

O ESTADO DE NECESSIDADE E A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA COMO FUNDAMENTOS DE DEFESA NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Maria Veronica Amorim de Brito

Pós-graduanda em Direito Penal e Processual Penal pela Escola de
Magistratura de Pernambuco (ESMAPE)
Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP)
Bacharel em Ciências da Computação pela Universidade Católica de
Pernambuco (UNICAP)

RESUMO: Surgem, diante da redação do artigo 168-A do Código Penal Brasileiro (crime de apropriação indébita contra a previdência social), discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da sua natureza, bem como teses argumentativas de defesa quanto à aplicabilidade dos institutos excludentes de ilicitude ou de culpabilidade, seja o estado de necessidade ou a inexigibilidade de conduta diversa. As questões trazidas à baila envolvem a identificação do dolo genérico para reconhecimento do fato típico, a necessidade de comprovação da apropriação dos recursos por parte do sujeito ativo e seu enquadramento ou não como crime omissivo próprio, havendo requisitos específicos, dentro das teorias penais, que versam sobre os institutos excludentes e que merecem uma análise mais esmerada, para que se compreendam as argumentações dos operadores do Direito que defendem ou condenam a sua aplicabilidade.

Palavras-chave: crime de apropriação indébita contra a previdência social; dolo genérico; crime omissivo próprio; estado de necessidade; inexigibilidade de conduta diversa

SUMÁRIO: Introdução: a omissão no repasse ou recolhimento das contribuições previdenciárias e sua justificativa assentada na crise financeira da empresa. 1. Do crime de apropriação indébita previsto no artigo 168-A do código penal brasileiro.

1.1. Divergências interpretativas acerca do tipo normativo e a discussão acerca da presença do dolo para configuração da tipicidade penal. 1.2. O estado de necessidade e a inexigibilidade de conduta diversa como excludentes de ilicitude e culpabilidade. 2. A defesa em prol do reconhecimento do reconhecimento da dificuldade financeira da empresa para absolvição do acusado. 2.1. A inexistência do juízo de reprovabilidade pela ausência de vontade do agente. 2.2. O confronto com o direito constitucional alimentar imediato da pessoa humana. 3. A argumentação pela inaplicabilidade dos institutos excludentes com base no caráter de interesse público da contribuição social e o empreendimento empresarial como atividade de risco. Considerações Finais: o confronto de valores entre o bem jurídico particular e o social, para acolhimento das excludentes no crime de apropriação indébita previdenciária

INTRODUÇÃO: A OMISSÃO NO REPASSE OU RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E SUA JUSTIFICATIVA ASSENTADA NA CRISE FINANCEIRA DA EMPRESA

O problema da insatisfação com o pagamento de tributos não é algo novo. Podemos considerar, nesta balança, que de um lado se coloca o interesse do Estado em arrecadar cada vez mais, aumentando as divisas internas e avançando no campo da interferência econômica; de outro, o particular, que procura, por todos os meios, diminuir a carga exigida, muitas vezes utilizando meios considerados ilegais, tipificados criminalmente. Um destes tipos previstos é a apropriação indébita previdenciária, configurada pela falta de repasse, na forma e prazo legal convencional, à Previdência Social, dos valores recolhidos em função da folha de pagamento dos funcionários de uma empresa.

O fato é que há uma tendência majoritária na doutrina e jurisprudência nacionais em aceitar, com base em provas condizentes, a alegação da dificuldade financeira atravessada pela empresa como excludente de ilicitude ou de culpabilidade, absolvendo o autor pela prática do crime. Apesar de extenso posicionamento, a discussão ainda permanece no âmbito jurídico, tendo em vista que as verbas recolhidas pela Previdência Social (consideradas tributos pela Constituição de 1988), são de amplitude significativamente social, e a falta de seu repasse pode significar, em médio prazo, prejuízo a uma classe de cidadãos, principalmente os mais necessitados.

O trabalho se inicia procurando dissertar acerca do crime de apropriação indébita, previsto no artigo 168-A do Código penal brasileiro, discorrendo sobre suas diferentes interpretações e os institutos excludentes de ilicitude e culpabilidade aplicáveis.

Em seguida faz-se uma abordagem acerca das teses favoráveis ao estado de necessidade e inexigibilidade de outra conduta para absolvição do acusado da prática do crime de apropriação indébita previdenciária.

No terceiro momento são apresentadas as fundamentações doutrinárias e jurisprudenciais que tendem a rejeitar a aplicação dessas excludentes no delito em referência.

Por fim, procede-se às conclusões com base nas assertivas tratadas anteriormente.

Justifica-se a abordagem temática do trabalho pela sua relevância, tendo em vista os crescentes casos levados ao judiciário, em meio à crise econômica que afeta, de frente, principalmente as pequenas empresas, que se deparam, de um lado, com o risco do seu negócio e por outro, com a onerosa carga de tributos que, não poucas vezes, as tem dirigido à falência, gerando desemprego e instabilidade social. Não se pode, porém, olvidar que é mister estabelecer barreiras para evitar a ausência de repasse inescrupulosa de verbas pertencentes à seara do trabalhador.

1. DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVISTO NO ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL BRASILEIRO

1.1 DIVERGÊNCIAS INTERPRETATIVAS ACERCA DO TIPO NORMATIVO E A DISCUSSÃO ACERCA DA PRESENÇA DO DOLO PARA CONFIGURAÇÃO DA TIPCIDADE PENAL

A partir da vigência estabelecida pela Lei 9.983 de 14 de julho de 2000, os crimes contra a Previdência Social foram inseridos no Código Penal Brasileiro. Além disso, a Lei dispôs acerca da possibilidade do perdão judicial. O crime de apropriação indébita previdenciária passou, então, a ser regulado no artigo 168-A¹, capítulo V, que anteriormente tratava

¹ O *caput* deste artigo regula “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e na forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

apenas dos crimes comuns deste tipo, suscitando dúvidas quanto à sua interpretação, tendo em vista que, diferentemente do crime comum de apropriação indébita (no artigo antecedente, 168), não pressupõe explicitamente a vontade de apropriar-se, mas apenas o fato de deixar de repassar as contribuições.

