

# ACERCA DO TIPO DE INJUSTO DE APROPRIAÇÃO PREVIDENCIÁRIA INDÉBITA

*Luiz Regis Prado\**

**SUMÁRIO:** 1. Considerações gerais; 2. Bem jurídico protegido e sujeitos do delito; 3. Tipicidade objetiva e subjetiva; 4. Pena e ação penal.

## **Apropriação indébita previdenciária**

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

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

*§1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:*

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

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

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

*§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.*

*§3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a pena 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*

---

\* Titular de Direito Penal da Universidade Estadual de Maringá. Professor do Curso de Mestrado em Direito do Centro Universitário de Maringá - CESUMAR.

*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.*

## 1. Considerações gerais

O artigo 168-A foi introduzido no Código Penal pela Lei 9.983, de 14 de julho de 2000.

De primeiro, convém assinalar que o artigo 5º do Decreto-Lei 65, de 14 de dezembro de 1937, já determinava que o empregador que retivesse as contribuições de seus empregados, deixando de efetuar o recolhimento na época devida, deveria ser sancionado com as penas referidas no artigo 331, nº2, da Consolidação das Leis Penais<sup>1</sup>.

Agregue-se que a Consolidação praticamente manteve a mesma redação do Código Penal de 1890 no que tocante ao artigo 331 que, embora estivesse contido no capítulo que disciplinava os crimes de furto, descrevia na realidade o delito de apropriação indébita<sup>2</sup>, que mais tarde tornou-se crime autônomo no Código Penal de 1940.

Com o advento da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 (Lei Orgânica da Previdência Social), deu-se maior amplitude ao que se hoje se denomina apropriação indébita previdenciária. Essa norma incriminadora foi inserida pelo artigo 86 da referida lei<sup>3</sup>.

O Decreto-Lei 66, de 21 de novembro de 1966, alterou a redação de vários artigos da lei enfocada, inserindo no artigo 155, inciso II, mais uma hipótese de crime de apropriação indébita. Nesse passo, configurava também o referido delito, além do disposto no artigo 86, o fato de o agente deixar de efetuar o pagamento do salário-família aos empregados quando as

---

<sup>1</sup> Eis a redação do artigo 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".

<sup>2</sup> O artigo 331, nº2, da Consolidação das Leis Penais dispunha: "Apropriar-se de coisa alheia que lhe houver sido confiada, ou consignada por qualquer título, com a obrigação de a restituir, ou fazer dela uso determinado". O delito era punido com penas idênticas às do furto (art.330).

<sup>3</sup> Dispunha o artigo 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 de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

Parágrafo único - Para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei".

respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela Previdência Social<sup>4</sup>.

A Consolidação das Leis da Previdência Social, promulgada em 02 de fevereiro de 1976, nada inovou nessa matéria, mantendo os mesmos tipos penais instituídos pelo Decreto-Lei 66, que foram inseridos no mencionado diploma legal pelos artigos 149 e 224.

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, de seu turno, também tratou do crime em análise em seu artigo 2º, inciso II<sup>5</sup>.

Com o advento da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que instituiu a Lei Orgânica da Seguridade Social, condutas atentatórias aos interesses da Previdência Social foram tipificadas de maneira desastrosa, merecendo destaque, como antecedentes do delito aqui enfocado, o disposto no artigo 95, alíneas *d*, *e* e *f*<sup>6</sup>. Esses dispositivos penais, além dos outros tipos contidos nas demais alíneas do artigo 95, foram expressamente revogados pela Lei 9.983/2000. Também não subsiste dúvida quanto à derrogação do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, na parte atinente à contribuição social.

Critica-se a inserção dos tipos do artigo 168-A no presente capítulo, que trata dos delitos patrimoniais, notadamente pela posição topológica abaixo do artigo 168, sob o argumento de que tal postura legislativa pode levar o intérprete à equivocada conclusão de que se trata de uma nova modalidade de apropriação indébita. Afirma-se que, no caso, o empresário não recebe a contribuição social do trabalhador destinada à Previdência, não tendo este a disponibilidade da aludida quantia, cujo importe é extraído do ativo financeiro da empresa à Previdência Social. Não se exige à configuração delitiva a apropriação de valor, mas sim a omissão em deixar de recolher à Previdência a contribuição social enfocada, conduta que não se confunde com aquela tipificada no artigo 168, *caput*, do Código Penal<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Eis a redação do artigo 155, inciso II da referida lei: "Constituem crime (...) de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, além dos atos previstos no art. 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social".

<sup>5</sup> Para o aludido diploma constitui crime contra a ordem tributária "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos".

<sup>6</sup> Essa norma continha a seguinte redação: "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; e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos; f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa".

<sup>7</sup> Cf. Franco, Alberto Silva. *Código Penal e sua interpretação jurisprudencial*. Parte Especial. São Paulo, RT, 2001, p.2780. No mesmo sentido, em análise de norma semelhante, Pimentel, Manoel Pedro. Apropriação indébita por mera semelhança, *Revista dos Tribunais*, v.451, p.321-329.

