



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Apropriação Indébita Previdenciária

Karla Dutra Torres

Rio de Janeiro
2009

KARLA DUTRA TORRES

Apropriação Indébita Previdenciária

Artigo Científico apresentado à Escola de
Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro, como exigência para obtenção do
título de Pós- Graduação.

Orientadores:

Prof^a Mônica Areal

Prof^a. Néli Fetzner

Prof. Nelson Tavares

Rio de Janeiro
2009

APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Karla Dutra Torres

Graduada pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: Com a evolução da legislação tributária, o delito de apropriação indébita previdenciária parece haver se transmutado em mero meio coercitivo de pagamento de tributos. Nesse contexto, a essência do trabalho é definir a objetividade jurídica da figura típica do artigo 168-A do Código Penal, examinar os elementos que a integram e suas causas de exclusão, analisar a punibilidade como consequência da realização do tipo, destacando suas causas extintivas e suspensivas, perquirir se o exaurimento do procedimento administrativo tributário constitui pressuposto para a instauração de ação penal e, finalmente, realizar uma breve crítica acerca da real efetividade da norma penal incriminadora.

Palavras-chave: Direito, Penal, Apropriação, Indébita, Previdenciária, Previdência, Insignificância, Inexigibilidade, Conduta, Diversa, Extinção, Suspensão, Punibilidade, Procedimento, Administrativo, Pressuposto, Ação.

Sumário: Introdução; 1.A previdência social e sua tutela penal; 2.O delito do artigo 168-A e suas formas de exclusão; 3.Extinção e suspensão da punibilidade; 4.O procedimento administrativo tributário como pressuposto para a instauração de ação penal; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

Tratar do crime de apropriação indébita previdenciária é analisar uma situação que vem se tornando corriqueira na atualidade. Nesse contexto, a excessiva carga tributária imposta às empresas e as formalidades exigidas para a sua constituição e atuação parecem

estar diretamente relacionadas ao aumento de crimes contra os sistemas financeiro, tributário e previdenciário nacionais. Faz-se relevante, então, um estudo abrangente acerca do aludido delito, o qual, reitera-se, integra cada vez mais o cotidiano dos empresários e sociedades empresárias.

Nesse viés, pretende-se com o presente artigo uma melhor compreensão acerca da figura típica do artigo 168-A do Código Penal, por meio do exame do bem jurídico por ele lesado e dos seus elementos constitutivos, bem como das causas que os excluem, além de outros temas relevantes, como a punibilidade e a necessidade de exaurimento da via administrativa para a instauração da ação penal.

Desse modo, encontra-se o estudo dividido em cinco etapas. Na primeira delas, com o intuito de avaliar a pertinência da criminalização da conduta de apropriação indébita previdenciária, aborda-se genericamente a previdência social no Brasil, o bem jurídico tutelado pela tipificação da mencionada conduta, a evolução da legislação penal pertinente ao tema e, ainda, os sujeitos do delito.

A segunda etapa consiste, fundamentalmente, em uma análise pantônoma do delito em tela, a partir da observação dos tipos penais que integram o artigo 168-A, da tipicidade e da culpabilidade, além das suas causas de exclusão, a saber, o princípio da insignificância e a inexigibilidade de conduta diversa, respectivamente.

A terceira etapa destina-se ao estudo da consequência do crime de apropriação indébita previdenciária – a pena -, bem como das causas capazes de impedir ou suspender a sua aplicação, isto é, as causas extintivas e suspensivas da punibilidade, previstas nos parágrafos 2º e 3º do artigo 168-A e nos sucessivos programas de recuperação fiscal implementados com a finalidade precípua de incrementar a política arrecadatória estatal.

Na quarta e última etapa, analisa-se o exaurimento do procedimento administrativo tributário como pressuposto para a instauração de ação penal que verse sobre o delito de

apropriação indébita previdenciária, ou, em outras palavras, a necessidade do exaurimento do aludido procedimento para o oferecimento da denúncia.

Finalmente, na fase conclusiva do trabalho, traça-se uma breve análise crítica acerca da real efetividade da norma penal incriminadora em comento, a qual parece haver se transmutado em mero meio coercitivo de pagamento, visando a garantir o recolhimento, repasse e pagamento dos débitos previdenciários.

1 – A PREVIDÊNCIA SOCIAL E SUA TUTELA PENAL

A Constituição da República de 1988 estabelece, no artigo 3º, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a saber: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos. Visando a atingir esses objetivos, o constituinte assegurou, no artigo 6º, uma série de direitos sociais, dentre os quais inseriu a previdência social, devido à relevância da contribuição a ela destinada para diversas prestações públicas de natureza social.

A previdência social integra a seguridade social, definida no artigo 194 da Carta Constitucional como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, cujo objetivo é assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Nessa linha, dispõe o artigo 195 que toda a sociedade é responsável pelo financiamento da seguridade social, mediante recursos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como de valores provenientes de contribuições sociais, inclusive a contribuição previdenciária, objeto da relação jurídica ora analisada, que

deve ser compreendida como uma exação que tem por finalidade o financiamento da seguridade social, especificamente da previdência.

No tocante à relação jurídica previdenciária, sendo o empregado contribuinte individual, em regra, ele mesmo recolhe sua contribuição, figurando como sujeito passivo da relação na qualidade de contribuinte, pois pratica, pessoalmente, o fato gerador, qual seja, a prestação de serviços ao empregador. No entanto, em determinadas situações, como ocorre nas sociedades empresárias, é o empregador quem atua como sujeito passivo da relação jurídica, na qualidade de substituto legal tributário, visto que, mesmo sendo o empregado o real contribuinte, cabe ao primeiro o desconto da contribuição previdenciária na folha de pagamentos, bem como o repasse, no prazo legal, à previdência social, sujeito ativo da relação.

Nesse contexto, ao deixar de recolher a referida exação, o empregador gera conseqüente prejuízo aos cofres previdenciários, sendo certo que, entendendo o legislador tratar-se de tema penalmente relevante, criou o tipo da apropriação indébita previdenciária, introduzido no Código Penal, no artigo 168-A, pela Lei nº 9.983/2000, que incrimina, dentre outras, a conduta daquele que deixa de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional, sob pena de reclusão de dois a cinco anos e multa.

Historicamente, a primeira norma editada para tutelar a previdência foi o artigo 5º do Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937, que determinava que o empregador que retivesse as contribuições descontadas de seus empregados e não as recolhesse em época própria incorreria nas penas do artigo 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, uma espécie de Código Penal da época, criado em 1932. O mencionado artigo 331 tipificava o crime de furto por equiparação, o qual se tornou apropriação indébita previdenciária no Código Penal de 1940.

