



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

JAYANE ANDRADE DE SOUSA

**AS DIFICULDADES FINANCEIRAS COMO EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE  
NOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS BRASILEIROS**

SOUSA - PB  
2018

JAYANE ANDRADE DE SOUSA

**AS DIFICULDADES FINANCEIRAS COMO EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE  
NOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS BRASILEIROS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito pela Universidade Federal de Campina Grande – UFCG no Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, como requisito parcial para à obtenção do título de bacharel em Ciências Sociais.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria do Carmo Élide Dantas Pereira.

SOUSA - PB

2018

JAYANE ANDRADE DE SOUSA

**AS DIFICULDADES FINANCEIRAS COMO EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE  
NOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS BRASILEIROS**

APROVADA EM: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

Dr<sup>a</sup>. MARIA DO CARMO ÉLIDA DANTAS PEREIRA  
Orientadora - Unidade Acadêmica de Direito  
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais  
Universidade Federal de Campina Grande

---

Membro - Unidade Acadêmica de Direito  
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais  
Universidade Federal de Campina Grande

---

Membro - Unidade Acadêmica de Direito  
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais  
Universidade Federal de Campina Grande

*A Deus, pois sem fé e amor a vida não haveria de  
ter sentido;*

*Aos meus pais, sempre motivos de força, orgulho,  
amor e honestidade;*

*Em especial ao meu pai João Andrade Neto (in  
memoriam);*

*Ao meu noivo, aos meus irmãos e sobrinhos pela  
força, o carinho e o amor dedicados a mim.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por todas as batalhas enfrentadas seguidas de vitórias.

Aos meus pais, João Andrade Neto e Anália de Sousa Lima Campos, por todo amor, carinho, conselhos, e sobre tudo pela confiança depositada em mim.

Aos meus irmãos, que sempre confiaram e torceram por mim. De forma especial, minhas irmãs Mônica e Jayene, e meu irmão Marcelo que muito me ajudaram nessa caminhada tão árdua, pois sem eles eu não teria chegado até aqui.

A minha orientadora, a Professora Doutora Maria do Carmo, que muito me auxiliou na construção deste trabalho monográfico.

À UFCG, pela contribuição em meu crescimento pessoal e profissional, e também pelos amigos que através desta instituição conheci: Ana Lucia, Yasmin Feitosa, Rachel Dias, Vytória Freitas, Jéssica Pereira, João Pedro Dantas e tantos outros que tornaram esses cinco anos mais divertidos e menos sofridos.

A todas que de modo direto ou indireto contribuíram para que hoje eu chegasse até aqui.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico busca desenvolver o estudo acerca dos crimes previdenciários. Tem como objetivo principal, o estudo sobre as dificuldades financeiras como excludente de punibilidade dos crimes contra a previdência social. Para essa pretensão adota-se o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica, com foco na doutrina, na lei e jurisprudências. Os crimes previdenciários foram significativamente reformulados através da edição da Lei nº 9.983/00. Nesse contexto, verificou-se que a alteração operada nos crimes previdenciários teve como finalidade enquadrar esses delitos ao Código Penal, de maneira clara e objetiva, adequando-os à realidade do cenário dos delitos contra a previdência social, e aplicando uma pena individual a cada um dos crimes. Destaca a necessidade da aplicação do direito penal como instrumento indispensável de controle social para assegurar o resultado da tributação e a regularidade das relações jurídicas, visando a importância da proteção do bem tutelado (previdência social). A crise econômica enfrentada pelo ramo empresarial e industrial no Brasil tem sido manchete em vários tabloides nacionais e internacionais. E em detrimento desta falta de recursos econômicos, várias empresas através de seus administradores, tem feito uso das contribuições previdenciárias recolhidas de seus funcionários e deixado de repassar aos cofres públicos, incorrendo no crime de apropriação indébita prevista no artigo 168-A do Código Penal. Logo, pode-se verificar a incidência da excludente de culpabilidade neste crime, derivada da ausência de repasse das contribuições previdenciárias em face das dificuldades econômico-financeiras das empresas.