Em sentido contrário, leciona-se que é possível falar em apropriação indébita previdenciária ainda que de forma contábil, já que “quem contabiliza um desconto da previdência e depois não repassa, sabendo disso e podendo fazer isso, se apropria do que devia ter recolhido”<sup>8</sup>.

Embora não se possa desconsiderar a aparente semelhança existente entre os delitos de apropriação indébita e apropriação indébita previdenciária, ambos não se confundem. Trata-se esta última, segundo alguns, de delito patrimonial com caráter público<sup>9</sup>.

Não se pode olvidar que a melhor doutrina enfoca a contribuição social como um instituto de natureza tributária<sup>10</sup>, que pode ser conceituado como “espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”<sup>11</sup>.

Assim, embora no tipo do artigo 168-A o responsável tributário, agindo na qualidade de agente de retenção da contribuição social ou de outra importância oriunda do contribuinte de fato (segurado, terceiros ou público), deixe de recolher tal valor à Previdência Social, havendo por presunção *ficta* uma apropriação com conseqüente lesão patrimonial ao órgão arrecadador, a tutela penal não se justifica em tal caso pela simples necessidade de tutela do patrimônio, mas principalmente para garantir o cumprimento das prestações públicas por parte do Estado, especificamente na área previdenciária. Apenas uma interpretação meramente individualista poderia justificar a caracterização desse novo tipo penal como uma espécie de apropriação indébita, em que o trabalhador figura como sujeito passivo desse delito, por serem as contribuições “apropriadas” parte de seu salário<sup>12</sup>.

Por essa razão, e em face da natureza tributária da contribuição social, com destaque para aquela destinada ao custeio da Seguridade Social, não deveria o tipo em exame ter sido inserido no presente título, que trata dos crimes contra o patrimônio<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> Gomes, Luiz Flávio. *Crimes previdenciários*. São Paulo, RT, 2001, p.32.

<sup>9</sup> Morillas Cueva, Lorenzo. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. In: Cobo del Rosal, Manuel. *Curso de Derecho Penal español*. Parte Especial. Madrid, Marcial Pons, v.I, 1996, p. 863-864.

<sup>10</sup> Cf. Carraza, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2000, p.394-395. No mesmo sentido Pacheco, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributária*. São Paulo, Max Limonad, 1997., p. 202-203.

<sup>11</sup> Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2000, p.338-339.

<sup>12</sup> Cf. Sánchez Rios, Rodrigo. *Tutela penal da seguridade social*. São Paulo, Dialética, 2001, p.23.

<sup>13</sup> No Direito espanhol, a reforma levada a cabo pela Lei de 29 de junho de 1995 introduziu no antigo Código Penal o título reservado aos delitos contra a Fazenda Pública e a Seguridade Social, alteração que foi mantida quando da edição do atual Código Penal. Até então, a defraudação da Seguridade Social pelo empresário que deixasse de repassar as quantias a ela destinadas era abarcada pelo tipo do delito de apropriação indébita, solução que era

Aliás, o legislador brasileiro, num gravíssimo aviltamento ao ordenamento jurídico-penal e manifesto menosprezo à racionalização legislativa, não se limitou a inserir no Código Penal a figura do artigo 168-A, mas criou também os tipos definidos nos artigos 313-A, 313-B e 337-A, além de ter introduzido novos parágrafos e incisos nos artigos 296, 297 e 325 do Código Penal.

Na reforma pontual em exame, para evitar semelhante desordem legislativa, poderia ter sido criado um novo título ao final da Parte Especial do Código Penal, no qual fossem abrigados os novos tipos penais referentes aos crimes contra a ordem tributária, evitando-se, assim, a reenumeração dos artigos atinentes às tradicionais figuras delitivas definidas no estatuto penal e a repudiante opção de inserir as letras do alfabeto nos artigos já existentes para cunhar novos tipos penais<sup>14</sup>.

Assinale-se, por oportuno, que a comissão de notáveis, constituída sob a presidência de Evandro Lins e Silva, destinada a elaborar um Anteprojeto de Parte Especial do Código Penal, optou por inserir no novo diploma toda a legislação extravagante que não devesse ser mantida fora do Código Penal, tendo no capítulo atinente aos crimes fiscais instituído o delito de apropriação de tributo, empréstimo compulsório ou contribuição social.

## **2. Bem jurídico protegido e sujeitos do delito**

Registre-se, inicialmente, que, impulsionados pelo movimento iluminista cristalizado no século XVIII, os direitos naturais do homem aos poucos foram sendo positivados por vários ordenamentos jurídicos, nos quais as liberdades públicas passaram a ser reconhecidas como direitos humanos da primeira geração.

