

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

## APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E AUDITORIA FISCAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA

Júlio César Carvalho de Araújo (CEUCLAR)<sup>1</sup>

Jamilton Augusto Alves (FAFE)<sup>2</sup>

Márcia Regina Konrad (IEE-USP, FAFE)<sup>3</sup>

Jorge Luiz Brassoloto (UNIMAR, FAFE)<sup>4</sup>

### Resumo

Por meio de estudo bibliográfico, este artigo aborda um tema importantíssimo que é o financiamento da Seguridade Social. Em função dessa relevância, o legislador entendeu por criminalizar situações nas quais a empresa, como responsável, recolhe contribuição do segurado e não repassa à previdência, caracterizando o crime de apropriação indébita previdenciária. Nesse ponto, o auditor-fiscal é elo importante na coleta de provas para a materialização da conduta delituosa da empresa, não importando a situação financeira dela para se esquivar de recolher as contribuições previdenciárias que originalmente não são suas.

**Palavras-Chave:** Apropriação indébita. Seguridade social. Previdência social. Auditoria fiscal.

### Abstract

Through a bibliographical study, this article addresses a very important issue that is the financing of Social Security. Due to this relevance, the legislator has criminalized

---

<sup>1</sup> Especialista em Auditoria e Perícia Contábil pelo Centro Universitário Claretiano de São Paulo (CEUCLAR).

<sup>2</sup> Especialista em Planejamento Tributário pela Universidade Nove de Junho (UNINOVE), em Didática do Ensino Superior pela Faculdade Fernão Dias (FAFE) e em Planejamento em EAD pela Universidade Paulista (UNIP). Bacharel em Ciências Contábeis pela FAFE. Professor de cursos de graduação da FAFE.

<sup>3</sup> Doutoranda em Ciências da Energia pelo Instituto de Energia e Ambiente da Universidade de São Paulo (IEE-USP). Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Comércio Exterior pela Universidade Nove de Julho (UNINOVE), em Educação Especial pelo Centro Universitário Claretiano (CEUCLAR), em Pedagogia Empresarial (CEUCLAR), em Tecnologias, Formação de Professores e Sociedade pela Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI). Bacharel em Administração de Empresas pela Faculdade de Educação e Cultura Montessori (FAMEC), Licenciada em Pedagogia pelo Centro Universitário Claretiano de São Paulo (CEUCLAR), Licenciada em Matemática (CEUCLAR). É professora na Faculdade Fernão Dias (FAFE) e no Centro Universitário Claretiano (CEUCLAR). Coordenadora do curso de Ciências Contábeis da FAFE.

<sup>4</sup> Especialista em Gerência Contábil, Controladoria e Finanças pela Universidade de Marília (UNIMAR). Bacharel em Ciências Contábeis pela mesma instituição. Professor da Faculdade Fernão Dias.

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

situations in which the company, as responsible, collects contributions from the insured and does not pass through social security, characterizing the crime of misappropriation of social security. At this point, the tax auditor is an important link in the collection of evidence for the materialization of the company's criminal conduct, regardless of the financial situation of the company to avoid collecting social security contributions that are not originally theirs.

**Keywords:** Misappropriation. Social Security. Social Security. Tax audit.

## Introdução

O Direito Previdenciário é intimamente ligado à auditoria. É ramo do direito público que estuda e busca entender a Seguridade Social, seu financiamento, obrigações e sujeitos. É no direito penal previdenciário que encontramos o crime de apropriação indébita previdenciária, capitulado no Art. 168-A do Código Penal (BRASIL, 1940).

Atualmente, é a Receita Federal do Brasil o órgão responsável por fiscalizar e arrecadar as contribuições previdenciárias. E é por intermédio de seus auditores-fiscais, autoridades tributárias e aduaneiras da União, e autoridades administrativas, segundo o Código Tributário Nacional, que a Receita Federal do Brasil busca o correto cumprimento das obrigações previdenciárias.

Nesse sentido, é notório que o financiamento da Seguridade Social é importantíssimo, ainda mais em tempos de crise econômica e reforma da previdência. Dessa forma, muito se vê a respeito do crime de apropriação indébita previdenciária, quando a empresa retém e não recolhe as contribuições que descontou das remunerações devidas aos segurados a seu serviço.