Palavras-chave: Crimes Previdenciários; Lei nº. 9.983/00; Dificuldades Financeiras; Excludente de Culpabilidade.

## ABSTRACT

The present monographic work seeks to develop the study on social security crimes. It has as main objective, the study on financial difficulties as excluding punishability of crimes against social security. For this pretension, the deductive method and bibliographic research are adopted, focusing on doctrine, in law and case law. Social security crimes were significantly reformulated through the edit of Law 9.983 / 00. In this scenario, it was found that the changes operated in social security crimes had the purposed to place these offenses in the Criminal Code, in a clear and objective way, adapting them to the reality of the scenario of crimes against social security, and applying an individual sentence to each of the crimes. Highlighting the need for the application of criminal law as an indispensable instrument of social control to ensure the result of taxation and the regularity of legal relations, aiming the importance of protecting the well-tutored (social security). The economic crisis faced by the business and industrial sector in Brazil has been a headline in several national and international tabloids. And to the detriment of this lack of economic resources, several companies through their administrators have made use of the social security contributions collected from their employees and failed to pass through the public coffers, incurring the crime of misappropriation (article 168-A, CP). This way, the incidence of exclusion of guilt in this crime is verified, derived from the absence of transfer of social security contributions in the face of economic-financial difficulties of companies.

Keywords: Social Security Crimes; Law no. 9.983 / 00; financial difficulties; Exclusion of guilt.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

CNT - Código Tributário Nacional

CP - Código Penal

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

IAPB - Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Bancários

IAPC - Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Comerciantes

IAPETC - Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Estivadores e Transportadores de Cargas

IAPFESP - Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Ferroviários e Empregados em Serviços Públicos

IAPM - Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Marítimos

INPS - Instituto Nacional de Previdência Social

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

LOPS - Lei Orgânica de Previdência Social

P. – Página

PAES - Parcelamento Especial

PC – Código Penal

REFIS - PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ- Supremo Tribunal de Justiça



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS BRASILEIROS</b> .....	<b>12</b>
2.1	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL .....	14
2.2	CONCEITOS E TIPIFICAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL....	16
2.2.1	Apropriação indébita previdenciária.....	17
2.2.2	Sonegação de contribuição previdenciária .....	19
2.2.3	Falsificação de documento público .....	21
2.2.4	Inserção de dados falsos em sistema de informações .....	22
2.2.5	Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações.....	22
2.2.6	Estelionato previdenciário.....	23
<b>3</b>	<b>LESIVIDADE E PUNIBILIDADE DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS</b> .....	<b>25</b>
3.1	PENAS TRIBUTÁRIAS .....	26
3.2	SANÇÕES PENAIS .....	27
3.3	CORREÇÕES DO INADIMPLEMENTO.....	28
3.4	GARANTIAS CONSTITUCIONAIS.....	29
3.5	PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS .....	30
3.6	SUSTAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO .....	32
3.7	PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA E O PERDÃO JUDICIAL .....	32
3.8	PARCELAMENTO DE DÉBITOS E A CONTINUIDADE DELITIVA .....	33
3.9	DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO .....	34
<b>4</b>	<b>AS DIFICULDADES FINANCEIRAS COMO EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL</b> .....	<b>35</b>
4.1	CAUSAS LEGAIS DA EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE .....	37
4.2	CAUSAS SUPRALEGAIS DE EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.....	39
4.3	APLICAÇÃO DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA COMO EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE EM FACE DAS DIFICULDADES FINANCEIRAS DA EMPRESA.....	41
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>47</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Para que as empresas efetuassem corretamente suas contribuições, o legislador elaborou normas penais, visando atingir, dentre outros motivos, aqueles que não cumprem o adimplemento das obrigações previdenciárias.

