdenciária’ submeteu o antigo delito de não recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, d, da lei 8212/91) ao regime jurídico de delito de apropriação indébita”<sup>36</sup>.

De qualquer forma, pode-se afirmar, sem receio, que o crime em tela pressupõe a ocorrência de duas condutas distintas:

“Em primeiro lugar, temos um comportamento ativo (comissivo) que consiste em ‘recolher as contribuições dos contribuintes’ ou ‘descontar a contribuição do pagamento efetuado’ ou ‘inserir-las nas despesas contábeis ou custos’ ou ‘receber o reembolso da previdência social’. Depois advém um comportamento omissivo: deixar de repassar ou deixar de recolher ou deixar de pagar. Ação no princípio e omissão no momento sucessivo: tipos de conduta mista. Mas por que são crimes comissivos (de conduta mista) e não omissivos? Porque a norma em seu sentido final não é impositiva de uma conduta para salvar o bem jurídico protegido (patrimônio público, patrimônio dos segurados, livre concorrência). Pelo contrário, seu escopo último consiste em proibir a atividade de apropriar-se de valores que devem ser transferidos para a

---

<sup>36</sup> PODVAL, Roberto e MANDEL, Paula Kahan. Comentários críticos à Lei 9.983 de 14.07.2000, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 65. São Paulo: Dialética, 2001.

Previdência Social ou para o segurado. É uma norma proibitiva, não mandamental, leia-se: é proibido apropriar-se (do eu não lhe pertence, etc.). O fato de não repassar ou não recolher (a contribuição) ou não pagar (o benefício) no prazo legal é tão somente o meio de realização da conduta típica descrita na lei penal. O que está incriminado, como meta final da norma ou *meta optata*, não é o fato (exclusivo) de deixar de repassar, deixar de recolher ou deixar de pagar. Essas condutas, isoladamente consideradas, configuram uma mera infração civil ou administrativa (tributária). A simples negativa de restituição da coisa (no caso: da contribuição ou do benefício) ou a mera omissão de emprego ao fim determinado não significa automaticamente o delito de apropriação.”<sup>37</sup>

Assim, a apropriação indébita previdenciária, embora inserida no capítulo dos crimes patrimoniais, não pode ser confundida com a apropriação indébita comum.

Alberto Silva Franco destaca que “o simples rótulo de apropriação indébita previdenciária é insuficiente para o reconhecimento de um processo de miscigenação entre as figuras dos artigos 168 e 168-A do Código Penal. O *nomen juris* do tipo não tem o condão de influir nos elementos de composição da figura criminosa para efeito de determinar seu conteúdo. Trata-se de referência interpretativa, de valor secundário, sem força para alterar os dados básicos empregados pelo legislador na construção do tipo.

A posição topográfica do tipo do art. 168-A logo abaixo do art. 168 do Código Penal não permite que os elementos de composição de um tipo se extrapolem para o outro.

(...)

A inserção do art. 168-A no Código Penal não o transforma, por um passe de mágica legislativa, em crime de apropriação indébita, nem faz perder

---

<sup>37</sup> GOMES, Luiz Flavio. Op. cit, p.366-369

sua condição de delito relativo à arrecadação de contribuições previdenciárias. Se a apropriação indébita previdenciária não passasse, em verdade, de mais uma hipótese de apropriação indébita, o bom senso e a lógica levariam à sua inserção em um dos parágrafos da própria figura do art. 168, dispensando-se, portanto, a criação de um tipo autônomo.”<sup>38</sup>

Resta evidente, então, que o crime em estudo não pode ser confundido com a apropriação indébita prevista no artigo 168 do Código Penal.

E, para que o tipo objetivo do delito em questão seja bem compreendido, as diversas condutas previstas no artigo serão objeto de análise separada.

#### III.3.2.b. Artigo 168-A, *caput*

O tipo objetivo do *caput* do artigo 168-A trata das contribuições que são recolhidas dos contribuintes e não são repassadas à Previdência Social.

“Normalmente, as contribuições destinadas ao custeio da previdência são recolhidas nas instituições bancárias (Lei 8212/91, art. 60), que, por força de convênio celebrados com o INSS, dispõem de prazo para repassarem os valores aos cofres da previdência. Daí a alusão do dispositivo ao prazo convencional. Eventualmente, podem incorrer também nesse delito os agentes públicos. Como é sabido, as contribuições das empresas incidentes sobre o faturamento e o lucro, bem como as incidentes sobre as receitas de prognósticos (Lei 8212/91, art.11, parágrafo único, ‘d’ e ‘e’) são arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei 8212/91, art.33) cujos valores devem ser repassados, mensalmente, pelo Tesouro Nacional (Lei 8212/91, art.19). Portanto, a

---

<sup>38</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). op. cit. p. 854

inobservância desse dever legal, que antes constituía simples infração administrativa, passou a ser contemplada como ilícito penal.”<sup>39</sup>

Assim, conforme restou evidente, para caracterização deste tipo penal, é necessário que haja o recolhimento das contribuições e não sejam estas entregues à Previdência Social. Ou seja, a omissão do repasse é imprescindível para a realização do crime.

### III.3.2.c. Artigo 168-A, parágrafo 1º, inciso I

“O inciso I do parágrafo 1º do art. 168-A do Código Penal reitera, com maior precisão terminológica, a alínea *d* do art. 95 da lei 8.212/91. A locução verbal indicativa da conduta é a mesma: ‘deixar de recolher’.”<sup>40</sup>

Este tipo penal tem como principal característica a necessidade de prévio desconto dos valores, normalmente realizados diretamente na folha de salários e seu posterior não recolhimento aos cofres públicos.

Importante mencionar que o texto legal “tornou-se mais detalhista ao referir-se que a contribuição ou a outra importância poderiam ser descontadas de pagamentos efetuados tanto a segurados como a terceiros. E ainda possibilitou que a contribuição ou outra importância pudessem ser arrecadadas do público”<sup>41</sup>.

Aqui, o desconto nos salários ou pagamentos efetuados aos segurados e aos terceiros é imprescindível para a caracterização do tipo penal.

---

<sup>39</sup> CASTRO, Wellington Claudio Pinho. Apropriação Indébita Previdenciária, in *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, ano 19, nº 63, 2000, p. 301-308

<sup>40</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). op. cit. p. 857

<sup>41</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). op. cit. p. 857

### III.3.2.d. artigo 168-A, parágrafo 1º, inciso II

O tipo objetivo deste inciso III trata especificamente da inserção nos preços dos valores devidos à Previdência Social e do não recolhimento posterior dos mesmos aos cofres públicos.

“Abordando criticamente a hipótese típica, Francisco Dias Teixeira ressalta que, ao invés do desconto e do não recolhimento da contribuição, leva-se agora em conta “o acréscimo no preço (quando da venda de algum produto ou serviço) de valor à título de contribuição previdenciária e o não recolhimento deste valor à Previdência Social. Ora, o fato de um indivíduo efetuar um pagamento a menos não significa que ele passou a ter a posse do valor correspondente a essa diferença; e quando o indivíduo efetua uma venda também não significa que ele passe a ter a disponibilidade do valor referente ao preço da venda (...).”<sup>42</sup>

Nesta hipótese em que se trata do valor embutido no preço, cabe a argumentação acerca da impossibilidade de prisão por dívida, o que configura a inconstitucionalidade do dispositivo.

Sobre este aspecto, Heloisa Estellita afirma que “o comerciante não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio)”<sup>43</sup>.

E conclui: “em nosso ordenamento constitucional não há crime por dívida tributária, não há que se falar em crime”.

---

<sup>42</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). op. cit. p. 858

<sup>43</sup> ESTELLITA, Heloisa. A Lei 9.983 de 14 de julho de 2000 – Primeiras impressões, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 64. São Paulo: Dialética, 2001.

### III.3.2.e. Artigo 168-A, parágrafo 1º, inciso III

Alberto Silva Franco esclarece que este inciso trata “da hipótese em que benefícios previdenciários, ao invés de serem pagos diretamente aos segurados pelo INSS, por meio de agências bancárias, são pagos pela própria empresa, que, então, é ressarcida desse pagamento nas contribuições futuras por ela devidas”<sup>44</sup>.

O tipo penal em questão somente consumir-se-á quando houver a dedução sem que o pagamento dos benefícios tenha sido feito.

Em suma, é preciso ter havido um não pagamento dos benefícios ao erário e o posterior e indevido reembolso dos mesmos, para que se possa falar em ocorrência desse crime.

### III.3.2.f. Tipo subjetivo: Sujeito Ativo

Trata-se de crime omissivo próprio e, por isso, somente pode ser praticado por quem tem o dever legal de repassar contribuições previdenciárias recolhidas dos contribuintes.

Em outras palavras, “o autor da conduta típica é o responsável tributário, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária (cuja prestação tem por objeto a contribuição social) que atua como agente de retenção, arrecadando formalmente o valor correspondente do contribuinte (segurado), e possui o dever de recolher o tributo específico (contribuição social) a favor do sujeito ativo”<sup>45</sup>.

Importante ressaltar que tais contribuições são feitas em instituições bancárias e que estas, em razão de convênios, têm prazo certo para repassá-los

---

<sup>44</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). op. cit. p. 858

<sup>45</sup> EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 207.

ao INSS, podendo, portanto, incorrerem nesse delito, ora porque são empregadoras, ora devido à sua responsabilidade pelo recebimento e repasse do pagamento de ditas contribuições.

Os agentes públicos também podem praticar tal delito tendo em vista que as contribuições das empresas incidentes sobre o faturamento e o lucro, bem como aquelas referentes à receita de concursos de prognóstico, são arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal, cujos valores devem ser repassados mensalmente ao Tesouro Nacional.

A violação desse dever legal que antes era uma simples infração administrativa, tornou-se ilícito penal.

As pessoas jurídicas não podem ser consideradas sujeito ativo do crime, mas apenas seus representantes legais, enquanto pessoas físicas.

### III.3.2.g. Tipo subjetivo: Sujeito Passivo

O sujeito passivo do crime de apropriação indébita previdenciária é o Estado, em especial, o órgão da Previdência Social que é responsável pelo recolhimento das contribuições.

