



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO**

**PEDRO RONEY DIAS RIBEIRO**

**A INDICAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA**

**2016**

PEDRO RONEY DIAS RIBEIRO

A INDICAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de  
Graduação em Direito da Universidade Federal  
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do  
título de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Dr. Samuel Miranda Arruda

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Universidade Federal do Ceará

Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

R371i Ribeiro, Pedro Roney Dias.

A indicação do crime de apropriação indébita previdenciária pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará / Pedro Roney Dias Ribeiro. – 2016.

66 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2016.

Orientação: Prof. Dr. Samuel Miranda Arruda.

1. Apropriação indébita previdenciária. 2. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. 3. Repercussões penais. I. Título.

CDD 340

---

**PEDRO RONEY DIAS RIBEIRO**

**A INDICAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA  
PELO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Samuel Miranda Arruda (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Me. Raul Carneiro Nepomuceno  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Seledon Dantas de Oliveira Júnior  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Às minhas sobrinhas, todas, que dia após dia me ensinam o valor da alegria genuína e que, com um sorriso só, desmontam a pilha de preocupações que renitentemente sói me acompanhar. Quanto poder em tão pequenas criaturas!

## AGRADECIMENTOS

Não foi embalado em cantiga de ninar o período de bacharelado, mormente os últimos semestres, nos quais me detive a escrever esse trabalho monográfico. Sem dúvida, não estaria hoje encerrando este escrito sem a afetuosa contribuição de muitos patrícios. E a eles dirijo meus agradecimentos:

Primeiramente, aos meus pais, por tudo e desde o início. Foi esse amor inexplicável e ilimitado que têm por mim que me deixou a cavaleiro para ir, para voltar, para seguir adiante, nas distintas fases da vida, sabendo que estariam ali, olhando por mim e me amparando a cada passo. Seus incansáveis esforços e incontáveis sacrifícios se lançaram em prol de uma educação de qualidade e se é fácil perceber que destoo dessa excelência é porque não aproveitei tudo o que me ofereceram.

À minha irmã, meu paradigma na dedicação acadêmica e no êxito profissional, que me acolheu no início e no fim da graduação, com verdade benquerença. Não há palavras para agradecer tudo o que fez por mim.

Às minhas sobrinhas, todas, pelos sorrisos, pelos abraços, pelos gestos de carinho, que me proporcionaram a alegria necessária para tocar a vida com humor e leveza.

Aos meus irmãos, primeiro por terem me dado as mencionadas sobrinhas e segundo pelas lições constantes nos mais diversos campos da vida.

À Liana, pela companhia dos últimos anos, pela grandeza de espírito, pela compreensão serena e pela forma madura de encarar as situações da vida. Sem sua presença alegre e divertida, minha graduação não teria tido a mesma graça.

Aos companheiros de trabalho da Procuradoria da República no Estado do Ceará, com os quais me aperfeiçoei no ofício e aos quais muito devo, principalmente àqueles que de alguma forma contribuíram para que eu pudesse concluir meus estudos nesta cidade.

Aos queridíssimos amigos Davi, Débora, Lilian, Pedro, Anderson, Ivana, Sara e Raphaella, estagiários dos ofícios em que trabalhei. Foi com eles que me imiscui em profícuos debates jurídicos, foram eles que me convenceram do contrário, que me mostraram uma diversidade de posições e argumentos de Direito, que me fizeram pesquisar mais e mais para adquirir maior convicção nas discussões.

Aos amigos do *campus* Liceu Salesiano do Centro Universitário Salesiano de São Paulo (UNISAL), onde dei meus primeiros passos nos estudos jurídicos, com o entusiasmo próprio de quem inicia. O quadro da despedida emocionada ainda me evoca as mais doces lembranças da amizade sincera.

Aos amigos do Centro de Assessoria Jurídica Universitária (CAJU) de ontem, de hoje e de sempre, no qual tive brevíssima estada, mas recebi o aconchego necessário para prosseguimento nas atividades acadêmicas e me rendeu amizades para toda a vida.

Aos colegas da Receita Federal do Brasil (RFB), principalmente à Aparecida, que, com paciência invejável, doou parte do seu tempo escasso para mostrar um pouco do cotidiano das apurações das contribuições previdenciárias.

Aos colegas advogados criminalistas, especialmente ao Afonso, que conheci criança nas felizes voltas da vida e que hoje me traz o júbilo de vê-lo trilhar na senda daqueles que vencem pela competência e pelo esforço.

Ao Seledon, seguidor da mesma senda, por ter gentilmente aceitado participar da banca examinadora e prestar sua valorosa contribuição no debate desse tema.

Ao Prof. Raul, também por ter aceitado participar dessa banca, o que muito me envaidece, ante a admiração que tenho pelo modo simples e didático com que se expressa em seus textos, recorrendo ao exemplo a cada ponto, com clareza que, em malfadada tentativa, almejei imprimir neste trabalho.

Ao Prof. Samuel, por muita coisa: pelas lições acadêmicas no campo dos crimes em espécie, inclusive o crime de que trato neste estudo; pelas lições acadêmicas no campo da criminologia, que foi minha mais agradável surpresa no âmbito das disciplinas cursadas nesta graduação e aumentou em muito minha dileção pelas ciências criminais; pela aceitação imediata de orientação deste trabalho e pela orientação propriamente tal, sempre atenciosa e com concepções inovadoras e precisas, e principalmente pelas discordâncias, que foram o meu estímulo e minha direção no fazimento deste trabalho.

Toda minha gratidão ao Patrício. “O seu aplauso e acoroçoamento, quando dos meus primeiros ensaios na órbita jurídico-penal, foram para mim irresistível aliciamento, inspirando-me confiança em mim mesmo”. Partiram dele, a propósito, os questionamentos iniciais acerca da representação do TCM/CE, que, alfim, desembocaram neste trabalho. Sua compreensão permitiu que eu continuasse os estudos jurídicos, mesmo nos reveses da vida e mesmo residindo em outra cidade. Muito obrigado!

Por fim, tenho muitíssimo a agradecer à Débora. As vicissitudes do percurso me dificultaram, nesse último ano, atalhar em direção ao término do curso e aos objetivos de vida. E foi seu conselho amigo e sua presença afável que me auxiliaram a retomar o rumo das coisas. “A inteligência do seu coração e a taumaturgia do seu verbo pôde emprestar brilho adamantino aos embaçados seixos do meu caminho”. E deu certo. E eis-me aqui.

“Ao invés de esquivar-me às controvérsias sobre tal ou qual assunto, fingindo que elas não existem, apraz-me entrar de corpo inteiro no ‘rodeio’ e pegar o bagual pelas orelhas. [...] Tenho amor à querela de ideias, ao entrevero de opiniões, desde que não descambe, é claro, para o desaforo e a irreverência. [...] Sei por experiência própria e cotidiana que, no entrecchoque dos pensamentos divergentes, pode surgir o conceito exato ou a hipótese feliz, como salta a fagulha no atrito do fuzil com a pederneira”.

(Nélson Hungria, em discurso ao receber a Medalha Teixeira de Freitas, do Instituto dos Advogados Brasileiros, em 30 de outubro de 1958).

## RESUMO

O TCM/CE oferece representações ao MPF quando o balanço contábil anual apresentado por gestores municipais revela diferenças entre as consignações realizadas sob a rubrica “INSS a recolher” e os valores efetivamente repassados a esse título à previdência social. Questiona-se nesse trabalho se as análises contidas nessas representações conferem prova da materialidade, ainda que indiciária, do crime de apropriação indébita previdenciária, de modo suficiente a embasar a deflagração da ação penal. Sem perder de vista que a apropriação indébita previdenciária é praticada sem escamoteamento de informações, discute-se a constitucionalidade da previsão penal e classificação quanto ao resultado, com suas implicações na necessidade de instauração e finalização de procedimento administrativo fiscal para consumação do crime. Entende-se que é constitucional a criminalização do não repasse de contribuições previdenciárias e, apesar de considerar a apropriação indébita previdenciária como crime material, não se vislumbra necessidade de instauração ou finalização de procedimentos administrativos para consumação do delito. Além disso, vê-se que as análises do TCM/CE não consideram os dados das GFIP e das GPS apresentadas, bem como são realizadas em prestações de contas anuais, com divisão por secretarias e fundos, não denotando certeza das compensações de salário-maternidade e salário-família. Nesse esboço, conclui-se que a representação do TCM/CE não fornece prova suficiente da materialidade do crime, principalmente quando não há considerações relativas às despesas orçamentárias de contribuições previdenciárias pertinentes à cota do empregador e do pagador de serviços.

**Palavras-chave:** Apropriação Indébita Previdenciária. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Repercussões penais.

## RESUMEN

El TCM/CE ofrece representaciones ante el MPF, cuando el balance presentado por los administradores municipales revela diferencias entre las asignaciones hechas como "INSS por pagar" y las cantidades efectivamente transferidas como tal a la seguridad social. Se pregunta en este trabajo si el análisis contenido en estas representaciones proporciona una prueba de la materialidad, aunque circunstancial, del delito de apropiación indebida de fondos de la seguridad social, suficiente para basar el estallido de la persecución penal. Sin perder de vista que la apropiación indebida de la seguridad social se practica sin omisión de informaciones, se analiza la constitucionalidad de la predicción penal y la clasificación en cuanto al resultado, con sus implicaciones en la necesidad de establecimiento y terminación de procedimiento administrativo fiscal para la consumación del delito. Se entiende que es constitucional penalizar la no transferencia de las cotizaciones sociales y, a pesar de considerar la apropiación indebida de fondos de la seguridad social como un crimen material, que no se ve la necesidad de iniciar o finalizar procedimientos administrativos para la consumación del delito. Por otra parte, se ve que el análisis de TCM / CE no considera datos de GPS y GFIP presentados y se lleva a cabo en cuotas anuales, con desglose por departamentos y fondos, sin denotar certeza de compensación de pagos por maternidad y de asignación familiar. Así, se concluye que la representación del TCM/CE no proporciona suficiente prueba de la materialidad del delito, especialmente cuando existen dudas respecto a los costes presupuestarios de las contribuciones a la seguridad social correspondientes a la parte del empleador y de lo pagador de servicios.

**Palabras clave:** Apropiación Indebida de Fondos de la Seguridad Social. Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Ceará. Repercusiones penales.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AP	Ação Penal
AI	Auto de Infração
AgR	Agravo Regimental
CVADIV	Cadastro de Valores de Divergência
CCR	Câmara de Coordenação e Revisão
CPP	Código de Processo Penal
CP	Código Penal
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DCG	Débito Confessado em GFIP
GPS	Guia da Previdência Social
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
HC	<i>Habeas Corpus</i>
Inq	Inquérito
IN	Instrução Normativa
LDC	Lançamento de Débito Confessado
LOSS	Lei Orgânica da Seguridade Social
MPF	Ministério Público Federal
NFLD	Notificação Fiscal de Lançamento de Débito
PAF	Procedimento Administrativo Fiscal
RHC	Recurso em <i>Habeas Corpus</i>
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
RGPS	Regime Geral da Previdência Social
RPPS	Regime Próprio da Previdência Social
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
TCM/CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TRF	Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>2</b>	<b>A APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA</b> .....	17
<b>2.1</b>	<b>Definição do crime</b> .....	17
<b>2.2</b>	<b>Forma e prazo legais</b> .....	18
<b>2.3</b>	<b>Ficção jurídica da retenção de valores</b> .....	20
<b>2.4</b>	<b>Ausência de fraude</b> .....	22
<b>3</b>	<b>DISCUSSÕES PRELIMINARES</b> .....	24
<b>3.1</b>	<b>A (in)constitucionalidade da criminalização da dívida</b> .....	24
<i>3.1.1</i>	<i>Debates doutrinários</i> .....	25
<i>3.1.2</i>	<i>Debates jurisprudenciais</i> .....	28
<i>3.1.3</i>	<i>Diferenciação entre criminalização e cominação de prisão</i> .....	29
<i>3.1.4</i>	<i>Possibilidade de cominação de pena de prisão</i> .....	31
<b>3.2</b>	<b>Necessidade de existência e finalização de PAF</b> .....	35
<i>3.2.1</i>	<i>Classificação quanto ao resultado naturalístico</i> .....	36
<i>3.2.2</i>	<i>Posição doutrinária</i> .....	37
<i>3.2.3</i>	<i>Posição jurisprudencial</i> .....	38
<i>3.2.3.1</i>	<i>O Agravo Regimental no Inquérito nº 2.537 GO</i> .....	39
<i>3.2.3.2</i>	<i>Repercussão no STJ</i> .....	42
<i>3.2.4</i>	<i>Posição da 2ª CCR</i> .....	44
<i>3.2.4.1</i>	<i>Relevância do posicionamento</i> .....	44
<i>3.2.4.2</i>	<i>Posicionamento propriamente tal</i> .....	46
<i>3.2.5</i>	<i>Diferenciação do crime de sonegação de contribuição previdenciária</i> .....	47
<i>3.2.6</i>	<i>Constituição definitiva dos créditos de contribuições previdenciárias.....</i>	48
<i>3.2.7</i>	<i>Classificação do crime</i> .....	50
<i>3.2.8</i>	<i>O implícito termo “devidas” na descrição do tipo</i> .....	51
<b>4</b>	<b>REPRESENTAÇÃO CRIMINAL DO TCM/CE</b> .....	54
<b>4.1</b>	<b>Análise do TCM/CE</b> .....	54
<b>4.2</b>	<b>Análise da SRFB</b> .....	55
<b>4.3</b>	<b>Cotejo de análises</b> .....	58

<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>62</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>64</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Como é cediço, o artigo 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 (“Lei da Super Receita”), atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais. Por essa razão, é natural se esperar que seja este órgão que identifique e represente às instituições competentes pela persecução penal eventuais omissões no repasse de contribuições sociais arrecadadas pelos municípios, omissões que configuram, em tese, o crime de apropriação indébita previdenciária, tipificado no artigo 168-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)<sup>1</sup>.

Nada obstante, em minha experiência em ofícios criminais federais, pude perceber que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), ou a Procuradoria de Contas a ele vinculada, igualmente oferecem representações ao Ministério Público Federal (MPF), com indicação do crime de apropriação indébita previdenciária. Tal representação é encaminhada quando o balanço contábil apresentado por gestores municipais revela diferenças entre as consignações realizadas sob a rubrica *INSS a recolher* e os valores efetivamente repassados a esse título à previdência social pelos administradores da municipalidade.

Questiono, pois, se as análises do TCM/CE contidas nas representações conferem prova da materialidade, ainda que indiciária, do crime de apropriação indébita previdenciária, de modo suficiente a embasar a deflagração da ação penal.

Na revisão da literatura relacionada ao crime previsto no artigo 168-A do Código Penal (CP) e nas prévias pesquisas de decisões judiciais, antevi que não seria possível enfrentar diretamente o problema central deste trabalho antes de passar por algumas questões preliminares, que afastam a própria tipicidade da conduta e que, portanto, retirariam a lógica da perquirição acerca da materialidade do fato. Tais questões dizem respeito à constitucionalidade da criminalização da dívida e à necessidade de prévio procedimento

---

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

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

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

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

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

administrativo PAF perante a SRFB.

Nesse cenário, faço outras duas indagações prévias: considerando a vedação da prisão por dívida, o crime delineado no artigo 168-A do CP é constitucional? E, em sendo, está perfectibilizada sua consumação antes do término ou mesmo na ausência de PAF no âmbito da SRFB?

Para responder tais questionamentos, vi a necessidade de delimitação estreita do assunto a ser tratado, bem como de adoção de metodologia própria, que possibilite a fluidez do texto em direção aos objetivos da pesquisa, evitando intermináveis discussões acerca dos pontos de divergência doutrinária e jurisprudencial, que não são o objetivo precípuo deste trabalho.

Quanto à delimitação, aviso, inicialmente, que trato somente do tipo penal descrito na cabeça do artigo 168-A do CP, sem incursões nas condutas previstas no incisos do parágrafo 1º. Apesar disso, cabe esclarecer que as considerações deste trabalho também são aplicáveis à hipótese prevista no inciso I do parágrafo 1º, tendo em vista tal previsão estar abarcada pela descrição da cabeça do artigo<sup>2</sup>.

Por maior familiaridade com a temática na esfera federal, optei também por abordar apenas operações relacionadas ao Regime Geral da Previdência Social (RGPS), em municípios que não possuem Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Não tecerei, outrossim, considerações acerca da autoria delitiva, mantendo-se o foco na comprovação da materialidade do crime.