Ressalte-se que, somente em 1960, foi criada uma norma incriminadora exclusivamente com o fito de tutelar a previdência social, a Lei Orgânica da Previdência Social, Lei nº 3.087, de 26 de agosto de 1960, que, todavia, limitava-se a narrar, no artigo 86, o preceito primário da conduta incriminada, remetendo o preceito secundário ao estabelecido no crime de apropriação indébita comum, já existente no Código Penal.

O Decreto-lei nº 66, de 21 de novembro de 1966, ao alterar a redação de vários dispositivos da mencionada lei, inseriu no seu artigo 155, inciso II, outra hipótese de crime de apropriação indébita previdenciária, configurando-se o delito se o agente deixasse de efetuar o pagamento do salário-família aos empregados caso as respectivas quotas já tivessem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, tratou do crime no artigo 2º, inciso II, o qual dispunha constituir crime contra a ordem tributária deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Com a edição da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que instituiu a Lei Orgânica da Seguridade Social, foram tipificadas condutas atentatórias aos interesses da previdência social. Este diploma narrava as práticas delituosas no artigo 95, reportando-se ao artigo 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, no tocante às penas. Entretanto, devido às profundas divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do aludido tipo penal, foi editada a já citada Lei nº 9.983/2000, que, ao introduzir o artigo 168-A no Código Penal, revogou expressamente todas as alíneas do artigo 95 e derogou o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, na parte atinente à contribuição social.

A despeito da edição da Lei nº 9.983/2000, subsistem ainda hoje algumas críticas no que tange à tipificação do delito de apropriação indébita previdenciária, visto que a inserção do artigo 168-A no capítulo do Código Penal que trata dos delitos patrimoniais, logo abaixo

do artigo 168, poderia gerar uma interpretação equivocada de que haveria uma nova modalidade de apropriação indébita. Diz-se equivocada porque, embora haja semelhanças entre os dois crimes, a apropriação indébita previdenciária possui caráter notadamente público, além de não exigir, para sua configuração, a interversão da posse, isto é, a transformação da posse direta, com ânimo de detenção, sobre um bem legitimamente recebido, em posse plena, qualificada pelo ânimo de dono. Ademais, não se verifica o prejuízo típico do delito de apropriação indébita, tendo em vista que a lesão ensejada pela omissão do repasse das quantias não recai sobre o trabalhador, proprietário dos valores, mas sobre a seguridade social.

De fato, parece que o tipo em exame não deveria ter sido inserido no capítulo dos crimes contra o patrimônio, até porque a tutela penal na apropriação indébita previdenciária não se justifica somente pela necessidade de tutela do patrimônio, mas visa, precipuamente, a garantir o cumprimento das prestações públicas por parte do Estado, especificamente na área previdenciária.

1.1 OBJETIVIDADE JURÍDICA

Num primeiro momento, parece evidente a natureza patrimonial do bem jurídico tutelado pelo delito do artigo 168-A, pois se encontra previsto no título dos crimes contra o patrimônio. Com efeito, ao inserir a previdência no artigo 6º da Magna Carta, dentre os direitos sociais, o constituinte originário conferiu à arrecadação previdenciária *status* de bem jurídico coletivo, de modo a tutelar, a princípio, o patrimônio supra-individual da previdência social, em sua vertente arrecadatória, e não é aquele pertencente individualmente a cada segurado, o qual, embora descontado, deixou de ser recolhido ou repassado à previdência social.

Entretanto, a despeito da natureza patrimonial do bem jurídico imediatamente protegido, a real intenção do legislador, ao tipificar o delito em tela, foi tutelar as prestações públicas no âmbito social, especificamente aquelas realizadas do âmbito da previdência, uma vez que a receita oriunda de tais contribuições é constitucionalmente vinculada a despesas previdenciárias. Então, além do patrimônio da previdência social, tutela-se também, e principalmente, um bem jurídico mediato, representativamente prejudicado, qual seja o financiamento da previdência.

Portanto, revela-se descabida qualquer alegação de inconstitucionalidade de imposição de pena privativa de liberdade pela prática do delito em análise, sob o falacioso argumento de que a omissão no recolhimento da parcela previdenciária ensejaria verdadeira prisão por dívida, já que a incriminação, no caso, tem por origem e fundamento o rol dos direitos sociais previsto no artigo 6º da Constituição da República, cuja concretização resta prejudicada sempre que lesionado o patrimônio da previdência social. É esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário 391996 SC. Segunda Turma. Relator: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 25 de novembro de 2003).

Assim, é patente a relevância da tutela penal contida no artigo 168-A, até porque, para a despesa da previdência, há a previsão de uma receita, que se frustra na omissão do recolhimento ou repasse da contribuição previdenciária. Todavia, tal conduta vem fazendo cada vez mais parte do cotidiano societário, subsistindo na seara penal, muitas vezes, como mero formalismo despido de efetividade, especialmente em razão das variadas leis que preveem o pagamento das contribuições em atraso como forma de extinção da punibilidade, as quais serão mais adiante tratadas, transmudando-se o preceito penal, paulatinamente, em verdadeiro meio coercitivo de pagamento de tributos.

Tecidas essas considerações, em relação aos sujeitos do delito, o sujeito passivo da apropriação indébita previdenciária, tanto na forma básica como nas figuras equiparadas

inseridas no parágrafo 1º do artigo 168-A, é o INSS, representando o Estado, autarquia para a qual são destinadas as arrecadações previdenciárias e cujo patrimônio foi desfalcado.

Ademais, lecionam alguns doutrinadores, dentre eles Delmanto (2002), que, como todos os segurados do INSS são atingidos pela conduta delitiva, ainda que de forma indireta, também eles deveriam ser compreendidos, secundariamente, como sujeitos passivos do delito.

O sujeito ativo, por sua vez, é o agente possuidor de um vínculo legal ou convencional com a autarquia previdenciária, pelo qual se obriga a repassar ou a recolher a contribuição social, bem como a pagar o benefício ao segurado. Podem ser citados, exemplificativamente, o empresário individual e qualquer pessoa que ocupe cargo administrativo, técnico, contábil ou financeiro nas sociedades empresárias, como os sócios-gerentes, os membros do Conselho de Administração, os diretores, contadores, gerentes de contabilidade, gerentes de departamento de emissão de documentos fiscais de interesse do INSS, o agente que trabalha na agência bancária conveniada, dentre outros. Trata-se, portanto, de crime especial próprio, pois o tipo exige qualidade especial do agente para se configurar.