Na doutrina há discussões acerca desse assunto, pois para alguns autores, como Edmar de Oliveira Andrade Filho (2007, p. 66) haveria a exigência da apropriação:

Parece-nos que é exigida a comprovação da apropriação, pelo agente, dos valores que não foram pagos à Previdência Social. Não basta a existência da vontade consciente de não satisfazer a obrigação tributária para caracterizar a conduta punível; é necessário que seja demonstrado ter havido apropriação dos recursos por parte pelo sujeito ativo (...).

Nesse mesmo sentido posiciona-se Guilherme de Souza Nucci (2007, p. 718), alegando, quando estuda o elemento do tipo previsto no referido artigo, que se a interpretação for independente da intenção de se apropriar, transformando-o num crime de mera conduta, a Lei Penal passaria a configurar, temerariamente, como um mero instrumento de cobrança, havendo então inconstitucionalidade pois a Carta Magna veda a prisão civil por dívida.

Para Luciano Nascimento Silva (2002, p. 14), a atual literalidade da norma colocou um ponto final nessa discussão, tendo em vista sua adequação como delito omissivo, de forma que se apresentaria, no que a doutrina classifica como crime omissivo puro ou próprio, bastando, para enquadramento na conduta, a simples prática da conduta omissiva, continuando assim, o entendimento anterior do artigo 95 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, que enfocava, como acreditava a maior parte da doutrina, o “desvalor da ação” (GOMES, 2001, p. 25), dessa forma, não exigiria o resultado naturalístico.

Na jurisprudência pátria encontramos entendimento semelhante, conforme se destaca em decisão colhida nos assentamentos do Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL.
ART. 168-A, C/C ART. 71, AMBOS DO CPB. ARGUIÇÃO

DE INTEMPESTIVIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE CAUSA EXCLUDENTE DE TIPICIDADE. ESTADO DE NECESSIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. ANTIJURIDICIDADE E CULPABILIDADE COMPROVADAS. DOLO ESPECÍFICO. INEXIGIBILIDADE. DECRETO CONDENATÓRIO QUE DEVE SER MANTIDO.

A intempestividade, para ser declarada, exige segurança quanto à data de ciência da sentença e interposição do recurso. no caso de dúvida, a irrisignação deve ser conhecida.

Agente que, de forma consciente, voluntária e continuada, deixa de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, nos prazos e forma legal, comete o delito previsto pelo art. 168-a, c/c art. 71, ambos do CPB. A existência de crise financeira não pode ser concebida como estado de necessidade, já que o perigo não era eminente, tampouco o cometimento do delito era a única alternativa restante ao agente. O delito em comento trata-se de crime omissivo próprio (deixar de recolher), consumando-se com a simples falta de recolhimento aos cofres da previdência social da contribuição previdenciária descontada dos segurados, não se exigindo do agente qualquer fim específico, ou seja, bastando apenas o dolo genérico como tipo subjetivo.

Tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade amplamente comprovadas, máxime pelos documentos acostados e demais arcabouço probatório.

Decreto condenatório que se impõe e deve ser mantido por seus próprios fundamentos. Recurso improvido. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal 2006.85.00.004574-9/SE, Relator: Des. Federal César Carvalho (Substituto). 19. fev. de 2009. In: DJU 09.04.2009, grifo nosso)

Luís Flávio Gomes (2001, p. 27), por outro lado, critica esta linha de pensamento e argumenta, por sua vez, que o bem jurídico tutelado é o patrimônio do INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social) e que o simples fato de não recolher ou não repassar a contribuição não configuraria crime porque falta o elemento principal caracterizador da apropriação indébita que é a inversão da posse. Se não houver esse cuidado, haverá o risco de se confundir o ilícito penal com o ilícito administrativo.

Acerca do bem jurídico tutelado, é manifesto o entendimento que o delito tem caráter lesivo ao patrimônio, mas não ao particular e sim ao

de uma coletividade – o trabalhador, que teve efetuado o desconto em sua folha salarial, cujo objetivo específico é assegurar a aposentadoria ou outros benefícios previstos em lei. A responsabilidade tributária de recolhimento pertence, então, ao empregador, que tem a atribuição de recolher e repassar esses recursos ao INSS.

Em relação ao § 1º, inciso I, como assevera Luís Flávio Gomes (2001, p. 37), o “crime consiste em ‘deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à Previdência Social...’ Cuida-se de conduta omissiva que é o meio para se alcançar a apropriação indevida (que é crime comissivo)”. O inciso II tratar-se-ia do crime praticado por aquele que deixa de “recolher contribuições (...) que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou prestação de serviços”, ou seja, contribuições “contabilizadas e não repassadas ao INSS”; o inciso III normativa o delito de deixar de “pagar benefício devido a segurado” quando as cotas e valores já tiverem sido reembolsados, como é o exemplo de salário família (pressupões o desembolso da previdência social).

Quanto à questão atinente à presença ou ausência do dolo para configuração do tipo penal da norma prevista no artigo 168-A, tal definição é importante, tendo em vista que posicionamentos distintos na doutrina e jurisprudência pátrias têm levado a conclusões diferentes diante das teses de defesa levantadas.

Diante da interpretação divergente da norma, algumas correntes foram se firmando em relação ao dolo, à intenção delituosa. O Tributarista Leonardo Ribeiro Pessoa explica, citando a obra de Rosângela Slomp², que existem diferentes interpretações acerca deste tipo, a saber: a) crime omissivo próprio, que se consumaria com o simples “deixar de recolher”, independente da intenção do agente; b) crime omissivo próprio, com comprovação do dolo genérico, onde reconhecem a “vontade livre e consciente de lesar o fisco”, diante do qual o dolo “deve ser comprovado e não meramente presumido”; c) admite a presença das excludentes de culpabilidade e de antijuridicidade, nas quais caberia uma análise subjetiva da situação do acusado; ainda d) corrente que equipara a apropriação indébita previdenciária ao crime do artigo 168 do Código Penal.