---

amplamente combatida pela doutrina. Entre outras razões para se repudiar a antiga postura, ora agasalhada pela lei penal brasileira, costuma-se apontar que, nos casos de retenção pelo empresário das contribuições recolhidas dos trabalhadores, não se perfaz a recepção material e efetiva da coisa, como requer o tipo de apropriação indébita, pois aquelas quantias permanecem sempre em seu poder, em que pese ter-se alterado a situação dominial das mesmas. Além disso, argumenta-se que não se verifica aqui o prejuízo típico do delito de apropriação indébita, visto que o prejuízo verificado com a omissão do repasse das quantias não recai sobre o trabalhador, proprietário dos valores, mas sobre a Seguridade Social, que apenas ostenta um direito de crédito. Destarte, o que se protege nos crimes contra a Seguridade Social não é um direito de propriedade, bem jurídico tutelado no delito de apropriação indébita, mas um crédito público (cf. Boix Reig, Javier; Mira Benavent, Javier. *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p.105-106).

<sup>14</sup> Nessa linha, argumenta-se com acerto que “de forma precipitada o legislador - mais uma vez - aprovou dispositivos normativos sem a devida discussão do meio científico-acadêmico, movido pela voraz necessidade de suprir lacunas de punibilidade, que acabam por acentuar uma feição instrumental do Direito Penal como meio coercitivo de arrecadação” (Sánchez Rios, Rodrigo, op. cit., p.33).

No entanto, com o surgimento do Estado social, que tutela não só a liberdade, mas também os direitos sociais, culturais e econômicos, com o objetivo de corrigir distorções, aflorando, assim, os direitos de segunda geração, sucedidos modernamente pelos de terceira geração, que visam à proteção de bens sociais de relevância para todos os seres humanos<sup>15</sup>.

Acrescente-se que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art.3º, I, III e IV, CF).

A Previdência Social e a assistência aos desamparados são direitos sociais assegurados no artigo 6º da Carta Constitucional.

É inegável, portanto, que a contribuição destinada à Previdência Social constitui a viga mestra de parte do programa social desenvolvido pelo Estado para cumprir as prestações públicas de natureza social.

Não é por outra razão que, além da tutela de bens jurídicos individuais, o Direito Penal passou, na atualidade, também a proteger bens jurídicos metaindividuais, próprios do Estado de Direito democrático e *social*, como o ambiente, a saúde pública, a ordem econômica e tributária, objetivando garantir as prestações públicas e sociais com a finalidade de possibilitar melhor qualidade de vida às pessoas<sup>16</sup>.

Assim, ao tipificar as condutas descritas no artigo 168-A, o legislador busca tutelar não apenas o patrimônio da Previdência Social, mas também protege de forma reflexa as prestações públicas no âmbito social.

Tendo em vista os mandamentos constitucionais supra mencionados, 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 a função de elencar o rol de bens jurídicos considerados dignos de proteção<sup>17</sup>.

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

---

<sup>15</sup> Cf. Luisi, Luiz. Direitos Humanos - repercussões penais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, RT, n.21, 1998, p.75-80.

<sup>16</sup> Cf. Prado, Luiz Regis. *Crimes contra o ambiente*. São Paulo, 2ª ed., RT, 2001, p. 15 e ss.

<sup>17</sup> Nesse sentido, saliente-se que, de acordo com uma teoria constitucional eclética, o conceito de bem jurídico deve ser inferido do texto constitucional, operando-se uma espécie de normatização de diretivas político-criminais que limitam o legislador ordinário no momento de criar o ilícito penal. Assim, o legislador deve sempre ter em conta as diretrizes contidas na Constituição e os valores nela consagrados, em razão do caráter limitativo da tutela penal. É na norma constitucional que residem as linhas substanciais prioritárias para a incriminação ou não de condutas (cf. PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e Constituição*. São Paulo, RT, 1997, p.44 e ss.).

contudo, 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 como processo de arrecadação e sua distribuição na despesa pública<sup>18</sup>. A propósito do tema, assevera-se que o bem jurídico não é outro que o patrimônio da Seguridade Social, tanto e enquanto este último resulta afetado em sua vertente arrecadatória. Não se trata de proteger a *função* do tributo, vazada no dever de lealdade do cidadão para com o Estado. Isso não significa, contudo, que o legislador não deva levar em conta as conseqüências econômico-públicas que as condutas atentatórias ao Erário Público provocam, considerando a função que os tributos devem cumprir em um Estado de Direito democrático e social<sup>19</sup>.

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 Previdência Social), verdadeiros critérios delimitadores dos delitos econômicos<sup>20</sup>.

*Sujeito ativo*, tanto do tipo básico como nas figuras assemelhadas inseridas no parágrafo 1º do artigo 168-A, é o agente que tem um vínculo legal ou convencional com o órgão previdenciário (INSS), pelo qual se obriga a repassar ou a recolher a contribuição social, bem como a pagar o benefício ao segurado. Aqui podem ser citados o empresário individual e todos aqueles que ocupam cargos administrativos ou técnico-contábil-financeiros nas sociedades empresariais, como os sócios-gerentes, os membros do Conselho de Administração, os diretores, contadores, os gerentes de contabilidade, os gerentes de departamento de emissão de documentos fiscais de interesse do INSS, o agente que trabalha na agência bancária conveniada, entre outros.