Metodologicamente, dividirei o trabalho em duas partes. Conduzo dessa forma, pois caso as existentes teses de atipicidade sejam consideradas incontestáveis, unânimes ou amplamente majoritárias, não subsistirão motivações penais à comprovação da materialidade do fato atípico. Ressalto, no entanto, que, em eventual descoberta nesse estudo que tais teses de atipicidade são reconhecidamente majoritárias, ainda persistirá a motivação prática da pesquisa, por objetivo diverso, pois a atipicidade em tese da conduta representada pelo TCM/CE é fundamento para promoção de arquivamento da representação pelo procurador da República oficiante, e esta seria a solução jurídica a ser adotada.

Na primeira parte, buscarei, com suporte doutrinário e jurisprudencial, construir um posicionamento jurídico acerca das ventiladas teses de atipicidade pela inconstitucionalidade da previsão criminal e pela necessidade de existência e esgotamento de

---

2 Acerca do tema, confira-se KERTZMAN, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. 5. ed. Salvador: JusPovium, 2008, p. 280: “A lei penal, neste inciso, quis apenas enfatizar as retenções descontadas dos segurados, embora, na prática, o *caput* do artigo já englobe esta situação, pois os valores descontados dos segurados também são valores retidos de contribuintes (os segurados também são contribuintes)”.

PAF. Na segunda parte, caso sejam consideradas válidas as teses da constitucionalidade do crime e da desnecessidade de existência e finalização de PAF, enfrentarei a questão do poder probatório presente nas análises contábeis do TCM/CE.

Pretendo, pois, avaliar a suficiência dos dados fornecidos pelo TCM/CE em suas representações para a comprovação da materialidade do crime de apropriação indébita previdenciária no âmbito das administrações municipais.

Para tanto, farei no primeiro capítulo uma descrição inicial do tipo penal e da possibilidade do seu cometimento das administrações municipais. Enfocarei a elementar *na forma e prazo legal*, ao tempo em que delinerei peculiaridades do tipo, como a ficção jurídica da retenção de valores e a ausência de fraude na sua composição.

Em seguida, abordarei, com base nos entendimentos doutrinários, jurisprudenciais e da 2ª Câmara de Coordenação e Revisão (CCR) do MPF, as teses da inconstitucionalidade do artigo 168-A do CP e da não tipificação desse delito antes da finalização de PAF.

Superado esse ponto, em capítulo próprio, realizarei o cotejo entre os dados fornecidos pelo TCM/CE e pela SRFB, buscando identificar as diferenças entre ambos e a existência dos elementos necessários à configuração do crime de apropriação indébita previdenciária.

## 2 A APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

No século XVIII, Jean-Jacques Rousseau já anunciava que “as leis criminais, no fundo, antes que uma espécie particular de leis, são sanções de todas as outras”<sup>3</sup>. Passados mais de trezentos anos do nascimento do filósofo suíço, ainda se escuta falar, logo nas primeiras lições, do caráter sancionador do Direito Penal. Com base nesse atributo, sem obliterar o debate doutrinário sobre a matéria, afirma-se que, em regra, este ramo não se dedica à criação de bens jurídicos, mas ao acréscimo de tutela a bens jurídicos já amparados por outras áreas do Direito<sup>4</sup>. Em outras palavras, o Direito Penal é sancionador, pois protege normas jurídicas de natureza extrapenal, através da cominação da sanção<sup>5</sup>.

Nesse passo, um das áreas jurídicas que traz normas também protegidas pelo Direito Penal é o Direito Previdenciário. Sem dúvida, são dignos de proteção redobrada os ideais de solidariedade social – princípio fundamental do Direito Previdenciário<sup>6</sup> –, materializados pela intervenção do Estado com vistas à garantia da dignidade do ser humano. Por essa razão, o legislador brasileiro houve por bem considerar o descumprimento de certas normas previdenciárias como ilícitos penais e, o conjunto desses ilícitos especificamente relacionados à previdência, a doutrina denominou *crimes contra a ordem previdenciária*, *crimes contra a previdência social* ou, simplesmente, *crimes previdenciários*.

Conforme Luiz Flávio Gomes, a apropriação indébita, a sonegação, a falsidade documental e o estelionato são os quatro *crimes clássicos* contra a previdência social<sup>7</sup>. É do primeiro, previsto atualmente no artigo 168-A do CP, que cuidarei neste trabalho.

### 2.1 Definição do crime

O *caput* do artigo 168-A do CP, com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, criminaliza a ato de deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

3 ROUSSEAU, Jean-Jacques *apud* NORONHA, Edgar Magalhães. Direito Penal. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 6.

4 Confira-se, por todos, JIMENEZ DE ASÚA, Luis. Principios de Derecho Penal: La Ley y el Delito. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1997, p.20. No sentido de que o Direito Penal é predominante sancionador e excepcionalmente constitutivo, ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de Derecho Penal. 6. ed. Buenos Aires: Ediar, 1991, p. 57. No sentido de que o Direito Penal é primário e constitutivo, BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. vol. 1: Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2008. p.4.. No sentido de que o Direito Penal é constitutivo, mas também sancionador, PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. vol.1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p.56.

5 JESUS, Damásio de. Direito Penal. vol. 1: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48.

6 BOLLMANN, Vilian. Hipótese de Incidência Previdenciária e Temas Conexos. São Paulo, LTr, 2005, p. 22.

7 GOMES, Luiz Flávio. Crimes previdenciários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 11.

Em tentativa de obedecer ao rigor exigido pelo desenvolvimento de um trabalho científico quanto à adoção da nomenclatura específica do objeto analisado<sup>8</sup>, entendo curial, diante da possível confusão pela sinonímia entre os verbos *repassar* e *recolher* e da aparente incorreção dos termos utilizados pelo legislador, diferenciar o que chamarei de retenção, desconto ou arrecadação e o que designarei de recolhimento, transferência ou repasse. A retenção, desconto ou arrecadação é o ato realizado por quem, possuindo valores de propriedade alheia, não os entrega na totalidade. O recolhimento, transferência ou repasse é o ato de entregar à Previdência Social os eventuais valores retidos, descontados ou arrecadados.

Assim, inobstante o teor do texto legal, em conformidade com a convenção terminológica ora exposta, a apropriação indébita previdenciária, na modalidade prevista no artigo 168-A, *caput*, do CP, configura-se com o ato de deixar de repassar, recolher ou transferir à previdência social as contribuições descontadas, arrecadadas ou retidas, no prazo e forma legal ou convencional.

Como se vê, trata-se de delito previdenciário (e tributário, pois aqui adoto o entendimento amplamente majoritário no sentido de que contribuições sociais são tributos<sup>9</sup>) cometido por retentor tributário, ou seja, por pessoa obrigada por força de lei a um dever administrativo consistente na retenção, seguida do efetivo recolhimento, de tributo devido por terceiro<sup>10</sup>, e que comete o delito justamente quando, após a arrecadação, descumpre o dever de repasse à previdência social.

Inicialmente, para compreender o percurso criminoso que culminará com a consumação do delito objeto deste trabalho – que, diga-se, é norma penal em branco, pois necessita de normas previdenciárias e tributárias para sua formação<sup>11</sup> –, é essencial conhecer, com base na legislação de regência, como se dá a transferência de contribuições previdenciárias retidas, na forma e no prazo legais.

## 2.2 Forma e prazo legais

De acordo com a cabeça dos artigos 194 e 195 da Constituição da República

---

8 ARRUDA, Samuel Miranda. O Direito à Razoável Duração do Processo. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 203.

9 Confira-se, por todos, BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.95. E na jurisprudência do STF, o RE nº 138.284/CE, sob relatoria do Ministro Carlos Veloso, julgado em 28 de agosto de 1992.

10 LEITÃO, André Studart. Da arrecadação e recolhimentos das contribuições. In: Previdência Social Comentada. Wagner Balera (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 158.

11 SALES, Deborah; NEPOMUCENO, Raul Carneiro. Sanções Penais Tributárias. In: Sanções Penais Tributárias. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005, p. 295.

Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), a seguridade social se destina à assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social e será financiada, de forma direta e indireta, por toda a sociedade. Em razão disso, o empregado, membro da sociedade, também participa do custeio da seguridade social, através de contribuições sociais incidentes sobre o seu salário de contribuição, conforme previsão do inciso II do artigo 195 da CRFB/88<sup>12</sup> e da alínea “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 2011 (Lei Orgânica da Seguridade Social)<sup>13</sup>.

De outra banda, é sabido que a Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, assegurou regime próprio de previdência ao servidor público municipal<sup>14</sup> e que tal servidor não está expressamente indicado como empregado no inciso I do artigo 12 da Lei Orgânica da Seguridade Social (LOSS). No entanto, conforme dados de janeiro de 2014<sup>15</sup>, apenas 2.092 municípios brasileiros, dos 5.509 existentes, instituíram RPPS e, dos 184 municípios cearenses, somente 54 possuem regime próprio, sendo certo que os servidores destas municipalidades sem RPPS seguem amparados pelo RGPS – em interpretação *a contrario sensu* do artigo 12, *caput*, da mesma lei orgânica<sup>16</sup> – e são tratados como empregados para fins previdenciários.

Nesse cenário, os gestores municipais surgem como possíveis transgressores (ou realizadores) da norma penal inculpada no artigo 168-A do CP, na medida em que são responsáveis pelo desconto e pela transferência de contribuições sociais devidas pelos servidores públicos vinculados ao RGPS e pelos contribuintes individuais a serviço da Prefeitura.

---

12 Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

13 Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição.

14 Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

15 Dados colhidos do sítio eletrônico do Ministério da Previdência e Assistência Social e compilados em tabela por SILVA, Francisco Wilson Ferreira da. Estudo da solvência atuarial, econômica e financeira dos regimes próprios de previdência social municipais cearenses. Programa de Pós-Graduação em Economia (Dissertação). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. Atualmente a relação de municípios com RPPS está disponível do sítio eletrônico do Ministério do Trabalho e Assistência Social, através do endereço <http://mtps.gov.br/dados-abertos/dados-da-previdencia/estatisticas-rpps>.

16 Art. 12. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.

Como estabelece o artigo 20 da LOSS, o servidor público municipal deve contribuir com o custeio da previdência social, em valor calculado pela aplicação da alíquota de 8%, 9% ou 11%<sup>17</sup> sobre seu salário de contribuição, sendo esta base de cálculo entendida como

a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa<sup>18</sup>.

Sucedem que, embora essa forma de custeio seja relativa ao empregado (servidor municipal), as alíneas “a” e “b” do inciso I do artigo 30 da LOSS obrigam o empregador (Município) a arrecadar tais contribuições, descontando-as da respectiva remuneração, e recolher os valores arrecadados, até o dia 20 do mês subsequente ao da competência.

Na rotina padrão, os administradores da municipalidade devem preencher mensalmente a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais, em cumprimento à obrigação prevista no artigo 47, inciso VIII, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Após o envio das informações, os gestores devem realizar o pagamento dos valores devidos calculados até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, em Guia da Previdência Social (GPS).

Outra interessante questão do crime de apropriação indébita previdenciária, principalmente quando se pretende analisar a materialidade do delito, diz respeito à efetiva retenção de valores no mundo fenomênico.

### **2.3 Ficção jurídica da retenção de valores**

O empregador (no caso em estudo, o Município), na posse da folha de pagamento e de outras bases documentais dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, calcula os necessários recolhimentos à previdência social e tem o dever de repassar tanto a cota do

<sup>17</sup> Convém esclarecer que a determinação da alíquota se dá pela localização do salário de contribuição recebido em três faixas salariais, anualmente atualizadas, que, a partir de 1º de janeiro de 2015, estão disciplinadas no Anexo II, da Portaria Interministerial MPS/MF nº 13, de 9 de janeiro de 2015, nos seguintes valores: 1) até R\$ 1.399,12 (8%), 2) de R\$ 1.399,13 até R\$ 2.331,88 (9%) e 3) de R\$ 2.331,89 até R\$ 4.663,75 (11%).

<sup>18</sup> Redação do art. 28, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 2011.

empregador, quanto a cota do empregado, bem como contribuições e retenções realizadas em razão da prestação de serviços por contribuintes individuais. Ou seja, a origem dos recursos para pagamento das cotas do empregador, do empregado, do contribuinte individual e do pagador de serviços é a mesma (Fazenda Municipal) e o pagamento é realizado de forma conjunta, em uma mesma GPS.

A propósito, a doutrina sempre pontuou que o desconto do salário do empregado é meramente contábil, sem separação material da quantia<sup>19</sup>. De forma bastante elucidativa, Baltazar Júnior<sup>20</sup> afirma que

Efetivamente, não se pode imaginar o empresário colocando a remuneração total do empregado dentro de um envelope, para em seguida retirar o valor devido à previdência. Na época da moeda escritural, ou mesmo digital, que trafega através de impulsos eletrônicos nos sistemas informatizados dos bancos, não é possível exigir como integrante do tipo um desconto no sentido físico, uma conduta de descontar.

Considerando que o exame doutrinário nem sempre considera situações reais<sup>21</sup>, mas pode se servir de um exemplo simples para induções nas complexas situações apresentadas nos casos da lida forense, tomarei como base no decorrer do trabalho a seguinte situação hipotética: um município com apenas uma servidora filiada ao RGPS, que recebe a remuneração de R\$ 1.000,00, no mês em que foi prestado serviço por um contribuinte individual, também remunerado no valor de R\$ 1.000,00. Por razões didáticas, desconsiderarei as contribuições relativas ao risco da atividade e as devidas a outras entidades. Na hipótese dada, o gestor municipal deverá recolher R\$ 590,00 reais à previdência social em GPS, os quais, mesmo sem discriminação na guia, corresponderão a R\$ 80,00 da cota do empregado (equivalente a 8% da remuneração paga), R\$ 110,00 da cota do contribuinte individual (equivalente a 11% da remuneração paga), R\$ 200,00 da cota do empregador (equivalente a 20% do valor da remuneração do empregado), e R\$ 200,00 da cota do pagador de serviços (equivalente a 20% da remuneração paga ao contribuinte individual). Assim, o empregado receberia apenas R\$ 920,00 e o contribuinte individual, R\$ 890,00.

Passando ao tratamento contábil, nota-se que o pagamento de uma servidora com salário de R\$ 1.000,00 e de um prestador com serviços remunerados em R\$ 1.000,00 equivale no caixa da Prefeitura Municipal à saída do valor de R\$ 2.400,00, sendo R\$ 590,00 destinados às contribuições previdenciárias, R\$ 920,00 destinados à servidora filiada ao RGPS e R\$

---

19 Por todos, confira-se EISELE, Andreas. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 157

20 BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Aspectos Penais. In: Direito Previdenciário: Aspectos Materiais, Processuais e Penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 291.

21 NEPOMUCENO, Raul Carneiro. Crimes contra a honra. Fortaleza: Premium, 2004, p. 58.

890,00 destinados ao prestador de serviços.

Demais disso, é perceptível que a remuneração serve de base de cálculo para todas as cotas, sendo que as do empregador e do pagador de serviços são calculadas *por fora*, sem abatimento dos valores; e as do empregado e do contribuinte individual, *por dentro*, com o respectivo abatimento. Em termos práticos, é como se o salário do empregado fosse R\$ 920,00 e a alíquota das contribuições sociais fosse de aproximadamente 30,43%, como se a remuneração do prestador de serviços fosse R\$ 890,00 e a alíquota das contribuições sociais fosse de aproximadamente de 34,83%. Aparentemente, a diferenciação das cotas é apenas uma forma de representar a contribuição plural para as fontes de custeio da previdência social, no intuito de materializar o artigo 195 da CRFB/88, com o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, ainda que maneira indireta.

Essas características da forma de recolhimento das contribuições sociais dos empregados em guia própria nos ajudarão a identificar a documentação necessária para comprovar que os valores relativos aos empregados foram contabilmente arrecadados, sem fraude, e não repassados à previdência social.

#### 2.4 Ausência de fraude

Em mera análise perfunctória, observa-se que o tipo previsto no artigo 168-A do CP guarda significativa diferença em relação ao crime de sonegação de contribuição previdenciária descrito no artigo 337-A do mesmo Código<sup>22</sup> e aos delitos emoldurados no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (Lei de Crimes contra a Ordem Tributária)<sup>23</sup>.