² SLOMP, Rosângela. Inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciária – art 168-A do Código Penal. Rio de Janeiro:Forense, 2003, p. 39-66

A forma pela qual o julgador interpreta a norma penal interfere diretamente na assimilação da prática do delito, tornando a aplicação da pena mais severa ou permitindo abertura de espaço as teses de defesa do agente.

Ao lado do entendimento da jurisprudência pátria, há observação, em relação à teoria do crime omissivo puro, sem a necessidade da constatação do dolo, do Ministério Público Federal, manifestada em decisões e pareceres recentes, como se pode apreender do parecer emitido pela Procuradoria Regional da República:

O art. 168-A descreve conduta omissiva pura, consistente no mero *deixar de recolher à previdência social* contribuição descontada da folha de pagamento dos *funcionários*. Nele não se vislumbra qualquer referência a um suposto dolo específico de apropriação dos respectivos valores, entendimento esse, aliás, já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 331982/CE. (BRASIL, PROCURADORIA REGIONAL DA REPÚBLICA - 5ª REGIÃO, ACR 4591, Procurador: Fábio George Cruz da Nóbrega, 2007)

Esta linha de pensamento afirma que os valores recolhidos e não repassados, uma vez desviados para outros fins que não seja a previdência dos trabalhadores, por si só já configura a tipificação legal. O dinheiro recolhido, não pertence ao empresário, não havendo como esse utilizar para outra finalidade, mesmo sob a alegação de dificuldades financeiras.

PENAL.PROCESSUALPENAL.APELAÇÃO CRIMINAL.APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. DESNECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS. NÃO CONFIGURA HIPÓTESE DE PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. CONDENAÇÃO MANTIDA. APELAÇÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Materialidade delitiva e autoria comprovadas. 2. Dolo configurado na vontade livre e consciente no sentido de deixar de repassar as contribuições. O art. 168-A exige apenas o dolo genérico consistente na conduta omissiva de deixar de recolher, no prazo legal, as contribuições destinadas à Previdência Social, que

tenham sido descontadas de pagamentos efetuados, não exigindo do agente o *animus rem sibi habendi* dos valores descontados e não repassados. 3. A consumação do delito se dá com a mera ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, não consistindo a inversão da posse das contribuições em elemento do tipo. 4. A defesa não conseguiu comprovar que as dificuldades financeiras vivenciadas pela empresa tenham sido diferentes daquelas comuns a qualquer atividade de risco de modo a caracterizar causa supralegal de excludente de culpabilidade. 5. O crime de apropriação indébita previdenciária não constitui hipótese de prisão civil por dívida, proibida pela Constituição Federal, uma vez que não se pune a inadimplência civil. Trata-se de conduta tipificada criminalmente, decorrente da omissão nos recolhimentos de contribuições previdenciárias de terceiros. Precedentes. 6. Pena mantida tal qual fixada na sentença. 7. Apelação a que se nega provimento. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Criminal 2006.61.16.000928-8/SP, Relator: Des. Desembargador Federal Henrique Herkenhoff. 28. JUL. de 2009. In: DJU 06.08.2009, grifo nosso)

Acatada a tese do dolo genérico, seria “a intenção de descontar do salário dos empregados as quantias referidas e de deixar de repassá-las à Seguridade Social” (PESSOA, 2007, p.4). Dessa forma, se o agente foi levado a atuar numa posição de modo a preencher o tipo previsto pela norma por motivo alheio à sua vontade, não há a presença do dolo.

Hugo de Brito Machado (2005, p. 2) explica esse pensar sob a seguinte afirmação: “se o deixar de recolher é omissão que independe da vontade, o omissor não comete crime, porque crime nenhum pode ser cometido contra a vontade do agente”. No mesmo texto, afirma que as circunstâncias que podem levar à omissão podem ter causa no próprio administrador, mas também a culpa pode ser do fisco credor, que penhora as contas bancárias do contribuinte.

1.2 O ESTADO DE NECESSIDADE E A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA COMO EXCLUDENTES DE ILICITUDE E CULPABILIDADE

A violação à norma penal nem sempre adquire as feições de conduta ilícita do delito penal. Em determinadas situações, a conduta pode

ser justificada, não adquirindo a qualidade de ilícita, pois não houve contrariedade ao ordenamento jurídico. Nas palavras de Fernando Galvão (2007, p. 276) “Para qualificar como ilícita uma conduta, é necessário verificar, na realidade material, a ocorrência de algo relevante o suficiente para legitimar a intervenção do Direito. Afinal, a conduta ilícita é uma conduta socialmente relevante”.

As excludentes de ilicitude são permissões, em determinadas situações, para que sejam toleradas lesões a bens jurídicos de outrem. Acerca das excludentes, Fernando Galvão (2007, p. 290) ressalta:

A legislação penal expressa causas gerais de exclusão da ilicitude, mas as causas de justificação não se esgotam nas hipóteses expressas no estatuto repressivo. É possível que a causa excludente de ilicitude encontre-se no ordenamento civil ou administrativo (...).

As excludentes legais estão expressas no artigo 23 do Código Penal Brasileiro que retiram o caráter criminoso da conduta quando o agente pratica o fato diante do estado de necessidade, em legítima defesa, no estrito cumprimento do dever legal ou no exercício regular do direito.

No âmbito do presente trabalho, o interesse está focado no estado de necessidade, cuja definição legal encontra-se prevista no artigo 24 do referido Diploma Legal³. De um lado, um bem jurídico em perigo, de outro, a permissibilidade de lesão a outro bem jurídico. Nesta seara se insere a questão da comparação dos bens em jogo, de modo que, aquele que está sendo defendido deve ser de valor inferior, de forma a justificar a sua proteção em detrimento de outro.