O art. 95 da Lei nº 8.212/91, tipificava as condutas criminosas dos ilícitos penais previdenciários. Posteriormente esse artigo, foi revogado pela promulgação da Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, salvo seu parágrafo segundo, que continua em vigor. Os demais passaram a ser regulados pelo Código Penal Brasileiro.

A pesquisa se justifica em retratar a ausência de recursos e investimentos em várias áreas, em especial a empresarial. Muitos administradores, em decorrência da baixa comercialização de seus produtos e altos tributos, deparam-se com situações que os obrigam a deixar de cumprir com o adimplemento de suas obrigações legais em prol da manutenção das atividades da empresa. Evidencia que os sonegadores são vítimas de um sistema tributário falho e mal organizado, que sufocam as empresas com demasiada carga tributária que as inviabilizam de cumprir a lei.

Porém o judiciário tem papel fundamental na análise da real situação de crise econômica enfrentada pela empresa. Somente com vasto amparo probatório e com análise minuciosa do caso concreto, poderá ser empregada a excludente de culpabilidade abordada neste trabalho. A fim de não abrirem-se precedentes jurisprudenciais para pedidos desmedidos e incabíveis.

Desse modo, o presente trabalho monográfico é conduzido a partir da investigação da seguinte questão: é possível culpar o empresário se opta por priorizar o pagamento dos salários de seus empregados e das dívidas contraídas com os seus fornecedores, deixando em segundo plano a quitação das obrigações tributárias, visando manter o funcionamento da empresa? Diante disso as dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa têm o condão de excluir a pretensão punitiva do Estado?

Como forma de viabilizar o presente estudo, adota-se o método dedutivo, por meio do qual, parte-se de uma premissa maior e verdadeira, são os argumentos gerais, para premissa menor (conclusões ou argumentos particulares), sempre seguindo a lógica de raciocínio (MEZZAROBBA & MONTEIRO, 2009). A pesquisa

bibliográfica, entendendo-se ser aquela que usa a doutrina, leis, jurisprudências, trabalhos monográficos, artigos científicos, dentre outros meios (SEVERINO, 2007).

Quanto a estrutura da investigação, o primeiro capítulo abordará acerca dos crimes previdenciários brasileiros. Inicialmente apresenta a evolução histórica da Seguridade Social no Brasil, seguida da tipificação e conceito de cada crime previdenciário.

O segundo capítulo tratará da lesividade e punibilidade dos crimes previdenciários. Destacando a necessidade da aplicação do direito penal como instrumento indispensável de controle social para assegurar o resultado da tributação e a regularidade das relações jurídicas. Visando a importância da proteção do bem tutelado (previdência social) para conseqüentemente, proteger os direitos fundamentais sociais das pessoas socialmente mais fragilizadas.

Por fim, o terceiro capítulo discorrerá a incidência da excludente de culpabilidade nos crimes previdenciários, derivadas da ausência de repasse das contribuições previdenciárias em face das dificuldades econômico-financeiras das empresas.

## 2 DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS BRASILEIROS

A proteção social no Brasil iniciou com a solidariedade, em que uns ajudam aos outros na medida de suas necessidades, para que pudessem enfrentar as eventualidades sociais. Essa proteção estava presente na própria família, onde os membros jovens ajudavam aos mais velhos. Como também na comunidade, que sensibilizada prestava auxílios financeiros ou serviços beneficentes aos necessitados. Desse modo, surgiu a assistência espontânea em prol dos carentes.

Com o passar dos anos, percebe-se um crescente apoio do Estado na proteção social. Ibrahim (2014) aponta como os mais antigos institutos de proteção social no Brasil as Santas Casas, de 1.543, e o montepio para a guarda pessoal de D. João VI, em 1.808.

Em 1835, foi criado o Montepio Geral dos Servidores do Estado - MONGERAL. Era desprovido de fins lucrativos, e se baseava na misericórdia. O ingresso de pessoa era livre, qualquer ser humano poderia integrar.