Registre-se, por oportuno, que, tendo em conta que a responsabilidade penal objetiva não é admitida no ordenamento jurídico pátrio, devem ser rechaçadas as denominadas denúncias genéricas, comumente oferecidas nos crimes societários, as quais, indiscriminadamente, imputam o cometimento de um delito a indivíduos baseadas somente na inserção de seus nomes no contrato social, sem perquirir sua efetiva participação na conduta realizada. Com efeito, segundo a lei processual, a denúncia deve conter a descrição, ainda que resumida, da conduta dos denunciados, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa, sendo certo que se exige do órgão acusatório não o perfeito detalhamento do atuar de cada coautor e partícipe do delito, o que, na maioria dos casos, só se torna possível a partir da produção de provas em júízo, mas, sim, que sejam estabelecidos, no momento do oferecimento da denúncia, os necessários vínculos entre os sócios, o resultado e a conduta

delituosa a eles imputada, sendo insuficiente mera afirmação de exercerem cargos de gerência na sociedade.

2 – O DELITO DO ARTIGO 168-A E SUAS FORMAS DE EXCLUSÃO

2.1 TIPO PENAL

São quatro as condutas incriminadas no artigo 168-A do Código Penal, a saber: deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional (*caput*); deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público (§ 1º, inciso I); deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços (§ 1º, inciso II); e deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social (§ 1º, inciso III).

Cumprido destacar, primeiramente, que o aludido dispositivo contém normas penais em branco, ou seja, normas de conteúdo incompleto, que exigem complementação por outra norma jurídica, *in casu*, a legislação previdenciária inserida na Lei nº 8.212/1991 e no Decreto nº 3.048/1999.

Na primeira conduta, o elemento objetivo, núcleo do tipo penal, é deixar de repassar. Desse modo, o agente, juridicamente ordenado a repassar à previdência a contribuição no prazo estipulado em lei, abstendo-se do seu dever, comete, em princípio, crime omissivo próprio, porque infringe a norma mandamental omitindo uma atividade que a lei lhe exige.

Diz-se em princípio porque, embora majoritário, esse entendimento não é pacífico, havendo parcela doutrinária posicionando-se no sentido de tratar-se a apropriação indébita previdenciária de conduta mista, sob o argumento de que, antes de deixar de repassar os valores devidos, é necessário que tenha havido efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias junto aos contribuintes, de modo que o agente realizaria duas condutas – uma positiva e outra negativa – cuja conjugação resultaria no crime em tela, que somente se aperfeiçoaria no momento da efetiva apropriação – Gomes (2001) e Jesus (1999).

Todavia, parece mais acertado o entendimento que classifica o crime como omissivo próprio, consubstanciado em uma só conduta, pois, mesmo que precedido de uma conduta positiva, a omissão está configurada na locução verbal nuclear do tipo penal – deixar de repassar –, revelando-se a abstenção do mandamento o fundamento central da incriminação. Ademais, se o ato de arrecadar integrasse a conduta delitiva, ocorreria a criminalização de uma conduta lícita, verdadeira obrigação imposta ao agente pela legislação tributária.

Superada essa consideração, vale registrar que, sendo a apropriação indébita previdenciária um crime omissivo, o delito não se perfaz com o simples não fazer, sendo necessário para a completude de sua estrutura típica que o agente tenha deixado de atuar quando podia fazê-lo. Em outras palavras, a real possibilidade de agir deve englobar a capacidade individual de realizar a conduta determinada pela norma, no caso, o repasse do tributo.

Ainda em relação à conduta descrita no *caput*, ressalta-se que a arrecadação da receita destinada ao custeio da previdência é realizada, ordinariamente, pela rede bancária, embora possa concretizar-se mediante outras formas definidas pelo Ministério da Previdência Social, conforme disposto no artigo 60, *caput*, da Lei nº 8.212/1991. Assim, a conduta incriminada restringe-se àquela praticada por agentes vinculados à rede bancária, ou a outro estabelecimento autorizado a receber as contribuições; a arrecadação efetuada pelo

responsável tributário dos segurados, por sua vez, encontra-se regulada no parágrafo 1º, inciso I, do artigo 168-A, que será a seguir analisado.

Na segunda modalidade do delito, o núcleo do tipo penal é deixar de recolher, assim complementado: 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. Nesse caso, objetiva-se punir o agente – empresário individual ou integrante de sociedade empresária – que se abstém de, no prazo determinado pela legislação previdenciária, efetuar a entrega à previdência do valor arrecadado a partir dos descontos realizados. Trata-se, portanto, de delito omissivo próprio, exigindo a real possibilidade de agir para se configurar.

Ressalte-se que o agente, na qualidade de responsável tributário, deve efetuar o recolhimento das contribuições arrecadadas junto à agência bancária, a quem cabe repassar tais valores à previdência. Desse modo, o empregador que desempenha uma atividade empresária, além de ser compelido a recolher a sua própria contribuição social, na forma do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, é também obrigado a descontar dos pagamentos efetuados a segurados e a terceiros a contribuição devida à previdência social, bem como a recolher o montante arrecadado no prazo legal.

Esclareça-se que a expressão “outra importância”, proveniente do Direito da Seguridade Social, refere-se àquelas descritas no artigo 27 da Lei nº 8.212/1991, e limita-se aos descontos realizados sobre o pagamento dos segurados, terceiros ou arrecadados do público, como o desconto parcelado de benefício pago indevidamente pelo INSS a segurado-empregado quando a empresa, por determinação da autarquia, efetua a dedução do salário, mas não recolhe a importância aos cofres previdenciários. O termo “segurados”, por sua vez, abrange os empregados que prestam serviço de natureza urbana ou rural à empresa, enquanto “terceiros” são as empresas cedentes de mão-de-obra e as cooperativas que exercem atividade

econômica a serviço do responsável tributário. Finalmente, “arrecadada do público” é a contribuição oriunda de concursos de prognósticos, além daquela incidente sobre a receita bruta decorrente da realização de espetáculos desportivos.

Na terceira conduta incriminada, o núcleo do tipo é deixar de recolher, assim complementado: contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços. Caracteriza-se o delito quando o agente embute o valor da contribuição previdenciária devida no preço final do produto ou do serviço sem que, no entanto, tenha efetuado o recolhimento à previdência.