Tal fato, em que pese ser considerado de menor potencial ofensivo, ainda é relativizado pelos mais diversos motivos, como a insignificância, que não serão tratados nesse trabalho. Um desses motivos é a dificuldade financeira apresentada pela empresa, que em tese, não teria nem o valor bruto total do salário em caixa, para o pagamento da remuneração e o recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas.

Cabe ressaltar que, muitas vezes, é a própria empresa que confessa a retenção, apurando e indicando em seus documentos contábeis o desconto dos segurados. Tal

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

declaração é confissão de dívida prevista em lei, hábil inclusive para a própria constituição do crédito tributário. Ao Auditor-Fiscal cabe recolher as documentações que comprovem a retenção e a prestação do serviço e a consequente remuneração recebida pelo segurado. Não é necessário, nessa auditoria, verificar a situação econômica da empresa, visto que o tributo devido, não é dela, mas tão somente retenção de terceiro, cerne do próprio conceito de apropriação indébita.

## **1 Seguridade Social e Direito Previdenciário**

Direito Previdenciário é o ramo do Direito Público que busca estudar, regulamentar e organizar a Seguridade Social. É pautado nos direitos sociais de segunda geração e, como tal, deve ser entendido como necessário e intimamente vinculado ao princípio da dignidade da pessoa humana. Existe um campo do direito previdenciário que alguns autores chamam de direito previdenciário penal e outros de direito penal previdenciário, com pouca diferença e uma linha muito tênue entre eles. É no que chamamos de direito penal previdenciário que podemos encontrar o crime de apropriação indébita previdenciária, capitulado no Art. 168-A do Código Penal (BRASIL, 1940).

No Brasil, a Seguridade Social é tratada na Constituição Federal de 1988 (CF88), Arts. 193 a 204 (BRASIL, 1988), assim como em outras normas como Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91), Lei Orgânica de Benefícios Previdenciários (Lei nº 8.213/91), Lei Orgânica da Saúde (Lei nº 8.080/90), Lei Orgânica da Assistência Social (Lei 8.742/93), Regulamento da Previdência Social (Decreto n. 3.048/99) e Instrução Normativa RFB 971/2009.

Nesse sentido, o conceito de Seguridade está expresso no Art. 194 da CF88 e no Art. 1º da Lei 8.212/91 e do Decreto 3.048/99: “A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

A Constituição Federal, no Art. 6º, estabelece quais os direitos sociais, elencando entre eles o direito à Previdência Social, à Saúde e à Assistência aos

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

desemparedados: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988, Art. 6º). Antes, no Art. 3º, estabelece entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Assim, como a Previdência Social se baseia no princípio da solidariedade, podemos afirmar que ela se constitui num dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Dessa forma, em síntese, verifica-se que a Seguridade Social é dividida em três principais pilares: a Saúde, direito de todos; a Assistência Social, prestada a quem dela necessitar (ambas independentemente de contribuição) e a Previdência Social. A Previdência Social tem caráter contributivo, ou seja, se aproxima da ideia que temos de um seguro comum. Só pode receber o benefício o segurado regularmente inscrito e contribuindo para o sistema.

A doutrina majoritária considera o direito à saúde como um direito subjetivo: no polo passivo temos o Estado e, no polo ativo, todos os que encontram-se assistidos, independente de contribuição (isso é importante, pois diferente da Previdência, a Saúde independe de contribuição ou filiação). Ressalta-se que a lei específica que regula a Saúde é a 8.080/90, a qual será abordada algumas vezes, neste artigo, quando necessário.

Já a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à Seguridade Social, e tem por objetivos: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprove não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Nesse sentido, temos a Previdência Social que será organizada sob a forma de regime geral (Regime Geral da Previdência Social – RGPS), de caráter contributivo e de

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei a: cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade, especialmente à gestante; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda, e pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

Essa proteção social existe e decorre do princípio da dignidade da pessoa humana e busca cumprir, via de regra, que o indivíduo tenha meios de se sustentar quando não mais o possa fazer (como a velhice ou a invalidez) ou em ações voltadas a área da saúde. No Brasil, o Sistema Previdenciário engloba o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), os Regimes Próprios de Previdência (dos servidores públicos federais, dos militares, etc) e a Previdência Complementar, que pode ser aberta ou fechada.