Um dos elementos caracterizadores do estado de necessidade é o perigo atual, que passa a ser compreendido, nos dias atuais, em sentido objetivo:

De maneira geral, concorda-se que o reconhecimento da situação de perigo não pode ficar a cargo de uma avaliação puramente subjetiva desde a perspectiva daquele que desenvolve a conduta que se pretende justificada. (GALVÃO, 2007, p. 296)

³ Considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se.

Outros elementos em destaque são a atualidade do perigo, que exige uma ação eficaz imediata, ou seja, a situação deve ter iniciado ou (como consideram alguns) está prestes a iniciar e também a inevitabilidade do comportamento lesivo, ou seja, a situação não foi provocada pelo agente, portanto, não poderia evitar.

Nos crimes tributários têm sido muito comuns alegações da defesa em relação ao estado de necessidade do empresário, que se omite no recolhimento ou repasse do tributo, no caso, das contribuições sociais. A dificuldade deve ser intensa, configurando falência ou concordata da empresa, para que a jurisprudência admita o estado de necessidade.

Exemplifica o estado de necessidade quando o não-recolhimento da receita tributária se verifica por absoluta impossibilidade econômica, devido à precária situação da gestão empresarial, que possui passivo superior ao ativo ou falta de liquidez por longo período, evidenciando estágio preliminar de concordata ou falência, hipótese que, se a situação não for decorrente de gestão fraudulenta, a omissão nos recolhimentos configura verdadeiro estado de necessidade. (PESSOA,2007, p. 9)

Quanto ao conceito jurídico de culpabilidade, caracterizado como um dos elementos da configuração do delito, é o próprio juízo de reprovabilidade. Um dos requisitos que compõe a culpabilidade é a exigibilidade que se faz ao indivíduo de se comportar de forma a não lesionar o bem jurídico de outrem, ou seja, evitar a conduta, baseada no livre arbítrio, em que o indivíduo deve se conduzir de modo a não prejudicar o direito alheio. Estando, em tese, o sujeito diante de uma situação que torne inexigível a prática do comportamento permitido, considera-se como causa de exclusão da culpabilidade prevista no ordenamento jurídico vigente (*nulla poena sine culpa*).

No artigo 22 do Código Penal estão expressas duas causas legais de inexigibilidade: a coação moral irresistível e a obediência hierárquica. Em relação à coação moral irresistível, o motivo é a que não se pode cobrar responsabilidade, tendo em vista que seu comportamento foi viciado. Já a obediência hierárquica supõe uma relação pública de subordinação: acrescenta-se que o executor deve considerar a ordem não manifestamente ilegal. Alguns doutrinadores, ainda, incluem o que designam como

“estado de necessidade exculpante” como causa supralegal excludente de culpabilidade; são os casos em que os bens jurídicos em jogo têm valores equivalentes.

Em relação aos delitos nos crimes contra a ordem tributária, a fundamentação da inexigibilidade de outra conduta abarca situações em que o agente (empresário) não apresenta dificuldade financeira intensa e dispõe de ativo suficiente para pagar os salários, fornecedores, mantendo o funcionamento da empresa, evitando a demissão dos seus funcionários; entretanto, o numerário não é suficiente para pagamento dos tributos e contribuições sociais. Leonardo Ribeiro, em análise comparativa das duas excludentes assim descreve:

A distinção entre os dois institutos está na intensidade das dificuldades financeiras da empresa. Se a falta de liquidez for esporádica e o tributo inadimplido tiver a finalidade de suprir a folha de pagamento, estaremos frente a uma causa de exclusão de criminalidade (inexigibilidade de conduta diversa). Se, entretanto, a dificuldade financeira for constante e profunda o suficiente a ensejar a concordata ou falência da empresa, a questão é de exclusão de ilicitude (estado de necessidade). (PESSOA apud SLOMP, 07, p. 9)

Nessa mesma linha de pensamento, insere-se Hugo de Brito Machado (2005, p.3):

Tem-se de entender, outrossim, que a inexigibilidade de outra conduta não se restringe àquela situação na qual o empresário, por ser pobre, precisa da empresa como condição de sobrevivência pessoal. Se há risco para a sobrevivência pessoal configura-se o estado de necessidade, que embora esteja contido na inexigibilidade de outra conduta, com esta não se confunde, exatamente porque mais abrangente.

O estado de necessidade, portanto, para se configurar, como excludente para os crimes tributários, deve se apresentar como a situação de latente falência, concordata ou insolvência, de forma a eliminar qualquer vontade por parte do agente em lesionar o patrimônio fiscal ou da previdência social. De outro modo, a inexigibilidade de conduta diversa abrange

situação menos grave, onde ainda cabe a decisão por parte do agente entre pagar uma dívida importante juridicamente, como folha de salário ou fornecedores, para continuidade do negócio, evitando demissões ou fazer jus ao pagamento dos tributos e recolhimento das contribuições devidas.

2. A DEFESA EM PROL DO RECONHECIMENTO DA DIFICULDADE FINANCEIRA DA EMPRESA PARA ABSOLVIÇÃO DO ACUSADO

2.1 A INEXISTÊNCIA DO JUÍZO DE REPROVABILIDADE PELA AUSÊNCIA DE VONTADE DO AGENTE

No crime de apropriação indébita previdenciária inexistente a forma culposa, pois deve existir a vontade livre e consciente de não recolher a contribuição. Só podem ser punidas as condutas que podem ser evitadas. Parte da doutrina não aceita a tese da exclusão de culpabilidade, pois entende que aquele que não recolhe a contribuição, mas mantém os registros contábeis ou confessa o débito não tem o propósito de agir contra a previdência social, portanto, a lei atingiria somente aquele que se enquadra no tipo mediante dolo comprovado.