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

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

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

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

23 Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda

O artigo 337-A do CP criminaliza a supressão ou redução da contribuição previdenciária, quando esta se dá mediante a omissão de segurados na folha de pagamento ou em outro documento de informações previsto pela legislação previdenciária, bem como por meio da ausência de lançamento dos descontos na contabilidade ou ainda do não registro de receitas, de lucros, de remunerações ou de quaisquer outros fatos geradores de contribuições previdenciárias. Em semelhante trilhar, o artigo 1º da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária tipifica a supressão ou redução de tributos, mediante omissão de informações, fraude à fiscalização, falsificação ou alteração de documentos ou não fornecimento de notas fiscais.

Em contrapartida, o artigo 168-A do CP prevê sanção penal para a conduta de deixar de transferir à previdência social os valores retidos dos contribuintes, mediante escrituração contábil, acompanhada do fornecimento de informações verídicas ao Fisco, sem omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Considero ainda hoje válidas, neste ponto, as considerações de Baltazar Junior<sup>24</sup> sobre o crime que estava previsto na alínea “d” do artigo 95 da LOSS, no sentido de que

a fraude não é elementar do delito, que se consuma independentemente da utilização de qualquer subterfúgio para dificultar a apuração do fato pela fiscalização. Assim, mesmo que a empresa tenha escrita regular e registre em sua contabilidade todos os valores descontados e não recolhidos, ocorrerá o delito.

Essa diferenciação auxiliará, de alguma forma, na tentativa de compreender a classificação do delito quanto ao resultado e de adotar posicionamento acerca da necessidade de instauração e finalização de PAF para sua consumação.

Demais disso, é exatamente essa ausência de fraude na conduta – caracterizada pela retenção contábil das contribuições devidas da cota dos empregados e contribuintes individuais, sem omissões informativas, seguida da não transferência das aludidas contribuições – que serve de base para a tese de inconstitucionalidade do crime previsto no artigo 168-A do CPB.

---

de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

24 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 116.

### 3 DISCUSSÕES PRELIMINARES

O crime previsto no artigo 168-A do CP está envolto nas demais diversas celeumas doutrinárias e jurisprudenciais, tais como: a constitucionalidade da tipificação penal de uma dívida, em interpretação da vedação do inciso LXVII do artigo 5º da CRFB/88; a necessidade de dolo específico; a possibilidade de reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa por dificuldades financeiras e a classificação do crime quanto ao resultado (crime formal ou crime material), classificação essa também relacionada à necessidade de lançamento definitivo do tributo para a consumação do delito e com importância fulcral para o presente estudo. No âmbito da administração municipal, há também debates sobre a possibilidade do prefeito ser sujeito do crime quando não utiliza as verbas arrecadadas e não recolhidas em proveito pessoal e acerca das consequências do parcelamento do crédito relativo ao período de gestão anterior quando requerido e formalizado pela administração municipal posterior.

Todas essas discussões, cada uma com sua complexidade e densidade, conceberiam trabalhos monográficos inteiros. A maioria delas, por sorte, não possuem influência direta no estreito tema deste estudo, razão pela qual serão relegadas a estudos futuros. Nesse diapasão, por questões de objetividade metodológica, enfrentarei apenas os argumentos relacionados à inconstitucionalidade do tipo penal e ao esgotamento das instâncias administrativa em PAF, pois as motivações penais para comprovação da materialidade do fato (razão de ser desse estudo) dependem do afastamento dessas teses.

#### 3.1 A (in)constitucionalidade da criminalização da dívida

Destaco, de saída, que apenas teria força para interditar os objetivos deste trabalho o reconhecimento de inconstitucionalidade descriminalizadora. É dizer: a incompatibilidade de parte do preceito secundário da norma penal com a Constituição ou a necessidade de ajustes da pena em razão dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não afetam a criminalização da conduta descrita no preceito primário, razão pela qual ainda há utilidade na determinação da materialidade do delito. Outrossim, eventual necessidade de interpretação da norma *conforme a Constituição*, que mantenha seus elementos básicos e adicione outros indispensáveis para compatibilizar a criminalização com os preceitos da CRFB/88, também não retira a serventia dos estudos acerca da materialidade delitiva.

### 3.1.1 Debates doutrinários

Antes do advento da Lei nº 9.983/2000, que incluiu o artigo 168-A no CP, já era discutida a constitucionalidade do crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas, com previsão no artigo 95, “d”, da LOSS, ante a garantia fundamental de não se ser civilmente preso por dívida, afiançada no inciso LXVII do artigo 5º da CRFB/88<sup>25</sup>. Isso porque, para alguns, a conduta descrita nos tipos penais se refere a simples dívida tributária, sem fraude, não podendo o legislador ordinário criminalizar conduta que haja vedação constitucional à prisão civil. Idêntico argumento é desenvolvido sobre o crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90<sup>26</sup>, ante as notórias semelhanças entre os delitos, as quais se inferem por simples comparação textual.

Sílvio Dobrowolski era um dos que defendia a inconstitucionalidade do crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas, ainda na vigência do artigo 95, “d”, da LOSS<sup>27</sup>, por caracterizar prisão por dívida. Conforme Dobrowolski,

A Lei Maior só admite privar de liberdade os devedores, como recurso para forçar o cumprimento da obrigação de pagar, nos casos relacionados em seu dispositivo antes mencionado. Por isso, a utilização da lei penal acenando prisão para os inadimplentes, desde que não tenham chegado a essa situação em virtude de práticas fraudulentas ou de má-fé, implica contrariar o princípio consagrado no articulado constitucional, que privilegiou a liberdade, em confronto com a propriedade, com o interesse patrimonial do credor em receber o que lhe é devido. Entre esses valores, a Constituição preferiu o primeiro, com as exceções nela mesma previstas e nas quais, além do inadimplemento, há violação de outro dever concomitante ao de pagar: o de fidelidade, no depósito, e o de prestar alimentos. Ao legislador constituído é vedado, em vista disso, considerar como crime a mera condição de devedor.

À época, Dobrowolski já conhecia a posição do tributarista Hugo de Brito Machado, exposta como relator, na 1º Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF-5), do HC nº 169 PB, em decisão publicada em 10 de março de 1995, acerca da necessidade de *animus rem sibi habendi*, ou seja, da vontade de se apropriar dos valores descontados, o que retiraria da conduta o caráter de simples dívida, para adotar as características de apropriação. Essa opção interpretativa, na ótica do professor curitibano,

25 LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

26 II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;  
Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

27 DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições. In: Revista de Informação Legislativa, n. 133. Brasília: Senado, jan/mar 1997, p. 156-157.

configuraria *interpretação conforme a Constituição*, que, no caso, seria incabível, pois a leitura do dispositivo demonstra que se trata de tipo omissivo, consubstanciado simplesmente pelo não-recolhimento, sem qualquer pretensão do legislador de inserir na figura típica o *animus rem sibi habendi*<sup>28</sup>. Tais entraves doutrinários acerca da necessidade do dolo de se apropriar dos valores arrecadados para caracterização do crime foram ainda mais agravados com o advento da Lei nº 9.983/2000, que transferiu o tipo para o CP e adotou o *nomem iuris* de apropriação indébita previdenciária.

Após a edição do mencionado diploma legal, muitos ainda seguiram na defesa da tese da inconstitucionalidade descriminalizadora do dispositivo. Rosângela Slomp sustentou essa ideia em dissertação de mestrado que foi publicada na forma de livro, sob o argumento da impossibilidade do legislador tipificar como crime conduta que não admite prisão civil<sup>29</sup>.

O tema também foi desenvolvido em trabalho de conclusão de curso de graduação de Juliana Souto Vidal Gomes da Silva<sup>30</sup>, sob orientação de Hugo de Brito Machado Segundo, com olhar voltado ao artigo 2º, inciso II, da Lei de Crimes contra Ordem Tributária. No estudo, a monografista concluiu que

Se o indivíduo apenas não adimpliu sua obrigação tributária com a Fazenda, sem praticar nenhum tipo de Fraude contra o Fisco, ele possui nada mais que uma dívida com a Administração Pública, sendo, portanto, completamente desproporcional a cominação de pena prisional a tal conduta. A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, por entender ser direito à liberdade de locomoção superior ao direito ao crédito, proibiu a prisão civil por dívida, em seu art. 5º, inciso LXVII, excepcionando apenas os casos do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel, sendo que o último não mais subsiste no ordenamento jurídico pátrio. Logo, tipificar como crime o simples fato de dever ao Estado, da maneira como foi feita no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, fere frontalmente a vedação à prisão civil por dívida constante na Lei Maior, sendo tal dispositivo claramente inconstitucional.

De outra banda, outros doutrinadores escudam a constitucionalidade da previsão do artigo 168-A do CP, sob o pretexto de que não se trata de criminalização da dívida, mas de conduta que, entre outras consequências, gera uma dívida. Nessa direção, Baltazar Júnior<sup>31</sup> pontifica:

28 DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições. In: Revista de Informação Legislativa, n. 133. Brasília: Senado, jan/mar 1997, p. 159.

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

30 SILVA, Juliana Souto Vidal Gomes da. Dos crimes contra a ordem tributária e a inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da lei nº 8.137/90. Faculdade de Direito (Monografia). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

31 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 22.

o que está criminalizado não é a conduta *dever*, mas sim a conduta consistente em deixar de recolher a contribuição descontada ou cobrada, o que gera uma dívida. Vários tipos penais podem ser cometidos no bojo de uma relação lícita ou podem gerar uma dívida, como no dano e na apropriação indébita.

Similarmente, na guarida da constitucionalidade da previsão, Pedro Roberto Decomain assevera que

O que a regra da Lei Maior proíbe é que se ameace com prisão o devedor civil, com o objetivo puro e simples de compeli-lo a pagar o que deve. Não foi, porém, o que fez o inciso II do art. 2 da Lei n. 8.137/90. Este em verdade considerou crime não repassar ao fisco aquilo que se cobrou de terceiro exatamente com o objetivo de destinar-se ao pagamento de um tributo. Desta sorte, o inciso em referência não padece de inconstitucionalidade, podendo ser aplicado a todo e qualquer tributo cujo ônus haja sido previamente repassado a terceiro, mas que não tenha sido recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte ou responsável, que já havia recebido ou descontado de terceiro o seu valor

Existem ainda intrigantes posições intermediárias. Hugo de Brito Machado se utiliza da argumentação dos defensores da inconstitucionalidade para chegar à conclusão diversa. Atento à distinção entre prisão civil e pena criminal de prisão, classifica esta última como sanção de maior gravidade e, diante disso, utiliza-se da argumentação *a fortiori*, mais especificamente do argumento *a maiori, ad minus*, para defender a impossibilidade do legislador tentar proteger o direito do credor com a previsão de pena de prisão, mais grave, quando lhe é constitucionalmente proibida a prescrição de prisão civil, mais branda<sup>32</sup>.

Em conclusão, o tributarista doutrina que a norma deve ser interpretada em conformidade com a Constituição e, assim, seu alcance abrangeria somente aquelas situações em que há a utilização de um artifício qualquer para impossibilitar a cobrança pelos meios ordinários<sup>33</sup>.

Outra interessante posição é a adotada por Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado. Os mencionados professores da Universidade Federal do Ceará admitem que, quanto ao *caput* do artigo 168-A do CP, é possível se falar na conduta de apropriação e não apenas de dívida, porquanto o responsável tributário retém quantia que, a rigor, deveria ser paga ao empregado, fato que lhe obriga a repassá-la à Fazenda Nacional<sup>34</sup>. No entanto, entendem que a configuração do crime de apropriação indébita previdenciária exige tanto o *animus* específico, que é o propósito de apropriação dos valores revelado pela

32 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 403.

33 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 409.

34 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Penais Tributárias. In: Sanções Penais Tributárias. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005, p. 439.

ocultação da dívida correspondente, quanto a efetiva existência da coisa apropriada, ou seja, de valores em caixa para o pagamento<sup>35</sup>.

No campo doutrinário, portanto, as posições estão bastante diversificadas e divididas, discutindo-se se tipo denominado apropriação indébita previdenciária criminaliza simples dívida ou outra conduta mais grave e mais complexa, com dolo específico, e se há possibilidade constitucional do legislador ordinário tipificar como delito a dívida.

### ***3.1.2 Debates jurisprudenciais***

No âmbito jurisprudencial, de outro giro, o tema normalmente se atem à diferença entre a prisão civil, constitucionalmente proibida em casos de dívidas, e a prisão-pena, sanção própria de condutas criminalizadas, e não despertou maiores divergências.

Sempre citado é o julgado emblemático do STF de 3 de agosto de 1998, em medida liminar do *Habeas Corpus* (HC) nº 77.631 SC, sob relatoria do Ministro José Celso de Mello Filho, no qual se decidiu que

a prisão de que trata o art. 2, II, da Lei n. 8.137/90, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua impositividade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso. A norma legal em questão encerra, na realidade, uma típica hipótese de prisão penal, cujos elementos essenciais permitem distingui-la, especialmente em função de sua finalidade e de sua natureza mesma, do instituto da prisão civil

Mais especificamente quanto ao delito do artigo 168-A do CP, o STF também declarou diversas vezes sua constitucionalidade, como, por exemplo, no Agravo Regimental (AgR) em Agravo de Instrumento nº 366.390 SC, sob relatoria do Ministro Nelson Jobim, com decisão publicada em 18 de outubro de 2002; no AgR em Recurso Extraordinário (RE) nº 391.996 SC, sob relatoria da Ministra Ellen Gracie, com decisão publicada em 19 de dezembro de 2003; e no HC 91.704 PR, sob relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, com decisão publicada em 06 de maio de 2008, todos da Segunda Turma e amparados no argumento de que aquele que o pratica responde por delito tipificado no CP e não é submetido à prisão civil por dívida.

Seguindo por essa senda, todas as Cortes Federais pronunciaram a constitucionalidade. O TRF-1, por sua Terceira Turma, registrou em decisão que a

<sup>35</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Penais Tributárias. In: Sanções Penais Tributárias. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005, p. 441.

jurisprudência admite a validade do tipo penal, consubstanciada na consciente omissão no repasse à Previdência Social das contribuições descontadas dos salários de seus empregados<sup>36</sup>. A Primeira Turma Especializada do TRF-2, por seu turno, asseverou que o dispositivo criminalizador preconiza a prisão-pena, decorrente de fato considerado pelo legislador como ilícito, e não a prisão por dívida<sup>37</sup>.

Não foi outra a decisão do TRF-3<sup>38</sup>, ao proclamar que

O delito de apropriação de contribuição previdenciária não se resolve em prisão por dívida, pois, embora o inadimplemento seja inerente à configuração do fato, a sanção decorre da supressão do valor respectivo da disponibilidade do empregado e da Seguridade Social, independentemente da sua destinação posterior.

O TRF-4, outrossim, decidiu que a conduta incriminada é o desconto e arrecadação de contribuições previdenciárias dos trabalhadores e posterior omissão no repasse à Seguridade Social, o que não representa a criminalização da inadimplência de dívida de natureza civil<sup>39</sup>. Por fim, consigno a posição do TRF-5<sup>40</sup>, no sentido de que

Não há inconstitucionalidade no artigo 168-A do Código Penal por prever pena de reclusão para devedor de contribuições previdenciárias, visto que a reclusão seria decorrente de processo judicial, com observância do contraditório, não se constituindo prisão civil por dívida, mas prisão penal.

A situação jurisprudencial descrita demonstra que, inobstante as divergências doutrinárias, a unanimidade das Cortes Federais e o STF propagam a constitucionalidade da tipificação da apropriação indébita previdenciária. Acredito que para apaziguar esse embate entre a doutrina e a jurisprudência, é necessário inicialmente diferenciar a criminalização e a cominação da pena de prisão.

### ***3.1.3 Diferenciação entre criminalização e cominação de prisão***

A doutrina alardeia a impossibilidade de criminalização da dívida previdenciária

36 TRF-1 - ACR 14711120084013200, Relator: Desembargador Federal MÁRIO CÉSAR RIBEIRO, Data de Julgamento: 11/11/2014, Terceira Turma.

37 TRF-2 - ENUL 5941 RJ 2006.50.01.006750-2, Relator: Desembargador Federal ABEL GOMES, Data de Julgamento: 18/02/2009, Primeira Turma Especializada.

38 TRF-3 - ACR 4846 SP 0004846-25.2000.4.03.6181, Relator: Desembargador Federal ANDRÉ NEKATSCHALOW, Data de Julgamento: 04/08/2014, Quinta Turma.

39 TRF-4 - ACR 50003415920104047204 SC 5000341-59.2010.404.7204, Relatora: Juíza Federal SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, Data de Julgamento: 09/07/2013, Sétima Turma.