### III.3.3. Consumação e Tentativa

#### III.3.3.a. Consumação

O crime de apropriação indébita previdenciária se consuma quando se esgota o prazo para que o agente responsável repasse as contribuições à Previdência Social.

Também está consumado o delito quando o repasse não obedece à forma legal ou convencional.

### III.3.3.b. Tentativa

Por tratar-se o crime de apropriação indébita previdenciária de crime omissivo puro, não seria, a princípio, admissível a tentativa.

Como acentuado por Rogério Greco<sup>46</sup>:

“Por se tratar de crime omissivo próprio, torna-se complicado o raciocínio correspondente à tentativa, pois que, se depois de ultrapassado o prazo o agente não praticar os comportamentos determinados pelo tipo penal, o crime estará, nesse momento, consumado; caso contrário, se realiza as determinações típicas, efetuando os repasses, recolhendo as contribuições etc., o fato será um indiferente penal.”

Luis Regis Prado<sup>47</sup> também comunga desse entendimento, ao mencionar:

“Consumação delitiva se dá com a omissão do agente em repassar a contribuição na forma e no prazo estabelecidos pela lei previdenciária. Dessa forma, vencido o prazo do repasse, consubstancia-se o delito (...) tentativa é inadmissível, por se tratar de delito omissivo próprio.”

No entanto, importante ressaltar que tal posicionamento encontra divergência na doutrina.

---

<sup>46</sup> GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal- Parte Especial* – Volume III. 6ª edição, Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 221.

<sup>47</sup> PRADO, Luis Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, Volume 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 493/494.

Menciona César Roberto Bitencourt<sup>48</sup> que “como crime material, a tentativa é possível, embora de difícil configuração”.

#### III.3.4. Elemento Subjetivo

O elemento subjetivo do tipo do crime de apropriação indébita previdenciária é o dolo, ou seja, a vontade livre e consciente do agente de deixar de repassar as contribuições descontadas e/ou recolhidas pelos contribuintes.

Preceitua Fernando Galvão que “o dolo pode ser entendido como o conceito jurídico que define a intenção que é necessária à adequação típica. O dolo não é um elemento descritivo de objetos apreensíveis da realidade naturalística. O dolo não existe na realidade natural: é criação abstrata do gênero humano, que só existe no mundo jurídico e visa a instrumentalizar a interpretação da realidade natural. Dolo é conceito técnico-jurídico que se refere a um dado da realidade natural que é a intenção, e somente pode ser compreendido no contexto normativo do juízo de tipicidade (...)”<sup>49</sup>.

Existem três teorias sobre o dolo: teoria da vontade, teoria da representação e teoria do assentimento.

Para a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. Na verdade, “a teoria da vontade é a teoria clássica do dolo, e que, para sua caracterização, exige-se a vontade de produzir um resultado”<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, *Tratado de Direito Penal – Parte Especial- vol. 3.* 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 214.

<sup>49</sup> GALVÃO, Fernando. *Direito Penal- Parte Geral.* 2ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 174

<sup>50</sup> GALVÃO, Fernando, op. cit, p. 175

Já na teoria da representação, o dolo é a simples previsão do resultado.

“Para a teoria da representação, o dolo se caracteriza com a simples percepção subjetiva dos fatos que possibilita a compreensão de que o resultado é certo ou provável como decorrência da conduta praticada.”<sup>51</sup>

Embora não se negue a existência da vontade na ação, o importante para esta posição é a consciência de que a conduta provocará o resultado.

Por fim, para a teoria do assentimento (ou do consentimento), faz parte do dolo a previsão do resultado, não sendo necessário o agente querer praticar a conduta.

“A teoria do assentimento trabalha com campo de atuação mais amplo que o da vontade para incluir no dolo a concordância do autor do fato em relação à produção do resultado. Na verdade, tem-se entendido que consentir com a produção do resultado é uma forma de querê-lo.”<sup>52</sup>

O Código Penal Brasileiro adotou a teoria da vontade quanto ao dolo direto e a teoria do assentimento quando ele é eventual.

“Para nossa lei penal, portanto, age dolosamente aquele que, diretamente, quer a produção do resultado, bem como aquele que, mesmo não o desejando de forma direta, assume o risco de produzi-lo.”<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> GALVÃO, Fernando, op. cit, p. 175

<sup>52</sup> GALVÃO, Fernando, op. cit, p. 176

<sup>53</sup> GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal- Parte Geral* – Volume I. 11ª edição, Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 189

Neste diapasão, consiste o dolo na consciência do agente de realizar os elementos constantes do tipo legal, ou seja, é a manifesta vontade humana de realizar a conduta.

Dispõe o artigo 18 do Código Penal:

*“Artigo 18. Diz-se crime:*

*Crime doloso*

*I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;”*

Assim, podemos dividir o dolo em duas modalidades, quais sejam, direto e eventual.

Direto é o dolo propriamente dito, compreendendo a primeira parte da norma supra mencionada. Já o dolo eventual é aquele em que o indivíduo, em seu agir, assume o risco de produzir determinado resultado, anuindo com sua realização.

O tipo penal descrito no artigo 168-A do Código Penal apenas prevê a modalidade dolosa, não sendo tipificada a conduta culposa.

Como consequência, é absolutamente necessário, para a tipificação da conduta, que o agente a tenha praticado de forma prevista e desejada. Ou seja, é imprescindível que o agente tenha previsto o resultado e, ainda, desejado produzi-lo.

Logo, não há que se considerar o simples inadimplemento das contribuições previdenciárias como um fato criminoso, sendo necessário o *animus rem sibi habendi*, o dolo, para a existência deste delito.

Interessam ao Direito Penal apenas as condutas que lesam o erário público e são dotadas de qualquer espécie de fraude, dissimulação.

Por isso, a conduta tipificada no artigo 168-A do Código Penal necessita de dolo, ou seja, da intenção de lesar os cofres da Previdência Social, não se consumando o crime com o simples inadimplemento, em que pesem opiniões em contrário.

Assim, a simples omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias não tem o condão de caracterizar a ocorrência de uma conduta criminosa. Pelo contrário, é absolutamente necessária a indagação acerca da real vontade do agente de prejudicar o erário público.

Portanto, torna-se absolutamente desprovida de dolo a conduta do sujeito que regularmente procede à escrituração dos valores devidos, presta as informações cabíveis e, por razões outras, apenas deixa de realizar os correspondentes pagamentos.

Neste sentido, já decidiu o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, o qual afirmou que “não há que se confundir o inadimplente com o sonegador fiscal, vez que, em ambos, existe um ponto comum – o não pagamento -, porém, em relação a este último, impõe-se o demonstrativo de que tenha agido de forma fraudulenta, sob pena de se travestir a ação penal em verdadeira execução fiscal”<sup>54</sup>.

Seguindo-se esta orientação, o crime de apropriação indébita previdenciária, jamais pode se consumir apenas com o inadimplemento das contribuições anteriormente descontadas dos funcionários, sendo imprescindível, pois, a existência do elemento subjetivo do tipo, consistente na vontade de se apropriar indevidamente destes valores.

---

<sup>54</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal- 2ª Região – Processo 19990201055691-9 – Rel. Des. Rogério V. De Carvalho - DJU 03/10/2000, p. 90 (ementa I do Anexo)

No entanto, este entendimento não corresponde ao atual posicionamento dos Tribunais Pátrios, cujos julgamentos são no sentido de ser desnecessária a pretensão de fraudar a Previdência Social, bastando a vontade de deixar de recolher o tributo.

Os julgados que ilustram esta atual posição de nossas Cortes justificam tal posicionamento afirmando que “o dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e da forma legais, não se exigindo o *animus rem sibi habendi*, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o dolo específico de fraudar a Previdência Social como elemento essencial do tipo penal”<sup>55/56</sup>.

De qualquer forma, seja qual for o posicionamento adotado, relevante esclarecer que o elemento subjetivo do crime de apropriação indébita previdenciária é o dolo, não existindo tal delito na modalidade culposa.

#### III.4 O crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal

Consoante já mencionado, ainda que de forma superficial, o entendimento predominante na doutrina e jurisprudência é de que o crime de apropriação indébita previdenciária é de natureza formal.

E, antes de analisar tais posicionamentos, é forçoso concluir que esta classificação parece ser a mais correta se o estudo deste delito ocorrer sem que se considerem as características de seu próprio micro sistema.

---

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça- processo nº 200801929051- Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1084742- Quinta Turma- Rel. Ministra Laurita Vaz, DJE Data: 09/03/2009. (Ementa II do Anexo)

<sup>56</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça- processo nº 2008011416417- Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1051776- Quinta Turma- Rel. Napoleão Maia Nunes Filho, DJE Data: 02/02/2009. (Ementa III do Anexo)

Assim, o sistema do Direito Penal, ao tratar do crime em estudo – qual seja, “deixar de recolher” ou “deixar de repassar” o tributo quando já descontado dos funcionários ou terceiros – parece acertar quanto à teoria que o considera formal.

De fato, a conduta e o resultado aparentam ser absolutamente inseparáveis, num primeiro momento.

E, na esteira do exposto anteriormente, os crimes cujo resultado e a conduta se encontram indissociáveis recebem a classificação de formais.

Além do mais, em nenhum momento o tipo penal faz referência ao tributo ser efetivamente devido, ou mesmo faz referência à necessidade do crédito tributário ser certo, líquido e exigível.

Logo, sustentam os partidários do posicionamento de que tal crime previdenciário é formal: a fim de haver sua consumação, basta o “deixar de recolher”, sendo irrelevantes as condições do agente; ou, se estas condições se mostrarem importantes, em nada irão influenciar no fato de ser o inadimplemento o elemento indispensável à ocorrência do crime. Isto é o que defende Antônio Correa<sup>57</sup> e José Paulo Baltazar Junior<sup>58</sup>.

Para os dois autores, a fraude não constitui elemento do tipo, “podendo a empresa ter escrita regular, com registro em sua contabilidade de todos os valores devidos que, mesmo assim, o crime se perfectibiliza. Também não constitui elementar o ato de apropriar-se, ou que fique evidenciado o desvio”<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> CORRÊA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. 2ª Ed, São Paulo: Saraiva, 1996.