Diante de grave problema financeiro da empresa ou na situação de risco ao pagamento das dívidas urgentes, como os salários e fornecedores, que levaria o empresário inevitavelmente a demitir seus funcionários ou fechar suas atividades, gerando desemprego em massa, mesmo existindo numerário suficiente apenas para pagamento das contribuições, se tais situações não são capazes de excluir completamente a vontade, no mínimo, viciam a sua escolha. Seguindo este raciocínio, Leonardo Ribeiro Pessoa (2007, p.14) afirma:

(...) não há como negar que a teoria da inexigibilidade de conduta diversa é aplicável ao crime de apropriação indébita previdenciária, seja como excludente de antijuridicidade ou como excludente de culpabilidade. O importante é destacar que todo devedor previdenciário que se vê nessa situação em decorrência de fato alheio a sua vontade, pode ser absolvido, com fulcro na teoria da inexigibilidade da conduta diversa.

Deve-se demonstrar, como ônus da defesa, por meio de provas contundentes, que havia absoluta impossibilidade, ao agente acusado da prática do ilícito contra a previdência, de efetuar o recolhimento, pois tal base para absolvição não poderá ser utilizada diante de qualquer crise financeira, mas uma crise que coloque o empresário diante de uma situação que exclua o dolo de sua conduta.

Não faz sentido, diante de tal contexto, argumentar os motivos pelos quais a empresa foi levada à crise, pois este questionamento está fora do âmbito penal tributário. Se tal situação foi realizada pela má administração do contribuinte (gerência temerária) ou por situação outra a qual não deu causa (inclusive o excesso de tributos, que muitas vezes levam as pequenas empresas a situações difíceis, inclusive com a penhora de seus ativos) desclassifica-se a conduta como dolosa, aplicando-se, coerentemente, os institutos excludentes de ilicitude ou culpabilidade ao caso em questão.

Hugo de Brito Machado (2005, p. 1), ressalta que o fato de “deixar de recolher” pode resultar:

a) do propósito puro e simples de não pagar o tributo, tendo o contribuinte condição de fazê-lo normalmente, sem qualquer prejuízo para as suas atividades normais, ou então, b) da absoluta impossibilidade material de fazer o pagamento, à míngua de recursos financeiros, e finalmente c) de decisão do contribuinte de utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos, indispensáveis para que sua empresa continue em atividade. (...) apenas na hipótese ‘a’, acima, tem-se configurado o crime (...).

Portanto, caberia as justificativas nas letras “b” e “c”, pois na letra “a” estaria configurado o dolo; entretantes, insiste que não cabe análise sobre a má administração da empresa como questionamento acerca do delito cometido, pois não se pode condenar o acusado por ingerência na sociedade, exceto se houve outro delito tipificado no Código Penal. Deve-se restringir a análise se há ou não problemas financeiros suficientes para que o contribuinte deixe de recolher ou repassar as contribuições por falta de opção, gerando a conduta.

2.2 O CONFRONTO COM O DIREITO CONSTITUCIONAL ALIMENTAR IMEDIATO DA PESSOA HUMANA

Diante do estado de necessidade que se coloca com a grave crise da empresa, além da ausência do dolo, parte da doutrina alega que também está em jogo o direito alimentar do empregador, tendo em vista que o fruto das contribuições recolhidas para o empregado tem aplicação futura, mas a crise da empresa colocaria o empresário em situação de risco imediato. Desta feita, o bem jurídico a ser garantido pelo empresário teria um valor muito maior do que aquele que a conduta omissiva viria lesionar.

Num estudo sobre a constitucionalidade do artigo 168-A, Rafael Augusto De Conti (2008, p.4) argumenta:

Ora, nem a Constituição Federal, nem o senso comum, estabelecem que alguém esteja obrigado a perder sua liberdade em razão de causas alheias a sua vontade que privam a fonte alimentar futura de outrem, que é justamente o que ocorre quando uma empresa não tem recursos financeiros para pagar a contribuição previdenciária de seus empregados, pois está no prejuízo, e acaba por ter seu administrador (que pode nem ser sócio) preso porque o tributo devido não foi recolhido e repassado.

O empresário suporta os riscos do seu negócio, mas não pode arcar penalmente por uma conduta criada diante de uma situação alheia à sua vontade. Assim, o contribuinte ficará diante de dois grandes problemas: de um lado, a perda de seu negócio (sustento pessoal ou de sua família, como dos empregados) e, de outro, o risco de se ver diante de uma prisão diante de um ilícito penal.

Dentro do impasse da colisão de dois bens jurídicos tutelados, sob o arcabouço do princípio constitucional da proporcionalidade, é mister considerar o equacionamento entre as desvantagens e vantagens em relação ao fim objetivado. *In casu*, o direito alimentar do empregador em crise financeira confronta com o direito alimentar futuro do empregado. Levando-se em consideração o também princípio da razoabilidade, que permeia a proporcionalidade e os critérios de necessidade e adequação, deve o direito resguardar o caráter alimentar mais próximo e imediato, indispensável à preservação da vida e saúde do empregador.

O Estado Democrático de Direito, como garantidor dos direitos fundamentais espera que estes estejam submetidos ao equilíbrio, para resguardar a convivência social e a segurança jurídica. A norma prevista no artigo 168-A, portanto “pune o empreendedor porque ele fracassou na sua empreitada e não conseguiu lograr êxito para honrar sua dívida previdenciária para com o empregado” (DE CONTI, 2008, p. 3).

A defesa da aplicação dos institutos do estado de necessidade e da inexigibilidade da conduta diversa diante da grave situação do empreendedor parte do princípio de que o não acatamento de tal tese, em face da ausência de sopesamento dos motivos pelos quais o agente foi levado à prática da conduta tipificada, feriria o próprio Estado de Direito, pois a condenação e o cumprimento da pena não extingue a dívida com a previdência social, o que vem a reforçar a ideia de que esta visão retarda a livre iniciativa e impossibilita a satisfação do crédito, pois o acusado preso não tem como gerar numerário para pagar a dívida.