40 TRF-5 - ACR 4423 SE 2003.85.00.004848-8, Relator: Desembargador Federal Lazaro Guimarães, Data de Julgamento: 08/04/2008, Quarta Turma.

em virtude da vedação de prisão por dívida. Defende que criminalizar a dívida implica desrespeito ao art. 5º, LXVII, da CF/88<sup>41</sup>; que sucumbiria tal garantia constitucional se o legislador pudesse tipificar como crime o inadimplemento da dívida<sup>42</sup>, e que, portanto, ao legislador constituído é defeso criminalizar a mera condição de devedor<sup>43</sup>.

Vejo que a maioria das teses partem de premissa inválida, como se criminalização fosse sinônimo de prisão. Nesse prisma, penso que a garantia constitucional que veda a prisão por dívida não impede o legislador ordinário de criminalizar a dívida, o não pagamento ou o inadimplemento de obrigações tributárias, legais ou contratuais. O que, no máximo, a previsão do no inciso LXVII do artigo 5º da CRFB/88 proíbe é a cominação da pena de prisão ao devedor, mas não a tipificação da dívida com a cominação de penas diversas da prisão.

Reparo que toda a insurgência doutrinária se dirige tão somente à primeira parte do preceito secundário do artigo 168-A do CP, que prevê a pena de reclusão de 2 a 5 anos. Caso o dispositivo tivesse a redação “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e formal legal e convencional. Pena – multa”, sem a cominação da pena de reclusão, parece-me que todas ponderações doutrinárias acerca da inviabilidade da criminalização não mais teriam solo fértil para seu crescimento e cultivo.

É de corriqueira sabença que o crime pressupõe uma pena (*nullum crimen sine poena legale*). No entanto, a despeito da literalidade do artigo 1º do Decreto-Lei nº 3.914, de 9 de dezembro de 1941 (Lei de Introdução do Código Penal e da Lei de Contravenções Penais)<sup>44</sup>, acredito que é possível, sim, a criação de tipos penais com penas diversas da prisão, a exemplo do artigo 28 da Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006 (Lei de Drogas).

Como explica Samuel Miranda Arruda, “Pode causar alguma perplexidade a criação de um tipo penal cuja sanção se limite à “mera” restrição de direito ou à multa. É que nosso modelo sancionatório centra-se quase exclusivamente na privação de liberdade”<sup>45</sup>. A despeito dessa perplexidade, a pena de multa, prevista no inciso III do artigo 32 do CP não configura uma modalidade de prisão, mas é sanção suficiente para caracterizar o preceito primário da norma como crime<sup>46</sup>.

41 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Penais Tributárias. In: Sanções Penais Tributárias. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005, p. 440.

42 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 409.

43 DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições. In: Revista de Informação Legislativa, n. 133. Brasília: Senado, jan/mar 1997, p. 157.

44 Art 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

45 ARRUDA, Samuel Miranda. Drogas: Aspectos penais e processuais penais. São Paulo: Método, 2007, p. 19.

46 Nesse sentido, cito ARRUDA, Samuel Miranda. Drogas: Aspectos penais e processuais penais. São Paulo:

Assim, em que pesem os alardes acerca da inconstitucionalidade do dispositivo, esta, ainda que reconhecida, não se caracteriza como descriminalizadora. O que, a bem da verdade, parte da doutrina pretende ver reconhecida é a inconstitucionalidade da primeira parte do preceito secundário, ou seja, da pena de prisão.

No entanto, vislumbro que não é tão direta e simples essa afirmação de inconstitucionalidade.

### ***3.1.4 Possibilidade de cominação de pena de prisão***

De início, confesso que, de modo quase filosófico e amparado em conceitos marxistas, detive-me em aturadas lucubrações sobre a participação do empregado no custeio da previdência social e sobre o salário como valor da força de trabalho, para justificar que os valores não repassados pertenciam ao empregado, pelo menos até o dia 20 do mês subsequente ao mês laborado, e por isso o não repasse se revelava apropriação de valores correspondentes à força de trabalho do empregado. Tentei comparações com diversos crimes, para me convencer sobre a diferença entre a conduta que caracteriza o crime de apropriação indébita previdenciária e o simples não pagamento de valores devidos, o inadimplemento de obrigações pecuniárias, a dívida. Não vi tal diferenciação.

É forçoso admitir que *deixar de repassar* é um verdadeiro *não pagar*, tendo em mira que as contribuições devidas, tanto das cotas do empregador e do pagador de serviços, quanto das cotas do empregado e do contribuinte individual, possuem a mesma fonte, seguem no mesmo leito e deságuam na mesma guia de pagamento, distinguindo-se pela alíquota e pela forma de cálculo (*por dentro* ou *por fora*). Assim, não me resta alternativa, senão reconhecer que se trata de hipótese de prisão por dívida.

Todavia, mesmo reconhecendo tratar-se de prisão por dívida, alio-me ao entendimento doutrinário e jurisprudencial de que é possível a imposição da pena de prisão, por se tratar de prisão-pena e não prisão civil. Foi esse o fundamento da decisão do Ministro

---

Método, 2007, p. 20: Acerca da classificação do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais, Samuel Miranda Arruda demonstra a posição adotada neste trabalho, em argumentação que, embora relativamente extensa, considero relevante a transcrição, por sua força convincente: “É evidente que tal lei limita-se a enunciar o sistema adotado no Código Penal, não se prestando a funcionar como parâmetro inflexível para todo o sempre. Não se é de imaginar que o legislador fique indefinidamente preso a essa classificação, até por tratar-se de norma infraconstitucional... Aliás, tal classificação, excessivamente formal, passa ao largo das modernas discussões acerca do conceito material de crime. Tal assunto foi e vem sendo exaustivamente discutido na jurisprudência e doutrina européias, sendo já consensual que a gravidade das sanções impostas é apenas um dos parâmetros utilizados para aferir o enquadramento da conduta no rol de crimes. Devem também ser observadas, por exemplo, a classificação feita pelo legislador (se rotula ou não como criminosa a conduta) e a competência para processamento das infrações (se os feitos se processam perante o juízo cível ou perante o juízo criminal).

Celso de Mello no HC nº 77.631 SC e é o que destaca Andreas Eisele<sup>47</sup>, para quem

A criminalização da omissão de recolhimento de tributos indiretos, ou de contribuições sociais devidas por agentes de retenção, não fere a garantia prevista no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, pois prevê prisão penal e não civil, ainda que o fato penalmente tipificado se revista das características de dívida de valor específico.

Pode parecer, *prima facie*, uma afirmação simplista, já rechaçada pelos contundentes argumentos de doutrinadores de escol. Há, contudo, diferença suficiente entre essas espécies de prisão para se afirmar que, inobstante a inconstitucionalidade da imposição da prisão civil, não há vedação para a previsão da prisão penal. Elucidado.

A prisão é a privação da liberdade de locomoção, é o recolhimento da pessoa humana ao cárcere<sup>48</sup>, é a restrição, de variada intensidade, da liberdade ambulatoria<sup>49</sup>. Além da distinção quanto à intensidade da privação, que vai caracterizar os regimes e as condições prisionais (regime aberto, regime semiaberto, regime fechado, prisão domiciliar), é fundamental a distinção quanto aos objetivos da privação. A prisão em flagrante, a prisão preventiva, a prisão temporária, a prisão-pena e a prisão civil não se diferem em razão da gravidade, mas por causa de seus motivos.

Ao vedar a prisão civil por dívida, a CRFB/88 assinala que não é possível a previsão da privação de liberdade como forma de constrangimento ao pagamento de dívidas, mas não impede que o legislador, utilizando-se do caráter sancionador do Direito Penal, redobre a tutela sobre determinado bem jurídico que se afeta com o simples não pagamento de uma dívida. Arrisco um perigoso exemplo para tentar aclarar o posicionamento.

O não pagamento de pensão alimentícia judicialmente fixada constitui dívida. Por permissivo constitucional, caso o alimentante não efetue o pagamento da pensão devida, sem comprovar a impossibilidade de efetuá-lo, o juiz, como medida coercitiva para forçar o pagamento da dívida, decretará sua prisão pelo prazo um a três meses, a teor do disposto no parágrafo 3º do artigo 528 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)<sup>50</sup>. Essa medida é indubitavelmente uma coerção ao pagamento, tanto assim que,

47 EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 165.

48 LIMA, Renato Brasileiro de. Manual de processo penal. vol. 1. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 1168.

49 TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Processo Penal. vol. 3. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 429.

50 Art. 528. No cumprimento de sentença que condene ao pagamento de prestação alimentícia ou de decisão interlocutória que fixe alimentos, o juiz, a requerimento do exequente, mandará intimar o executado pessoalmente para, em 3 (três) dias, pagar o débito, provar que o fez ou justificar a impossibilidade de efetuá-lo.

(*omissis*)

§ 3º Se o executado não pagar ou se a justificativa apresentada não for aceita, o juiz, além de mandar protestar o pronunciamento judicial na forma do § 1º, decretar-lhe-á a prisão pelo prazo de 1 (um) a 3 (três) meses.

conforme previsão do parágrafo 6º do mesmo artigo, “Paga a prestação alimentícia, o juiz suspenderá o cumprimento da ordem de prisão”. Ou seja, com o pagamento, não mais subsiste a necessidade da imposição da prisão.

De mais a mais, o não pagamento de pensão alimentícia judicialmente fixada constitui crime, com previsão no artigo 244 do CP<sup>51</sup>. Identificado o não pagamento e reunidos os elementos necessários para comprovação da materialidade e fornecimento de indícios da autoria, o Ministério Público oferecerá denúncia em face do devedor, que se submeterá ao devido processo penal legalmente previsto, com possibilidade de culminar com sua condenação à pena de detenção de um a quatro anos e multa. Mesmo com o pagamento de todas as prestações vencidas e vincendas, o condenado cumprirá a pena criminal imposta, pois a intenção do legislador penal é punir o ato reprovável de faltar ao pagamento de pensão alimentícia judicialmente fixada.

Nesse ponto, pergunto: ainda que fosse constitucionalmente vedada qualquer espécie de prisão por dívida, não haveria interesse social em redobrar a tutela dos alimentandos, através da previsão de sanção criminal àqueles que inadimplem a obrigação alimentícia? Entendo que sim. Os alimentos são a garantia da dignidade da vida<sup>52</sup> e, por isso, constituem uma modalidade do direito à vida<sup>53</sup>. Devem, alfim, ser pagos em tempo certo, da forma adequada, de modo a preservar a dignidade do ser humano.

Há um desvalor na ação do inadimplente, que justifica sua tipificação penal e a previsão da pena privativa de liberdade<sup>54</sup>. Não se almeja aqui simplesmente obrigar que o

---

51 Art. 244. Deixar, sem justa causa, de prover a subsistência do cônjuge, ou de filho menor de 18 (dezoito) anos ou inapto para o trabalho, ou de ascendente inválido ou maior de 60 (sessenta) anos, não lhes proporcionando os recursos necessários ou faltando ao pagamento de pensão alimentícia judicialmente acordada, fixada ou majorada; deixar, sem justa causa, de socorrer descendente ou ascendente, gravemente enfermo:

Pena - detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos e multa, de uma a dez vezes o maior salário mínimo vigente no País.

Parágrafo único - Nas mesmas penas incide quem, sendo solvente, frustra ou ilide, de qualquer modo, inclusive por abandono injustificado de emprego ou função, o pagamento de pensão alimentícia judicialmente acordada, fixada ou majorada.

52 CHAGAS, Márcia Correia. Alimentos. In: MENEZES, Joyceane Bezerra de; MATOS, Ana Carla Harmatiuk. Direito das famílias: por juristas brasileiras. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 567.

53 GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro. vol. 6: Direito de Família – de acordo com a Lei n. 12.874/2013. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 531.

54 Ao dizer que justifica a previsão de pena de privativa de liberdade, digo não no sentido do cumprimento da pena em regime prisional, mas no sentido de pena de reclusão ou detenção, tidas como *simples unidades sancionatórias*. Aclarando a questão, cito ARRUDA, Samuel Miranda. Drogas: Aspectos penais e processuais penais. São Paulo: Método, 2007, p. 19: Com efeito, os diversos tipos penais contêm quase sempre sanções de reclusão ou detenção. Tais penais, contudo, de transformaram ultimamente em simples unidades sancionatórias. Vale dizer: à determinada pena privativa de liberdade correspondem tantas penas restritivas de direitos ou aquela pena de multa. É que a privação de liberdade, na esmagadora maioria dos casos, paira como uma ameaça impossível de ser cumprida, prestando-se apenas a aferir quais benefícios processuais ou penais podem ser conferidos ao acusado e quais e quantas penas não privativas de liberdade lhe podem ser impostas em substituição.

alimentante retorne ao cumprimento de suas obrigações. O que se cobiça é punir o comportamento reprovável, que deixou o alimentando sem suas condições de subsistência digna.

Nesse espeque, vejo que a vedação constitucional de imposição de prisão como forma de coerção ao pagamento não pode impedir o legislador de, vendo o desvalor de uma conduta socialmente indesejada, que macula bem jurídico considerado relevante, tipificá-la criminalmente, com previsão da pena de prisão, independentemente do posterior pagamento. O que o constituinte anela é que, excepcionados os casos previstos, ninguém seja compelido a pagar o que deve através de prisão, e não deixar a salvo das penas de reclusão e detenção os atos malfazejos que afetam bens jurídicos caros à sociedade, ainda que esses atos se apresentem como dívidas.

O mesmo raciocínio se aplica ao crime de apropriação indébita previdenciária. Não se pode prever infraconstitucionalmente hipótese de prisão para coagir o empregador a pagar à previdência social os valores relativos à cota do empregado e do contribuinte individual, mas sim se pode criminalizar a conduta de não repassar tal quantia, inclusive com a cominação da pena de reclusão ou detenção, desde que não esteja direcionada à finalidade constitucionalmente defesa.

Essa situação traz, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, uma curiosa situação. A descrição penal do artigo 168-A do CP não fere a proibição da prisão por dívida, uma vez que é norma que visa a aplicação de sanção criminal. No entanto, em análise sistemática do artigo 168-A do CP com o ordenamento jurídico pátrio, mormente com o parágrafo 2º do artigo 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003<sup>55</sup>, que prevê a extinção da punibilidade do crime previsto no artigo 168-A do CP com o pagamento dos débitos oriundos de contribuições sociais, sem qualquer limitação temporal, é perceptível a intenção do legislador no sentido de que a previsão de reprimenda penal nada mais é que disfarce para coagir o devedor ao pagamento dos débitos tributários.

Não é exagerada a afirmação do Ministro Sepúlveda Pertence, no HC nº 81.929 RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003, ao dizer que “a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é apenas uma forma reforçada

---

55 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 8 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.

(omissis)

§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.

de execução fiscal”. Não é objetivo deste estudo e nem posso me demorar demonstrando que a ausência de limitação temporal permite a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo e que o parágrafo 2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 é aplicável, mesmo após a promulgação da Lei nº 11.941, de 28 de maio de 2009, e da Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Para aprofundamento, limito-me a recomendar a leitura dos votos do Ministro Dias Tóffoli na Ação Penal (AP) nº 516 DF e na Medida Cautelar no HC nº 119.245 DF.

Mas a conclusão é clara: a prisão-pena cominada no crime do artigo 168-A do CP, quando observada no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, possui as características e a finalidade da prisão civil, a qual não pode ser imposta em situações de dívida.

Emoldurado o quadro, depreendo que, apesar de ser constitucional a previsão de pena de prisão para atos reprováveis que firmam bens jurídicos importantes, ainda que se consubstanciem em dívida, há inconstitucionalidade sistemática ou mediata na primeira parte do preceito secundário do artigo 168 do CPB, e apenas nela, uma vez que, interpretada em conjunto com o parágrafo 2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, prevê hipótese de prisão com o simples fim de coagir o devedor ao pagamento.

Avanço a outra questão imprescindível ao desenvolvimento deste trabalho, que é a necessidade de encerramento de PAF para configuração do crime de apropriação indébita previdenciária.

### **3.2 Necessidade de existência e finalização de PAF**

Convém lembrar que busco saber nesta pesquisa se, mesmo sem a abertura de PAF pela SRFB, as análises do TCM/CE, trazidas em representações, conferem prova de materialidade suficiente para a deflagração da ação penal pela prática do crime de apropriação indébita previdenciária.

Obviamente, para tanto, é imperioso saber se a ausência de lançamento definitivo do tributo ou a não instauração de PAF pela SRFB não é, por si só, causa impeditiva para a tipificação do delito descrito no artigo 168-A do CP, a exemplo do que ocorre com os crimes previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, em aplicação da Súmula Vinculante nº 24, do STF<sup>56</sup>.