Sustenta-se que agentes do Tesouro Nacional podem praticar o referido delito se eventualmente deixam de repassar mensalmente a CSSL, Cofins e a receita de concursos de prognósticos<sup>21</sup> ao orçamento da Seguridade Social, já que tais contribuições são arrecadadas pela Receita Federal<sup>22</sup>. Semelhante argumento, porém, não procede, uma vez que, embora

<sup>18</sup> Cf. Morillas Cueva, Lorenzo, op. cit., p. 864.

<sup>19</sup> Cf. Boix Reig, Javier ; MIRA Benavent, Javier, op. cit., p.30.

<sup>20</sup> Cf. Sanchez Rios, Rodrigo, op. cit., p.21.

<sup>21</sup> Preceitua o artigo 26, § 1º, da Lei 8.212/91: "Consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive os realizados em reuniões hípcas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal".

<sup>22</sup> Castro, Wellington Cláudio Pinho. Apropriação indébita previdenciária. *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, n.63, p.304. É oportuno observar que o artigo 33

essas contribuições também se destinem a garantir a seguridade social, elas ingressam diretamente no orçamento da União. Eventual desvirtuamento de tal receita para outros investimentos estatais poderá caracterizar improbidade administrativa ou mesmo configurar outros delitos, mas não o crime em exame, cujo alcance normativo deve ser interpretado restritivamente no sentido de tutelar a arrecadação da contribuição social até o seu efetivo recolhimento aos cofres públicos da União ou do INSS.

Trata-se de crime próprio, uma vez que o tipo exige qualidade especial do agente.

*Sujeito passivo* dos crimes aqui enfocados é o Estado, representado pela União e por sua autarquia, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), dotado de capacidade ativa para arrecadar as contribuições previdenciárias.

### 3. Tipicidade objetiva e subjetiva

Quatro são as condutas incriminadas no artigo 168-A: deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional (tipo básico, simples, anormal, congruente); deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à Previdência Social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público (tipo derivado, simples, anormal, congruente); deixar de recolher contribuições devidas à Previdência Social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços (tipo derivado, simples, anormal, congruente); deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela Previdência Social (tipo derivado, simples, anormal, congruente).

Tratam-se de normas penais em branco, que devem ser colmatadas pela legislação previdenciária (Lei 8.212/91 e Decreto 3.048/99).

Na primeira conduta, o núcleo do tipo está consubstanciado pela locução verbal “*deixar de repassar*,” que, no sentido do texto, expressa o ato

---

da Lei 8.212/91 dispõe: “Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS - compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art.11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art.11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente” (grifou-se). O artigo 19 dessa lei estabelece ainda: “O Tesouro Nacional repassará mensalmente recursos referentes às contribuições mencionadas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, destinados à execução do Orçamento da Seguridade Social”.



de omitir, de abster-se de transferir determinado valor a outrem, de forma que o agente se omite no dever de efetuar o repasse ao INSS das contribuições recolhidas dos contribuintes. Trata-se de delito omissivo *próprio*, pois, ao deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional, o agente infringe a norma mandamental omitindo uma atividade exigida pela lei.

A expressão *previdência social* constitui elemento normativo do tipo de valoração jurídica (Direito da Seguridade Social) e representa o segmento da Seguridade Social<sup>23</sup> “composto de um conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social, mediante contribuição, que tem por objetivo proporcionar meios indispensáveis de subsistência ao segurado e a sua família, quando ocorrer certa contingência prevista em lei”<sup>24</sup>.

Observe-se que, ao mencionar a Previdência Social, e não mais a Seguridade Social, como constava do artigo 95, *d*, da Lei 8.212/91, o novo tipo penal acabou por modificar o âmbito de atuação do *ius puniendi*, que agora tem outro escopo, ou seja, preservar o repasse das contribuições ou outras importâncias destinadas à Previdência Social e não mais à saúde ou à assistência social, integrantes da Seguridade Social<sup>25</sup>.

As *contribuições* aludidas no texto também constituem elementos normativos do tipo de valoração jurídica (Direito da Seguridade Social), assim como o termo *contribuintes*, que integra tanto esse ramo do Direito como o Direito Tributário.

Saliente-se que as contribuições referidas no tipo referem-se tão-somente àquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, sendo contribuintes aqueles erigidos pela legislação previdenciária como responsáveis tributários (contribuintes de direito).

A arrecadação da receita destinada ao custeio da Previdência Social ordinariamente é feita pela rede bancária, embora possa concretizar-se de outra forma, mediante prévia decisão do Conselho Nacional de Seguridade Social (art. 60 da Lei 8.212/91).

---

<sup>23</sup> Destaque-se que “o Direito da Seguridade Social é um conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (Martins, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, p.42).

<sup>24</sup> Martins, Sérgio Pinto, op. cit., p.294.

<sup>25</sup> Cf. Bittencourt, Luiz Henrique Pinheiro. A *abolitio criminis* no art.95 da Lei nº8.212/91 pela Lei nº9.983/2000, de 14 de julho de 2000. *Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, n.95, 2000, p.15.