## **2 Financiamento da Seguridade Social**

O financiamento da Seguridade Social é realizado por toda sociedade, de forma direta e indireta. A Forma direta é a mais comum e decorre das próprias contribuições previdenciárias recolhidas pelos contribuintes, quer sejam empregadores, quer sejam segurados. A filiação à previdência, decorrente de atividade remunerada é obrigatória; logo, infere-se que as contribuições previdenciárias e seu recolhimento, também são obrigatórios.

Dessa forma, o financiamento da Seguridade Social é medida imperiosa, imprescindível ao bem-estar da própria estrutura do Estado. Assim, a Constituição Federal de 1988 nos diz que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, baseada no princípio da solidariedade e da equidade na participação no custeio e da diversidade da base de financiamento. Segundo a Constituição Federal, nós temos:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei,

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro;

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;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (BRASIL, 1988, Art. 195)

Em especial, a legislação previu a contribuição do próprio segurado, assim disciplinada na Carta Magna (BRASIL, 1988):

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.

Aqui estão enquadradas as contribuições dos trabalhadores, sejam eles segurados empregados, contribuintes individuais, ou até mesmo segurados facultativos. Novamente, temos o reflexo do princípio da solidariedade, do qual decorre a própria obrigatoriedade de filiação à previdência social e o recolhimento por cada atividade remunerada que o segurado vier a exercer.

Nesse sentido, a lei determina que a contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário de contribuição mensal, de forma não cumulativa. Essa aplicação é feita de forma progressiva, o que significa que quanto maior o salário de contribuição, maior a alíquota de contribuição previdenciária.

### **3 Retenção e recolhimento: obrigação do empregador**

A fim de facilitar o recolhimento, o legislador criou uma obrigação por parte do empregador, na Lei 8.212/91.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

(...) Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS

V- Vetado

VI - comunicar, mensalmente, aos empregados, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, os valores recolhidos sobre o total de sua remuneração ao INSS. (BRASIL, 1991)

Assim, a empresa é obrigada por lei a recolher o valor que descontou da remuneração dos empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, assim como dos contribuintes individuais que lhe prestem serviço. Aqui, ressalta-se que essas contribuições previdenciárias são devidas pelos segurados e não pelo empregador; a lei somente determina a responsabilidade deste em descontar e recolher as contribuições.

Nesse sentido, é comum vermos empresas que retêm as contribuições dos segurados, descontando da remuneração devida e não fazem o recolhimento do tributo que não é seu, mas que a lei o colocou como responsável. Como exemplo, imagina-se um trabalhador que receba R\$ 5.000,00 e que, portanto, deva recolher a título de sua contribuição previdenciária, 11%, ou seja, R\$ 550,00. Dessa forma, não levando em consideração a retenção do Imposto de Renda, também de responsabilidade da empresa, o empregador deve, portanto, pagar em valores líquidos, R\$ 4.450,00 ao empregado. Mas como se observa, o valor é contribuição do segurado, que o empregador deve tão somente reter e recolher aos cofres públicos.

Nesse contexto, a Lei 8.212/91, previu que cabe à Receita Federal do Brasil a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

sociais. Dessa forma, é prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados ao segurado e aos terceiros, responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Dessa forma, verificamos o fato da empresa declarar à Receita Federal e ao INSS as retenções que realizou nos salários dos empregados e dos contribuintes individuais que lhe prestam serviço. Por vezes, ao realizar o batimento das declarações e demais documentos com os pagamentos realizados, verifica-se então que a empresa não recolheu as contribuições retidas, caracterizando-se, nesse sentido, o crime de apropriação indébita previdenciária.