Com o advento da Constituição Federal de 1824, surgem os chamados Socorros Mútuos. A atuação estatal se dava por meio do Socorro Mútuo Marquês de Pombal, o Socorro Mútuo denominado Previdência e o Socorro Mútuo Vasco da Gama, conforme instrui Ibrahim (2014).

Ainda sob a égide da Constituição Federal de 1824, criou-se o Decreto nº 9.912, de 1888. Este previa o monopólio estatal dos correios e, por sua vez, trouxe como inovação o direito à aposentadoria nas modalidades invalidez e por idade para seus funcionários.

No que se refere à Constituição Federal de 1891, a mesma inovou ao trazer a expressão aposentadoria, bem como, previu o direito à aposentadoria quando em decorrência de invalidez, mas restringiu para apenas os funcionários públicos.

Um ano mais tarde, com a edição da Lei nº 217, de 1892, houve a previsão da “[...] aposentadoria por invalidez e a pensão por morte dos operários do Arsenal da Marinha do Rio de Janeiro” (MARTINS, 2008, p. 7). Pouco tempo depois, editou-se o Decreto-Legislativo nº 3.724, de 1919, que introduziu no ordenamento pátrio o seguro de acidente do trabalho, tendo como responsabilidade para provê-lo o empregador.

O Decreto-Legislativo nº 4.682, de 1923, editou a Lei Eloy Chaves, responsável pela criação das Caixas de Aposentadorias e Pensões para os ferroviários. Instaurou assim, a previdência social. Ainda garantiu a estabilidade ao ferroviário que trabalhasse na empresa há dez anos. Sua dispensa só poderia ocorrer através de inquérito para a apuração de falta grave. Em seu art. 1º, assegurou aos trabalhadores subordinados e os diaristas de caráter permanente, a criação de uma caixa de aposentadoria e pensões para cada empresa de estrada de ferro.

Os benefícios oferecidos pela Lei Eloy Chaves, em seus arts. 9º e 16, foram: os socorros médicos para o empregado e sua família, somente para aqueles que partilhavam o mesmo teto; garantia de medicamentos com preços mais razoáveis; concessão de aposentadoria por invalidez, e aposentadoria ordinária, que considerava o tempo de contribuição, e a média dos salários recebidos nos últimos cinco anos de serviços; a pensão por morte; e o pagamento de indenizações em caso de acidentes do trabalho.

Além disso, instigou a edição de leis de proteção para outras categorias profissionais, como à Lei nº 5.109, de 1926, que trata dos portuários e marítimos, e à Lei nº 5.485, de 1928, que é relativa aos empregados das empresas de serviços telegráficos e radiotelegráficos.

Destaca Ibrahim (2014), que no início do Governo de Getúlio Vargas, após a Revolução de 1930, observou-se no Brasil uma grande transformação previdenciária. Criou-se um ministério próprio chamado “Ministério do Trabalho”, e deixou de existir as caixas de aposentadorias e pensões. Em seu lugar iniciou um sistema previdenciário organizado em institutos que proporcionava maior apoio estatal em decorrência de serem organizados com natureza autárquica subordinados ao Ministério do Trabalho, representante da União.

O Decreto nº 22.872, de 1933, criou o primeiro instituto, o dos marítimos, Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Marítimos - IAPM, tendo como escopo conceder os benefícios de aposentadoria e pensão. Existem outros institutos, sejam eles: Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Bancários - IAPB; Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Comerciantes - IAPC; Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Ferroviantes e Empregados em Serviços Públicos - IAPFESP e o Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Estivadores e Transportadores de Cargas - IAPETC.

A Constituição Federal de 1934, inovou ao trazer em seu bojo a expressão “previdência”, assim como, criou o custeio previdenciário tríplice, com a participação do Estado, empregador e empregado.

Em seguida, a Constituição Federal de 1937, destacou o uso da expressão “seguro social”, para traduzir a previdência social.

Somente com a Constituição Federal de 1946, que se usou o termo “previdência social”. Durante a sua vigência, também foi editada a Lei 3.807, de 1960, que unificou toda a legislação previdenciária até então, transformando-se na Lei Orgânica de Previdência Social – LOPS, Ibrahim (2014).