Em face da expressão normativa empregada pelo legislador, a conduta incriminada restringe-se àquela praticada por agentes ligados à rede bancária ou a quaisquer outros estabelecimentos autorizados a receberem as contribuições examinadas que deixam de repassar os valores destinados à Previdência Social, no prazo estabelecido em lei ou por convênio celebrado entre o INSS e tais estabelecimentos.

A arrecadação efetuada pelo responsável tributário dos segurados, de terceiros ou arrecadada do público já é tratada no parágrafo 1º, I, do artigo 168-A.

O tipo subjetivo está representado pelo *dolo*, consubstanciado pela consciência e vontade de não proceder à entrega ao órgão estatal da contribuição recolhida dos contribuintes. O tipo legal não exige o elemento subjetivo especial do injusto.

A 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. O novo tipo penal refere-se a “deixar de recolher *no prazo legal*”, ao passo que a Lei 8.212/95 mencionava “deixar de recolher *na época própria*”. Este último elemento normativo deixava margem a dúvidas quanto à norma que deveria estipular qual seria a época do recolhimento, que poderia ser determinada por uma lei, um regulamento, uma portaria, etc. A Lei 9.983/2000 empregou técnica legislativa mais apurada ao deixar claro que somente a lei pode estipular o prazo para recolhimento das contribuições<sup>26</sup>.

A tentativa é inadmissível, por se tratar de delito omissivo próprio<sup>27</sup>.

Na segunda modalidade (art.168-A, §1º), o núcleo do tipo é representado pela locução verbal “*deixar de recolher*,” que, no sentido do texto, expressa o ato de omitir, de abster-se de efetuar a entrega do valor arrecadado ao INSS, no prazo determinado pela legislação previdenciária<sup>28</sup>. Também aqui se trata de delito omissivo próprio ou puro.

<sup>26</sup> Cf. Bittencourt, Luiz Henrique Pinheiro, op. cit., p.15.

<sup>27</sup> Rechaça-se aqui a orientação doutrinária que vislumbra uma conduta mista nesse delito, por entender que o momento anterior da conduta omissiva requer a realização da arrecadação de forma que esta passa a integrar o núcleo do tipo. O ato de arrecadar não integra a conduta delitiva, visto que, de contrário, ocorreria a criminalização de uma conduta lícita, verdadeira obrigação imposta ao agente pela legislação tributária.

<sup>28</sup> Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b” da Lei 8.212/91, “a arrecadação e o recolhimento das contribuições de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: I - a empresa é obrigada a: a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração; b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência”. Também o inciso V do mencionado artigo preceitua que “o empregador doméstico está obrigado a arrecadar a contribuição do

O recolhimento efetuado pelo responsável tributário se perfaz, ordinariamente, junto à agência bancária conveniada com o INSS.

Os termos *contribuição, outra importância, previdência social, segurados e terceiros* figuram como elementos normativos do tipo de valoração jurídica, provenientes do Direito da Seguridade Social.

*Outra importância*, no sentido do texto, é expressão que deve ser buscada entre aquelas constantes do artigo 27 da Lei 8.212/91 e que se limita aos descontos extraídos do pagamento efetuado a segurados, terceiros ou arrecadados do público, como por exemplo o desconto parcelado de benefício pago indevidamente pelo INSS a segurado-empregado, quando a empresa, por determinação do órgão previdenciário, efetua a dedução do salário, mas não recolhe a importância aos cofres da aludida autarquia<sup>29</sup>.

*Segurados*, para o tipo penal em exame, são os empregados que prestam serviços de natureza urbana ou rural à empresa, observando-se que a pessoa jurídica não é segurada, mas apenas contribuinte.

*Terceiros* são as empresas ou cooperativas que exercem atividade econômica a serviço do responsável tributário, sujeita à dedução da contribuição social, como por exemplo as empresas cedentes de mão-de-obra, cooperativas, etc.<sup>30</sup>.

*Arrecadada do público* significa a contribuição oriunda dos concursos de prognósticos e também aquela incidente sobre a receita bruta decorrente da realização de espetáculos desportivos<sup>31</sup>.

---

segurado empregado a seu serviço e a recolhê-la, assim como a parcela a seu cargo, no prazo referido no inciso II deste artigo" (o prazo referido pelo inciso expira-se no dia 15 do mês seguinte ao da competência).

<sup>29</sup> A propósito, dispõe o artigo 91 da Lei 8.212/91: "Mediante requisição da Seguridade Social, a empresa é obrigada a descontar, da remuneração paga aos segurados a seu serviço, a importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à Seguridade Social, relativa a benefícios pagos indevidamente".

<sup>30</sup> Preceitua o artigo 22, IV, da Lei 8.212/91 que a empresa recolherá à Seguridade Social "quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho". Estabelece ainda o artigo 31 da referida lei: "a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33".

<sup>31</sup> A respeito das contribuições arrecadas do público, merece atenção o disposto no artigo 22, §§ 7º e 8º da Lei 8.212/91, que dispõem: "§ 7º. Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento" e "§8º. Caberá à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional informar à entidade promotora do espetáculo desportivo todas as receitas auferidas no evento, discriminando-as detalhadamente". Também preceitua o artigo 26 da aludida lei que "constitui receita da Seguridade Social a renda líquida dos concursos de prognósticos, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo".