Até o presente momento, a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (GFIP) é o documento que funciona como instrumento de confissão de dívida. Assim, na prática, se a empresa declarar um débito por meio da guia, ele poderá ser inscrito na Dívida Ativa da União imediatamente, em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação. Nesse sentido, a GFIP, por si só, já é suficiente para a própria exigência do crédito tributário, por ser considerada como termo de confissão de dívida, inclusive na hipótese de não recolhimento.

Nesse sentido, o Art. 32 da Lei 8.221/91 e a IN RFB 971/2009, assim dispõem:

Art.32. A empresa é também obrigada a:

(...) IV–declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;  
(...) §2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

IN RFB 971/2009

Art.456. O crédito tributário relativo às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, será constituído nas seguintes formas:

(...) II- por meio de confissão de dívida tributária, quando o sujeito passivo:  
a) apresentar a GFIP e não efetuar o pagamento integral do valor confessado;  
b) reconhecer espontaneamente a obrigação tributária;

(...) Parágrafo único. Em relação ao crédito tributário de que trata o caput, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações devem ficar

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.

(...) Art.460. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa:

I - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Nesse mesmo sentido, o Decreto-Lei 2.121/84 já nos fala que o documento que formalizar e comunicar a existência de crédito tributário constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. Portanto, é inegável que a confissão de retenção das contribuições previdenciárias pode ser comprovada tão somente pela própria declaração do contribuinte.

Dessa forma, a Lei 8.212/91 já prevê que o desconto de contribuição e de consignação, legalmente autorizadas, sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Assim, para o Auditor-Fiscal comprovar através de seus procedimentos de auditoria, no que diz respeito aos débitos de contribuições previdenciárias retidos e não pagos, confessados pela empresa, devem ser cabalmente comprovadas com a própria GFIP, ou documento que vier a substituí-la. Adicionados a isso, a empresa é obrigada a apresentar à autoridade fiscal a folha de salários e cópias dos holerites dos funcionários, que comprovam, dessa forma, a prestação do serviço e o desconto efetuado.

## **4 A apropriação indébita previdenciária**

A apropriação indébita previdenciária está prevista no art. 168-A do Código Penal Brasileiro:

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;

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

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. (BRASIL, 1940, Art. 168-A)

O crime de apropriação indébita previdenciária foi introduzido no ordenamento jurídico com a edição da Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, que alterou o Código Penal. Dessa forma, a apropriação indébita previdenciária deixou de constar na Lei 8.212/91, como crime autônomo e veio para tipificar a conduta do agente que deixa de repassar à previdência social as contribuições retidas dos segurados aos quais remunerou.

Nesse sentido, o crime exige uma conduta ainda que omissa, visto que recolheu as contribuições previdenciárias e não as recolheu aos cofres públicos. Dessa forma, a jurisprudência que nesse crime não cabe nem mesmo tentativa, que é, de certa forma, uma das características dos crimes omissivos próprios. Assim, para que o crime seja caracterizado e tipificado corretamente, basta tão somente o desconto dos segurados devidos pela remuneração paga pela empresa e seu não recolhimento no prazo legal, dessa forma não sendo necessário a comprovação do dolo ou da intenção da empresa em reter os valores e ficar com eles para si.

Dessa forma, Sanchez Rios (1988, p. 50) ressalta que a justificção do crime tributário “encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público, acabar por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos”.

Ressalta-se que, segundo Greco (2009, p. 221), como já falamos, “torna-se complicado o raciocínio correspondente à tentativa, pois que, se depois de ultrapassado o prazo o agente não praticar os comportamentos determinados pelo tipo penal, o crime estará, nesse momento, consumado”. Cabe dizer também que a apropriação indébita previdenciária não é mero não pagamento, mas algo muito mais grave, pois repisa-se, a contribuição não é da empresa, mas sim do segurado; à empresa foi dado somente o dever legar de reter e recolher à Previdência. Nesse

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que a lesão é à própria previdência e ao que eles chamam de subsistência financeira à Previdência Social, vejamos:

Deveras, o bem jurídico tutelado pelo delito de apropriação indébita previdenciária é a “subsistência financeira à Previdência Social”, conforme assentado por esta Corte no julgamento do HC 76.978/RS, rel. Min. Maurício Corrêa ou, como leciona Luiz Regis Prado, “o patrimônio da Seguridade Social e, reflexamente, as prestações públicas no âmbito social”.