Na quarta modalidade, tipo penal descreve o ato de deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social, sendo certo que a conduta incriminada consiste no fato de abster-se o agente de pagar benefício previdenciário ao segurado, apesar de ter sido reembolsado pelo INSS. Ressalte-se que essa modalidade é a única que se assemelha, de fato, ao delito de apropriação indébita, tendo em vista haver uma conduta do sujeito passivo precedente ao não-pagamento do benefício, qual seja o anterior reembolso.

Imperioso destacar que o único benefício pago integralmente pela empresa ao segurado – empregado ou avulso – é o salário-família, sendo a própria previdência responsável pelo pagamento dos demais. Sobre o assunto, dispõe o artigo 68 da Lei nº 8.213/1991 que o salário-família é pago mensalmente pela empresa juntamente ao salário, que, por sua vez, efetua a compensação com a previdência por ocasião do recolhimento da sua contribuição social. Assim, se o agente deduz do montante da contribuição social o salário-família destinado ao segurado, mas não realiza seu pagamento, perfaz-se o delito, que se consuma com o pagamento do salário ao segurado sem a inclusão do salário-família devido.

Por fim, a consumação do delito de apropriação indébita previdenciária ocorre com a efetiva apropriação da contribuição, oriunda da omissão do agente em repassar a contribuição

na forma e prazo determinados pela lei previdenciária, de modo que não há que se falar em crime formal, entendimento esse já superado na jurisprudência dos tribunais, mas, sim, em infração de natureza material, tal qual se dá no delito de sonegação fiscal (Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Inquérito nº 2537 GO. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 10 de março de 2008).

Com efeito, é imprescindível que o não recolhimento da contribuição, por exemplo, seja precedido do desconto, até porque a mera omissão, desacompanhada de efetiva lesão ao bem jurídico, iria de encontro aos princípios da fragmentalidade, subsidiariedade e intervenção mínima, verdadeiras diretrizes a serem observadas na aplicação do Direito Penal contemporâneo. Assim, para fins de responsabilidade penal, não mais vigora a antiga presunção absoluta de desconto em desfavor do empregador, tendo sido a regra do artigo 33, §5º, da Lei nº 8.212/1991 dissociada do artigo 168-A do Código Penal.

Visto isso, analisado o elemento objetivo do tipo em questão, cumpre consignar, acerca de seu aspecto subjetivo, que a jurisprudência de nossos tribunais já pacificou seu entendimento no sentido da desnecessidade da comprovação do dolo específico de fraudar a Previdência Social, configurando-se o delito pela mera consciência e vontade de realizar o tipo penal, isto é, pelo simples dolo genérico, descrito no artigo 18 do Código Penal.

2.2 TIPICIDADE: PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

Atualmente, a tipicidade vem se tornando muito mais valorativa do que propriamente objetiva e, além da tipicidade formal – adequação típica da conduta do agente à hipótese abstratamente prevista em lei – é necessário que o aplicador do Direito realize um juízo de tipicidade material, por meio da verificação da presença de elementos outros que determinem

que o fato ocorrido, além de se amoldar ao tipo penal, possui, realmente, relevância penal, aferindo a importância do bem jurídico protegido no caso concreto.

Partindo desse pressuposto, fato é que o crime de apropriação indébita previdenciária não se configura pelo simples não recolhimento ou repasse das contribuições previdenciárias (tipicidade formal), sendo necessário que as parcelas não recolhidas ou repassadas sejam capazes de ofender efetivamente o bem jurídico tutelado, isto é, o tesouro previdenciário (tipicidade material). Tem-se, assim, que o princípio da insignificância constitui causa excludente da tipicidade em razão da não-afetação, de forma relevante, das prestações públicas advindas da receita arrecadada pela previdência social.

Importa mensurar, então, o que se considera ínfimo para o tesouro previdenciário, para que se excluam do presente estudo os casos materialmente atípicos. Segundo o Supremo Tribunal Federal, o princípio da insignificância deveria ser aplicado às dívidas previdenciárias de até R\$5.000,00 (cinco mil reais), visto que o artigo 4º da Portaria nº 4910/1999 do Ministério da Previdência e Assistência Social possibilita o não ajuizamento de execuções de débitos até o aludido valor, considerado irrelevante para fins previdenciários (Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* 91704 PR. Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 6 de maio de 2008). Com efeito, tendo em conta o caráter subsidiário do Direito Penal, se o Direito Previdenciário não se interessou em tutelar o patrimônio do INSS, não haveria razão para deslocar tal responsabilidade para a seara criminal, cuja intervenção na sociedade deve ser mínima.

Esse entendimento, entretanto, não prospera pacificamente no Superior Tribunal de Justiça, que há muito já assevera não ser correta a utilização de normas meramente administrativas para quantificar o valor considerado ínfimo no crime de apropriação indébita previdenciária, uma vez que não poderia o Direito Penal estar adstrito a discussões da Administração Pública (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 457679 RS. Quinta

Turma. Relator: Ministro Felix Fischer. Julgado em 04 de agosto de 2003). Ademais, de acordo com decisões recentes dessa Corte, não seria possível utilizar o artigo 4º da Portaria nº 4.910/99 como parâmetro para o princípio da insignificância, já que o mencionado dispositivo referir-se-ia apenas ao não ajuizamento de ação de execução, e não à causa de extinção de crédito. O melhor parâmetro seria, então, aquele utilizado para extinguir todos os débitos oriundos de contribuições sociais junto ao INSS, previsto no artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.441/1997, que determina o cancelamento da dívida igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1013584 SC. Quinta Turma. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Julgado em 20 de agosto de 2009).

Ressalte-se, por oportuno, que a Lei nº 9.983/2000, ao inserir o artigo 168-A no Código Penal, inseriu também as causas de extinção da punibilidade, dentre as quais se destaca o perdão judicial, previsto no parágrafo 3º, do citado dispositivo. Dispõe este parágrafo, no inciso II, que o juiz pode deixar de aplicar a pena quando o valor das contribuições devidas for igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais, donde se conclui que a dívida de pequena monta, para o Código Penal, não configura insignificância, excludente da tipicidade, mas, sim, um dos requisitos para a extinção da punibilidade, por meio do perdão judicial. Todavia, não há qualquer fundamento plausível para proceder-se à persecução penal e, somente ao final, excluir-se a punibilidade, revelando-se mais correta a exclusão do próprio crime, uma vez que a conduta, por ser insignificante, afigura-se materialmente atípica. Na prática a jurisprudência pátria ignora a regra do Código Penal, aplicando, quando entende cabível, o princípio da insignificância.