Frise-se que o responsável tributário, assim como a empresa, além de ser compelido a recolher a sua contribuição social (art. 22 da Lei 8.212/91), atuando legalmente como agente de retenção, é também obrigado a deduzir dos pagamentos efetuados a segurados e a terceiros a contribuição devida à Seguridade Social, recolhendo a importância arrecadada até o dia 2 (dois) do mês seguinte ao da competência, havendo exceção ao aludido prazo na hipótese do artigo 22, §7º, da referida lei, em que o lapso para recolhimento se expira no segundo dia útil após a realização do evento desportivo.

O tipo subjetivo é representado pelo dolo, consubstanciado pela consciência e vontade de não proceder ao recolhimento da contribuição social arrecadada. Não se exige o elemento subjetivo especial do tipo.

A consumação delitiva perfaz-se quando o responsável tributário, embora tenha deduzido a contribuição social dos pagamentos já referidos, deixa de recolhê-la no prazo legal fixado pela mencionada legislação. Não é admissível a tentativa, por tratar-se de delito omissivo próprio.

Nos termos do artigo 33, §5º, da Lei 8.212/91, presume-se o desconto da contribuição nos pagamentos já efetuados. Contudo, tal presunção é vedada no âmbito penal, e implicaria até mesmo repudiável ofensa ao princípio constitucional da culpabilidade. Assim, impõe-se a comprovação de que o agente efetuou a dedução da contribuição dos pagamentos efetuados.

Na terceira conduta incriminada (art.168-A, §1º, II), o núcleo do tipo é integrado pela locução verbal “*deixar de recolher*,” que, consoante já se assinalou, expressa o ato de omitir, de abster-se de efetuar a entrega ao órgão previdenciário de valor atinente à contribuição social devida.

Os termos *contribuições, previdência social, despesas contábeis, custos, venda de produtos e prestação de serviços* são elementos normativos do tipo de valoração jurídica (Seguridade Social e Direito Financeiro).

*Despesas contábeis*, no sentido do texto, correspondem “aos desembolsos de gastos contabilizados, de modo geral”<sup>32</sup>, enquanto que *custos*, à semelhança do termo anterior, referem-se a “pagamentos feitos para a aquisição de meios que tornam possíveis a comercialização de produtos ou a prestação de serviços”<sup>33</sup>.

*Produtos*, que devem ser destacados da oferta de mão-de-obra, representam as mercadorias ou bens produzidos por determinada empresa, enquanto que a *prestação de serviços* denota “atividade econômica ou

<sup>32</sup> Martinez, Wladimir Novaes. *Os crimes previdenciários no Código Pena*. São Paulo, LTR, 2000, p.40.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p.40.

profissional de grande alcance, abrangendo toda sorte de atendimentos pessoais ou não”<sup>34</sup>.

A conduta incriminada não se refere ao fato de o agente deixar de recolher contribuições deduzidas de pagamentos efetuados a outras pessoas, mas sim aquelas que foram aglutinadas tanto às despesas contabilizadas como embutidas em custos atinentes à venda de produtos ou à prestação de serviços.

Assim, se no preço final do produto ou do serviço prestado foi embutido o valor da contribuição social devida, mas que não foi recolhida ao órgão previdenciário, caracteriza-se o delito em exame.

Critica-se a abrangência do tipo enfocado, já que o legislador não delimitou o alcance da norma incriminadora, numa clara ofensa ao princípio constitucional-penal da taxatividade, visto que “todos os custos de produção ou despesas contábeis da atividade empresarial levam em consideração os reflexos econômicos da carga tributária/fiscal”<sup>35</sup>.

O tipo subjetivo está representado pelo dolo, consubstanciado pela consciência e vontade de não proceder ao recolhimento da contribuição social que tenha integrado despesas contábeis ou os custos já mencionados. Não se exige o elemento subjetivo especial do tipo.

O delito se aperfeiçoa quando o agente deixa de efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária no dia 2 (dois) do mês subsequente ao da hipótese de incidência (fato gerador). Como na hipótese anterior, não se admite a tentativa, por se tratar de delito omissivo próprio ou puro.

Na quarta modalidade (art.168-A, §1º, III), o núcleo do tipo está representado pela locução verbal “*deixar de pagar*,” que, no sentido do texto, expressa o ato de omitir, de abster-se de efetuar o pagamento de benefício a segurado, apesar de o agente ter sido reembolsado pelo órgão previdenciário.

Os termos *benefício, segurado, empresa e previdência social* são elementos normativos do tipo de valoração jurídica, relativos ao Direito da Seguridade Social e ao Direito Econômico.

*Benefício* consiste na prestação pecuniária paga pela Previdência Social ao segurado ou ao seu dependente.

*Empresa* pode ser definida como “a atividade organizada para a produção de bens e serviços para o mercado, com fito de lucro”<sup>36</sup>.

*Segurado e previdência social* já foram definidos nos tópicos anteriores.