<sup>58</sup> BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

<sup>59</sup> SLOMP, Rosângela. *Op.cit*, p. 41

O posicionamento jurisprudencial, em sua maioria, inclina-se a este entendimento, sob argumento de que, “o fato de ter impugnado administrativamente o Auto de Infração em nada repercute na ação penal, uma vez que o delito de apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A, §1º, inciso I) em se tratando de crime formal, revela uma ação omissiva (“deixar de recolher”), cuja consumação ocorre com o simples não-recolhimento das contribuições descontadas no prazo legal”<sup>60/61</sup>.

Outra vertente dessa posição doutrinária defende ser o crime previdenciário formal, mas entende a necessidade do dolo, ainda que genérico, para a configuração do crime.

Importante destacar que, mesmo com essa exigência de elemento finalístico, permanece o crime como sendo formal.

Celso Kipper, em artigo sobre o tema, ensina:

“A primeira consequência da estrutura omissiva do tipo do delito de não-recolhimento das contribuições arrecadadas dos segurados, e da não-equivalência ao crime de apropriação indébita, é a de que não se exige para a consumação do primeiro o *animus rem sibi habendi*, ou seja, o propósito de inverter o título da posse passando a possuir a coisa como se fosse sua, com a deliberada intenção de não restituir, própria da acepção do vocábulo apropriar-se, elemento integrativo do tipo penal do segundo delito. Havendo o desconto dos empregados das quantias relativas à contribuição previdenciária, e a posterior omissão no seu recolhimento aos cofres da Seguridade Social, consuma-se o delito, sem que seja preciso investigar, no animus do agente a intenção de restituir ou não as quantias descontadas. O dolo necessário é o genérico,

---

<sup>60</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Processo 200801413381 – Rel. Desembargadora Convocada Jane Silva- DJ 02/02/2009 (Ementa IV do Anexo)

<sup>61</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – Processo 200604000028681 – Rel. Desembargadora Salise Monteiro Sanchotene - DJ 12/07/2006 p.1029 (Ementa V do Anexo)

consistente na intenção de descontar do salário dos empregados as quantias referidas e de deixar de repassá-las à Seguridade Social.”<sup>62</sup>

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, “os crimes contra a previdência social requerem a existência de dolo, assim entendida a vontade deliberada de esconder, de subtrair da atenção do sujeito ativo os fatos jurídicos tributários. Por isso, aquele que não recolhe a contribuição descontada não pode estar sujeito à penalidade se mantém registros e assentamentos adequados e informa ou confessa o débito ao sujeito ativo, pela simples razão de que essa conduta é incompatível com o dolo que a figura penal requer. Logo, o propósito da lei é atingir aquele que, mediante fraude, frustra o cumprimento da obrigação tributária e não aquele que passa por agruras financeiras. Por isso, só haverá crime contra a previdência social se houver dolo comprovado e não meramente presumido”<sup>63</sup>.

Para esclarecer, por fim, o posicionamento em comento, insta destacar ainda o pensamento conclusivo de Misabel Abreu Machado Derzi:

“Os crimes contra a ordem tributária (entre os quais se incluem e sonegação e a apropriação indébita) são dolosos. A sonegação, sempre pressupõe a fraude, ou seja, a vontade consciente de lesar o fisco (dolo), ao lado da prática de atos ou omissões que objetivam ludibriar, enganar ou ocultar o fato tributário à Fazenda Pública. A apropriação indébita sempre pressupõe o prévio desconto ou cobrança do tributo devido de terceiros, com a intenção consciente (dolo) de não recolher aos cofres públicos. Nenhum deles é mera fuga ao pagamento, simples não – recolhimento total ou parcial de tributo devido.”<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> KIPPER, Celso. “Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados”. *Revista dos Tribunais*, nº 694, São Paulo, ago/1993, p. 283/284

<sup>63</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 2ª Ed, São Paulo: Atlas, 1997, p. 64-66

<sup>64</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. “Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário”. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, São Paulo, set/1993, p. 223

Os julgados nesse sentido não são abundantes, muito embora possam ser encontrados sem maiores dificuldades<sup>65/66</sup>.

Incluindo ou não a necessidade do dolo para a configuração do crime, ressalte-se que as teorias acima são claras no sentido de ser de natureza formal o crime de apropriação indébita previdenciária.

Assim, para a configuração do crime, basta que haja o suposto não repasse dos valores descontados dos funcionários ou terceiros, baseado unicamente nas informações prestadas pelo contribuinte ao Fisco.

Para esta teoria, o crime ser formal implica no fato de que a existência de discussão sobre os valores devidos, ou mesmo sobre quaisquer aspectos que influenciam na apuração do *quantum* devido, em nada refletirão na tipificação da conduta, a qual estará perfeita com o mero desconto escritural do tributo devido e seu conseqüente não recolhimento aos cofres públicos.

Mas tal classificação do crime de apropriação indébita previdenciária como sendo formal, não resiste a uma apreciação mais detalhada dentro do micro sistema dos crimes tributários.

Esta análise é imprescindível, posto que é responsável pela alteração radical da classificação do tipo penal em questão, conforme se verá adiante.

---

<sup>65</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Processo 200401028480 – Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima- 23/10/2006 p. 00349 (Ementa VI do Anexo)

<sup>66</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Processo 200802021899 – Rel. Ministra Laurita Vaz-DJE DATA:19/12/2008 (Ementa VII do Anexo)

### III.5. O crime de apropriação indébita previdenciária como crime material

Em que pesem as opiniões em sentido contrário, anteriormente expostas, ousamos afirmar que o crime de apropriação indébita previdenciária é de natureza material.

Tal assertiva encontra amplo e irrestrito respaldo no micro sistema dos crimes tributários, no texto legal e, até mesmo, em algumas doutrinas e decisões dos Tribunais sobre o tema.

Primeiramente, cumpre lembrar que o crime, para ser classificado como material, deve possuir um resultado naturalístico destacado da conduta no tempo e no espaço.

Em outras palavras, precisa o resultado naturalístico do crime ser visível, algo perceptível externamente.

No caso da apropriação indébita previdenciária, a supressão ou a redução do valor das contribuições previdenciárias é que configuram este resultado.

Isto porque, o mero desconto dos valores ou a mera ausência de repasse das contribuições ao erário, ou ainda seu recolhimento a menor, não enseja na ocorrência do crime, de forma imediata, porque se faz necessário verificar, respectivamente, se o montante descontado foi ou não repassado ao órgão fiscal arrecadador; ou, ainda, se o *quantum* contabilmente lançado nos livros e documentos fiscais, é de fato devido.

E, somente após esta verificação é que se poderá afirmar se houve a redução ou supressão dos valores devidos. Ou, melhor dizendo, somente após a verificação administrativo-fiscal de desconto dos valores e ausência dos recolhimentos ou repasse incompleto é que será possível asseverar se houve cometimento do crime sob análise.

Logo, por não ser um delito cujo resultado se confunde com a própria conduta, nem mesmo que a implicação se dá somente de forma normativa, pode-se perfeitamente afirmar ser a apropriação indébita previdenciária um crime material.

Isso porque a conduta de descontar de funcionários ou terceiros as contribuições e, posteriormente, não repassar os valores ou recolhê-los a menor, por si só, nada significa; é necessário que o *quantum* não recolhido ou repassado insuficientemente à Previdência Social seja, de fato, devido.

Ressalte-se ainda, que o tributo devido é algo existente de fato e não apenas enquanto conteúdo de norma jurídica.

Mas é importante que também seja feita uma análise mais ampla do tema, especificamente para que se possa inserir o crime previdenciário no micro sistema dos delitos tributários.

A apropriação indébita previdenciária, na verdade, faz parte do extenso rol de crimes tributários, de condutas típicas tendentes a lesar o Fisco enquanto órgão arrecadador dos tributos.

Todas essas condutas são consideradas relevantes ao Direito Penal na medida em que suprimem ou reduzem um tributo devido.

Ora, simples atividades irregulares do ponto de vista do Direito Tributário, não podem, de plano, ser consideradas relevantes ao sistema penal.

De fato, o campo de atuação tributária está repleto de condutas chamadas de obrigações acessórias, que consistem em atividades impostas ao sujeito passivo, atinentes a informar ao Fisco a ocorrência de um fato gerador da obrigação tributária.

Mas essas condutas acessórias, isoladamente consideradas, de forma alguma traduzem, por si só, redução ou supressão de um tributo. É preciso verificar se o valor devido efetivamente não foi pago, ou se foi a menor.

Sendo assim, o mero descontar os valores dos funcionários ou terceiros sem o correspondente débito tributário, não pode ser considerado ilícito em si mesmo.

As opiniões em contrário (vistas neste capítulo, item III.3) desconsideram algo da maior importância: a finalidade da tipificação das condutas lesivas ao Fisco, qual seja, evitar a redução ou a supressão de tributos devidos.

Desprezam, por conseguinte, que a apropriação indébita previdenciária não pode ser analisada no contexto dos crimes em geral (como parte do sistema do Direito Penal), mas sim, inserida em seu próprio micro sistema.

Este, por sua vez, como dito alhures, somente tem razão de ser na medida e enquanto houver um tributo efetivamente devido.

Ora, o débito tributário é algo visível, estando completamente dissociado da conduta. Logo, o resultado – tributo devido – é algo externo, imprescindível à caracterização do crime de apropriação indébita previdenciária.

Tal delito, por conseguinte, somente pode ser classificado como material, o que, aliás, vem sendo acolhido, lentamente, pela Jurisprudência.

Na verdade, é a mais recente Jurisprudência que assim se perfila.