Consectariamente, não há como afirmar-se que a reprovabilidade da conduta atribuída ao paciente é de grau reduzido, porquanto narra a denúncia que este teria descontado contribuições dos empregados e não repassado os valores aos cofres do INSS, em prejuízo à arrecadação já deficitária da Previdência Social, configurando nítida lesão a bem jurídico supraindividual. O reconhecimento da atipicidade material *in casu* implicaria ignorar esse preocupante quadro. (PRADO, 2007, p. 606 apud RODRIGUES, 2016, s/p)

Dessa forma, percebe-se que o sujeito ativo do crime de apropriação indébita previdenciária é a própria pessoa responsável ou aquela a quem a lei obrigou a efetuar a retenção e o recolhimento, por obvio, como assevera o Direito Penal, não pode ser a pessoa jurídica devendo recair a culpabilidade na pessoa dos seus administradores, contadores ou que for responsável pelo cumprimento da obrigação.

Outro ponto importante é o dolo no cometimento do crime. O Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou a respeito:

PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRESCINDIBILIDADE DO ESPECIAL FIM DE AGIR OU DOLO ESPECÍFICO (ANIMUS REM SIBI HABENDI). CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. DIFICULDADES FINANCEIRAS. EXCLUDENTE DA CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. REEXAME DE MÁTÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SÚMULA 83/STJ. RECURSO NÃO CONHECIDO.

2.O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a consciência e a vontade de não repassar à Previdência, dentro do prazo e na forma da lei, as contribuições recolhidas, não se exigindo a demonstração de especial fim de agir ou o dolo específico de fraudar a Previdência Social como elemento essencial do tipo penal.

3. Ao contrário do que ocorre na apropriação indébita comum, não se exige o elemento volitivo consistente no animus rem sibi habendi para a configuração do tipo inscrito no art. 168-A do Código Penal.

4. Trata-se de crime omissivo próprio, em que o tipo objetivo é realizado pela simples conduta de deixar de recolher as contribuições previdenciárias aos cofres públicos no prazo legal, após a retenção do desconto. (STJ, 2005, s/p)

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

## 5 O caso da empresa em dificuldades financeiras

Para a comprovação e como instrumento de prova do crime, colhidos pela auditoria, bastam tão somente a confissão da dívida pelo contribuinte, formalizada via GFIP, assim como a folha de salários e os holerites dos funcionários, ou as notas fiscais no caso de contribuintes individuais ou serviços prestados a empresas. Entretanto, uma corrente entende que não basta a confissão nem a comprovação do desconto da remuneração do trabalho prestado. Nesse sentido, essa tese entende que para a realização do crime em tela é necessário que a empresa tenha efetivamente em caixa o valor bruto para o pagamento do salário, do qual deve ser efetivado o desconto. Essa corrente entende que a empresa pode simplesmente registrar o fato contábil da retenção para apuração do valor líquido a ser pago aos segurados. É o que chamamos de dificuldade financeira. Tem-se, nesse sentido, decisão judicial que cita a necessária prova documental, recolhida, portanto, pelo Auditor-Fiscal:

O contribuinte só se exime do recolhimento das contribuições de lei em prejuízo da receita pública em casos excepcionalíssimos, quando a prova documental é incontestável e amplamente demonstrativa das dificuldades financeiras da empresa (ACR n. 96.0453492-0/SC, TRF da 4ª Região, 1ª Turma, rel. Juiz Gilson Dipp, DJU, de 1.7.98, p. 635). (ACR apud CASTRO; LAZZARI, 2008, p. 376-377)

Dessa forma, essa dificuldade financeira afastaria a culpabilidade, caso provada a dificuldade financeira. Essa comprovação normalmente é alegada em juízo e é solicitada, nesse caso, perícia técnica contábil, para que se possa comprovar a insuficiência de recursos para o recolhimento para que reste demonstrada a impossibilidade de caixa para efetuar os recolhimentos devidos.