---

<sup>34</sup> *Ibidem*, p.40.

<sup>35</sup> Eisele, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*, p.126.

<sup>36</sup> Martins, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, p.131.

A conduta incriminada consiste no fato de o agente deixar de pagar benefício previdenciário ao segurado, apesar de ter sido reembolsado pela Previdência Social.

Essa modalidade é a única que verdadeiramente se aproxima da figura da apropriação indébita, em razão da existência de uma conduta precedente ao não-pagamento do benefício, ou seja, o anterior reembolso<sup>37</sup>.

Registre-se, ainda, que, até o advento da Lei 9.876/99, a empresa efetuava o pagamento direto ao segurado de dois benefícios previdenciários, a saber: salário-família e salário-maternidade. No entanto, com a alteração legislativa, o salário-maternidade passou a ser pago diretamente pela Previdência Social<sup>38</sup>, incumbindo à empresa tão-somente o pagamento do salário-família.

O salário-família, nos termos do artigo 68 da Lei 8.213/91, é pago mensalmente pela empresa juntamente com o salário, que de seu turno efetua a compensação com o INSS por ocasião do recolhimento da sua contribuição social.

Assim, se o agente, apesar de deduzir do montante da contribuição social o salário-família destinado ao segurado-empregado ou ao avulso, não efetua o devido pagamento ao segurado, perfaz-se o delito em exame.

O tipo subjetivo é integrado pelo dolo, consistente na consciência e vontade de não efetuar o pagamento do benefício do salário-família ao segurado, apesar de ter sido o agente reembolsado pelo órgão previdenciário. Como nos demais tipos de injusto, não se exige elemento subjetivo especial.

Consuma-se o delito no momento em que o agente recolhe a contribuição social deduzindo salário-família não pago ao segurado. Pode-se falar em tentativa, embora de difícil configuração, na hipótese em que o agente se dirige à agência bancária para recolher a contribuição social, com a dedução do salário-família não pago ao segurado, mas é surpreendido por agentes do fisco previdenciário, numa eventual devassa fiscal.

Insta observar que a redação do tipo em análise é defeituosa, visto que o legislador pressupôs que o agente efetue o recolhimento da contribuição social (no dia dois do mês seguinte ao da competência), com a dedução do benefício, antes de pagar o salário ao segurado. No entanto, o empregador, por convenção ou acordo celebrado com o próprio empregado, pode efetuar o pagamento do seu salário no último dia do mês trabalhado ou no primeiro dia subsequente àquele em que desenvolveu sua atividade

<sup>37</sup> Cf. Sánchez Rios, Rodrigo, op. cit., p.37.

<sup>38</sup> Dispõe o artigo 71 da Lei 8.213/91: "O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante cento e vinte dias, com início no período entre vinte e oito dias antes do parto e a data de ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade, sendo pago diretamente pela Previdência Social".

laboral. Em tal caso, mesmo que o agente deixe de efetuar o pagamento do salário-família, não se pode afirmar que o delito se configurou, pois o empregador não foi ainda reembolsado pela Previdência Social.

O crime em exame, em suas quatro modalidades, pode ser classificado como delito próprio, de mera atividade, doloso e omissivo próprio nas três modalidades iniciais e comissivo na modalidade do parágrafo 1º, III.

#### **4. Pena e ação penal**

Às condutas do *caput* e do parágrafo 1º do artigo 168-A são cominadas idênticas penas: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. A ação penal, em todos os casos, é pública incondicionada.

Sublinhe-se que o legislador fixou a pena para o crime aqui enfocado no mesmo patamar dos crimes contra a ordem tributária elencados no artigo 1º da Lei 8.137/90, sobrelevando, portanto, a magnitude da lesão ao bem jurídico em exame. Todavia, no caso de a pena fixada pelo julgador não suplante quatro anos de reclusão e o condenado preencha os requisitos subjetivos do artigo 44 do Código Penal, fará jus à substituição da pena privativa de liberdade pelas restritivas de direitos referidas no artigo 43.

##### **4.1. Extinção da punibilidade**

Pelo que se depreende do disposto no parágrafo 2º do artigo 168-A, é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, efetua o pagamento da contribuição social ou de outra importância ou valor que deixou de repassar ou recolher à Previdência e colabora com o fisco previdenciário prestando todas as informações devidas para o devido saneamento fiscal da empresa, antes do início da competente ação fiscal.

A norma em análise prestigia o agente que, após praticar uma das condutas tipificadas, procura espontaneamente o órgão previdenciário, antes da instauração do procedimento fiscal, para confessar e recolher as contribuições sociais ou outras importâncias que deixaram de ingressar nos cofres da Previdência Social, bem como para prestar todas as informações reais da contabilidade da empresa denotativas de fatos geradores e que, portanto, interessam ao Instituto Nacional do Seguro Social.

Frise-se que o ato espontâneo é aquele que aflora unicamente impulsionado pela vontade do agente, sem interferência externa, já que este age por autodeterminação. Contudo, o agente pode também agir

voluntariamente, sendo impulsionado por fatores externos múltiplos, já que é indiferente o motivo que o levou a tomar tal iniciativa<sup>39</sup>.