Ilustra essa afirmação a decisão a seguir que, por sua relevância, merece ser transcrita:

*“Penal e Processual Penal. Apropriação indébita previdenciária. (art. 168-A). Crime material. Pendência de processo administrativo. Persecução penal. Impossibilidade.*

**A apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime material e não simplesmente formal.** *Inquérito. Sonegação fiscal. Processo Administrativo. Estando em curso processo administrativo mediante o qual questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a persecução criminal e – ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente – a manutenção do Inquérito, ainda que sobrestado.<sup>67</sup>*

Vale a pena, para que reste clara a classificação aqui defendida, destacar também o despacho proferido pelo Ministro Relator quando do julgamento em Plenário:

*“(…)*

*Admitam a evolução no que pleiteados, no agravo, a sequência e o julgamento do recurso em sentido estrito interposto. O Ministério Público parte do equívoco: a denominada apropriação indébita previdenciária não consubstancia crime formal, mas omissivo material. A leitura do artigo 168-A do Código penal revela que se tem como elemento da prática delituosa deixar de repassar contribuições previdenciárias. Indispensável, por tanto, a ocorrência de apropriação dos valores, com a inversão da posse respectiva. O objeto jurídico protegido é o patrimônio da previdência social no que se deixa, em ato de apropriação glosado penalmente, de recolher valores. Ora, pendente recurso administrativo em que se discute a exigibilidade do tributo, tem-se como inviável a propositura da ação penal, a sequência quanto ao incidente alusivo ao recebimento da denúncia apresentada.*

---

<sup>67</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno – Inquérito nº 2537- Relator Ministro. Marco Aurélio- DJ 10/03/2008.

(...).”

O Supremo Tribunal Federal, através do julgado citado, iniciou alteração de seu posicionamento anterior, o qual entendia ser formal o crime de apropriação indébita previdenciária, no que era seguido por quase todos os Tribunais do país<sup>68</sup>.

Atualmente, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, algumas Cortes já começaram a modificar seus julgados.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, já é possível encontrar julgados nesse sentido, sendo válido destacar o seguinte trecho de voto:

“(...)

*Não obstante este Superior Tribunal de Justiça tenha firmado entendimento no sentido de que somente nos crimes contra a ordem tributária, por serem delitos materiais, exige-se o exaurimento da via administrativa para a caracterização do delito, a concepção foi reformulada, recentemente, pelo Supremo Tribunal Federal que, por decisão Plenária, assentou que, os crimes de sonegação e apropriação indébita previdenciária também são crimes materiais, exigindo para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano para a Previdência.*

*Deste modo, verifica-se que o prévio esgotamento da esfera administrativa constitui condição de procedibilidade para a ação penal, sem o que não se vislumbra justa causa para a instauração de inquérito policial, já que o*

---

<sup>68</sup> A Jurisprudência entendia serem os crimes previdenciários formais, e não materiais (nesse sentido, além dos julgados já citados: STJ- RHC nº 23152/SP- Rel. Min. Felix Fischer; STJ- HC 86783/SP- Rel. Min. Laurita Vaz; STJ- RHC nº 20458/RJ- Rel. Min. Gilson Dipp; STJ- RHC 14675/MG- Rel. Min. Hamilton Carvalhido).

*suposto crédito fiscal ainda pende de lançamento definitivo, impedindo a configuração do delito.*

*(...).*<sup>69</sup>

Também no mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Federal Regional da 1ª Região, consoante se pode verificar pelo seguinte trecho de voto:

*“(...)*

*Este Tribunal Regional Federal, na esteira dos Tribunais Superiores, posiciona-se no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal), por ser delito formal, não exige para a sua consumação a produção de qualquer resultado naturalístico, bastando apenas a conduta omissiva de não repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal, não exigindo, ainda, o esgotamento da via administrativa como condição de procedibilidade para a ação penal.*

*Ocorre, todavia, que o Plenário do eg. Supremo Tribunal Federal, em recente julgamento (Inq 2537 AgR/GO, rel. Ministro MARCO AURÉLIO, por unanimidade, em 10.3.2008), mudando posicionamento predominante até o momento, entendeu que “(...) a apropriação indébita previdenciária não consubstancia crime formal, mas omissivo material – no que indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva -, e tem por objeto jurídico protegido o patrimônio da previdência social, entendeu-se que, pendente recurso administrativo em que discutida a exigibilidade do tributo, seria inviável tanto a propositura da ação penal quanto a manutenção do inquérito, sob pena de preservar-se situação que degrada o contribuinte” (Informativo STF nº 498).*

---

<sup>69</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Habeas-corpus nº 96.348-BA - Relatora Ministra Laurita Vaz - DJU 04/08/2008 (Ementa VIII do Anexo)

(...)

*Por conseguinte, de acordo com o posicionamento destacado, tem-se que, uma vez não esgotada a via administrativa, não se apresenta juridicamente possível a propositura da ação penal.*

*Diante do exposto, com a ressalva do meu posicionamento pessoal, acompanho o entendimento do eg. Supremo Tribunal Federal e, por conseguinte, concedo a ordem de habeas corpus para trancar a ação penal nº 2008.38.02001872-5/MG, proposta contra o paciente-impetrante, ficando suspenso o curso da prescrição da pretensão punitiva do Estado até o término do procedimento administrativo (art. 116 do Código Penal).*

(...).<sup>70</sup>

Assim, o delito em questão possui natureza material, sendo certo que tal afirmação encontra, atualmente, respaldo jurisprudencial.

Mister, então, serem verificadas as consequências que esta classificação traz.

Primeiramente, dar-se-á especial relevo à consequência processual penal mais evidente, mencionada em todos os julgados transcritos, qual seja, a necessidade de prévio esgotamento da esfera administrativa, para que se possa falar em persecução penal.

Esta, por sua vez, somente poderá existir se o tributo devido for de valor superior ao mínimo estipulado para ajuizamento das ações de cobrança

---

<sup>70</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região - Habeas-corpus nº 2008.01.00.022849-5/MG - Relatora Juíza Federal Rosimayre Gonçalves de Carvalho (Ementa IX do Anexo)

judiciais fiscais, o que também torna necessário se saber o real valor do tributo devido.

Também será abordada a extrema relevância de se verificar, durante o curso do proceso penal, se há tributo devido, sem o qual não há crime e, conseqüentemente, sequer razão para existir o processo. Imprescindível, pois, ao Juiz, antes de formular a sentença, verificar tal débito.

## **CAPÍTULO IV – A CLASSIFICAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA COMO MATERIAL E SUAS CONSEQÜÊNCIAS PENAIS E PROCESSUAIS PENAIS**

### **IV.1. Considerações iniciais**

A apropriação indébita previdenciária, segundo demonstrado anteriormente, é um crime material.

Esta classificação – que, segundo entendemos, é a mais correta – traz inúmeras conseqüências à tipificação da conduta, bem como à persecução penal que será desencadeada após a ocorrência do crime.

Em relação à tipificação da conduta, será demonstrada a necessidade de prévio esgotamento da esfera administrativa tributária para, somente então, afirma-se quanto à existência do crime de apropriação indébita previdenciária.

Já no tocante ao processo penal, a abordagem será feita tendo como norte o real valor da contribuição previdenciária devida, bem como a necessidade de aferimento constante da existência dos valores, sem os quais a ação penal perde seu sentido.

Ainda no tocante à ação penal, mais especificamente em relação ao seu desfecho, materializado numa sentença penal, será demonstrada a necessidade de prévia confirmação da existência do tributo, sem a qual a decisão judicial pode deixar de aplicar a lei penal a contento.

## IV.2. Da necessidade de prévio esgotamento da esfera administrativa

### IV.2.a. O processo administrativo tributário

O processo administrativo tributário encontra seu fundamento de validade no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na legislação específica de cada Estado da Federação.

Atualmente, no âmbito federal, o Decreto nº 70.235/72 é o diploma legal que regulamenta todo procedimento, trazendo seus requisitos, formas e características.

Antes, porém, de ser verificado o desenrolar dos atos que constituem o processo administrativo tributário, mister ser mencionado, brevemente, a respeito da instauração do mesmo.

Os procedimentos de fiscalização somente podem ter início com a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, que pode ser definido como sendo o documento que permite que o Auditor Fiscal possa dar início aos trabalhos de fiscalização. Visa, pois, “dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária”<sup>71</sup>.

Atualmente, o Mandado de Procedimento Fiscal é regulado pela Portaria RFB nº 11.371, expedida em 12 de dezembro de 2007, que traz todos os seus requisitos.

Após a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, deve a autoridade administrativa dar ciência ao sujeito passivo (contribuinte),

---

<sup>71</sup> TORRES, Heleno Taveira. Coordenação e outros. *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 232

pessoalmente, por via postal ou por meio eletrônico, nos exatos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72.

A fiscalização deverá verificar se houve ou não o nascimento de uma obrigação tributária, o qual se deu após a ocorrência do fato gerador que, por sua vez, é especificado na lei como capaz de gerar o tributo a ser pago pelo sujeito.

Sempre que houver uma obrigação tributária que espontaneamente não tenha sido satisfeita pelo contribuinte, esta será exigida pelo Fisco mediante o lançamento do tributo, o que poderá dar ensejo a um conflito e ao início do processo administrativo tributário.

O lançamento, segundo definição do próprio Código Tributário Nacional, artigo 142, é o *“procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor, a aplicação da penalidade cabível”*.

O lançamento do tributo por parte da fiscalização será materializado em um Auto de Infração, ou em uma Notificação de Lançamento (anteriormente chamada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito), de acordo com o disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que os distingue para cada imposto, contribuição ou penalidade.

Portanto, cabe ao Agente Fiscal de Rendas, ao verificar, no curso de uma atividade de fiscalização, a ocorrência de uma obrigação tributária não satisfeita, formalizar o lançamento através da lavratura de um Auto de Infração ou Notificação de Lançamento.

Vale destacar, nesse momento, que a etapa contenciosa (processual) somente irá ocorrer com a formalização do conflito de interesses.

Na verdade, praticado o ato de lançamento e, portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de manifestar seu inconformismo oferecendo sua impugnação que dará ensejo à fase litigiosa do processo administrativo.

Esta defesa, prevista nos artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72, é o ato formal do sujeito que resiste administrativamente à pretensão tributária do Fisco. E, somente a partir desse momento, com a apresentação da impugnação, é que se pode dizer que o processo administrativo está instaurado.

Tal defesa será apreciada pelas Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento; este órgão se localiza na estrutura hierárquica da Receita Federal do Brasil, mas é independente em relação a esta, tendo autonomia para proferir suas decisões, sem influências de qualquer tipo.

Assim, busca-se garantir que o julgamento administrativo também seja realizado de forma imparcial, por julgadores que não tiveram contato com a elaboração do lançamento, nem da defesa administrativa.

A decisão proferida será materializada em um Acórdão, que deve conter o relatório do processo, os fundamentos legais, as razões de defesa, a conclusão e o voto proferido pela autoridade julgadora.