2.3 CULPABILIDADE: INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

A inexigibilidade de conduta diversa, por não possuir previsão expressa no Código Penal – salvo na hipótese de coação moral irresistível (artigo 22, primeira parte) – é considerada uma causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Nessa linha, não age culpavelmente, nem deve ser responsabilizado pelo fato, aquele que, no momento da ação ou da omissão, não poderia, nas circunstâncias, ter agido de outro modo, porque, dentro do que é comumente esperado segundo a experiência humana, não lhe era exigível comportamento diverso.

No delito do artigo 168-A, a inexigibilidade de conduta diversa insere-se no âmbito das dificuldades financeiras enfrentadas pela sociedade empresária, as quais impedem o agente de agir conforme determina a legislação previdenciária e penal. Assim, o empresário individual ou o integrante de sociedade empresária que, porventura, tenha deixado de recolher as contribuições anteriormente descontadas de seus empregados, caso logre comprovar que assim agiu em razão da indisponibilidade financeira da empresa, havendo priorizado, por exemplo, o pagamento dos salários ou as obrigações assumidas com os fornecedores, em prol da continuidade da atividade, não deve ser penalmente responsabilizado, na medida em que, dadas as circunstâncias, conduta diversa não lhe poderia ser exigida.

Questão interessante diz respeito às provas de que pode se valer o agente para demonstrar a má situação econômica dos negócios: muito embora a jurisprudência venha exigindo prova pericial ou documental, afastando as testemunhais, tal restrição representa grave violação ao sistema do livre convencimento motivado, adotado pelo artigo 157 do Código de Processo Penal, segundo o qual é vedada a hierarquia entre os meios probantes, inexistindo provas absolutas.

Finalmente, cumpre consignar que a tese de inexigibilidade de conduta diversa somente deve ser acolhida excepcionalmente, quando as dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa forem realmente invencíveis e inevitáveis; perdurando o não recolhimento no tempo e integrando-se dita prática à vida financeira da empresa, bem como ao modo de sua administração, a conduta passa a ser culpável, já que o não pagamento dos tributos, com priorização de outros débitos, tornou-se verdadeira opção do contribuinte ao gerenciar seus negócios.

3 – EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE

Trata-se a punibilidade, em síntese, da possibilidade jurídica de o Estado impor uma sanção ao sujeito que praticou um crime. Com a prática da conduta incriminada, concretiza-se o *jus puniendi* estatal, antes abstrato, surgindo, nesse momento, a punibilidade, que não se afigura um dos elementos integrantes do crime, mas, sim, sua consequência jurídica. Certas vezes, o legislador prevê causas que obstam o direito de punir do Estado, a despeito de o sujeito ter realizado um fato típico, antijurídico e culpável: são as chamadas causas extintivas da punibilidade, que, no tocante ao delito em exame, foram inseridas nos parágrafos 2º e 3º do artigo 168-A do Código Penal.

Com efeito, dispõe o parágrafo 2º que fica extinta a punibilidade do agente que, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores que deixou de recolher ou repassar à previdência social, além de colaborar com o fisco prestando todas as informações necessárias para o saneamento fiscal da empresa, antes do início da ação fiscal.

Sobre o dispositivo, releva esclarecer que se tem entendido por início da ação fiscal o momento da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF (Machado, 1998), restando superado o entendimento de que a ação somente se iniciaria com a execução fiscal promovida pela Procuradoria do INSS. Assim, segundo o Código Penal, o pagamento da contribuição devida antes da lavratura do TIAF tem o condão de extinguir a punibilidade estatal em relação ao agente.

O parágrafo 3º, por sua vez, trata do perdão judicial, disposto no artigo 107, inciso IX, do Código Penal, prevendo a possibilidade de o juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa desde que o agente seja primário e de bons antecedentes e que se enquadre em alguma das hipóteses previstas em seus incisos, a saber: tenha efetuado o pagamento do débito, incluindo os seus acessórios, após o início da ação fiscal e antes do oferecimento da denúncia (inciso I); ou que o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, não ultrapasse aquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para a propositura de suas execuções fiscais (inciso II).

Questão tormentosa concerne à concessão do perdão judicial, pois o legislador não estabeleceu os parâmetros diferenciadores para a sua aplicação ou para a imposição da pena de multa. Segundo Prado (2004), na hipótese do inciso I, tendo em vista que o dano causado pela infração é extirpado com o pagamento do débito e seus acessórios, impõe-se a concessão do perdão, por ser mais benéfico ao agente. No tocante ao inciso II, todavia, quanto menor for o dano causado pelo delito, ou melhor, quanto menor for o valor devido, maior será o direito do réu ao perdão; ao contrário, aproximando-se sua dívida do teto fixado administrativamente, deverá ser imposta a pena pecuniária.

Em relação ao valor referido pela lei – aquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais –, já foi objeto de discussão no capítulo anterior, oportunidade em que se concluiu pelo valor de

R\$5.000,00 (cinco mil reais), pois o artigo 4º da Portaria nº 4910/1999 do Ministério da Previdência e Assistência Social possibilita o não ajuizamento de execuções de débitos até o aludido montante, considerado irrelevante para fins previdenciários. Nesse particular, vale reiterar que, a despeito da previsão da concessão de perdão judicial, melhor entendimento parece aquele que considera o ínfimo valor do débito um fundamento para a aplicação do princípio da insignificância, excluindo a tipicidade da conduta e, por conseguinte, o crime.

De todo modo, fato é que as hipóteses previstas nos parágrafos 2º e 3º do Código Penal encontram-se em desuso, seja em razão da aplicação do princípio da insignificância, que afasta a previsão do inciso II do parágrafo 3º, seja em virtude da adesão das empresas aos Programas de Recuperação Fiscal – Lei nº 9.964/2000 e Lei nº 10.684/2003 – que preveem causas de extinção da punibilidade mais vantajosas ao agente do que as benesses introduzidas pelo Código Penal, tal qual será adiante explanado.

Superadas as regras do estatuto material, passa-se ao estudo das causas extintivas da punibilidade previstas na legislação esparsa, as quais, no tocante aos crimes de natureza previdenciária – e, portanto, tributária –, têm recebido sucessivas formas de tratamento.