Tal corrente para nós não merece prosperar nos tribunais superiores, nem deve pautar a auditoria realizada pela autoridade fiscal, nos casos de débitos confessados. Ora, se a empresa confessou a retenção, e mediante a apuração e procedimentos de auditoria nos documentos contábeis, notadamente a folha de pagamentos e os contracheques, restou comprovada a efetiva prestação do trabalho remunerado, ressalta-se que pouco importa a situação fiscal e econômica da empresa, já que o tributo não é dela, mas do segurado.

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

Nesse sentido, o STJ tem, por vezes, buscado afastar a culpabilidade por conta de dificuldades financeiras, vejamos:

PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRESCINDIBILIDADE DO ESPECIAL FIM DE AGIR OU DOLO ESPECÍFICO (ANIMUS REM SIBI HABENDI). CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. DIFICULDADES FINANCEIRAS. EXCLUDENTE DA CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SÚMULA 83/STJ. RECURSO NÃO CONHECIDO.

5. Para que reste configurada a causa supralegal de exclusão da culpabilidade do omitente, que não faz o recolhimento em decorrência de problemas econômicos ou financeiros, é necessário que o julgador vislumbre a sua plausibilidade, de acordo com os fatos concretos revelados nos autos, cujo reexame seria inviável em sede de recurso especial, a teor do que dispõe o enunciado sumular n.º 7 do Superior Tribunal de Justiça. (STJ, 2010, s/p)

Como exemplo já citado, imagina-se que a empresa paga ao segurado R\$ 5.000,00 a título de remuneração devendo, portanto, recolher R\$550,00 aos cofres públicos. Tal valor não é sua contribuição, que na verdade, em síntese, é de 20% sobre a remuneração paga ou creditada a qualquer título, tal valor é contribuição do segurado. Admitir que a empresa por dificuldade financeira poderia pagar o valor líquido ao segurado e não recolher a contribuição (do segurado) de R\$ 550,00 é cair por terra o próprio conceito de apropriação indébita, que é de apropriar-se de algo que não é seu.

Por óbvio que esses, em tese, R\$ 550,00 foram utilizados em outras áreas da empresa, ainda que realmente em dificuldade financeira, como por exemplo, deixar de recolher as contribuições para evitar se capitalizar no mercado. Ressalta-se que tal tratamento não é dado a contribuição patronal previdenciária da própria empresa, visto que é mero não recolhimento, mas no caso da apropriação indébita previdenciária é tributo devido, que não é da empresa, mas sim de terceiro.

Em que pese muitos julgados serem orientados no sentido de que é preciso verificar essa dificuldade financeira também em relação aos sócios e inclusive se a empresa não teria outras possibilidades, como o próprio financiamento bancário ou a captação de crédito no mercado, temos que segundo Nivaldo Brunoni (2008, p. 275):

Somente em situação anormal, extremamente grave e excepcional é possível a exculpação, sendo, pois, insuficiente a referência genérica à crise econômica e ao desemprego para configurá-la, mormente se o agente abriu mão das vias normais para a solução do conflito.

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

Nesse ponto concordamos com o iminente Brunoni (op. cit.), visto que a alegação de dificuldades financeiras servirá tão somente para banalizar o conceito. Ora, já que o dolo em reter e não recolher as contribuições previdenciárias não é levado em consideração pelo STF, não faz sentido ser necessária qualquer comprovação de dificuldades financeiras, já que, em tese, ninguém deixaria de recolher os tributos por liberalidade, ou dolosamente, que não fosse por dificuldade financeira, caso contrário, seria dolo. Em caso de erro de fato, ou esquecimento, digamos uma modalidade culposa da apropriação, a simples declaração e o recolhimento já extinguiriam a culpabilidade, mais uma prova da desnecessidade de se levar em consideração tal instituto de dificuldades econômicas e financeiras.