Este julgamento é passível de recurso, caso o contribuinte não concorde com a decisão proferida, o qual deve ser interposto no prazo de 30 (trinta) dias e será apreciado e julgado pelo órgão colegiado de 2ª Instância, denominado Conselho de Contribuintes<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> Nota do autor: a Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, alterou a denominação Conselho de Contribuintes para Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Oportuno mencionar, desde logo, que a Lei nº 11.457/07 extinguiu o antigo Conselho de Recursos da Previdência Social, remetendo toda sua competência para os Conselhos de Contribuintes.

Os Conselhos de Contribuintes colocam o Estado e os administrados como partes iguais; possuem imparcialidade orgânica, pois não fazem parte da estrutura da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas sim do Ministério da Fazenda.

Além do mais, os Conselhos de Contribuintes são de composição paritária, pois, além de servidores do Poder Executivo, formam-no, em igual número, conselheiros, chamados “representantes dos contribuintes”, indicados por entidades de classe e suas categorias econômicas nacionais.

O julgamento dos Conselhos de Contribuintes pode, eventualmente e dentro de específicas hipóteses, ser impugnado mediante recursos.

No entanto, interessa ao propósito do presente trabalho, o momento em que este julgamento se torna definitivo e é encaminhado ao órgão encarregado de proceder à última intimação do contribuinte para efetuar o pagamento do débito, sob pena de ajuizamento de cobrança judicial do mesmo (ação de execução fiscal).

Este órgão, encarregado de proceder à inscrição do débito em dívida ativa e ajuizar a sua cobrança, é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Nesse momento em que há um último controle de legalidade de todo o procedimento administrativo, é que se pode afirmar estar o lançamento perfeito, acabado. E, somente com a inscrição do débito em dívida ativa, há sua constituição definitiva. A partir deste momento somente é que se pode afirmar que a contribuição previdenciária é devida.

Conclui-se, então, que até o encerramento do processo administrativo, com a subsequente inscrição do crédito tributário em dívida ativa, não se pode cobrar a contribuição previdenciária.

#### IV.2.b. A inexistência de crime antes do encerramento do processo administrativo

A ação penal desencadeada antes da decisão na esfera administrativa, sem a confirmação da existência do débito, acarreta um dispêndio de energia, onerosidade e causa restrição à liberdade, trazendo conseqüências no “*status dignitatis*” dos réus.

Se o crime supostamente cometido é de apropriação de valores descontados dos funcionários e não repassados aos cofres da previdência, a conduta foi cometida visando o não pagamento de contribuições previdenciárias.

Há necessidade, para que haja a perfeita subsunção do fato à norma descrita no artigo 168-A do Código Penal, que a contribuição previdenciária seja certa, líquida e exigível.

A contribuição previdenciária somente pode ser certa quando não haja mais qualquer possibilidade de alteração em seus contornos fáticos e jurídicos, tais como base de cálculo, alíquota, fato gerador, etc; em outras palavras, somente se pode afirmar certa a contribuição previdenciária quando a mesma não pode mais ser alterada pela autoridade administrativa.

Com a certeza, surge a liquidez do débito, uma vez que o valor do mesmo vai estar perfeitamente delimitado.

E, sendo certa e líquida, torna-se a contribuição também exigível do contribuinte, através dos meios de cobrança judiciais colocados à disposição do credor.

De fato, é sabido que a ação de cobrança judicial somente pode ser exercida com a presença dessas três características (certeza, liquidez e exigibilidade).

O simples ato de lançamento, através da lavratura de um Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, não torna o Fisco credor de um valor apto a ser cobrado judicialmente.

É preciso que haja o prévio esgotamento da esfera administrativa para que, somente então, se possa pensar em certeza, liquidez e exigibilidade.

Ora, sendo assim, referindo-se o tipo penal do artigo 168-A ao não pagamento de contribuições previdenciárias descontados dos empregados, faz-se necessário ser verificado, em primeiro lugar, se há contribuição previdenciária.

Evidentemente que sem a certeza sobre a existência da contribuição, não se pode cogitar a hipótese de ocorrência de um fato típico.

Afinal de contas, o tipo penal do artigo 168-A traz como elementar o não repasse de contribuições previdenciárias descontadas dos funcionários; ora, somente se pode afirmar que estas contribuições existem, após o encerramento do processo administrativo.

Verifica-se, então, a necessidade de esgotamento prévio do procedimento administrativo para início da ação penal, pois até então não há crime tributário.

Isto porque, falta o próprio tributo devido, falta a certeza sobre a existência de uma contribuição previdenciária devida.

O processo criminal para apurar fato ainda não típico importa em constrangimento ilegal por falta de justa causa, uma vez que o crime descrito no

artigo 168-A se consuma apenas com o lançamento definitivo, o que não ocorre antes do exaurimento do processo na esfera administrativa.

Somente após a discussão administrativa há de se falar em crime previdenciário, consumado diante da recusa ao pagamento de um débito definitivamente constituído, entendendo como constituído quando o mesmo não for passível de alteração ou discussão administrativa.

Vale mencionar, ainda, que a incerteza sobre a existência do débito impede até mesmo a utilização dos benefícios legais criados para estimular o pagamento dos valores devidos.

Com a instauração da ação penal, somada à ainda incerteza sobre a existência do débito, pode vir a ser retirado do réu o direito à eventual pagamento caso seja proferida decisão administrativa confirmatória do lançamento.

Vale ser lembrado o disposto no artigo 34 da lei nº 9249/95 que assim determina:

*“Art. 34: Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990, e na lei nº 4729, de 14 de junho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”*

O disposto no artigo 34 da lei nº 9249/95 simplesmente é inaplicável ao caso uma vez que, sem o esgotamento da esfera administrativa, com a decisão sobre a existência do débito – e conseqüentemente, se for o caso, seu valor - e com a instauração da ação penal, não pode mais o réu recolher a contribuição e ter extinta sua punibilidade.

Mas, pensemos mais longe.

Pode-se argumentar que nada impediria o recolhimento do valor e o posterior ajuizamento de ação visando à discussão e, se for o caso, devolução dos valores pagos.

E a indagação que surge é: e se os valores lançados são dez, cem, mil vezes superiores aos valores devidos?

O contribuinte, para se ver livre de qualquer percalço na esfera criminal deve recolher esses valores absurdamente majorados, para somente então ter direito à discussão dos mesmos?

Evidente que não!

A definição da existência ou não de contribuição previdenciária devida e, se for o caso, seus valores, deve ser precedente a qualquer ajuizamento de ação criminal.

A prova da materialidade delitiva deve ser robusta, cristalina, pré-constituída, sem o que não se pode falar em ação penal.

Por isso que, a medida a ser tomada face à comprovação da ainda pendente discussão do débito na esfera administrativa, sem qualquer sombra de dúvida, é o trancamento da eventual ação penal prematuramente ajuizada.

A tese aqui sustentada é defendida por Nelson Bernardes de Souza<sup>73</sup>, que ensina:

---

<sup>73</sup> SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo*, in *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, volume 18. São Paulo: RT, 1997.

"Parece nítida a existência de uma questão prejudicial. Não é o juiz criminal que vai afirmar a existência de tributos ou contribuições reduzidos ou suprimidos. Somente a autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, poderá dizê-lo. E assim o fará após o término do procedimento administrativo. A existência ou não de supressão ou redução de tributos ou contribuições é elementar do tipo, no sentido de ser o resultado punível, é a própria tipicidade. Sem ação típica não há se falar na existência de crime".

A esse respeito, preleciona ainda Nelson Bernardes de Souza, citado por Antonio Lopes Monteiro<sup>74</sup>:

"... não se questiona a independência existente entre as instâncias penal e administrativa.

(...)

(...) não está o Ministério Público impedido de oferecer denúncia antes do término daquele procedimento. Entretanto, deverá o juiz rejeitá-la, por faltar ao órgão acusatório interesse de agir, face à não comprovação do resultado descrito no tipo penal, e por consequência, inexistirá justa causa para a ação penal, antes que se afirme na instância administrativa que houve supressão ou redução de tributo".

Por todos esses fundamentos que a Jurisprudência inicia mudança de sua posição majoritária.

Na verdade, a mudança de posicionamento começou com a alteração do entendimento sobre o momento da consumação dos crimes de sonegação fiscal, definidos na Lei nº 8.137/90.

---

<sup>74</sup> MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 114

A Jurisprudência, após longo debate, firmou posicionamento no sentido de que estes crimes de sonegação fiscal apenas podem estar consumados quando do encerramento do processo administrativo-fiscal.

Os trechos do V. Acórdão, que é paradigma em relação a este posicionamento, e que merecem transcrição são os seguintes:

*“Há que se conciliar a aplicação dessas três regras, de forma a assegurar a prevalência à normal constitucional.*

*Vejamos.*

*Pela segunda regra, o Ministério Público pode independente da representação fiscal, ajuizar a ação penal.*

*Logo, não necessita o MP, como é o caso de aguardar decisão do contencioso administrativo...(lê)... Na segunda, o exercício do direito ao contraditório a ampla defesa na esfera administrativa, sujeita o contribuinte à ação penal.*

*Só o pagamento, sem discussão, evita a ação penal.*

*Dito de uma forma inteligível para o leigo retoricamente forte, o contribuinte está sob ameaça.*

*Qual ameaça ? **Se houver discussão, responderá a ação penal, se não discutir e pagar o que foi exigido, a ação penal estará extinta.***

***Se não pagar e discutir, será réu em ação penal.***

***Com todas as conseqüências daí decorrentes.***

*É um preço alto.*

*De fato, e para os efeitos práticos, essa forma de conjugar as regras referidas tem uma conseqüência: a mínima eficácia do direito fundamental.*