Inicialmente, a Lei nº 8.137/1990, no artigo 14, autorizava a extinção da punibilidade mediante o pagamento da contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. O mencionado dispositivo legal, entretanto, foi logo revogado pelo artigo 98 da Lei nº 8.383/1991, de maneira que a causa extintiva da punibilidade somente renasceu com o artigo 34 da Lei nº 9.249/1995, que, embora fizesse referência somente aos crimes previstos nas Leis nº 8.137/1990 e nº 4.729/1965, aplicava-se, também, aos crimes de apropriação indébita previdenciária, em razão do entendimento já consolidado de que as contribuições sociais possuem natureza tributária. Assim, era extinta a punibilidade daquele que promovia o pagamento da contribuição social antes do recebimento da denúncia.

Depois de incansáveis controvérsias, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o citado dispositivo, pacificou seu entendimento no sentido de que o mero parcelamento, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, permitia a declaração da extinção da punibilidade, sob o principal argumento de que o artigo 34 exigia apenas que o agente promovesse o pagamento do débito, isto é, que desse início a ele, constituindo o parcelamento inegável forma de promoção do pagamento.

Passados quase cinco anos de vigência da Lei nº 9.249/1995, entrou em vigor a Lei nº 9.964/2000, conhecida como Refis I por instituir um programa de recuperação fiscal destinado às empresas mediante o parcelamento dos tributos devidos, cujo intuito precípua era o incremento da política arrecadatória estatal. O artigo 15 dessa lei, em disposição inédita, afirmava que o parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia suspendia a pretensão punitiva do Estado e, conseqüentemente, o curso da ação penal.

Posteriormente, passou a vigorar o Refis II, instituído pela Lei nº 10.684/2003, também conhecido como Paes (Parcelamento Especial), cujo artigo 9º, ao se referir expressamente ao artigo 168-A, ampliou o marco temporal dos efeitos do pagamento e do parcelamento dos tributos, pois não estabeleceu prazo para a adesão ao regime de parcelamento, para fins de suspensão da punibilidade, tampouco para a realização do pagamento integral do débito, para fins de extinção da pretensão punitiva estatal.

Assim, é inquestionável que o pagamento integral do débito passou a importar na extinção da punibilidade, ainda que realizado após o início da ação fiscal, ou mesmo após o recebimento da denúncia, ou depois da condenação, transitada em julgado ou não – ressalte-se que, para isso, o agente deveria ter aderido ao Refis; caso contrário, somente haveria extinção da punibilidade quando o pagamento houvesse sido efetuado até o início da ação fiscal, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 168-A. Entretanto, na prática, os tribunais passaram a aplicar indistintamente a causa extintiva de punibilidade, deixando de perquirir a existência ou

não de prévia adesão ao regime de recuperação fiscal, o que, em última análise, corrobora a mencionada crítica de que o Direito Penal vem sendo utilizado, em verdade, como meio coercitivo de pagamento de tributos.

Prosseguindo, o artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei do Refis II, referindo-se expressamente ao artigo 168-A, não mais exige que o pagamento integral se dê antes do início da ação fiscal, como preceitua o parágrafo 2º, do artigo 168-A, tampouco antes do recebimento da denúncia, conforme exigia o artigo 34, da Lei nº 9.249/1995, podendo ocorrer a qualquer tempo (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 17.367 SP. Sexta Turma. Relator: Ministro Hélio Quaglia Barbosa. Julgado em 17 de novembro de 2005).

Quanto ao parcelamento, ainda que realizado antes do início da ação penal, acarreta somente a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, pois o artigo 34, da Lei nº 9.249/1995, que autorizava o contrário, não comporta mais aplicação, tendo sido tacitamente revogado pela Lei nº 9.983/2000 e pela Lei nº 10.684/2003.

Nesse viés, a legislação posterior utiliza o termo “efetivar o pagamento”, substituindo a expressão anterior, que, reitera-se, era “promover o pagamento”. Essa mudança acabou por afastar a possibilidade do parcelamento para fins de extinção de punibilidade, não restando dúvidas de que a novel legislação passou a exigir o pagamento integral do débito previdenciário (Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 40.950 SP. Quinta Turma. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Julgado em 15 de dezembro de 2005).

Superada tal questão, vale registrar que, embora o artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 faça menção apenas à pessoa jurídica, também as pessoas naturais passaram a se beneficiar do Programa de Recuperação Fiscal, tanto por uma questão de isonomia, quanto por tratar o artigo 1º, parágrafo 3º, inciso III, expressamente da aplicação das regras do parcelamento às

peessoas físicas (Superior Tribunal de Justiça. Recurso em *Habeas Corpus* nº 18.178 TO. Quinta Turma. Relator: Ministro Gilson Dipp. Julgado em 14 de março de 2006).

Finalmente, a Lei nº 11.941/2009 voltou a tratar do tema nos artigos 67, 68 e 69, prevendo para as pessoas físicas e jurídicas a possibilidade de parcelamento do crédito tributário para fins de suspensão, e de pagamento integral para fins de extinção da punibilidade. Por ora, duas questões vêm sendo suscitadas ante a redação do preceito: a primeira diz respeito ao artigo 67, que dispõe que, na hipótese de parcelamento do crédito antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita em caso de inadimplemento. Nesse particular, a despeito de entendimento no sentido de que o parcelamento, atualmente, apenas poderia ocorrer até o momento do oferecimento da denúncia, parece mais adequada a interpretação legal no sentido de que não houve restrição ao tempo do parcelamento, mas apenas mera previsão de que a denúncia não pode ser oferecida enquanto os créditos parcelados vêm sendo regularmente adimplidos. Assim, subsiste a possibilidade de parcelamento após a denúncia, o qual, todavia, obsta o prosseguimento [e não o oferecimento] da inicial acusatória, importando na suspensão da punibilidade estatal, e, por conseguinte, do lapso prescricional.

A segunda observação importante concerne ao artigo 69, que prevê a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral de débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Consoante a redação legal, parece ter restado afastada a possibilidade de extinção da punibilidade pelo simples pagamento integral do débito, independentemente de prévia adesão a regimes de parcelamento. Nessa esteira, pela literalidade da lei, o agente que não parcelou seu débito deveria efetuar o pagamento integral de sua dívida até o início da ação fiscal a fim de extinguir a punibilidade estatal, nos termos do parágrafo 2º do artigo 168-A do Código Penal. Entretanto, a tendência da jurisprudência é permanecer aplicando indistintamente a causa extintiva de punibilidade pelo pagamento realizado a qualquer tempo,

até porque seria uma incoerência não admitir a extinção da punibilidade em relação a quem paga, de uma vez só, a totalidade do débito reclamado, e admiti-la apenas a quem o faz parceladamente.