Antes, porém, necessário se faz compreender melhor a classificação dos crimes

---

<sup>56</sup> Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

quanto ao resultado, uma vez que tal categorização é alvo de constantes referências no debate de aprovação da Súmula Vinculante nº 24 do STF e os principais argumentos doutrinários acerca da necessidade (ou desnecessidade) de constituição definitiva do crédito tributário e de finalização do PAF estão relacionados às distinções entre crimes formais e materiais.

### **3.2.1 Classificação quanto ao resultado naturalístico**

Primeiramente, convém esclarecer que a classificação se dá em relação ao resultado material ou naturalístico<sup>57</sup>. Não se fala aqui de resultado normativo ou jurídico, até porque todo crime produz um resultado jurídico, sendo diferenciados pelo fato desse resultado configurar um dano ou um perigo de dano ao bem jurídico tutelado<sup>58</sup>.

No campo naturalístico, os crimes podem produzir ou não resultado aferível, sendo classificados como materiais (ou de resultado), formais (ou de consumação antecipada) ou de mera conduta (ou sem resultado). Os primeiros são aqueles em que há, no tipo, descrição da conduta do agente e da modificação do mundo exterior causada por ela (resultado material) e os últimos são aqueles em que há descrição apenas do comportamento do sujeito, sem referências às mudanças no mundo externo (resultado naturalístico). Os formais, por seu turno, são aqueles em que, embora a ação se dirija à produção de um resultado, “a impaciência do legislador o leva a antecipar o momento consumativo do crime”<sup>59</sup>.

Disso é possível concluir que a diferença entre os crimes formais e materiais não está na previsão do resultado, mas na necessidade de sua produção para a configuração do tipo penal. No caso dos crimes previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, o STF assentou, na indigitada Súmula Vinculante nº 24, que estes só se tipificam com a ocorrência do resultado naturalístico descrito no tipo, ou seja, com a efetiva *redução ou supressão de tributos*. E esse resultado é aferido tão somente após a constituição definitiva do crédito.

A discussão, então, fixa-se sobre a necessidade de ocorrência do resultado naturalístico *redução ou supressão de contribuições sociais* para consumação do delito de apropriação indébita previdenciária.

---

57 Conforme, FRAGOSO, Cláudio Heleno. Lições Lições de Direito Penal: A Nova Parte Geral. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 170, resultado naturalístico é o efeito natural da ação que configura a conduta típica, ou seja, o fato tipicamente relevante produzido no mundo exterior pelo movimento corpóreo do agente e a ele ligado por relação de causalidade.

58 JESUS, Damásio de. Direito Penal, vol. 1: Parte Geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 230.

59 JESUS, Damásio de. Direito Penal, vol. 1: Parte Geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 230.

### 3.2.2 Posição doutrinária

Boa parte dos doutrinadores nacionais, com base na descrição textual do tipo previsto no artigo 168-A do Código Penal, classificam o crime como formal ou de consumação antecipada, a exemplo de Cezar Roberto Bitencourt<sup>60</sup>.

Nessa mesma rota, Guilherme Souza Nucci crê que se trata de crime formal, haja vista que há previsão do resultado *supressão ou redução de contribuições previdenciárias*, caracterizado por “autênticos ‘rombos’ nas contas da previdência social”, no entanto, o crime se consuma com a mera falta de repasse. Com efeito, a letra do dispositivo traz referência à conduta de deixar de repassar as contribuições sociais arrecadadas, sem alusão à efetiva supressão ou redução de contribuições, que seria o resultado naturalístico.

Mais um defensor da classificação da apropriação indébita previdenciária como crime formal é Damásio de Jesus<sup>61</sup>. Em sua obra, há críticas inclusive à rubrica que deu o nome de “apropriação”, uma vez que, no entender de Damásio de Jesus, não se trata de crime de apropriação propriamente dita, mas apenas de omissão no recolhimento das contribuições à previdência social.

De outra banda, classificando o crime como material, estão Jefferson Aparecido Dias<sup>62</sup> e Luiz Flávio Gomes<sup>63</sup>. Esses juristas replicam que o aludido crime exige, para sua caracterização, a ocorrência de um resultado naturalístico, tendo em vista que o efetivo desconto das contribuições sociais pelo sujeito ativo é condição objetiva prevista no tipo legal.

De igual forma, Casagrande<sup>64</sup> ensina que:

O crime material, por convenção doutrinária, deve alterar a ordem natural das coisas, incidindo sobre a realidade e modificando-a. O agir de quem desconta, ainda que contabilmente, parcela da remuneração dos empregados e deixa de repassar tal montante aos cofres da *seguridade social* tem resultado concreto, qual seja, a transferência de disponibilidade econômica do empregado para a empresa. Há real alteração no mundo da percepção, consubstanciada pela subtração de quantia do empregado-contribuinte em favor do responsável-empregador de valor que deveria ser repassado aos cofres públicos, mas não o é. Assim, ainda que não se veja alterada

60 BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal. Parte Especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e o respeito aos mortos. Vol. 3. 8. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 681.

61 JESUS, Damásio de. Direito penal. vol. 2. Parte especial: dos crimes contra a pessoa e dos crimes contra o patrimônio. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 463.

62 DIAS, Jefferson Aparecido. Crime de Apropriação Indébita Previdenciária. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 51.

63 GOMES, Luiz Flávio. Crimes Previdenciários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 30.

64 CASAGRANDE, Daniel Alberto. Crimes contra a arrecadação para a seguridade social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. São Paulo: Verbatim, 2012. p. 48-49.

a situação dos ativos da Previdência – pois é essência do crime a ausência de repasse – fica evidente a variação de fortuna do empregado. Este é o resultado naturalístico exigido para a consumação do tipo.

Demais disso, nota-se, pela leitura doutrinária, que a classificação quanto ao resultado naturalístico guarda relação umbilical com a diferenciação cronológica entre a conduta e o resultado, visto que os crimes materiais só se tipificam no momento de ocorrência do resultado, enquanto os crimes formais se consumam com a ação do sujeito visando o resultado, mesmo sem sua ocorrência. Justamente por isso mesmo que essa classe é também chamada de crimes de consumação antecipada.

Para Rogério Greco<sup>65</sup>,

Na qualidade de modalidade especializada de apropriação indébita, o crime de apropriação indébita previdenciária se consuma no momento em que o agente decide deixar de recolher as contribuições ou outras importâncias, depois de ultrapassado o prazo legal ou convencional para tanto.

Sobre o tema, Luiz Regis Prado pontifica que a consumação do delito ocorre com a omissão no repasse das contribuições, na forma e no prazo estabelecidos pela lei previdenciária e se consuma, então, com o vencimento do prazo de repasse<sup>66</sup>.

Interessante notar que, mesmo os defensores da corrente que classifica o delito como material, entendem que a consumação se dá com o não recolhimento e não com a constituição definitiva do crédito. Nessa linha, Delmanto entende que se trata de crime material, que ocorre no momento em que o agente que descontou a contribuição deixa de repassá-la à Previdência Social, no prazo e na forma legal ou convencional, usufruindo o agente desse valor como se fosse da sua empresa ou de sua propriedade<sup>67</sup>.

Diante dessa divergência, calha investigar como se comportaram os tribunais nos casos em que essa classificação foi objeto de debate.

### ***3.2.3 Posição jurisprudencial***

Nesse espeque, não se pode deixar de tecer considerações acerca do decidido pelo STF no AgR no Inquérito (Inq) nº 2.537 GO, cuja decisão proferida em 10 de março de 2008, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, é constantemente citada como paradigma que fixou o entendimento no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária é de

65 GRECO, Rogério. Código Penal Comentado. 5 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 503.

66 PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal, 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 606.

67 DELMANTO, Celso. Código penal comentado. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 609.

natureza material.

### 3.2.3.1 O Agravo Regimental no Inquérito nº 2.537 GO

O Inquérito nº 2.537 GO apurou as condutas de Pedro Wilson Guimarães e Josias Pedro Soares, os quais não repassaram ao órgão previdenciário valores descontados em notas fiscais de serviços prestados pela Companhia de Urbanização de Goiânia, razão pela qual foi emitida pela fiscalização previdenciária a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.932.107-0. Percebendo a existência de ação fiscal em curso, Ministério Público Federal, às folhas 163, requereu o sobrestamento dos autos até o desfecho do procedimento administrativo fiscal. Em decisão monocrática, o Ministro Marco Aurélio, às folhas 188, determinou o arquivamento do inquérito, sob o argumento de que “A existência de processo administrativo para elucidar sonegação fiscal deságua não em simples suspensão do inquérito, mas na inviabilidade deste”.

Ocorre que, surpreendentemente, o Procurador-Geral da República, às folhas 193 a 195, ingressou com agravo, alegando que o delito em jogo é do artigo 168-A do CPB, de natureza formal, cuja consumação prescinde da constituição definitiva do crédito, e não o do artigo 337-A do CPB.

No julgamento, é verdade que o Ministro Marco Aurélio afirma categoricamente que a apropriação indébita previdenciária consubstancia crime omissivo material, no entanto esta não parece ter sido a *ratio decidendi* do acórdão, nem mesmo a posição exposta pelos demais membros da Corte. Demonstro.

Na leitura do voto, o Ministro Marco Aurélio pontuou que “pendente recurso administrativo em que se discute a exigibilidade do crédito, tem-se como inviável a propositura de ação penal” e “se não é dado sequer alcançar a propositura da ação penal, ante o questionamento administrativo da exigibilidade do tributo, descabe manter latente o inquérito”.

Iniciando os debates, o Ministro Cezar Peluso demonstrou posição contrária, a qual peço licença para transcrever, conquanto seja de relativa extensão, visto que possuidora de conteúdo muito elucidativo:

este caso de apropriação indébita previdenciária não pode ser equiparado ao dos delitos materiais de débito tributário, porque aqui o núcleo do tipo, sobretudo no caso, que é o 168, a, inciso I, se compõe de dois verbos. As ações são duplas: primeiro, descontar; segundo, deixar de recolher. No caso dos chamados “crimes tributários”, questão prévia é saber se existe, ou não,

jurídica e definitivamente, crédito tributário; não o havendo, isto é, na hipótese de não haver crédito tributário, à falta de lançamento definitivo, ou em caso de decisão administrativa que não reconheça a existência do crédito, evidentemente não há o resultado material previsto pela norma.

Aqui, a hipótese me parece diferente, pois não há necessidade de nenhum procedimento prévio para saber o montante ou o valor da contribuição previdenciária, por se tratar de ato que fica no arbítrio e no poder decisório do empregador. Ele desconta. Se desconta, é porque apura que há valor certo que deve ser retido. Se retém esse valor, apurado segundo o seu próprio juízo, que pode não corresponder ao total real do débito da contribuição, o qual pode ser maior ou menor, noutras palavras, se, na sua avaliação, desconta esse valor e deixa de o recolher, pratica as duas ações previstas no tipo. Isso independe do fato de o valor descontado, por iniciativa do próprio empregador, corresponder ou não ao do débito tributário, ao do débito da Previdência Social. É diferente.

O que se censura e pune aqui – embora isso também não possa deixar de ser levado em consideração – não é tanto o não-pagamento à Previdência, mas o fato de descontar ou reter certa quantia do valor do salário devido ao empregado, ou, dependendo da hipótese, a terceiro que preste serviço mediante pagamento sujeito à retenção, e não repassar esse valor que o próprio empregador, por iniciativa sua, julgando que era devido, estima mas deixa de recolher à Previdência Social.

Então, neste caso, a mim parece-me, com o devido respeito, que pouco importa se existe ou não procedimento administrativo, que se saiba ou não qual o real montante do débito previdenciário. Se há prova de que o empregador reteve importâncias a título de desconto previdenciário e não as repassou para a Previdência Social, em tese, pelo menos, comete o delito. Teoricamente comete o delito.

A sessão prosseguiu em debate do qual se deduz que, como sói acontecer, os julgadores do colegiado não detêm o conhecimento pleno da documentação que instrui o processo, de modo a possibilitar posições jurídicas mais precisas, como se vê na discussão sobre se o acusado era prefeito do Município ou presidente da Companhia de Urbanização de Goiânia. Muito importante para o objeto deste trabalho e ignorado pelos julgadores era o teor da impugnação do processo administrativo, pois, a princípio, não são impugnados em processo administrativo débitos reconhecidos pelo próprio devedor. O Ministro Marco Aurélio chega a dizer que não sabe qual é a discussão no processo administrativo, mas que é possível que se esteja discutindo que o desconto tenha ocorrido por erro. Saliento desde já que não é possível, salvo melhor juízo, a discussão em PAF contencioso acerca da improcedência do desconto ou de erros do desconto, devendo nesses casos ser transmitida GFIP retificadora ou ser entregue pedido de retificação de GFIP, como minudenciarei em seguida.

Por fim, para demonstrar a *ratio decidendi* do acórdão, transcrevo a parte final da discussão, com participação de diversos ministros:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – A minha premissa é esta: tenho notícia de que a exigibilidade do tributo está suspensa. Pra mim é o suficiente a concluir que não ficar sequer inquérito sobre a cabeça dos envolvidos.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Com isso estou de acordo.

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO: A referência que existe é que está em elucidação a existência de sonegação. Então, se está em discussão, se existe ou não, como vamos autorizar a ação penal? Não tem

fundamento.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Cai na jurisprudência da condição de procedibilidade.

(...)

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Mas há ofício revelando que a exigibilidade (sic) está suspensa.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – A Previdência reconhece isso?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Reconhece.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Se a Previdência reconhece, retiro todos os argumentos, porque estão prejudicados.

(...)

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Gostaria apenas de deixar claro, Excelência, mais uma vez, com o devido respeito, que não posso aderir à tese de que a tipificação desse delito dependa de procedimento prévio para liquidação do valor.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Não é isso, Excelência. Isso também não sustento. É possível que haja dados suficientes a se prosseguir.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Estou de acordo. Se a Previdência diz que é inexigível.

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO: Poderia existir, nos autos, uma prova de que houve a retenção indevida e não houve repasse. Mas isso não existe aqui. O que está disponível é uma informação de que a própria Previdência Social não tem certeza no tocante à existência, ou não, da sonegação. Por isso o processo não está concluído. Então, neste caso, como não há outra informação, essa pareceu-me suficiente para manter o arquivamento e não o sobrestamento.

Do debate, não é custoso perceber que a razão do arquivamento do inquérito não foi o fato do artigo 168-A do CPB descrever um crime formal, mas a existência de processo administrativo que discutia a exigibilidade do crédito. Vale dizer: a *ratio decidendi* foi que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por processo de impugnação do débito impõe o arquivamento de investigações criminais, ficando claro pelas palavras do próprio ministro-relator que não foi sustentada a tese de que a tipificação do delito previsto no artigo 168-A depende de procedimento administrativo prévio para liquidação do valor.

Observando o discurso do Ministro Marco Aurélio, constato que ele considerou em sua tese uma tentativa de silogismo entre os termos *término do processo administrativo fiscal* (termo maior), *lançamento definitivo do crédito* (termo médio) e *tipificação de crime tributário material* (termo menor), com as seguintes proposições:

*Premissa maior:* o término do processo administrativo fiscal é condição para o lançamento definitivo do crédito tributário;

*Premissa menor:* o lançamento definitivo do crédito tributário é condição para a tipificação de crime material contra a ordem tributária (Súmula Vinculante nº 24 do STF);

*Conclusão:* logo, o término do processo administrativo fiscal é condição para a

tipificação de crime material contra a ordem tributária.

Diante da enganosa justeza da conclusão, o relator iniciou com a afirmação, tida por si como certa, mesmo sem debates prévios no STF e destoando dos debates havidos no STJ, de que o crime previsto no artigo 168-A do CP deve ser qualificado como material, como forma de encaixar perfeitamente o caso no silogismo e promover o arquivamento, ante a existência de processo administrativo fiscal em curso.

Mas, para ser fiel à verdade dos fatos, a tese unânime no julgamento foi no sentido de que a existência de processo administrativo fiscal questionando o débito tributário, ou seja, a incerteza e a inexigibilidade desse débito são motivos para arquivamento de inquérito, e não o que constou na ementa do acórdão. Tampouco restou declarada a premissa maior, no sentido de que o término do PAF é condição para o lançamento definitivo do crédito tributário.

A propósito, é justamente essa a premissa falsa que fez descambar em conclusão inexata, uma vez que existem outras formas de lançamento definitivo do crédito tributário sem a existência de PAF contencioso, como a confissão de dívida, e, portanto, a tipificação de crimes materiais pode ocorrer sem a necessidade de prévio procedimento administrativo.