*É evidente que toda análise da conduta do contribuinte e das pessoas perante a norma jurídica não é a partir de conceitos dogmáticos. É uma conduta em que mede os custos marginais de benefício e custos. Ou seja, o preço que paga é que avalia a situação. Aqui, é claro, nessa situação, estaríamos convalidando com a possibilidade do Fisco exigir – digamos – um valor absurdo impedindo o contribuinte de discutir a sua redução de valor. Ele está exigindo um milhão de reais. Poderá discutir e reduzir isso para dez mil, mas ficara dez mil como debito. Mas ele não pode recorrer dez mil, porque não reconhece. E não pode impedir. Terá que recolher mil. Então estaríamos convalidando a possibilidade de o Fisco exigir um milhão, dois milhões ou três milhões, independente de qualquer possibilidade do contribuinte discutir que deve menos, ou seja, inviabiliza a discussão do montante devido.*

*(...)*

*Ora Srs. Ministros. Neste caso, ou asseguramos, com eficácia, a possibilidade de o contribuinte discutir com o Fisco o montante do valor ou a inexistência, inclusive, do debito fiscal, ou exigimos e permitimos ao Fisco qualquer tipo de exigência. Por quê ? porque, denunciado que seja, pelo Ministério Público, teríamos, claramente, a impossibilidade de discutir esse valor. E mais: seria na ação penal o local em que o contribuinte ira discutir o valor ou a existência da dívida por motivo de defesa ? Teria a esfera penal a capacidade penal de dizer: Não, não houve. Ele se defende e diz: Não pratiquei nenhum ato ilícito porque as condutas omitidas não levaram ao resultado de criar. E o juiz ira decidir a incidência de normas tributarias, a interpretação de regras tributarias, o problema da existência ou não ?*

*(...)"<sup>75</sup>*

---

<sup>75</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal- Habeas-corpus nº 81.611-8- Relator Ministro Sepúlveda Pertence – DJ 13/05/2005 (Ementa X do Anexo)

A conclusão que o posicionamento jurisprudencial traz, sem dúvida, é no sentido da inexistência de crime, nos casos em que a discussão administrativa do débito ainda persiste.

Neste sentido, outro trecho do referido acórdão:

*“ ... lembrando que o art. 34 da lei 9.429/95 veio a estabelecer a possibilidade de se extinguir a punibilidade mediante o pagamento do tributo, para o que se faz necessário o conhecimento do exato devido, o que somente se pode saber após o exaurimento das instâncias administrativas. De modo que contrário, a se extinguir o pagamento do valor apurado numa primeira fase pelo mero lançamento expresso em Auto de Infração, estaria sendo vilipendiado o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.”*

Esta discussão foi reacendida quando do julgamento de crimes previdenciários, culminando com o posicionamento trazido no julgamento do Inquérito 2536, pelo Supremo Tribunal Federal<sup>76</sup>.

Portanto, é mais do que claro que o posicionamento mais recente do Poder Judiciário é no sentido de que impossível a existência de uma ação penal para apuração de apropriação indébita previdenciária, se ainda pendente de julgamento definitivo a esfera administrativa.

#### IV.3. Da necessidade de verificação do débito tributário, durante e quando do encerramento da ação penal

No tópico anterior foi demonstrado que, sem o encerramento do processo administrativo tributário, não se pode falar na ocorrência do crime de apropriação indébita previdenciária.

---

<sup>76</sup> Nota do autor: a ementa deste julgamento e os principais trechos do Acórdão proferido neste caso estão citados nas páginas 58/59

Mas, este encerramento não torna o tributo imutável.

De fato, mesmo após a decisão administrativa ter sido proferida, este tributo pode ter seus contornos alterados por anistias, pagamentos, parcelamentos, etc.

Por outro lado, é mais do que sabido que a ação penal intentada com o propósito de apurar eventual crime previdenciário, somente pode ser encerrada com uma sentença penal condenatória, se houver a perfeita subsunção do fato apurado à norma penal esculpida no artigo 168-A do Código Penal.

Sabe-se, também, que o curso da ação penal é por demais dispendioso e oneroso.

Isto porque o Estado, para o regular processamento da ação, se vale de seus funcionários, materiais, meios e outros, que custam aos cofres públicos significativos valores.

E, também não se pode perder de vista o constrangimento que a condição de réu em ação penal traz ao indivíduo.

Por isso, a ação penal deve se pautar pela objetividade e, se possível, celeridade.

Nesse diapasão, é salutar que o Magistrado verifique, esporadicamente, mesmo após o ajuizamento da ação penal, se o valor das contribuições previdenciárias permanece intocável, representando os mesmos valores de quando encerrado o processo administrativo tributário.

Tal verificação é de suma importância para que a ação penal mantenha seu propósito de apenas verificar a ocorrência do fato típico, cujo principal enfoque é a existência de uma contribuição previdenciária devida.

Caso o valor do tributo tenha sido reduzido a zero, ou seja, caso não haja mais qualquer valor devido, deve o Juiz Penal encerrar, imediatamente, a ação penal respectiva, com a decretação da extinção da punibilidade do agente.

Afinal, qual motivo para se manter uma ação em curso, se o tributo devido não existe mais?

Nessa esteira, dá-se especial atenção ao disposto no artigo 9º, § 2º da lei nº 10684/03 que assim dispõe:

*“Art. 9º, § 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.”*

Ao interpretar referido dispositivo, entendeu o Supremo Tribunal Federal que o pagamento do débito, mesmo durante a ação penal, tem o condão de extinguir a punibilidade do agente.<sup>77</sup>

A mesma lei 10.684/03, dispõe, ainda, que o parcelamento do débito tem o condão de suspender a pretensão punitiva do Estado.

De fato, o disposto no artigo 9º, caput, preceitua 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. 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.”*

---

<sup>77</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Habeas-corpus nº 81.929-0- Primeira Turma- Relator Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 27/02/2004.(Ementa XI do Anexo)

Assim, formalizado o parcelamento do débito tributário, deverá a ação penal ser suspensa, enquanto estiver em curso o pagamento em parcelas do débito tributário.

Ora, a existência dessa influência do pagamento e do parcelamento na apuração do crime previdenciário, torna imprescindível que o Magistrado verifique, durante a ação penal, se os valores devidos, confirmados após o encerramento da esfera administrativa tributária, permanecem com a sua exigibilidade vigente, ou se foram alterados por algum motivo.

Com muito mais razão, antes de ser proferida a sentença penal também deve ser procedida a esta verificação, para que não haja a possibilidade de um decreto condenatório quando o débito tributário não mais existir, ou estiver suspenso em razão de parcelamento.

De qualquer forma, o que se mostra claro é que a existência do débito previdenciário exerce influência também no curso da ação penal, o que uma vez mais mostra que a contribuição previdenciária devida faz parte do tipo penal, confirmando que o crime deve ser classificado como sendo material.

#### IV.4. Da relevância dos valores de contribuição previdenciária devidos

O encerramento do processo administrativo-fiscal torna possível a certeza sobre a existência de uma contribuição previdenciária devida.

E, torna também possível a certeza sobre o valor da contribuição previdenciária devida.

O Magistrado, por sua vez, irá confirmar a existência desses valores ao longo da ação penal e antes de proferir a sentença penal.

Mesmo que não haja pagamento ou parcelamento do débito, a confirmação do valor devido é imprescindível.

Isto porque, o valor das contribuições devidas tem seriíssimas repercussões na seara penal.

Dispõe o artigo 168-A, em seu parágrafo 3º que:

*“§ 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.”*

Segundo referido artigo, pode o Juiz deixar de aplicar a pena (perdão judicial) ou aplicar somente a pena de multa, quando o valor das contribuições previdenciárias devidas não for superior ao valor mínimo estipulado para o ajuizamento de uma ação de cobrança fiscal.

Insta ressaltar que, para que haja o perdão judicial ou a aplicação isolada de pena de multa, o agente deve ser primário e ter bons antecedentes.

Atualmente, o valor mínimo para ajuizamento de execução fiscal é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)<sup>78</sup>, a teor do disposto na lei nº 11.033/04 que assim determina em seu artigo 21 (que alterou o artigo 20 da Lei nº 10.522/02):

---

<sup>78</sup> Nota do autor: importante mencionar que a Medida Provisória 449/08, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, cria anistia tributária para os débitos até R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

*“Art. 21. Os arts. 13, 19 e 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*(...)*

*‘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)’.  
(...)’*

*(...)*

Assim, somente os débitos cujos valores sejam superiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) é que serão efetivamente cobrados judicialmente.

Ora, não poderia ser aceitável que contribuintes que sequer serão cobrados judicialmente possam ser condenados a penas privativas de liberdades em ações penais.<sup>79</sup>

Antes, porém, de serem demonstradas as razões que sustentam a afirmação acima, mister tecermos alguns breves comentários.

Como já dito ao longo do presente trabalho, é preciso que seja feita uma análise do crime previdenciário inserido em seu micro sistema, qual seja, o micro sistema dos crimes tributários.

E, tivemos oportunidade de afirmar que estes crimes tributários somente têm razão de existir porque visam punir a conduta daquele que deixa de recolher um tributo devido.

---

<sup>79</sup> Nota do autor: este entendimento está consagrado nos Tribunais Superiores, como se pode observar nos seguintes julgados: 1 ) STF: HC 92.740, rel. Min. Carmen Lucia, HC 92.438-PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, HC 95.479-8-PR, rel. Min. Eros Grau; 2) STJ: REsp 992.756-RS, rel. Min. Paulo Gallotti; REsp 966.077-GO, rel. Min. Nilson Naves; HC 110.404-PR, rel. Min. Arnaldo Esteves; AgRg no REsp 1.021.805-SC, rel. Min. Hamilton Carvalhido.

Ora, este tributo deve ser de tal monta relevante, que o Fisco tem que ter interesse em receber os valores supostamente sonegados.

Se o próprio ente arrecadador deixa de demonstrar interesse na obtenção dos valores, com muito mais razão deve o Direito Penal também deixar de punir a conduta.

Não haveria o menor sentido punir uma conduta que a esfera tributária considera de menos importância.

Assim, o valor da contribuição previdenciária devido é de suma importância para o encerramento do processo penal.

Outrossim, não podemos deixar de ressaltar que esta análise somente faz sentido se considerarmos o crime previdenciário como sendo de natureza material.

De fato, fosse o crime previdenciário em estudo um crime formal, pouca importância teria o valor efetivamente devido, uma vez que o tributo devido, para aqueles que adotam tal classificação, não tem relevância alguma.

Sem se prestar a definir a existência do crime, que segundo os adeptos da corrente formal, se consuma com a simples atividade do sujeito passivo, o tributo devido também não deve ser analisado em termos quantitativos, quando da prolação da sentença.