Destarte, se o agente é aconselhado por outrem a procurar o fisco previdenciário, estar-se-ia, da mesma forma, atingindo a *mens legis*, que é fomentar a honestidade fiscal do contribuinte.

Assim, diante do fim almejado pelo legislador, não é correta a alusão à expressão *espontaneamente*, já que o ato voluntário do agente deve também receber o favor legal; logo, impõe-se a aplicação de interpretação *extensiva*, a fim de que se dê o devido alcance à referida norma.

Importa agregar que a figura normativa aqui enfocada assemelha-se à auto-denúncia liberadora da pena do Direito Penal alemão e também à cláusula de regularização do delito fiscal ou contra a Seguridade Social instituída pela reforma penal espanhola de 1995.

A declaração prestada pelo agente deve ser formalizada em documento próprio do INSS, na qual confessará a existência do débito e efetuará o respectivo pagamento<sup>40</sup>.

Assinale-se que o legislador empregou termos desnecessários na descrição dessa causa extintiva de punibilidade. Se o agente procura o fisco para declarar o seu débito, a sua declaração formal, por si só, já configura uma confissão daquele débito. Também bastaria o emprego das expressões *contribuições* ou *outras importâncias devidas à previdência social*, sendo desnecessário o uso do termo *valores*.

No tocante à aplicação, no caso em análise, do artigo 34 da Lei 9.249/95, que dispõe sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, observe-se que a Lei 9.983/2000 estabeleceu novas regras para a extinção da punibilidade nos crimes previdenciários, sendo inaplicável aquela disposição geral<sup>41</sup>.

#### 4.2. Perdão judicial ou multa

<sup>39</sup> Cf. Garcia, Waléria Carcelan Loma. *Arrependimento posterior*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p.93.

<sup>40</sup> Preceitua o artigo 225, incisos III e IV, do Decreto 3.048/99 que a empresa é obrigada a: "(...) III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecidas, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto".

<sup>41</sup> Leciona-se, a propósito, que "a incidência do art. 34 da Lei 9.249/95 quebra a concatenação estabelecida pela Lei 9.983/2000 para efeito da declaração da extinção da punibilidade de crimes previdenciários. E o regime próprio adotado nessa matéria torna inaplicável o dispositivo da Lei 9.249/94" (Franco, Alberto Silva, op. cit., p.2788).



O parágrafo 3º do artigo 168-A autoriza o juiz a deixar de aplicar a pena ou impor tão-somente pena de multa quando presentes as condições subjetivas mencionadas no *caput* (primariedade e bons antecedentes) e desde que o agente tenha efetuado o pagamento do débito, incluindo os seus acessórios (multa, juros, correção monetária), após o desencadeamento do procedimento fiscal, mas antes do oferecimento da denúncia (inciso I), ou quando o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais (inciso II).

Questão tormentosa aflora da concessão do perdão judicial aqui mencionado, uma vez que o legislador não estabeleceu qual o elemento diferenciador para a sua aplicação ou para a imposição da pena pecuniária.

Na hipótese do inciso I, uma vez extirpado o dano causado com a infração, deve-se aplicar o perdão judicial por ser mais benéfico ao agente, já que constitui causa extintiva de punibilidade (art. 107, IX, CP), não permitindo que se opere o efeito da reincidência<sup>42</sup>.

No que tange ao enunciado do inciso II, deve-se atentar para o fato de que, quanto menor for o dano causado pelo delito, maior será o direito do acusado ao perdão judicial. Quando, porém, o dano causado se aproxima do teto fixado pelo legislador, deve ser imposta a pena pecuniária.

Quanto ao valor referido pela norma, tem-se que atualmente, em face do teor do Memorando Circular/INSS/PG/nº36, de 22 de outubro de 1998, a procuradoria do órgão previdenciário não interpõe execuções fiscais atinentes a dívida ativa de até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)<sup>43</sup>, de forma se que deve levar em conta esse valor para a concessão do favor legal. Trata-se, aqui, de medida de política criminal centrada na pequena ou ínfima relação custo-benefício da demanda penal quando o débito é mínimo e inexistente para a autarquia previdenciária interesse em executá-lo civilmente perante o Judiciário<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Nesse sentido, dispõe a Súmula 18 do STJ: "A sentença concessiva do perdão judicial é declaratória de extinção da punibilidade, não subsistindo qualquer efeito condenatório".

<sup>43</sup> Dispõe o item 4 do referido memorando que "a dívida ativa de valor até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), considerada por CGC/CNPJ, não será ajuizada, exceto quando, em face do mesmo devedor, existirem outras dívidas, caso em que estas serão agrupadas numa só execução fiscal ou o ajuizamento dar-se-á por dependência a execuções já existentes".

<sup>44</sup> Cf. Arena Filho, Paulo Ricardo. Observações sobre a aplicação do perdão judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art.168-A, §3º, incs.I e II, CP). *Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, n.96, 2000, p.07.