Uma vez que se deixe de considerar a difícil situação em que está envolvido o empreendedor como causa excludente do tipo penal, o Estado estará utilizando os meios penais com fins de aumento da arrecadação de tributos, pois diante de um caso concreto, pune os que foram mal sucedidos em sua atividade. Portanto, o objetivo do Estado-legislador e do Estado-juiz seria meramente a utilização do Direito Penal como instrumento coator para arrecadação dos tributos.

3. A ARGUMENTAÇÃO PELA INAPLICABILIDADE DOS INSTITUTOS EXCLUDENTES COM BASE NO CARÁTER DE INTERESSE PÚBLICO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E O EMPREENDIMENTO EMPRESARIAL COMO ATIVIDADE DE RISCO

A Constituição Federal Brasileira conceitua a Previdência Social no artigo 194 como 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 organização da previdência social determina que tal numerário estará destinado a atender os eventos de doença, 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 segurados de

baixa renda, bem como a pensão por morte do segurado, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

A renda que é transferida para a previdência pública tem por objetivo primordial prover benefício quando o indivíduo não tem condições de manter seu sustento ou de sua família, garantindo o mínimo necessário à sobrevivência do indivíduo. É instrumento constitucional de promoção do bem comum, portanto, um bem da vida de valor significativo para ser desprezado em face da tese de dificuldades financeiras empresariais, que atinge um escopo menor de cidadãos.

Ora, o empresário é aquele que exerce a atividade produtiva e assume o risco pela mesma. Refuta-se, diante destas considerações, a opinião doutrinária que defende o não-recolhimento dos valores previdenciários dos trabalhadores pelos seus patrões alegando o direito alimentar do empregador, de aplicação imediata, enquanto que o empregado só utilizaria esse numerário em momento futuro. Semear esse posicionamento é permitir inadimplência no recolhimento deste tributo, causando grave lesão aos cofres públicos que demandaria, em médio prazo, dificuldades no cumprimento de seus objetivos sociais.

Não se pode admitir alegação de dificuldades financeiras como justificativa para o repasse das contribuições dos trabalhadores, pois o caráter da contribuição social é bastante específico. Em decisão esclarecedora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de 1998, verifica-se tal posicionamento:

É inadmissível a alegação de dificuldades financeiras posteriores como justificativas para o não-recolhimento oportuno das contribuições previdenciárias, descontadas dos salários dos empregados das empresas. O dinheiro descontado do salário dos empregados, com relação à Previdência Social, não pertence ao empresário, também não podendo ele utilizar-se desse dinheiro para qualquer outra finalidade que não seja o pagamento das contribuições previdenciárias (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª região. Apelação Criminal 97.03.066449-0/SP. Relator: Des. Federal Casem Mazloum. Relator designado para o acórdão: Des. Federal Oliveira Lima. 26. mai. de 1998. In:DJU 28.06.1998)

A decisão acima se contrapõe à discussão sobre o crime de apropriação indébita tributária quando se questiona a quem pertencem os valores a

serem recolhidos. Os que defendem que não houve o crime afirmam que o numerário fazia parte do ativo do empresário, portanto, não tendo havido apropriação (pois não se pode se apropriar de algo que é seu); outros, como a decisão do Tribunal acima referenciada, acreditam que o montante tendo sido descontado do salário dos funcionários já saiu do patrimônio do empresário e pertencia aos trabalhadores, aguardando apenas o repasse: o empreendedor seria o mero veículo no papel do responsável pelo recolhimento, portanto, não poderá alegar dificuldades financeiras para se eximir do delito de apropriação indébita previdenciária.

Na mesma linha de pensar, outra jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no mesmo período, assim afirma:

O crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias é reprimido no Brasil desde 1937 (DL 65) e sua prática importa em prejuízos à Previdência Social com significativo reflexo nos que dela se utilizam, em especial às classes menos favorecidas. (...) (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Criminal nº 96.04.41825-4/SC Relator: Juiz Vladimir Freitas. In: DJU 11. 03.1998)

Em relação à ausência de dolo quando a situação é tão grave que simplesmente não há ativo suficiente para pagamento dos tributos, a doutrina e jurisprudência que defendem a aplicação das exculpantes fundamentam sua tese na ausência da vontade diante da conduta omissiva, pois não teria havido a fraude, uma vez que houve a manutenção, os registros e assentamentos contábeis ou confessando o débito.

Esse modo de ver permite a alegação do “estado de necessidade” e da “inexigibilidade de outra conduta”, admitindo, inclusive, que os motivos pelos quais o sujeito foi colocado diante de tal situação (diante da qual deverá escolher entre dois bens protegidos juridicamente), são indiferentes ao direito penal. Deve-se ressaltar, que para a configuração do estado de necessidade, é imprescindível que os seus requisitos estejam presentes: “ a) existência de um perigo atual; b) que o perigo dirija-se a um bem juridicamente protegido; c) involuntariedade do agente na produção do perigo; d) inevitabilidade do comportamento lesivo; e) inexistência do dever de enfrentar o perigo; f) intenção de agir em conformidade com a permissão legal” (GALVÃO, 2007, p. 293, grifo nosso).

Ora, para alguns julgadores e estudiosos do direito, conforme disposto no capítulo anterior, não é mister discutir, em sede de juízo, se a situação enfrentada pela empresa teve como causa a má administração por conta do próprio acusado, pois não estaria no âmbito do direito penal; essa discussão estaria compreendida na seara administrativa. Contesta-se que a administração temerária, por parte do empresário descaracteriza três dos principais requisitos, quais sejam: a involuntariedade do agente na produção do perigo, a inevitabilidade do comportamento lesivo e a inexistência do dever de enfrentar o perigo. Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 5ª região, em decisão recente, expressa no sentido da exigência de que o acusado demonstre que a gestão empresarial se deu dentro dos princípios empresariais adequados:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. ABSOLVIÇÃO. APELAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. CRIME OMISSIVO PURO. ART. 168-A. , PARÁGRAFO 1º, I, DO CÓDIGO PENAL.

O delito de apropriação indébita previdenciária é crime omissivo puro, caracterizado pelo não repasse à previdência das contribuições recolhidas dos empregados da empresa.