No ano de 1966, com o Decreto-Lei nº 72, constatou-se mais uma evolução: a unificação de todos os institutos de aposentadoria e pensão em uma entidade única chamada Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, em seu art. 2º:

Constitui órgão de administração indireta da União, tem personalidade jurídica de natureza autárquica e goza, em toda sua plenitude, inclusive no que se refere a seus bens, serviços e ações, das regalias, privilégios e imunidades da União.

A unificação dos institutos de aposentadorias e pensões, e da legislação previdenciária, contribuiu para aumentar o poder regulatório do Estado sobre a sociedade. Deste modo, a contextualização histórica normatiza da seguridade social, é importante para compreender como surgiram os crimes contra esse instituto.

## 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL

A seguridade social nasceu para que o segurado em caso de infortúnio estivesse provido de meios que garantissem a sua sustentabilidade. No entanto, quanto ao repasse das contribuições para as Caixas de Aposentadorias e Pensões, a relação entre empregados e empregadores desde o início sempre foi de desconfiança.

Condigno a sua irrefutável importância, a previdência social, componente da seguridade social, foi protegida por normas legislativas que pretendiam criminalizar condutas que a ameaçassem de lesão.

O governo começou a se preocupar com os repasses das contribuições previdenciárias, e conseqüentemente com a criminalização pelo não repasse, expresso no art. 5º do Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937:

O empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá nas penas do artigo 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto lei.

Isto posto, a tipificação penal do crime de furto como sendo a conduta do não repasse das contribuições descontadas dos empregados para as Caixas de Aposentadorias e Pensões, só veio acontecer com o surgimento deste Decreto.

Em 1960, o art. 86 do Decreto-Lei nº 3.807, passou a tipificar o crime de furto como crime de apropriação indébita:

Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

Entretanto, havia uma confusão com as previsões penais, sobretudo no ato da aplicação. No primeiro tipo penal, a previsão criminal era direcionada a aqueles que deixassem de repassar. Enquanto que, no segundo tipo penal, a previsão criminal era para aqueles que deixassem de recolher. Por não haver clareza no texto dos tipos penais, existia uma complexidade e incerteza no momento da aplicação dessas penas.

Posteriormente, o art. 155, II Decreto Lei nº 66, de 1966, trouxe a tipificação do crime de apropriação indébita, conforme exposto:

II - de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal, além dos atos previstos no artigo 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.

Então, o Decreto Lei nº 77.077, de 24 de janeiro de 1976, expediu a Consolidação das Leis da Previdência Social, sem alteração no que se refere aos crimes previdenciários. Repetiu os crimes já previstos nas leis anteriores agora, em seus arts. 149 e 224.

Os crimes contra a ordem tributária e contra a seguridade social foram tipificados com a Lei nº 8.137/90, que regulamentou as condutas lesivas ao Estado e à Previdência Social nos arts. 1º, 2º e 3º.

A Lei nº 8.212/91 elencou no art. 95, os crimes contra a seguridade social. Além disso, atribuiu ao Código Penal Brasileiro o ato de aplicar a pena. Entretanto, deixou de tipificar as condutas de forma apropriada, e as penas a serem empregadas.

Por fim, em 2000, foi sancionada a Lei nº 9.983, que revogou grande parte do art. 95 da Lei nº 8.212/91, ao introduzir artigos inerentes aos crimes contra a seguridade social no Código Penal Brasileiro. Condensou o fato típico, as penas, a extinção da punibilidade, entre outros. Assim, efetivou o emprego da lei contra todos aqueles que não cumprirem as normas tributárias.

Andrade Filho (2015, p. 92), saliente que: “a nova lei fez apenas a distribuição das hipóteses normativas previstas no artigo 95 da lei anterior por diversos artigos do Código Penal Brasileiro”.