Importa assinalar, por fim, que o STF enfrentou a questão da classificação do crime de apropriação indébita previdenciária posteriormente, em decisões monocráticas, adotando entendimento divergente, o que demonstra, no mínimo, que não está pacificada a posição da Corte.

Um mês após o julgado em comento, em 11 de abril de 2008, o Ministro Cezar Peluso manteve, como relator do HC nº 93.874 PA, a posição que adotara no AgR Inq nº 2.537 GO. No HC nº 97.888 RJ, em que se discutia a imputação de apropriação indébita previdenciária, foi inicialmente concedida liminar, em 18 de fevereiro de 2009, pelo Ministro Eros Grau, todavia, quando o relator foi substituído pelo Ministro Luiz Fux, houve decisão em 30 de maio de 2011, na qual constou: “a pretensão do impetrante não encontra acolhida na jurisprudência desta Corte, que entende dispensável o procedimento administrativo fiscal ante a natureza formal do crime de apropriação indébita previdenciária”.

Conquanto essas decisões demonstrem que ainda é inquieta a posição do STF acerca do tema, o *obiter dictum* divergente consignado na ementa do AgR Inq nº 2.537 GO teve inditosa repercussão no STJ.

### 3.2.3.2 Repercussão no STJ

Antes de março de 2008, ambas as Turmas do STJ atuantes em matéria criminal tinham decidido sucessivas vezes pelo caráter formal do crime de apropriação indébita previdenciária. Seguindo linha de precedentes da Corte, foi consignado na ementa do Recurso Especial (REsp) nº 910.114 PA, julgado pela Quinta Turma, em 25 de outubro de 2007, sob relatoria do Ministro Felix Fischer, que o PAF de apuração de débitos não se constitui em condição de procedibilidade para a deflagração da ação penal, tendo em vista a natureza formal do crime. Igualmente, no âmbito da Sexta Turma, o relator do HC nº 14675 MG, julgado em 14 de agosto de 2006, Ministro Hamilton Carvalhido, assinalou que não havia necessidade de prévio exaurimento da instância administrativa para a instauração da *actio poenalis*, pois a consumação do crime, de natureza jurídica formal, não se submetia à existência do débito previdenciário constituído.

Pouco tempo antes da publicação da decisão do AgR Inq nº 2.537 GO, o STJ reafirmou sua convicção no Recurso em *Habeas Corpus* (RHC) 86.783, julgado em 12 de fevereiro de 2008, relatado pela Ministra Laurita Vaz e no RHC nº 23.152 SP, julgado em 01º de abril de 2008, relatado pelo Ministro Felix Fischer.

No entanto, poucos dias após a publicação do julgado do STF, em decisão de 24 de junho de 2008, com transcrição da ementa do AgR Inq nº 2.537 GO, a Quinta Turma do STJ, sob relatoria da Ministra Laurita Vaz, decidiu de forma diversa no HC nº 96.348 BA, nos termos seguintes:

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.

Também com transcrição da ementa do AgR Inq nº 2.537 GO, sem trazer à baila qualquer outra argumentação, em 5 de março de 2009, a Quinta Turma do STJ mais uma vez decidiu pelo caráter material do crime previsto no artigo 168-A do CP. No voto do relator do HC nº 122.612 SP, Ministro Arnaldo Esteves Lima, constou que:

Com efeito, a posição adotada pelo acórdão atacado neste *writ* encontra-se divorciada da orientação do Supremo Tribunal Federal, que, no julgamento do Inq-AgR 2537/GO, firmou o entendimento, no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal, consubstancia delito omissivo material, exigindo, pois, para a sua consumação efetivo dano, já que o

objeto jurídico protegido é o patrimônio da previdência social. Assim, a constituição definitiva do crédito tributário é condição de procedibilidade para que se dê início à persecução criminal.

A partir disso, o STJ, numa desafortunada tentativa de aplicação da teoria dos precedentes judiciais, consolidou o entendimento de que o crime de apropriação indébita previdenciária é de cunho material e o mantém até os dias atuais, como se percebe pelo recente julgamento do RHC nº 44.669 RS, sob relatoria do Ministro Nélfi Cordeiro, da Sexta Turma, ocorrido em 05 de abril de 2016.

Considerando a possível influência de seu posicionamento nas soluções jurídicas adotadas nas investigações pelo crime de apropriação indébita previdenciária, importa perquirir como tem atuado a 2ª CCR do MPF na matéria.

### ***3.2.4 Posição da 2ª CCR***

Em primeira mirada, causa estranheza levar em conta os entendimentos de um órgão administrativo interno do MPF, quando é possível se debruçar sobre as decisões dos Tribunais Superiores. Por isso, faço questão de tecer algumas considerações sobre a importância da 2ª CCR para a questão em estudo.

#### ***3.2.4.1 Relevância do posicionamento***

Inicialmente, pontuo que, para arquivamento de representações (peças informativas, peças de informação ou notícias de fato), espécie documental aqui estudada, o procurador da República deve, em regra, submeter sua promoção à 2ª CCR do MPF, em cumprimento ao disposto no artigo 14, §2º, da Resolução nº 77, de 14 de setembro de 2004, do Conselho Superior do MPF e em atenção à Orientação Conjunta nº 01/2015, da 2ª, 5ª e 7ª CCR do MPF. Por causa disso, na análise de teses defensivas, que podem conduzir ao arquivamento da representação, deve ser levado em conta, em conjunto com os julgados do STJ e do STF, os entendimentos da 2ª CCR do MPF, órgão que pode não homologar as promoções e determinar o prosseguimento das investigações com a designação de outro membro.

Não é errôneo afirmar que o artigo 28 do Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal) prevê requerimento de arquivamento das peças de informações com endereçamento ao juiz, caso em que, com a concordância do magistrado,

não mais se prosseguiria nas investigações. Isso possibilita que o procurador da República, conhecendo da harmonia de entendimentos jurídicos com o juiz federal, consiga promover judicialmente o arquivamento de peças de informações, sem considerar os entendimentos da 2ª CCR do MPF. Embora eu reconheça a aparente legalidade da conduta, encontro muita razão na Orientação Conjunta nº 01/2015, da 2ª, 5ª e 7ª CCR do MPF, que recomenda o encaminhamento das promoções de arquivamento diretamente ao órgão de revisão interno, o que justifica a consideração dos posicionamentos da 2ª CCR para o prosseguimento deste trabalho. Exponho o motivo.

A fase de investigação, incluindo o juízo de admissibilidade de peça acusatória, deve ser regida pelos princípios do *in dubio pro societate* e da obrigatoriedade de ação penal, o que nos faz buscar com maior afincamento as combinações que possibilitem o prosseguimento das investigações. No contexto das promoções de arquivamento de investigações de crimes previdenciários federais, existem três sujeitos: o procurador da República (A), o juiz federal (B) e a 2ª CCR (C). Como o magistrado e a Câmara podem ter posicionamento jurídico favorável (+) ou contrário (-) ao arquivamento, abrem-se quatro hipóteses possíveis: A+ B+ C+, A+ B+ C-, A+ B- C+ e A+ B- C-. Na primeira hipótese, de posição harmônica unânime dos sujeitos, a promoção sendo dirigida à CCR ou ao juiz alcançaria o arquivamento dos autos. Ao contrário, a última, com a promoção sendo dirigida ao juiz ou à CCR, culminaria com a designação de novo membro do Membro Público para prosseguimento. A questão se põe, portanto, com as intermediárias (A+ B+ C- e A+ B- C+), em que há discordância entre a posição do magistrado e da CCR.

Sendo adotado o artigo 28 do Código de Processo Penal (CPP), ambas as hipóteses intermediárias também culminariam com o arquivamento: na primeira, ocorreria a homologação judicial direta, sem consulta à CCR; e, na segunda, o juiz, em discordância, deveria remeter os autos à CCR, que terminaria por homologar. De outra banda, adotando a Orientação Conjunta, na segunda, também haveria o inevitável arquivamento; na primeira, porém, haveria o prosseguimento, pois na decisão da 2ª CCR já haveria determinação de designação de outro membro do MPF.

Compilando os dados, obtive a seguinte tabela:

Artigo 28 do CPP (envio ao juiz)				Orientação Conjunta (envio à CCR)			
A+ B+ C+	A+ B+ C-	A+ B- C+	A+ B- C-	A+ B+ C+	A+ B+ C-	A+ B- C+	A+ B- C-
Arquiva	Arquiva	Arquiva	Prossegue	Arquiva	Prossegue	Arquiva	Prossegue

Em observação visual, é mais fácil assimilar que, no caso de remessa ao juiz, a única possibilidade de prosseguimento é a dupla discordância, sendo um sistema com propensão ao arquivamento dos feitos. Por outro lado, a adoção da Orientação Conjunta iguala as possibilidades de arquivamento e prosseguimento, com primazia aos entendimentos da 2ª CCR, o que revela estar em melhor sintonia com os fundamentos regedores da fase pré processual, notadamente os já citados princípios do *in dubio pro societate* e da obrigatoriedade da ação penal, bem como com a função ministerial de titular (*dominus litis*) da ação penal.

#### 3.2.4.2 Posicionamento propriamente tal

Ao contrário do ocorrido no âmbito do STJ, a 2ª CCR, mesmo após a decisão do AgR Inq nº 2.537 GO, manteve seu entendimento acerca da classificação do crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal. Exemplifico com três casos ocorridos em gestões municipais.

Foi apurado, no Procedimento nº 1.24.000.001338/2011-52, o fato da Prefeitura de Santa Rita/PB ter deixado de repassar à previdência social as contribuições recolhidas de Iranilda Maria Coutinho, no período de junho de 2002 a dezembro de 2004. Após a SRFB informar que a referida prefeitura não tinha sido objeto de ação fiscal e que o período citado estava encoberto pela decadência, foi promovido pelo procurador da República oficiante o arquivamento do feito. Na análise revisional ocorrida em 27 de fevereiro de 2012, a 2ª CCR, com base no voto da Subprocuradora-Geral da República Elizeta Maria de Paiva Santos, entendeu que, no caso do crime de apropriação indébita previdenciária, não há necessidade de lançamento do crédito tributário para o início da persecução penal, por se tratar de crime de natureza formal, cuja consumação independe de resultado naturalístico.

A partir de representação da 4ª Vara do Trabalho de Macapá/PA, foi instaurado o Procedimento nº 1.12.000.000255/2008-61 para investigar o não repasse das contribuições previdenciárias descontadas no contracheque de Alex Júnior Correa Gomes pela Prefeitura de Santana/AP, no período de 2005 a 2007. Com as informações da SRFB de ausência de procedimento fiscal para apuração do fato e transcurso do prazo decadencial, foi promovido o arquivamento da investigação. Em decisão de 10 de junho de 2013, a 2ª CCR, acolhendo o voto da Procuradora Regional da República Luiza Cristina Fonseca Frischeisen, deliberou pela não homologação, ante a desnecessidade de instauração de um procedimento administrativo fiscal para a consumação do delito, muito menos de constituição definitiva do

crédito correspondente.

Na Prefeitura de Itaquaquecetuba/SP, houve omissão no repasse à Previdência Social de contribuições previdenciárias recolhidas do pagamento dos servidores municipais, no exercício de 2013, o que foi apurado no Procedimento nº 1.34.006.000390/2014-38. Foi arrazoada, então, promoção de arquivamento com fundamento na ausência de constituição definitiva do crédito, utilizando-se, para caracterizar o crime previsto no artigo 168-A do CP como formal, de interessantíssimo argumento baseado no artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>68</sup>, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Na análise, a 2ª CCR deliberou pela não homologação, seguindo o voto do Subprocurador-Geral da República Juliano Baiocchi Villa-Verde de Carvalho, de 24 de março de 2015, no qual se vaticinou:

O crime tipificado no art. 168-A do Código Penal é de natureza formal, caracterizando-se pelo não repasse à Previdência Social das contribuições previdenciárias recolhidas do trabalhador. O tipo penal em tela não se refere à supressão ou à alteração do tributo. Por isso, não há motivo para obstar a persecução penal até o término do procedimento administrativo destinado a apurar o crédito tributário.

De fato, em busca que em muito transcendeu a esses três exemplos, consubstanciada nas atividades em que mourejo, pude constatar que não houve oscilações no posicionamento da 2ª CCR quanto à matéria.

Como visto, o STJ consolidou o entendimento de que o crime previsto no artigo 168-A é material e necessita do prévio exaurimento das instâncias administrativas, com o lançamento definitivo do crédito. A 2ª CCR, de outra banda, segue afirmando que se trata de crime formal, que não necessita nem mesmo de procedimento administrativo fiscal. Para extrair um posicionamento jurídico lógico e adequado, é mister reforçar a diferenciação entre os crimes de sonegação de contribuições e apropriação indébita previdenciárias.

### ***3.2.5 Diferenciação do crime de sonegação de contribuição previdenciária***

É preciso, de logo, lembrar que o crime de apropriação indébita previdenciária é praticado sem fraude, sem ardis, sem escamoteamento de informações. Ele se caracteriza pela

---

<sup>68</sup> Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

ausência de repasse à previdência social de valores arrecadados dos empregados ou, em termos práticos, pela ausência de pagamento em GPS dos valores declarados em GFIP.

Esse procedimento inicialmente correto, com o fornecimento das informações devidas, é que vai diferenciar a apropriação indébita previdenciária da sonegação de contribuição previdenciária.

Na hipótese de omissão no recolhimento de valores arrecadados, mas não declarados em GFIP, não se estará diante do crime de apropriação indébita previdenciária e sim do crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do CP. O final do inciso III do artigo 337-A do CP não deixou brechas: a cada valor devido à previdência social, ou se omitiu algum fato gerador de contribuição previdenciária e, após a efetiva supressão ou redução de tributos, está caracterizada a sonegação; ou se prestou as informações corretas sobre os fatos geradores. Na hipótese de terem sido prestadas as informações corretas, ou não se transferiu integralmente os valores relativos às cotas do contribuinte individual ou do empregado e está caracterizada a apropriação indébita previdenciária ou se transferiu integralmente os valores e o fato é atípico.

Registro ainda que é raro, mas possível, que as informações tenham sido prestadas de forma incorreta, com excesso de fatos geradores, ou mesmo com a omissão de compensações, situação que será melhor abordada posteriormente, quando se falar da necessidade de ser contribuições previdenciárias *devidas*. E esclareço que não é incomum que se omita alguns fatos geradores de contribuições previdenciárias e, no mesmo período, não se transferia integralmente as cotas do contribuinte individual ou do empregado relativas aos fatos geradores corretamente declarados, o que pode caracterizar o cometimento de ambos os crimes (sonegação de contribuição e apropriação indébita previdenciárias) no mesmo lapso temporal.

Essa distinção no campo normativo traz uma série de diferenças práticas na apuração do delito.

### ***3.2.6. Constituição definitiva dos créditos de contribuições previdenciárias***

Há, como visto no silogismo apresentado, séria confusão entre a constituição definitiva do crédito e o término do PAF. “No atrito do fuzil com a pederneira”, percebi que boa parte dos debates doutrinários e jurisprudenciais acerca da necessidade de exaurimento das instâncias administrativas se dá em razão do desconhecimento do momento da constituição definitiva do crédito de contribuições previdenciárias nas situações com fraude e

nas situações sem fraude.

Nessa senda, o artigo 456 da IN RFB nº 971/2009, com redação dada pela IN RFB nº 1.477, de 3 de julho de 2014, prevê a constituição do crédito de contribuições previdenciárias por três formas: lançamento por homologação expressa ou tácita, reconhecimento espontâneo da obrigação tributária e lançamento de ofício. Considerando que a homologação e o reconhecimento espontâneo são atos que partem do próprio contribuinte, não há razão, diferentemente do que acontece com os lançamentos de ofício, para instauração de procedimentos administrativos de apuração e, por corolário, não há necessidade de exaurimento das instâncias administrativas para constituição definitiva do crédito tributário.

A esse respeito, a Primeira Seção do STJ, no REsp Representativo de Controvérsia nº 1.123.557 RS, julgado em 25 de novembro 2009, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, vaticinou:

Conseqüentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte.