Em outras palavras, se o tributo devido não se presta a configurar o crime, seu valor também em nada irá influenciar na ocorrência do tipo penal e na imposição de uma pena.

O disposto no artigo 168-A, parágrafo 3º então, deixa de ter aplicação, pois a consumação do crime já ocorrera, independente do valor do

tributo, ensejando a condenação do réu à pena privativa de liberdade que varia de 02 (dois) a 05 (cinco) anos.

Também é oportuno argumentar em outro sentido.

Se o crime é formal, a existência do processo administrativo fiscal não possui qualquer relevância para a tipificação do crime.

Dessa forma, se o lançamento fiscal for alterado ao longo do andamento daquele processo administrativo, e como resultado o valor do tributo for revisto, isso em nada alteraria o crime, uma vez que haveria já ocorrido seu momento consumativo.

Tal pensamento iria impedir que contribuintes que conseguissem diminuir o valor dos tributos devidos, para menos de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), tivessem o benefício do perdão judicial ou da aplicação da pena de multa, de forma isolada, concedido.

Isto porque, já teriam sofrido a ação penal, e eventual sentença condenatória; teriam tolhidas as chances de não serem condenados, ou se o fossem, condenados a pena diversa da pena privativa de liberdade.

E, tudo isso porque não foi aguardado o desfecho da esfera administrativa para que fosse então iniciada e encerrada a persecução penal.

Vê-se, assim, que a correta classificação do crime de apropriação indébita previdenciária como sendo material tem fundamental relevância para a aplicação correta do instituto previsto no artigo 168-A, § 3º, qual seja, o perdão judicial, ou a aplicação isolada de pena de multa.

## **CONCLUSÕES**

O crime de apropriação indébita previdenciária é crime material.

Isto porque, somente pode estar consumado quando há efetiva contribuição previdenciária devida.

Ou seja, somente pode estar configurado após a decisão administrativa que afirme ser o crédito previdenciário existente.

O resultado – existência de um débito previdenciário – é cronologicamente distinto das condutas previstas no tipo penal, de tal sorte que por ser este resultado diverso da conduta, outra classificação não pode ser possível, que não a classificação do crime como sendo material.

A imediata e primeira consequência desta classificação do crime previdenciário como sendo material, é a impossibilidade de instauração da persecução penal, antes de administrativamente se decidir pela existência do tributo devido.

Os procedimentos penais instaurados antes da conclusão da esfera administrativa são vazios de fundamento, de sentido e, como tal, devem ser extintos.

As recentes decisões dos Tribunais Superiores, destacadas ao longo do texto e transcritas no Anexo, demonstram que a Jurisprudência começa a ser alterada, para não mais admitir que procedimentos penais para apuração de crimes previdenciários existam, antes de concluída a esfera administrativa - fiscal.

Segundo pensamos, merece total acolhida a nova orientação jurisprudencial, sendo medida que se impõe o trancamento dos Inquéritos Policiais e ações penais já instaurados, sem que a esfera administrativa tenha ainda sido concluída.

Além do mais, como destacado no corpo do trabalho, a verificação dos valores de contribuição previdenciária devidos é medida necessária, ao longo de todo o procedimento judicial, haja vista que este resultado é decisivo para que o agente possa usufruir de inúmeros benefícios legais, sendo determinante até mesmo para aplicação correta da pena.

## Bibliografia

AMARAL, Cláudio do Prado. *Princípios Penais - da legalidade à culpabilidade*. São Paulo: IBCcrim, 2003

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 2ª Ed, São Paulo: Atlas, 1997.

ARNAUD, André-Jean; LOPES JR., Dalmir (org.). *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier, *Processo Administrativo Tributário Federal*. 1ª ed., São Paulo: Edipro, 1998

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao Direito Penal Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007

BECHMANN, Gotthard e STEHR, Nico, “Sobre Niklas Luhmann”, in *Revista Tempo Social*, vol. 13, nº 2, São Paulo, 2001

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal – Parte Geral*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Penal – Parte Especial- vol. 3*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008

\_\_\_\_\_. *Lições de Direito Penal*. 3ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

\_\_\_\_\_ e CONDE, Francisco Muñoz. *Teoria Geral do Delito*. São Paulo: Saraiva, 2000.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CASTRO, Wellington Claudio Pinho. Apropriação Indébita Previdenciária, in *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, ano 19, nº 63, 2000

CHOUKR, Fauzi Hassan. *Código de processo penal: comentários consolidados e crítica jurisprudencial*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2005.

CORRÊA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. 2ª Ed, São Paulo: Saraiva, 1996

COSTA JUNIOR. Paulo José da. *Curso de Direito Penal- Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_; DENARDI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. “Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário”. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, São Paulo, set/1993

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões Fundamentais de Direito Penal Revisitadas*. São Paulo: RT, 1999.

DURKHEIM, Émile, *Las Regras Del Método Sociológico*, Espanha: Morata, 1978

DUEK MARQUES, Oswaldo Henrique. *Fundamentos da pena*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002

\_\_\_\_\_. *Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. A Lei 9.983 de 14 de julho de 2000 – Primeiras impressões, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 64. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_(coord). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERNANDES, Antonio Scarance. *Processo penal constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 7ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO Rui (coord.). *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. *Código Penal e sua Interpretação*. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GALVÃO, Fernando. *Direito Penal- Parte Geral*. 2ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007

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

\_\_\_\_\_. Da apropriação indébita previdenciária: art. 168-A do Código Penal com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14.07.2000. *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 17. São Paulo: 2000

GRECCO, Rogério. *Curso de Direito Penal - Parte Geral*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Penal- Parte Especial – Volume III*. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

\_\_\_\_\_. *Código Penal Comentado*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1947.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. 26ª edição. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2003

JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Legislação Penal Especial*. 3ª Ed. São Paulo: Premiere, 2005

\_\_\_\_\_ e FULLER, Paulo Henrique Aranda (Org.). *Legislação Penal Especial 2*. 2ª ed. São Paulo: Premiere Máxima, 2006

KIPPER, Celso. “Breves considerações sobre o não- recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados”. *Revista dos Tribunais*, nº 694, São Paulo, ago/1993

KUNZLER, Caroline de Moraes. “A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann”, in *Estudos de Sociologia*, Araraquara: Unesp, 2004

LANA, Cícero Marcos Lima. *Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima*. 2ª ed. Campinas: Impactus, 2007

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Ed. Univ. de Brasília, 1980

\_\_\_\_\_. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

\_\_\_\_\_. *Sociologia do Direito II*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2003.

MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 1956

MIRABETE, Julio Fabbrini e MIRABETE, Renato N. *Manual de Direito Penal*. 25ª edição. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2006

MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003

MORAES, Alexandre de. e SMANIO, Gianpaolo Poggio. *Legislação Penal Especial*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2007

NEGRA, Octávio Serra. *Direito Penal. Crimes Contra o Patrimônio*. São Paulo: Atlas, 2005

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. O estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006

NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. 2ª Ed, Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NORONHA, Magalhães. *Direito Penal*, 15ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1978

NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal Comentado*. 4ª Ed. São Paulo: RT, 2003

\_\_\_\_\_. *Leis penais e processuais penais comentadas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e ELALI, André e SANT'ANA, Carlos Soares. *Direito Penal Tributário*. 1ª edição. São Paulo: MP, 2005

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes de mera conduta*. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975

PODVAL, Roberto e MANDEL, Paula Kahan. Comentários críticos à Lei 9.983 de 14.07.2000, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 65. São Paulo: Dialética, 2001.

PRADO, Luis Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, Volume 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

\_\_\_\_\_. *Direito Penal Econômico*. 2ª Ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007

RANGEL. Paulo. *Direito Processual Penal*. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2008.

RIBAS, Lídia M. L. Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. São Paulo, Malheiros, 2000

SANTOS, Juarez Cirino dos. *A moderna teoria do fato punível*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 21ª ed. São Paulo: Cortez, 2000.

SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

SLOMP, Rosângela. *A inconstitucionalidade do Crime de Apropriação Indébita Previdenciária*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo, in *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, volume 18. São Paulo: RT, 1997

TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes (coord.). *Direito Penal Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TELES, Ney Moura. *Direito Penal- Parte Geral*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. Coordenação e outros. *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoietica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

---

*Para entender Luhmann e o Direito como sistema autopoietico*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008

TUCCI, Rogério Lauria. *Teoria do direito processual penal: jurisdição, ação e processo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

\_\_\_\_\_. *Direitos e garantias individuais no processo penal brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

## **ANEXO - Jurisprudências**

### **- Ementa I**

**“PENAL- NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS- LEI 8212/91, ART. 95, ‘D’- MATERIALIDADE- COMPROVAÇÃO- DOLO- NECESSIDADE- REAL CAPACIDADE DE AGIR- DIFICULDADES FINANCEIRAS- INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA- CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE- PRECEDENTES.**

*1- Para a configuração do delito tipificado no art. 95, ‘d’, da lei 8212/91, é imprescindível o dolo do agente em apropriar-se ou desviar para outros fins os valores arrecadados à título de contribuições sociais e previdenciárias;*

*2- Conforme se depreende da simples leitura do tipo, é indispensável que os valores não recolhidos aos cofres públicos tenham sido arrecadados pelo agente, não se punindo a simples desídia de não se proceder à arrecadação e posterior repasse.*

*3- Não há que se confundir o inadimplente com o sonegador fiscal, vez que, em ambos, existe um ponto comum – o não pagamento -, porém, em relação a este último, impõe-se o demonstrativo de que tenha agido de forma fraudulenta, sob pena de se travestir a ação penal em verdadeira execução fiscal.*

*(...)<sup>80</sup>*

---

<sup>80</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal- 2ª Região – Processo 19990201055691-9 – Rel. Des. Rogério V. De Carvalho- DJU 03/10/2000, p. 90

- Ementa II

*“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. DEMONSTRAÇÃO DO ANIMUS REM SIBI HABENDI. DESNECESSIDADE.*

*1. Inexistindo qualquer fundamento apto a afastar as razões consideradas no julgado ora agravado, deve ser a decisão mantida por seus próprios fundamentos.*