O somente alegado fato de o réu estar impedido de fazer o recolhimento ao INSS por razões econômico-financeiras deve ser comprovado de forma robusta, à luz, inclusive, de perícia contábil, o que, *in casu*, ino correu. -autoria e materialidade comprovadas, principalmente a partir dos autos de procedimento administrativo-fiscal que se per fez em todos os seus termos legais, sem que o réu se desincumbisse de provar, cabalmente, qualquer irregularidade consubstanciada nas notificações fiscais de lançamentos de débitos - NFLDS.

Regular exaurimento da instância administrativo-fiscal. apuração de crédito previdenciário em valores em torno de R\$ 310.000,00 (trezentos e dez mil reais).

Apenação que ora se fixa em patamar mínimo legalmente previsto in abstrato (02 anos) e multa. Aumento de pena (1/6) pela continuidade delitiva (art. 71, do cp). Pena definitiva fixada em 02 (dois) anos e 04 (quatro) meses de reclusão. Multa: 50 (cinquenta) dias-multa, no valor individualizado de 1/30 (um trigésimo) do salário-mínimo vigente ao tempo do fato. cumprimento de pena em regime inicial aberto. -impõe-se, na sequência, a substituição das penas de reclusão

e multa, na forma do art. 44, parágrafo 2º, do CP, por duas restritivas de direitos, com modalidade a critério do juízo da execução penal.

Ementa, circunstanciada, produzida pelo órgão ministerial que ora se reproduz, pela plausibilidade dos argumentos jurídicos nela contidos e adotados neste pronunciamento:

“-o art. 168-a, caput, do código penal, de forma indubitosa, regula crime de omissão própria, onde não consta qualquer elementar exigente de fraude contábil.

Apesar de possível, em tese, o reconhecimento do estado de necessidade exculpante (inexigibilidade de outra conduta) para afastar a aplicação de pena no caso de omissão no recolhimento de contribuições sociais descontadas dos empregados, necessário se faz que o réu comprove, em perícia contábil, a existência das dificuldades financeiras, a gestão da empresa dentro dos princípios da economicidade e a inexistência de outro meio para neutralizar esses óbices, a exemplo da inexistência de ativos, passíveis de alienação, não necessários à sua atividade.”

Apelação do MPF provida (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 1ª Turma. Apelação Criminal nº 2003.82.00.006211-9/PB Relator: Dês. Federal Marcelo Navarro, Revisor: Des. Federal Lázaro Guimarães. 25.mar. 2008, In: DJU 16. 04.2008, grifo nosso)

Caso empresário mantenha ingerência sobre o seu negócio, contraindo abusivamente dívidas que não poderia sanar com seu ativo, atrasando deliberadamente a folha de pagamento dos funcionários, mantendo condutas que inevitavelmente levariam a empresa a tal situação, (ressaltando-se que a atividade empresarial inclui o risco que deve ser suportado), não há como se falar no estado de necessidade ou inexigibilidade de outra conduta, para absolvição desse agente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS: O CONFRONTO DE VALORES ENTRE O BEM JURÍDICO PARTICULAR E O SOCIAL PARA ACOLHIMENTO DAS EXCLUDENTES NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

A Constituição Federal Brasileira dá sustentação ao Sistema Tributário Nacional, regulamentado pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional. São previstos, como tributos, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, considera-se, entretanto, que

além desses, inserem-se os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

As contribuições sociais, especificadas no artigo 195 da Constituição Federal têm como finalidade o financiamento da seguridade social, recolhidas, em geral, sobre a folha de pagamento dos salários. Seu objetivo é, sem dúvida, cumprir um dos princípios do Estado Democrático Constitucional de Direito: a promoção do bem comum, assegurando, ao trabalhador e a sua família, quando deparado em situações atípicas, como o desemprego, doença, invalidez, o aumento da prole e sua inatividade, recursos que permitam uma condição digna, compatível à categoria de cidadãos.

Por outro lado, para o crescimento do país, faz-se necessária criação de empregos, com a abertura e permanência de empresas, a maioria, no Brasil, classificadas como pequenas e microempresas, que procuram se estabelecer e suportar a carga de tributos e encargos sociais necessários e previstos em lei.

A ausência de pagamento de tributos à Fazenda Nacional tem sido lugar comum, diante das possíveis dificuldades atravessadas pelos empresários, e essa conduta não é nova, pois ao longo da história o Estado sempre procurou arrecadar cada vez mais e o contribuinte, por seu lado, buscou alternativas para manter seu patrimônio e lucro individual em suas mãos.

A situação, porém, parece de difícil consideração pelo judiciário quando o crime em tela trata-se da apropriação indébita previdenciária, pois a falta de repasse desses valores compromete seriamente a Previdência Social do país, atingindo tanto os trabalhadores ligados diretamente ao empresário que praticou a conduta quanto toda a classe trabalhadora pela falta de recursos.

A doutrina e jurisprudência atual têm admitido, como argumentos de defesa, para aqueles acusados da prática do crime previsto no artigo 168-A, do Código Penal, as teorias do estado de necessidade e inexigibilidade de conduta diversa, como excludentes de ilicitude e culpabilidade, gerando um debate acerca da necessidade da presença ou ausência do dolo genérico do agente em face dos bens juridicamente protegidos e sua importância social.

O artigo 168-A, acrescido, no Código Penal Brasileiro, pela Lei 9.983/2000 acirrou as discussões nos meios doutrinários e jurisprudenciais,

pois tipifica como crime a omissão no recolhimento e repasse das verbas de contribuição ao órgão da previdência, mas não deixa explícita quanto à necessidade da apuração do dolo para enquadramento do agente.

A Magna Carta veda a prisão civil por dívida e, portanto, a figura criada pelo legislador não deveria estar buscando a cobrança de tal dívida tributária, procurando coagir o devedor por meio da ameaça de prisão. Portanto, numa interpretação sistêmica, poderemos considerar que o objetivo do legislador foi classificar o crime de apropriação indébita tributária como crime omissivo próprio.