Sendo a GFIP caracterizada como confissão da dívida, consoante dispõe o parágrafo 1º do artigo 225 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social)<sup>69</sup>, e considerando que o débito declarado pelo próprio contribuinte prescinde de homologação formal, é imperioso reconhecer que a constituição definitiva do crédito se dá com a própria entrega ou transmissão eletrônica da Guia. Em idêntica acepção, em 9 de dezembro de 2009, poucos dias após a decisão supracitada, o mesmo órgão colegiado e com o mesmo relator, no REsp Representativo de Controvérsia nº 1.143.094 SP, proferiu verdadeira lição sobre esse tema, da qual faço questão de transcrever excertos:

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS , Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os

---

<sup>69</sup> § 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição dos créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual “o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte”.

Ante o exposto, não há dúvidas de que a entrega da GFIP é a forma, por excelência, de constituição definitiva dos créditos de contribuições previdenciárias, quando não há fraude ou omissões por parte do contribuinte. Essa característica traz um marco distintivo em relação aos crimes reconhecidamente materiais citados na Súmula Vinculante nº 24 do STF, mas não significa, em absoluto, a inaplicabilidade do enunciado ao crime de apropriação indébita previdenciária.

### ***3.2.7 Classificação do crime***

Como se percebe do texto da Súmula Vinculante nº 24 do STF, os crimes previstos no art. 1º, incisos de I a IV, da Lei nº 8.137/1990 só se tipificam com o lançamento definitivo do tributo. Particularmente, entendo que tal enunciado se aplica perfeitamente ao crime de apropriação indébita previdenciária, que também só se tipifica com o lançamento definitivo do tributo, entretanto tal lançamento definitivo independe de prévio PAF e se dá com a própria entrega da GFIP, que, por se confundir com a própria retenção dos valores, é elemento objetivo para configuração do delito.

Por óbvio, não desconheço que é possível realizar a retenção de quantias consignadas em contracheque de servidor municipal ou em nota fiscal de serviços, sem a declaração em GFIP, mas, nesse caso, há também omissão relevante o suficiente para caracterizar o crime de sonegação, trazendo novo contexto de análise do fenômeno delitivo, igualmente complexo, e que não é objeto deste trabalho. No contexto da apropriação indébita previdenciária, penso que a entrega da GFIP materializa a própria arrecadação das cotas devidas por terceiros, independentemente dos registros contábeis nos livros próprios e do valor repassado a título de salário aos empregados, pois, a partir dos valores declarados nessa guia, pode ser aferida a integralidade da transferência de contribuições previdenciárias referentes às cotas do empregado e do contribuinte individual.

Diviso a necessidade de, de antemão, classificar o crime de apropriação indébita

quanto à ação ou quanto à conduta. Diante desse quadro, considero que a apropriação indébita previdenciária deve ser classificada como crime de conduta mista, ou seja, um crime que se configura com uma conduta passiva (deixar de recolher, transferir, repassar), mas que possui uma fase inicial positiva (reter, descontar, arrecadar). Essa fase inicial – que, como frisei, materializa-se com a entrega da GFIP e a consequente constituição definitiva do crédito – é comissiva e lícita. Aliás, é uma conduta juridicamente obrigatória, é um dever legalmente determinado. Não havendo essa fase inicial lícita, não se pode cogitar a prática do crime de apropriação indébita previdenciária. Na verdade, como também destaquei, havendo pura omissão, havendo simples não fazer, pode estar configurado o crime de sonegação de contribuição previdenciária, uma vez que a supressão dos tributos não se dará pelo não pagamento do valor confessado, mas pelo escamoteamento desse valor mediante a não apresentação de GFIP.

Dito isso, percebe-se que, ao contrário dos crimes tributários materiais, na apropriação indébita previdenciária, o resultado *supressão ou redução de contribuições previdenciárias* não está temporalmente coligado à constituição definitiva do crédito, que ocorre com a entrega da GFIP e caracteriza apenas a necessária fase comissiva do delito. O resultado está coligado ao transcurso do prazo (dia 20 do mês subsequente ao da competência) ou à inobservância da forma legal (através de GPS) e coincide cronologicamente com a descrição texto do tipo expressa na locução *deixar de recolher*.

Enxergo que o crime de apropriação indébita previdenciária é, portanto, um crime de conduta mista e material, de resultado, consistente na supressão ou redução de contribuições previdenciárias, resultado esse que se materializa com o transcurso do prazo legal sem a realização do recolhimento dos valores declarados em GFIP. Cabe recordar que o fato do crime se consumir com o simples *deixar de recolher* não importa necessariamente em classificá-lo como crime formal, uma vez que, como demonstrei, a conduta *deixar de recolher* está, em regra, atrelada ao resultado *suprimir ou reduzir contribuições previdenciárias*, que já estão definitivamente constituídas com a entrega da GFIP.

Digo *em regra*, pois a rara situação do não recolhimento de valores declarados, mas indevidos, traz um novo panorama teórico à questão.

### **3.2.8 O implícito termo “devidas” na descrição do tipo**

O artigo 168-A do CP, como pisado e repisado, criminaliza o ato de deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas (no sentido de arrecadadas,

descontadas ou retidas) dos contribuintes. A questão que se põe é se, caso essas contribuições não repassadas fossem descontadas, mas não fossem devidas, persistiria a configuração do crime?

Um exemplo pode ser útil. É possível que o município com apenas uma servidora filiada ao RGPS, que recebe R\$ 1.000,00 mensais, ao preencher a GFIP, aponha o valor de R\$ 2.000,00. Será calculada como contribuição devida da cota do empregado, na alíquota de 8%, a quantia de R\$ 160,00, apesar de a contribuição devida ser de apenas R\$ 80,00. Se em GPS o administrador municipal recolher tão somente R\$ 80,00, ele teria cometido o crime de apropriação indébita previdenciária?

Com base nos seus posicionamentos no STF, posso aferir que Cezar Peluso entende que sim. Como transcrito, nos debates do AgR Inq nº 2.537 GO, Peluso expressou que

Aqui, a hipótese me parece diferente, pois não há necessidade de nenhum procedimento prévio para saber o montante ou o valor da contribuição previdenciária, por se tratar de ato que fica no arbítrio e no poder decisório do empregador. Ele desconta. Se desconta, é porque apura que há valor certo que deve ser retido. Se retém esse valor, apurado segundo o seu próprio juízo, que pode não corresponder ao total real do débito da contribuição, o qual pode ser maior ou menor, noutras palavras, se, na sua avaliação, desconta esse valor e deixa de o recolher, pratica as duas ações previstas no tipo. Isso independe do fato de o valor descontado, por iniciativa do próprio empregador, corresponder ou não ao do débito tributário, ao do débito da Previdência Social.

Não é preciso muito aprofundamento para notar que Peluso se ateve ao “velho Direito Penal”, amparado no tecnicismo jurídico de Binding e na doutrina finalista da ação de Welzel. Clarifico.

Para Karl Binding, o delinquente age em conformidade com a primeira parte do preceito normativo, realiza a conduta descrita na norma penal e sua ação enseja a aplicação da sanção prevista no conceito secundário<sup>70</sup>. Em consonância com essa visão, entendeu Peluso que se o agente “desconta esse valor e deixa de o recolher, pratica as duas ações previstas no tipo” e isso seria suficiente para caracterização do delito.

Para Hans Welzel, a relevância da lesão do bem jurídico (o desvalor do resultado) somente pode ser analisando dentro uma ação pessoalmente antijurídica (dentro do desvalor da ação), de forma que a proibição do desvalor da ação (*Handlungsunwert*) pretende evitar a ocorrência do desvalor do resultado (*Erfolgusunwert*)<sup>71</sup>. Nessa linha, Peluso concluiu que a

70 BINDING, Karl apud JESUS, Damásio de. Direito Penal, vol. 1: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48.

71 WELZEL, Hans, Derecho Penal alemán. Santiago: Jurídica de Chile, 1970, p. 92 apud BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. vol. 2: Parte Especial: dos crimes contra a pessoa. São Paulo: Saraiva,

consumação do crime “independe do fato de o valor descontado, por iniciativa do próprio empregador, corresponder ou não ao do débito tributário”, pois se trata “de ato que fica no arbítrio e no poder decisório do empregador” e, por isso, existe um desvalor da própria ação de arrecadar e deixar de recolher, independente do desvalor (ou mesmo da ocorrência) do resultado *suprimir ou reduzir contribuições previdenciárias*.

Entendo que, seguindo os ditames do “novo Direito penal”, material e garantista, não há mais espaço para uma interpretação formalista, amparada na letra fria da lei, de mera subsunção da conduta à figura típica legal. O *deixar de recolher contribuições arrecadadas indevidas* não afeta de forma antijurídica a função arrecadadora ou o patrimônio da previdência social, uma vez que os valores que deixaram de ser transferidos não deveriam legalmente sê-lo.

Com base na teoria normativa, resultado é toda lesão ou perigo de lesão a um interesse penalmente relevante e não há crime sem resultado jurídico. No caso, não vislumbro lesão ou perigo de lesão à função arrecadadora ou ao patrimônio da previdência social com o não repasse de valores que, legalmente, não deveriam, de fato, ser repassados. Por isso, considero atípica tal conduta.

Disso se conclui que no tipo penal do artigo 168-A do CPB está implícito o adjetivo *devidas*, devendo ser interpretado como deixar de recolher as contribuições devidas, arrecadadas dos contribuintes, no prazo e na forma legal ou convencional, o que corrobora o entendimento de se tratar de crime de natureza material.

## **4 REPRESENTAÇÃO CRIMINAL DO TCM/CE**

No enfrentamento das discussões preliminares, concluí que a previsão criminal do não pagamento das cotas das contribuições previdenciárias relativas ao contribuinte individual e ao empregado é constitucional e que o crime de apropriação indébita previdenciária, embora seja de conduta mista e material, prescinde do exaurimento das instâncias administrativas, uma vez que a constituição definitiva do crédito se dá por confissão de dívida do empregador, materializada na entrega da GFIP. É chegada, então, a hora de verificar as implicações da representação criminal do TCM/CE, com imputação do crime de apropriação indébita previdenciária, e aferir se os dados analisados pela Corte de Contas traz a prova da materialidade do delito.

### ***4.1 Análise do TCM/CE***

Observando as peças de alguns processos de contas, dentre eles os Processos 2008.PDR.PCS.15453/10 (FUNDEB de Pindoretama/CE), 2013.PTI.PCS.23802/13 (Secretaria de Finanças de Pacoti/CE) e 2010.ALT.PCS.8111/11 (Prefeitura Municipal de Altaneira/CE), pude constatar, em primeira mirada, duas características da análise do TCM/CE.

A primeira: o período de apuração é, em regra, anual, em regime de exercício, exceto quando há troca de administrador, situação em que o período de apuração equivale ao da gestão, limitado ao ano civil. Por exemplo, se houver a troca do secretário de finanças em 3 de maio de 2015 e em 25 de novembro de 2015, haverão três processos de contas: um de 1º de janeiro a 2 de maio, um de 3 de maio a 24 de novembro e outro de 25 de novembro a 31 de dezembro. A segunda: a apuração é feita por unidade gestora, que não corresponde apenas à prefeitura municipal, podendo ser dividida em secretarias e fundos.

Demais disso, percebi que a questão relacionada ao suposto crime de apropriação indébita previdenciária é invocada na análise das receitas e das despesas extraorçamentárias. Com efeito, os ingressos extraorçamentários são valores arrecadados pelo Estado, dos quais ele não pode dispor por não ser o proprietário dos mesmos, mas apenas o depositário. É o caso das retenções previdenciárias das cotas dos servidores públicos municipais que não possuem regime próprio. As despesas extraorçamentárias, por seu turno, são justamente as realizações contábeis dos ingressos extraorçamentários, ou seja, a transferência dos valores arrecadados a quem de direito. É o caso das transferências à previdência social dos valores retidos dos

servidores públicos municipais.

Por vezes, as inspetorias do TCM/CE se deparam com balanços das unidades gestoras em que os ingressos orçamentários relativos às retenções previdenciárias superam as despesas orçamentárias de transferências ao INSS, apontando a falha contábil e salientando que o não repasse ocasionou o endividamento de curto prazo do Município.

Remetida a informação ao relator, é produzido voto com nota de improbidade administrativa, em tese, pelo não recolhimento dos valores descontados. Entende o TCM/CE que o município realizou a retenção de valores (ingresso extraorçamentário) e deixou de recolher à previdência social os valores retidos (despesas extraorçamentárias), o que caracterizaria o tipo descrito no artigo 168-A do CP. Nessa linha, após acórdão, é encaminhada representação ao MPF com imputação do crime de apropriação indébita previdenciária.

Essa sistemática se diferencia muito da adotada pela SRFB. Para saber se essas diferenças dificultam o reconhecimento das análises do TCM/CE como prova da materialidade, é mister conhecer como se dão os procedimentos no âmbito do Fisco Federal.

#### ***4.2 Análise da SRFB***

Em visita realizada à sede da SRFB em Fortaleza, pude tomar conhecimento dos sistemas informatizados relacionados à parte previdenciária e visualizar algumas diferenças em relação à análise do TCM/CE.

A primeira: a aferição do pagamento é feita de forma mensal, em regime de competências. Essa forma parece a mais adequada, tendo em vista que as contribuições previdenciárias devem ser transferidas mensalmente, até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, momento em que, na esteira do exposto neste trabalho, estará configurada a omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias.

A segunda: a apuração é dividida por registro no CNPJ. Em regra, as prefeituras possuem um único CNPJ, razão pela qual não há divisão em secretarias ou fundos, antes que não são dotados de personalidade jurídica própria.

No âmbito da SRFB, o não repasse de contribuições previdenciárias arrecadadas é identificado pelo sistema de Cadastro de Valores de Divergência (CVADIV) GPS x GFIP, o qual lança automaticamente o débito resultante da diferença entre os valores declarados em GFIP por aquele ente cadastrado no CNPJ e os valores recolhidos em GPS com referência àquele número de CNPJ. Esse lançamento é registrado sob a rubrica Débito Confessado em

GFIP (DCG) e, na linha do exposto neste trabalho, é a comprovação da prática do crime de apropriação indébita previdenciária.

Não há, note-se, qualquer ação fiscal ou mesmo procedimento administrativo para lançamento deste débito, que é automaticamente identificado por sistema próprio. Nesse sentido, é expresso o artigo 461 da IN RFB nº 917/2009:

O sistema informatizado da RFB, ao constatar débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em documento de arrecadação previdenciária e os declarados em GFIP, poderá registrar este débito em documento próprio, denominado Débito Confessado em GFIP (DCG), o qual dará início à cobrança automática independente da instauração de procedimento fiscal ou notificação ao sujeito passivo.

Só haverá, portanto, identificação de débito em ação fiscal caso esse valor não tenha sido devidamente declarado em GFIP e essa omissão, como dito, caracteriza, em tese, a sonegação de contribuição previdenciária.

A propósito, registro que, em ação fiscal, podem ser constatadas quatro situações de irregularidade:

Uma, é identificada a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, cujos fatos geradores estavam em GFIP. Nesse caso, o débito, antes mesmo da ação fiscal, já estaria registrado em DCG, servindo apenas de base para eventual representação fiscal para fins penais, com imputação do crime de apropriação indébita previdenciária.

Duas, é identificada a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, cujos fatos geradores não estavam em GFIP. Nesse caso, o auditor-fiscal lavrará Auto de Infração (AI), na modalidade de lançamento pelo descumprimento de obrigação principal, que servirá de base para eventual representação fiscal para fins penais com imputação do crime de sonegação de contribuição previdenciária. Importa recordar que, antes de 1º de abril de 2008 os auditores-fiscais deveriam lançar NFLD, servindo o AI apenas para o descumprimento de obrigações acessórias. Esse fator é importantíssimo para demonstrar que a NFLD está relacionada à sonegação de contribuição previdenciária, com a omissão de fatos geradores em GFIP, e não à apropriação indébita previdenciária.

Três, é identificada a omissão de dados em GFIP ou o descumprimento de outras obrigações acessórias. Nesse caso, o auditor-fiscal lavrará AI, na modalidade de lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, e a conduta, por ser meio para a consumação do crime, será absorvida por eventual sonegação de contribuição previdenciária.

Nos dois últimos casos, caso não haja intenção de contestar os lançamentos de ofício, o auditado pode confessar de imediato a dívida, gerando o Lançamento de Débito

Confessado (LDC), o que não é necessária no primeiro caso, uma vez que a GFIP caracteriza a própria confissão de dívida.

Em caso de equívoco no preenchimento da GFIP, é possível a transmissão de GFIP retificadora, porém o lançamento por DCG é aprioristicamente incontestável, considerando que é feito com base nas informações do próprio empregador.