*2. A falta do prequestionamento explícito, ao contrário do alegado pelo Agravante, não prejudica o exame do recurso especial, uma vez que a jurisprudência desta Corte é uníssona em admitir o prequestionamento implícito.*

*3. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e da forma legais, não se exigindo o animus rem sibi habendi, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o dolo específico de fraudar a Previdência Social como elemento essencial do tipo penal.*

*4. Agravo regimental desprovido.<sup>81</sup>*

---

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça- processo nº 200801929051- Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1084742- Quinta Turma- Rel. Ministra Laurita Vaz, DJE Data:09/03/2009

- Ementa III

*“PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO NÃO VERIFICADA. INEXISTÊNCIA DA ALEGADA OFENSA AO ART. 619 DO CPP. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. DIFICULDADES FINANCEIRAS. ESTADO DE NECESSIDADE. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO. DESNECESSIDADE DA AFERIÇÃO DE ESPECIAL FIM DE AGIR (ANIMUS REM SIBI HABENDI). DESPROVIMENTO.*

*1. Não há violação do art. 619 do CPP se o Tribunal de origem, instado a se manifestar sobre circunstâncias fáticas do evento sob apuração, decide fundamentadamente a questão a ele submetida, embora contrariamente aos interesses do ora agravante.*

*2. A conclusão de que a dificuldade financeira por que passava a pessoa jurídica no período do ilícito é hipótese de estado de necessidade demandaria reexame de matéria fática, medida inviável nesta altura, a teor da Súmula 7/STJ.*

*3. Para a configuração do delito apropriação indébita previdenciária não é necessário qualquer outro elemento subjetivo senão o próprio dolo (deixar de repassar) extraível do tipo.*

*4. Agravo Regimental desprovido.<sup>82</sup>*

---

<sup>82</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça- processo nº 2008011416417- Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1051776- Quinta Turma- Rel. Napoleão Maia Nunes Filho, DJE Data:02/02/2009

- Ementa IV

*“PROCESSUAL PENAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TIPO PENAL (ART. 168-A DO CP) QUE EXIGE TÃO-SOMENTE O DOLO GENÉRICO. DESNECESSIDADE DO DOLO ESPECÍFICO (ANIMUS REM SIBI HABENDI).*

*1. A Terceira Seção desta Egrégia Corte, por unanimidade, pacificou o entendimento de que o crime previsto no art. 95, alínea d, da Lei n.º 8.212/91, revogado com o advento da Lei n.º 9.983/00, que tipificou a mesma conduta no art. 168-A do Código Penal, se consuma com o simples não-recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados no prazo legal.*

*2. Agravo regimental a que se nega provimento<sup>83</sup>*

- Ementa V

*“HABEAS CORPUS. IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. CRIME FORMAL.DENÚNCIA. DEMONSTRAÇÃO DO LIAME ENTRE OS FATOS DELITUOSOS E A PESSOA DO ACUSADO. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLA DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL.*

*O fato de ter impugnado administrativamente o Auto de infração em nada repercute na ação penal, uma vez que o delito de apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A, §1º, inciso I) em se tratando de crime formal, revela uma ação omissiva ("deixar de recolher"), cuja consumação ocorre com o simples não-recolhimento das contribuições descontadas no prazo legal.*

---

<sup>83</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Processo 200801413381 – Rel. Desembargadora Convocada Jane Silva- DJ 02/02/2009

*Em matéria de denúncia, a orientação prevalente atualmente na jurisprudência é aquela que consagra que no caso dos crimes societários, se faz desnecessária a individualização pormenorizada de cada conduta, impondo-se, tão somente, a demonstração do liame entre os fatos delituosos e a pessoa do acusado.*

*O habeas corpus não se presta ao exame de questões que demandem ampla dilação probatória, tais como a negativa de autoria.*

*O trancamento do inquérito policial é admissível somente em hipóteses excepcionais, quando emergirem dos autos, de forma inequívoca, a atipicidade da conduta, ou evidenciada a ausência de causa extintiva de punibilidade ou indícios de autoria do agente.*

*Ordem denegada.*<sup>84</sup>

#### - Ementa VI

*“RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REJEIÇÃO DA DENÚNCIA. NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO DENUNCIADO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. DOLO GENÉRICO. CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.*

*1. A prévia notificação do acusado não é condição de procedibilidade para o ajuizamento de ação penal fundada na prática do delito de apropriação indébita previdenciária, tendo em vista a inexistência de previsão legal nesse sentido. Precedentes.*

---

<sup>84</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – Processo 200604000028681 – Rel. Desembargadora Salise Monteiro Sanchotene - DJ 12/07/2006 p.1029

2. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a consciência e a vontade de não repassar à Previdência, dentro do prazo e na forma da lei, as contribuições recolhidas, não se exigindo a demonstração de especial fim de agir ou o dolo específico de fraudar a Previdência Social como elemento essencial do tipo penal.

3. Ao contrário do que ocorre na apropriação indébita comum, não se exige o elemento volitivo consistente no *animus rem sibi habendi* para a configuração do tipo inscrito no art. 168-A do Código Penal.

4. Trata-se de crime omissivo próprio, em que o tipo objetivo é realizado pela simples conduta de deixar de recolher as contribuições previdenciárias aos cofres públicos no prazo legal, após a retenção do desconto.

5. Recurso conhecido e provido para receber a denúncia e determinar o prosseguimento da ação penal.”<sup>85</sup>

- Ementa VII

“HABEAS CORPUS. PENAL. CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENTENÇA CONDENATÓRIA, CONFIRMADA EM SEDE DE APELAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. VIA IMPRÓPRIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não é possível, na via exígua do habeas corpus, proceder a amplo reexame dos fatos e das provas para declarar se o caso é de absolvição ou não,

---

<sup>85</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Processo 200401028480 – Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima- 23/10/2006 p. 00349

*sobretudo se as instâncias ordinárias, soberanas na análise fática dos autos, restaram convictas quanto à materialidade dos crimes e a certeza da autoria.*

*2. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e da forma legais, não se exigindo o dolo específico de fraudar a Previdência Social como elemento essencial do tipo penal.*

*3. O Tribunal a quo, soberano na análise das circunstâncias fáticas da causa, afastou o argumento da inexigibilidade de conduta diversa, em virtude das dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa.*

*4. Habeas corpus denegado.*<sup>86</sup>

#### - Ementa VIII

*"HABEAS CORPUS. PROCESSUAL PENAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. DELITO MATERIAL. PRÉVIO ESGOTAMENTODA VIA ADMINISTRATIVA. IMPRESCINDIBILIDADE. CONDIÇÃO D EPROCEDIBILIDADE PARA INSTAURAÇÃO DO INQUÉRITO POLICIAL. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL POR FALTA DE JUSTA CAUSA. PRECEDENTE DO STF.*

*1. Nos termos do entendimento recente da Suprema Corte, os crimes de sonegação e apropriação indébita previdenciária também são crimes materiais, exigindo para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente um dano para a Previdência.*

---

<sup>86</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Processo 200802021899 – Rel. Ministra Laurita Vaz-DJE DATA:19/12/2008

2. O prévio esgotamento da esfera administrativa constitui, desse modo, condição de procedibilidade para a ação penal, sem o que não se vislumbra justa causa para a instauração de inquérito policial, já que o suposto crédito fiscal ainda pende de lançamento definitivo, (...)

3. No caso dos autos, constata-se o constringimento ilegal, tendo em vista que o processo administrativo, no qual se imputou a existência de débitos tributários, ainda não havia chegado ao seu termo final, quando da instauração do inquérito policial para apurar a prática do suposto delito.

4. Ordem concedida para trancar o inquérito policial relativo à NFLD DEBCAD nº 37.018.027-5, diante da ausência de justa causa para a sua instauração,

(...)"<sup>87</sup>

#### - Ementa IX

“PENAL. PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

1. De acordo com o novo posicionamento do eg. Supremo Tribunal Federal, do qual guardo ressalva, "(...) a apropriação indébita previdenciária não consubstancia crime formal, mas omissivo material - no que indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva -, e tem por objeto jurídico protegido o patrimônio da previdência social, entendeu-se que, pendente recurso administrativo em que discutida a exigibilidade do tributo, seria

---

<sup>87</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Habeas-corpus nº 96.348-BA - Relatora Ministra Laurita Vaz - DJU 04/08/2008

*inviável tanto a propositura da ação penal quanto a manutenção do inquérito, sob pena de preservar-se situação que degrada o contribuinte" (Inq 2537 AgR/GO, rel. Ministro MARCO AURÉLIO, 10.3.2008, Informativo STF nº 498).*

2. O art. 168-A - *Apropriação Indébita Previdenciária* - configura crime omissivo material. Enquanto existir discussão acerca da exigibilidade do tributo em processo administrativo "ficam afastadas a persecução criminal e - ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente - a manutenção de inquérito, ainda que sobrestado". (STF - Inq-AgR 2537/GO, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2008, e publicado no DJ de 12/06/2008, pg. 00113).

3. Ação penal que, com a ressalva do entendimento da relatora, deve ser trancada até o término do respectivo procedimento administrativo fiscal, ficando suspenso o curso da prescrição da pretensão punitiva do Estado.

4. Ordem de habeas corpus concedida. <sup>88</sup>

#### - Ementa X

*“EMENTA: I. Crime material contra ordem tributária (lei 8.137/90, art 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.*

1. *Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (AdinMC 1571), falta justa causa para ação penal pela prática do crime tipificado no art. ° da Lei 8.137/90 – que é material ou de resultado - ,*

---

<sup>88</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região - Habeas-corpus nº 2008.01.00.022849-5/MG - Relatora Juíza Federal Rosimayre Gonçalves de Carvalho

*enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.*

2. *Por outro lado, admitida a lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o fisco a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.*

*(...).*<sup>89</sup>

#### - Ementa XI

*“AÇÃO PENAL. Crime Tributário. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei Federal nº 10.684/03, cc. Art. 5º, XL, Da CF e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.”*<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal- Habeas-corpus nº 81.611-8- Relator Ministro Sepúlveda Pertence – DJ 13/05/2005

<sup>90</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Habeas-corpus nº 81.929-0- Primeira Turma- Relator Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 27/02/2004

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)