Diante deste contexto, a jurisprudência tem optado majoritariamente por considerar tal delito como delito de dolo genérico. Portanto, se o agente alega ter agido por graves dificuldades empresariais, que teria por consequência o estado de necessidade ou a inexigibilidade de outra conduta, deve trazer, aos autos, prova cabal de que não havia tais recursos ou que eles eram insuficientes para cumprir tais compromissos.

A base da defesa fundamentada em tais excludentes não necessitaria, em tese, como afirmam os que seguem esta linha de pensamento, procurar os motivos pelos quais a empresa foi levada a tal situação, pois a ingerência do administrador não estaria no escopo do Direito Penal.

Não se pode deixar de considerar, entretanto, que o bem juridicamente protegido neste artigo tem finalidade social específica, garantida constitucionalmente pelo Estado. Sua importância para a realização do interesse coletivo é absoluta. O empresário que deixou, ao longo de sua atividade, de cumprir os objetivos de sua empresa, de saldar seus compromissos por má administração, desleixo, negligência, não poderá eximir-se de recolher as contribuições sociais de seus empregados, ultimando o prejuízo que gerou.

O estado de necessidade requer, como requisito fundamental para ser reconhecido, que o agente esteja diante do perigo “que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar”. Em análise acerca do referido artigo, percebe-se que não bastaria a alegação do estado de necessidade ou apenas de provas contundentes da grave situação financeira da empresa. Também se faria mister uma análise das provas que demonstre que o quadro apresentado não tenha sido consequência da administração irresponsável ou inescrupulosa do acusado. Reforça essa alegação o princípio que o empregador assume os riscos da atividade econômica.

Diante do exposto, podemos chegar a algumas conclusões acerca do artigo 168-A tipificado no Código Penal Brasileiro e suas repercussões no caso concreto: a possibilidade da base da defesa do estado de necessidade e da inexigibilidade de conduta diversa, mediante prova cabal da existência da grave crise financeira a qual não deu o acusado causa ou não pode evitar. Objetivando a importância do bem jurídico social como também a proteção do bem comum contra a possível ingerência que tenha dado causa ao quadro de gravidade que prejudicará duplamente o trabalhador, surge a necessidade de constatar, nesse liame, a ingerência administrativa do acusado, que possa dar causa ao quadro enfrentado.

REFERÊNCIAS

LIVROS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social, 5 ed., São Paulo: Atlas, 2007

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, vol. 1: parte geral, 12 ed., São Paulo : Saraiva, 2008.

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

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 7 ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 715-725

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua despenalização, Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2004.

ROCHA, Fernando. A. N. Galvão da. **Direito Penal**. Curso Completo. Parte Geral, 2 ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p.273-327/333-408

SANTOS, Marisa Ferreira dos. **Direito Previdenciário**, 2a ed. Rev. Atual, São Paulo: Saraiva, 2007, pp.1-8.

ZAFFARONI, Eugênio Raul. **Manual de Direito Penal Brasileiro**: parte geral, 5 ed, São Paulo : Revista dos Tribunais, 2004, p. 421-437, 562-567, 571-583, 618-622, 626-627.

ARTIGOS

CARDOSO, Cintia Menezes. Da inexigibilidade de conduta diversa aplicada aos crimes previdenciários, **Clubjus**, Brasília: 20.nov. 2007. Disponível em <<http://www.clubjus.com.br/?content=2.11752>> Acesso em 11 mar. 2009

DE CONTI, Rafael Augusto. Demonstração da inconstitucionalidade da norma penal de apropriação indébita previdenciária a partir de um estudo interdisciplinar: direitos humanos, legislação e economia. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1869, 13 ago. 2008. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11600>>. Acesso em: 12 mar. 2009.

FRANCO, Patricia Cristina Lessa. Estudo introdutório à apropriação indébita previdenciária. **Revista ESMAFE**: Recife, n. 2, p. 331-340, mai. 2001

MACHADO, Hugo de Brito. **Inexigibilidade de Conduta Diversa nos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em:<<http://www.hogomachado.adv.br>> Acesso em 13 mar. 2009

PESSOA, Leonardo Ribeiro. O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária, **Revista Ciência Jurídica**: Salvador, v. 19 n. 126, p. 253-262, nov./ dez. 2005

_____. A inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal de exclusão da culpabilidade no crime de apropriação indébita previdenciária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, 47, 30/11/2007 [Internet]. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2587. Acesso em 16. mar. 2009

SILVA, Luciano Nascimento. O princípio da culpabilidade no Direito Penal Tributario: um estudo acerca dos vocábulos latinos “nulum crimen sine culpa” e nulla poena sine culpa”. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.aasp?id=3557>> Acesso em 11 mar. 2009

LEGISLAÇÃO

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 41. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Lei nº 9.983 de 24 de julho de 2000.** Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9983.htm>. Acesso em 18 mar. 2009.

_____. **Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em 18 mar. 2009.

PARECERES

BRASIL. PROCURADORIA REGIONAL DA REPÚBLICA - 5ª REGIÃO. Recurso de Apelação Criminal. Art. 168-A. Inexigência de dolo específico de apropriação. Questão já pacificada no STJ. Precedentes de outros Tribunais Regionais Federais e do próprio STF. Inexigibilidade de Conduta Diversa. Ônus Probatório do Réu. Inexistência de prova documental incontestável. Opinativo pelo não provimento do recurso. Parecer jurídico, n. 47 de 18 de janeiro de 2007. Procurador: Fábio George Cruz da Nóbrega. Disponível em <http://74.125.47.132/search?q=cache:3_uOboq-tEMJ:www.prr5.mpf.gov.br/nucrim/boletim/2007_01/oficios/parecer_047_2007.pdf+%22crime+previdenci%C3%A1rio%22%2Bformal+e+omissivo%2Bdecis%C3%A3o&cd=5&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 13 mar. 2009