Tecidas todas essas considerações acerca da sucessão de leis que tratam da punibilidade no crime de apropriação indébita previdenciária, é imprescindível consignar que, tal qual determina o artigo 5º, inciso XL, da Constituição da República, a lei penal mais benéfica deve sempre retroagir para beneficiar o réu.

Por fim, cumpre mencionar que, para efeitos penais, não se pode distinguir entre parcelamento de tributos federais, estaduais e municipais, devendo estar todos submetidos à mesma solução jurídica (Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 34288 RS. Sexta Turma. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Julgado em 01 de março de 2005).

4 – O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO COMO PRESSUPOSTO PARA A INSTAURAÇÃO DE AÇÃO PENAL

O artigo 83 da Lei nº 9.430/1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social e o processo administrativo de consulta, despertou grande polêmica acerca do prévio exaurimento da via administrativa nos crimes tributários. Versa o texto legal que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 deve ser encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Devido à redação do dispositivo, houve quem entendesse a representação fiscal como condição de procedibilidade para a ação penal, isto é, na ausência da mencionada representação, estaria o Ministério Público impedido de oferecer a denúncia, sob pena de rejeição, em razão do mandamento contido no artigo 43, inciso III, segunda parte, do Código de Processo Penal.

O mencionado entendimento levou o então Procurador Geral da República a propor uma ação direta de inconstitucionalidade, inscrita sob o nº 1.571, sustentando, dentre outras supostas irregularidades, que o dispositivo transcrito violaria o princípio da separação de poderes, bem como o artigo 129, inciso I, da Constituição Federal, em virtude de estar o legislador ordinário, em tese, condicionando o poder-dever de agir do *parquet* a uma decisão terminativa na esfera fiscal. Tal ação foi julgada em 2003 e, confirmando liminar anteriormente deferida, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, decidiu pela improcedência do pedido, sob o argumento de que a norma impugnada possuiria como únicos destinatários os agentes fiscais, motivo pelo qual não criaria uma condição de procedibilidade para a ação penal, tampouco atingiria o Ministério Público, que, independentemente da representação fiscal, poderia oferecer a denúncia sempre que tivesse, por outras maneiras, conhecimento do lançamento definitivo do crédito tributário.

Sobre o lançamento definitivo do crédito tributário, aliás, a Suprema Corte já havia debatido anteriormente, ao examinar a necessidade do exaurimento da via administrativa no Habeas Corpus nº 77.002 RJ, manifestando-se os Ministros Sepúlveda Pertence e Nelson Jobim no sentido da inadmissibilidade da ação penal antes da decisão que põe termo aos processos administrativos nos quais se discuta a existência de créditos tributários ou o seu valor. O *writ*, todavia, restou prejudicado em razão da absolvição do paciente na ação penal que intentava trancar.

A questão somente começou a ser pacificada em dezembro de 2003, com o julgamento no Supremo Tribunal Federal do Habeas Corpus nº 81.611 DF, o qual fora também impetrado com o escopo de trancar ação penal instaurada por pretensão crime contra a ordem tributária, em hipótese na qual não estava o lançamento definitivamente constituído.

Argumentava o impetrante que a existência do débito tributário estava sendo discutida na esfera administrativa e, sendo o delito constante no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 um crime de resultado, não existiria justa causa para a ação penal, por ausência de materialidade, enquanto não houvesse o lançamento terminantemente constituído, demonstrando a ocorrência, de fato, de redução ou supressão do tributo.

O Ministro Sepúlveda Pertence, então, voltou a se manifestar sobre o tema, desta vez na qualidade de relator, reconhecendo ser o delito um crime de resultado, razão pela qual entendeu ser indispensável à propositura da ação penal o término do procedimento administrativo fiscal no bojo do qual se estaria discutindo a existência do débito tributário.

Destacou, ainda, a titularidade do Ministério Público para instaurar a ação penal nos crimes dessa natureza, em virtude de ser a ação pública incondicionada, não obstante dependa do exaurimento do procedimento administrativo confirmando a supressão ou redução do tributo, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade, quer um elemento normativo do tipo [registre-se que a natureza jurídica do lançamento definitivo não restou expressamente definida no julgamento do HC em exame]. Por fim, adicionou que os efeitos da prescrição penal deveriam ficar suspensos até o julgamento definitivo do processo fiscalizatório.

A despeito dos votos contrários proferidos pelos Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Ayres Britto, prevaleceu a tese do Ministro Relator, resultando no trancamento da ação penal instaurada pelo Ministério Público Federal.

Portanto, segundo a orientação do Supremo Tribunal Federal, por serem materiais os delitos do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, somente se consumam com a efetiva produção do resultado, o qual depende necessariamente da constituição definitiva do crédito tributário. Nessa esteira, independentemente da natureza atribuída ao lançamento definitivo [condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo], fato é que, nesses crimes, a constituição definitiva do crédito tributário é tida como pressuposto da persecução penal, tal qual restou consignado no verbete 78 da Súmula do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sendo certo, ainda, que não há que se falar em transcurso de prazo prescricional enquanto não exaurido o procedimento administrativo.

Tecidas as necessárias considerações introdutórias acerca dos crimes de sonegação fiscal, passa-se à análise do tema no crime de apropriação indébita previdenciária.

Inicialmente, a jurisprudência entendia o delito do artigo 168-A como formal, isto é, para sua consumação, bastava a realização da figura típica, independentemente da observância de resultado naturalístico. Nesse contexto, consoante alguns julgados, não se aplicaria a essa espécie típica o mesmo raciocínio dos crimes de sonegação fiscal, eis que a mera omissão do agente no recolhimento ou repasse já caracterizaria o crime, revelando-se despiciendo o exaurimento do procedimento administrativo para a verificação de efetiva redução ou supressão das contribuições previdenciárias (Tribunal Regional Federal da Quarta Região. *Habeas Corpus* nº 200604000280072 PR. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Élcio Pinheiro de Castro. Julgado em 27 de setembro de 2006).

Por outro lado, já havia entendimento jurisprudencial defendendo a extensão da decisão proferida no HC nº 81.611 DF aos delitos de apropriação indébita previdenciária (Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Recurso Criminal nº 200539000056773 PA. Terceira Turma. Relator: Desembargador Federal Tourinho Neto. Julgado em 02 de maio de 2006). Assim, a exemplo do que ocorria nos crimes de sonegação fiscal, a decisão definitiva

administrativa representaria verdadeiro pressuposto para a instauração da ação penal no delito do artigo 168-A, de modo que, iniciada a persecução penal enquanto pendente impasse na esfera administrativa, far-se-ia mister seu trancamento.