Dessa forma, não cabe ao Auditor-Fiscal no curso de eventual apuração para representar ao Ministério Público a ocorrência, em tese, de crime, verificar a situação econômica da empresa, já que, pela própria natureza do trabalho da autoridade fiscal ser vinculada a lei, a GFIP além de documento de confissão de dívida, o recolhimento oriundo da retenção sempre presume-se feito. Da mesma forma, entende-se que, apesar de no âmbito judiciário ser possível peticionar qualquer coisa, tal corrente não merece prosperar, pois tão somente protelatória, visto que nosso entendimento, a apropriação indébita previdenciária independe da situação econômica da empresa, já que os tributos devidos não são seus, mas meras retenções dos segurados a seus serviços.

## **Considerações finais**

Verificou-se, neste artigo, que o financiamento da Seguridade Social é importantíssimo e, desse modo, o legislador entendeu por bem tipificar como conduta criminosa a retenção de contribuição previdenciária descontada de segurado. À tal tipificação penal deu-se o nome de Apropriação Indébita Previdenciária.

Nesse sentido, a própria apropriação indébita reflete o ânimo do agente em ficar para si coisa alheia. Dessa forma, basta, portanto, que a autoridade tributária, que no caso das contribuições sociais previdenciárias é o auditor-fiscal da Receita Federal

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

do Brasil, apure a efetiva prestação do trabalho, independente de pagamento ao segurado. Nesse caso, é imperioso ressaltar que existem casos em que o próprio contribuinte confessa a retenção, bastando no procedimento de auditoria, robustecer as provas com os documentos que comprovem a efetiva prestação do serviço remunerado por segurado.

Dessa forma, pouco importa, portanto, a situação econômica da empresa, visto que o tributo devido nem era seu, mas de terceiro, onde a empresa ficou tão somente como responsável. Por analogia, admitir que a apropriação indébita previdenciária não se caracteriza por conta de dificuldades econômicas é como dizer que crimes de furto ou roubo são tolerados se o agente enfrente problemas financeiros. No caso da apropriação indébita previdenciária entende-se como muito mais grave, posto que os lesados, são todos os contribuintes e não somente o próprio Estado.

Assim, conclui-se que qualquer alegação, seja na auditoria realizada pela autoridade fiscal ou na perícia contábil judicial, no âmbito do processo criminal que busque isentar de culpa a empresa que não recolheu as contribuições retidas dos segurados por encontrar-se em dificuldades financeiras, não merece guarida na legislação, visto que os tributos devidos não eram originalmente seus, mas na qualidade de responsável devia somente reter e recolher aos cofres públicos.

Cabe, portanto, ao Auditor-Fiscal no processo de instrução para remessa ao Ministério Público comunicando a ocorrência, em tese, de crime, em casos em que haja a confissão da empresa, provar tão somente a efetiva prestação do trabalho remunerado por segurados, visto que a contribuição previdenciária é obrigatória e que o recolhimento presume-se sempre realizado.

## Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República/Casa Civil/Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei no 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro.

# REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE FERNÃO DIAS

---

Brasília: Casa civil/Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De12848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm)>. Acesso em: 20 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Lei orgânica da Seguridade Social. Brasília: Presidência da República/Casa Civil/Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1991.

BRUNONI, Nivaldo. **Princípio de culpabilidade**: considerações. Curitiba: Juruá, 2008.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. São Paulo: Ltr, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, 1993, p. 223.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Especial – Volume III**. Rio de Janeiro: Impetus, 2009

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

MONTEIRO, Antonio Lopes. **Direito da Seguridade Social**. Araçatuba: MB, 2010.

RODRIGUES, Itamar de Souza. **Noções gerais sobre a apropriação indébita**, 2016. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/51355/noco-es-gerais-sobre-a-apropriacao-indebita-previdenciaria-art-168-a-do-codigo-penal>>. Acesso em: 20 set. 2018.

SANCHEZ RIOS, Rodrigo. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998.

STJ. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial**: REsp 761907 MG 2005/0101368-8. Publicado em 2005. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21077/recurso-especial-resp-761907-mg-2005-0101368-8>>. Acesso em: 20 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 283 STF**. Apropriação Indébita Previdenciária, 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16679543/ag-1332852>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

Recebido em: 10/12/2018  
Aceito em: 15/01/2019

16