Outro ponto de tratamento importante é a ordem de pagamento dos valores da GPS, no sistema de arrecadação de contribuições previdenciária na plataforma Dataprev. Ao contrário da GFIP, rica em detalhamentos, na GPS consta apenas o código de recolhimento (que não distingue empregado de contribuinte individual, tampouco cota do empregado e de cota do empregador), a competência e o valor.

Assim, para aferição de qual cota foi paga, o sistema segue uma ordem de pagamentos: cota do empregado, cota do contribuinte individual, cota do empregador e cota do pagador de serviços de contribuinte individual. Um exemplo parece útil.

Retomo o caso do município com apenas uma servidora amparada pelo RGPS, remunerada com R\$ 1.000,00 no mesmo mês em que se pagou a quantia de R\$ 1.000,00 pelos serviços de um contribuinte individual. Com a devida declaração em GFIP, surgirá a obrigação de pagar R\$ 80,00 da cota do empregado (na alíquota de 8% por dentro), R\$ 110,00 da cota do contribuinte individual (na alíquota de 11% por dentro), R\$ 200,00 da cota do empregador (na alíquota de 20% por fora) e R\$ 200,00 da cota do pagador de serviços (na alíquota de 20% por fora), totalizando R\$ 590,00 a serem pagos em GPS.

Caso a administração municipal apresentasse GPS no valor de R\$ 500,00, teria recolhido integralmente a cota do empregado, a cota do contribuinte individual e a cota do empregador, ficando em dívida de R\$ 90,00 em relação a cota do pagador de serviços. Não haveria crime, portanto. Caso a prefeitura apresentasse GPS no valor de R\$ 190,00, teria repassado integralmente as cotas do empregado e do contribuinte individual, ficando em dívida em relação às cotas do empregador e do pagador de serviços. Também não haveria crime.

De outra banda, se o Município apresentasse GPS no valor de R\$ 150,00, teria pago integralmente a cota do empregado, mas haveria dívida de R\$ 40,00 em relação à cota do contribuinte individual, o que caracteriza o crime do artigo 168-A do CPB.

Feitas essas observações, é possível então acarear as análises do TCM/CE e da SRFB, para aferir o que de fato significam as conclusões da Corte de Contas, tendo sempre como pano de fundo as previsões legais e normativas dos recolhimentos previdenciários.

### ***4.3 Cotejo de análises***

Paragonando o formato de análise de ambos os órgãos, percebo que a representação do TCM/CE traz ao menos quatro imprecisões em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária. Relato quais.

A primeira é relacionada ao período de aferição. A aferição baseada em ano civil permite uma série de compensações mensais que podem disfarçar a ocorrência do delito em determinada competência. Em exemplo excessivamente simplista, para tentar me fazer entender, suponhamos que um município, com as características do exemplo de praxe, rotineiramente apresenta duas GPS, uma com o valor de despesas orçamentárias (cotas do empregador e do pagador de serviços) no valor de R\$ 400,00 e outra com o valor de despesas extraorçamentárias (cotas do empregado e do contribuinte individual) no valor de R\$ 190,00. Saliento, nesse ponto, não dirimir qualquer dúvida que o pagamento dividido em GPS não caracteriza as cotas, que sempre são determinadas pela sequência predeterminada: empregado, contribuinte individual, empregador e pagador de serviços. Tampouco poderia essa divisão determinar a origem orçamentária ou extraorçamentária, denotando que a prática do município se dá apenas por organização contábil.

Durante os meses de março a dezembro, incluindo a décima terceira competência, ambas as guias foram tempestiva e corretamente apresentadas. Com referência à competência de janeiro, o município apresentou três guias: uma com o valor de R\$ 210,00 e duas com o valor de R\$ 190,00. Em fevereiro, o município transferiu corretamente a GFIP, com os dados da única servidora filiada ao RGPS e do único contribuinte individual que lhe prestou serviços, entretanto não apresentou guias.

A apuração pela SRFB no sistema CVADIV detectaria a ausência de recolhimento dos valores descontados do empregado e do contribuinte individual no mês de fevereiro, emitindo intimação para pagamento, e revelaria a ocorrência do crime de apropriação indébita previdenciária. No entanto, numa auditoria sem maiores aprofundamentos acerca das receitas e despesas extraorçamentárias do balanço, os valores consignados ao INSS seriam orçados em R\$ 2.470, sendo imaginável a possibilidade de registro de igual valor no campo de repasse ao INSS, tendo em vista a apresentação de treze GPS com o valor de R\$ 190,00.

Esse fato, porém, inobstante demonstrar uma imprecisão no espectro de detecção criminal do TCM/CE, obviamente nada diz sobre a força probatória de suas conclusões, por se tratar de hipótese identificada pela SRFB e não identificada pela Corte de Contas, situação inversa à tratada no presente estudo.

A segunda é relacionada à divisão em secretaria e fundos. Esse ponto, sim, pode trazer contrabalanceamentos que descaracterizem no âmbito da SRFB a aparente prática da apropriação indébita previdenciária pela gestão municipal detectada pelo TCM/CE. Isso porque o recolhimento a menor de uma secretaria pode ser equiponderado por recolhimentos a maior de outra secretaria, sendo que ambas são órgãos de uma mesma pessoa jurídica. Assim, para analisar a consumação do crime previdenciário em estudo, é preciso ter uma visão global dos valores descontados e dos valores recolhidos pelo ente municipal como um todo.

Imaginemos que no município exemplar a servidora labora na secretaria de finanças e o serviços do contribuinte individual foram prestados à secretaria de educação. É concebível que a secretaria de educação consigne em seu balanço a retenção de R\$ 110,00 do total dos R\$ 1.000,00 constantes no contrato de prestação de serviços, sem registrar, contudo, a saída de R\$ 110,00, por não ter feito o pagamento de qualquer GPS. A secretaria de finanças, por outro lado, consignaria a retenção de R\$ 80,00 do salário da servidora, porém apresentaria GPS no valor de R\$ 590,00, ou mesmo, por indisponibilidade orçamentária, no valor de R\$ 190,00.

Nessa hipótese, o TCM/CE poderia imputar a nota de improbidade, em tese, ao gestor da secretaria de educação, por ter realizado a retenção de R\$ 110,00 do contrato de prestação de serviços, sem o correspondente registro do repasse no balanço anual. No entanto, a toda evidência, não houve crime de apropriação indébita previdenciária, haja vista que os valores relativos às cotas da servidora e do prestador de serviços foram integralmente repassadas à previdência social.

A terceira é relacionada ao registro de compensações. Como é cediço, as contribuições previdenciárias admitem compensações relativas ao pagamento de salário-maternidade e salário-família pelo empregador. É possível, em alguns casos, que o registro desses pagamentos resulte em GFIP com resultado negativo, ocasião em que não será apresentada GPS, mas sim um pedido de reembolsos das quotas pagas. Interessante notar que o registro contábil dessas compensações, caso realizado na mesma conta extraorçamentária de consignações ao INSS, pode aparentar ao leigo uma falsa impressão de dívida, quando se há um crédito. Demonstro.

Os valores arrecadados dos contribuintes entram *a crédito* na conta de consignações ao INSS, constituindo uma dívida, e a posterior transferência à previdência social entra *a débito*, constituindo o pagamento dessa dívida. De outra banda, o pagamento de salário-maternidade e salário-família entra *a débito* na conta de consignações ao INSS, constituindo um valor a ser recebido e o futuro recebimento do reembolso (em caso de GFIP

de resultado negativo) ou a compensação dos valores a serem pagos em GPS entra *a crédito*, como recebimento desse valor.

Assim, não havendo divisão de contas entre salário-maternidade e arrecadações ao INSS, é possível que os valores lançados a crédito superem os valores lançados a débito sem caracterizar o não recolhimento de contribuições previdenciárias, mas sim o não recebimento por parte do empregador dos valores decorrentes do salário-maternidade, o que, longe de configurar o crime de apropriação indébita previdenciária, indica a mora da própria previdência social de ressarcir valores devidos ao Município.

Se as contas são devidamente isoladas (consignações ao INSS e salário-família), percebe-se também que, analisando apenas a conta de consignações ao INSS, não é possível afirmar que não houve o repasse integral dos valores arrecadados, ainda que os valores lançados a débito (pagamento das contribuições) estejam zerados, haja vista a possibilidade de cálculo de GFIP de resultado negativo por registro de compensações.

A quarta é a relacionada à ordem de pagamento das contribuições previdenciárias. Como visto, a GPS não traz a identificação de cotas, sendo apenas lançado o código de recolhimento, a competência e o valor. Assim, o sistema de arrecadação da plataforma Dataprev identifica a cota correspondente, seguindo a sequência previamente estipulada: cota do empregado, cota do contribuinte individual, cota do empregador e cota do pagador de serviços.

No âmbito contábil, as cotas do empregado e do contribuinte individual incluem-se nas receitas e despesas extraorçamentárias, uma vez que o município atua apenas como depositário (retentor tributário). No entanto, quanto às suas próprias cotas, ou seja, quanto às cotas de empregador e de pagador de serviços, o município efetua pagamento às suas expensas, o que caracteriza uma despesa orçamentária.

Nesse contexto, percebe-se a possibilidade de haver um erro contábil, no caso de pagamento de GPS indevidamente identificado como despesa orçamentária, mas não a consumação do crime de apropriação indébita previdenciária. Tomo o exemplo do município com apenas uma servidora pertencente ao RGPS, com remuneração mensal de R\$ 1.000,00 e que recebeu serviços de um contribuinte individual remunerados também em R\$ 1.000,00, tendo de recolher, assim, R\$ 80,00 como cota do empregado, R\$ 110,00 como cota do contribuinte individual, R\$ 200,00 como cota do empregador e R\$ 200,00 como cota do pagador de serviços. Caso tenha pago em GPS o valor de R\$ 400,00 e contabilizado como despesa orçamentária, haveria aparência do cometimento do crime de apropriação indébita previdenciária. No entanto, como se sabe, houve apenas erro contábil, uma vez que o correto

lançamento seria de R\$ 190,00 como despesa extraorçamentária, que compensaria a receita extraorçamentária de R\$ 190,00, e R\$ 210,00 como despesa orçamentária, que deixaria a descoberto o valor de R\$ 190,00 da cota do pagador de serviços e não das cotas do contribuinte individual e do empregado.

Do apanhado, concluo que o crime de apropriação indébita previdenciária é fundamentado no paragonamento dos valores declarados em GFIP e dos valores pagos em GPS, sendo que todas as demais formas de supressão e redução de contribuições previdenciárias dolosas são caracterizadoras do delito previsto no artigo 337-A do CP e não do delito previsto no artigo 168-A do CP. Assim, o desapego das análises do TCM/CE aos dados da GFIP e da GPS, aliado à divisão em secretarias e fundos, impedem que se reconheça sua representação como prova da materialidade do crime, principalmente quando não há na análise considerações relativas às contas de compensação de salário-maternidade e salário-família, tampouco relativas às despesas orçamentárias de contribuições previdenciárias pertinentes à cota do empregador e do pagador de serviços.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no tratado, é possível definir o crime previsto no artigo 168-A do CP como delito previdenciário e tributário, cometido por pessoa obrigada, por força de lei, a um dever administrativo consistente na retenção, seguida do efetivo recolhimento, de tributo devido por terceiro, e que pratica o delito justamente quando, após o desconto, descumpra o dever de transferência dos valores à previdência social.

Além disso, é dever dos gestores municipais preencher mensalmente a GFIP, com os fatos geradores, a base de cálculo e as quantias devidas a título de contribuições sociais, bem como realizar o pagamento dessas quantias até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, em GPS.

Sem perder de vista que a apropriação indébita previdenciária é praticada sem fraude e escamoteamento de informações, existem discussões no campo doutrinário em torno da constitucionalidade da previsão penal, com divergências acerca do fato do tipo criminalizar simples dívida ou outra conduta mais grave e mais complexa, com dolo específico. No âmbito jurisprudencial, mais pacífico, o tema normalmente se atém à diferença entre a prisão civil, constitucionalmente proibida em casos de dívidas, e a prisão-pena, sanção própria de condutas criminalizadas.

No que tange à classificação quanto ao resultado, após a decisão do AgR Inq nº 2.537 GO, o STJ, numa infeliz aplicação da teoria dos precedentes judiciais, consolidou o entendimento de que o crime de apropriação indébita previdenciária é de cunho material e o mantêm até os dias atuais. De outro giro, a 2ª CCR ainda afirma que se trata de crime formal, que não necessita nem mesmo de procedimento administrativo fiscal, muito menos de lançamento definitivo.

Com base nos ditames do “novo Direito Penal”, é forçoso admitir que a apropriação indébita previdenciária é um crime de conduta mista e material, cujo resultado consiste na supressão ou redução de contribuições previdenciárias e se materializa com o transcurso do prazo legal sem a realização do recolhimento dos valores declarados em GFIP.

De forma prática, é cristalino que crime de apropriação indébita previdenciária é fundamentado na comparação entre valores declarado em GFIP e os valores pagos em GPS, sendo que todas as demais formas de supressão e redução de contribuições previdenciárias dolosas caracterizadoras do delito previsto no artigo 337-A do CPB e não do delito previsto no artigo 168-A do CPB.

Em arremate, concluo que as análises do TCM/CE, dívida em secretarias e fundos,

com base em balanços anuais e sem considerar os dados das GFIP e das GPS apresentadas, impedem que se reconheça sua representação como prova da materialidade do crime, principalmente quando não há na análise considerações relativas às contas de compensação de salário-maternidade e salário-família, tampouco relativas às despesas orçamentárias de contribuições previdenciárias pertinentes à cota do empregador e do pagador de serviços.

## REFERÊNCIAS

ARRUDA, Samuel Miranda. **Drogas: Aspectos penais e processuais penais**. São Paulo: Método, 2007.

\_\_\_\_\_. **O Direito à Razoável Duração do Processo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Aspectos Penais**. In: Direito Previdenciário: Aspectos Materiais, Processuais e Penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

\_\_\_\_\_. **Crimes Federais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**. vol. 1: Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Penal**. vol. 2: Parte Especial: dos crimes contra a pessoa. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Penal**. vol. 3: Parte Especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e o respeito aos mortos. 8. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOLLMANN, Vilian. **Hipótese de Incidência Previdenciária e Temas Conexos**. São Paulo, LTr, 2005.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. **Crimes contra a arrecadação para a seguridade social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária**. São Paulo: Verbatim, 2012.

CHAGAS, Márcia Correia. **Alimentos**. In: MENEZES, Joyceane Bezerra de; MATOS, Ana Carla Harmatiuk. Direito das famílias: por juristas brasileiras. São Paulo: Saraiva, 2013.

DELMANTO, Celso. **Código penal comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

DOBROWOLSKI, Sílvio. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições**. In: Revista de Informação Legislativa, n. 133. Brasília: Senado, jan/mar 1997.

FRAGOSO, Cláudio Heleno. **Lições de Direito Penal: A Nova Parte Geral**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

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

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. vol. 6: Direito de Família – de acordo com a Lei n. 12.874/2013. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 5 ed. Niterói: Impetus, 2011.

EISELE, Andreas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

JESUS, Damásio de. **Direito Penal**. vol. 1: Parte Geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direito penal**. vol. 2. Parte especial: dos crimes contra a pessoa e dos crimes contra o patrimônio. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

JIMENEZ DE ASÚA, Luis. **Principios de Derecho Penal: La Ley y el Delito**. Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1997.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPovium, 2008.

LEITÃO, André Studart. **Da arrecadação e recolhimentos das contribuições**. In: Previdência Social Comentada. Wagner Balera (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal**. vol. 1. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Sanções Penais Tributárias**. In: Sanções Penais Tributárias. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

NEPOMUCENO, Raul Carneiro. **Crimes contra a honra**. Fortaleza: Premium, 2004.

NORONHA, Edgar Magalhães. **Direito Penal**. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1968.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 10 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PRADO, Luiz Regis. **Comentários ao Código Penal**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. vol. 1. São Paulo: Revista dos

Tribunais, 2008.

SALES, Deborah; NEPOMUCENO, Raul Carneiro. **Sanções Penais Tributárias**. In: Sanções Penais Tributárias. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

SILVA, Francisco Wilson Ferreira da. **Estudo da solvência atuarial, econômica e financeira dos regimes próprios de previdência social municipais cearenses**. Programa de Pós-Graduação em Economia (Dissertação). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

SILVA, Juliana Souto Vidal Gomes da. **Dos crimes contra a ordem tributária e a inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90**. Curso de Graduação em Direito (Monografia). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

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

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. vol. 3. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl. **Manual de Derecho Penal**. 6. ed. Buenos Aires: Ediar, 1991.