Com o passar do tempo, a jurisprudência passou a entender o crime de apropriação indébita previdenciária como omissivo material, e não simplesmente formal, conforme já explanado no capítulo 3 deste estudo, sendo imprescindível a efetiva apropriação dos valores não recolhidos ou repassados à previdência social, com a inversão da posse respectiva. Logo, pendente recurso administrativo versando sobre a exigibilidade das contribuições, revela-se inviável a propositura da ação penal, bem como a manutenção do inquérito, ainda que sobrestado, sob pena de degradação ao perfil do contribuinte sem motivo suficiente (Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Inquérito nº 2537 GO. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 10 de março de 2008).

De fato, não seria razoável que o Direito Penal vedasse um comportamento, no caso, a impugnação de NFLD – Notificação Fiscal para Lançamento de Débito, cuja licitude é reconhecida pelo Direito Tributário, sob pena de rompimento da necessária harmonia do ordenamento jurídico. Assim, enquanto o contribuinte estiver, legal e tempestivamente, exercendo seu direito de impugnar a notificação para lançamento, inclusive na fase recursal, deve ser afastada a possibilidade de instauração de ação penal.

Finalmente, vale consignar que as hipóteses nas quais se discute administrativamente o valor das contribuições previdenciárias devidas devem se submeter ao mesmo tratamento até agora exposto, haja vista que a decisão definitiva pode influenciar tanto a tipicidade do delito, alcançando ou não o mínimo executável pela previdência, como permitir que o contribuinte exerça seu direito de pagar, assim expresso no artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 e nos artigos 67, 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009. É esse o entendimento do Superior Tribunal de

Justiça (Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 19276 SP. Quinta Turma. Relator: Ministro Felix Fischer. Julgado em 06 de junho de 2006).

Portanto, enquanto houver procedimento administrativo questionando a existência, o valor ou a exigibilidade de contribuição social, não há que se cogitar de persecução criminal pela realização da conduta prevista no artigo 168-A do Código Penal, sendo certo que, no que tange à natureza da necessidade de prévio lançamento definitivo, o Superior Tribunal de Justiça, recentemente, consignou que a hipótese é de atipicidade [e não de ausência de condição objetiva de punibilidade], na medida em que o tipo em exame tem como elemento normativo a existência da contribuição devida a ser repassada (*Habeas Corpus* nº 128.672 SP. Sexta Turma. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Julgado em 5 de maio de 2009).

CONCLUSÃO

O presente trabalho tratou dos aspectos gerais e controversos do crime de apropriação indébita previdenciária, abordando, fundamentalmente, sua objetividade jurídica; a tipicidade e a culpabilidade, bem como as causas que a excluem, *in casu*, o princípio da insignificância e a inexigibilidade de conduta diversa; o direito do Estado de punir os sujeitos que o praticam – a punibilidade – e suas causas de extinção e suspensão; e, por fim, o exaurimento do procedimento administrativo como pressuposto para a instauração de ação penal que tenha por objeto o delito em comento.

Sobre ao tema, forçoso concluir o seguinte:

Havendo o legislador ordinário considerado as prestações públicas no âmbito social, especificamente aquelas realizadas do âmbito da previdência, questão de extrema relevância, entendeu necessária sua tutela penal, a qual, atualmente, se dá através da norma incriminadora contida no artigo 168-A, do Código Penal.

No entanto, aos poucos, a aludida norma penal vem perdendo sua natureza infamante e seu efeito intimidador, à medida que a conduta incriminada vem se tornando parte do cotidiano societário. Assim, na prática, sua permanência no mundo penal subsiste como mero formalismo, despido de efetividade, havendo se transmudado em verdadeiro meio coercitivo de pagamento de tributos, integrando a política arrecadatória do Estado.

Com efeito, as causas de suspensão e extinção da pretensão punitiva, notadamente aquelas previstas no artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 e nos artigos 67, 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009, denotam com clareza a finalidade primordialmente coercitiva que adquiriu a norma em exame. Nesse sentido, como se demonstrou em capítulo próprio, a interpretação jurisprudencial acerca dos referidos dispositivos permite, a qualquer tempo, a adesão ao regime de parcelamento do débito para fins de suspensão da punibilidade, bem como a realização do seu pagamento integral para fins de extinção da pretensão punitiva, revelando o evidente intuito de, através da norma incriminadora, forçar os empresários individuais e sociedades empresárias a saldarem suas dívidas perante a previdência social.

Sendo assim, a norma inserida no artigo 168-A do Código Penal não vem atendendo ao sentido do tipo penal, ou seja, não vem sendo capaz de evitar a prática da conduta delituosa. Ao contrário, serve apenas de fundamento para que o Estado satisfaça, a qualquer tempo, seus créditos previdenciários, através da atuação da Polícia Judiciária e do Ministério Público, os quais, por sua vez, tornaram-se meros cobradores de tributos.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial*. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2003.

CALLEGARI, André Luis. Considerações sobre o Art. 168-A do Código Penal – Apropriação Indébita Previdenciária, in SALOMÃO, Heloísa Estelita (coord.). *Direito Penal Empresarial*, São Paulo: Dialética, 2001.

DELMANTO, Celso. *Código Penal Comentado*, 6. ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

DELMANTO, Fabio Machado et al.. *Efeitos Penais do Refis III (MP N° 303/06)*. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, n. 166, setembro, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. *Crimes Previdenciários: apropriação indébita previdenciária, sonegação, falsidade documental, estelionato, a questão do prévio exaurimento da via administrativa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GRECO, Rogério. *Curso de direito penal*. 4. ed.. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Atlas, 2000.

MAZZOCCO, Manuella. *A criminologia crítica e a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal no HC nº 81.611-8*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1175, 19 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8952>>. Acesso em: 19 out. 2006.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro: parte especial, arts. 121 a 183*. 3. ed. rev. e atual.. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ROESLER, Átila Da Rold. *A extinção da punibilidade e o perdão judicial na apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP)*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, nº 688, 24 maio 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6778>>. Acesso em: 01 nov. 2006.

SALOMÃO, Heloísa Estelita. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei nº 10.684/2003*. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, n. 130, setembro, 2003.

SILVA, Aloísio Firmo Guimarães da. *Crimes tributários e condição objetiva de punibilidade*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 183, 5 jan. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4636>>. Acesso em: 01 nov. 2006.