Dessa forma, o mais importante bem jurídico tutelado, que é o bem-estar social da população brasileira, passou a ser melhor protegido com a tipificação penal dos crimes previdenciários.

## 2.2 CONCEITOS E TIPIFICAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL

A solidariedade social e a boa-fé dos contribuintes são condições vitais ao funcionamento da estrutura da seguridade social. Dessa forma, o legislador fixou a proibição de condutas que sejam lesivas ao funcionamento da Previdência Social.

As condutas rechaçadas pelo legislador classificam-se em ilícitos meramente obrigacionais, que são as violações aos deveres contratuais dos contribuintes, como a falta de pagamento ou a recusa de renovação de cadastro. E ainda, em ilícitos penais.

Os crimes praticados contra o sistema previdenciário foram disciplinados pela Lei nº 9.983/2000, que introduziu no Código Penal – CP, as figuras típicas da



apropriação indébita previdenciária, no art. 168-A; sonegação de contribuição Previdenciária, no art. 337-A; falsificação de documento público, no art. 297; a inserção de dados falsos em sistemas de informações, no art. 313-A; a modificação ou alteração não autorizada no sistema informatizado da Previdência, art. 313-B; e o estelionato previdenciário, previsto no art. 171, § 3º.

Embora o código trate de crimes contra a previdência, seria prudente falar em delitos praticados contra a seguridade social. Posto que, parte das contribuições sociais é destinada à saúde e à assistência social.

Os crimes a seguir estudados exigem sempre a conduta dolosa, não admitindo a culpa.

#### 2.2.1 Apropriação indébita previdenciária

Segundo Bitencourt (2013, p. 254), a apropriação indébita previdenciária é a conduta de quem deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo legal ou convencional.

Na apropriação indébita têm-se como sujeito ativo, aquele que tendo a posse ou a detenção da coisa alheia móvel, a ele confiada pelo ofendido, em determinado instante passa a comportar-se como se fosse dono, ou se negando a devolvê-la ou realizando ato de disposição. Todavia, o CP protege, na espécie, o direito patrimonial.

Dessa forma, a apropriação indébita é caracterizada pela proteção ao direito patrimonial, a fim de garantir o gozo da propriedade. A conduta do agente criminoso se inicia na posse ou detenção da coisa de forma lícita. No entanto, num determinado momento o agente se apodera e passa a se comportar como o proprietário ou possuidor da coisa sobre sua guarda.

É crime formal, visto que o resultado não é necessário para a sua qualificação. Também é crime omissivo próprio, pelo fato de prever uma omissão por parte do agente, que deixa de fazer uma obrigação.

Desse modo, percebe-se que, a apropriação indébita previdenciária é distinta da apropriação indébita clássica, prevista no art. 168, do CP. Esta última, refere-se ao crime comissivo e material. Para sua caracterização, o crime requer uma conduta

humana de ação ou omissão. A tipicidade deverá estar expressa em lei e a antijuricidade, tem que ser contrária ao ordenamento. O fato de matar alguém em legítima defesa, não é antijurídico. Sendo assim, mesmo que o crime seja formal, independente de resultado. Isso não significa a ausência do elemento subjetivo, que é o dolo (intenção). O agente deve agir com consciência e vontade, o que caracteriza o crime.

Os praticantes da conduta de apropriação indébita previdenciária, são aqueles responsáveis por transferir os tributos à Previdência, porém não o faz.

Diante disso, a conduta do agente de arrecadar a contribuição e não recolher à Previdência Social faz com que haja questionamentos se o crime deveria mesmo está inserto no capítulo da apropriação indébita.

Este crime encontra-se tipificado atualmente no art. 168-A, do CP, na ulterior redação:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

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

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

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

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

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

O parágrafo primeiro descreve outras condutas sujeitas à mesma sanção do *caput*, nos incisos I a III, todas relacionadas ao não-reconhecimento ou repasse de importâncias relacionadas à Previdência Social.

Já no parágrafo segundo, estabelece a extinção da punibilidade do delito e os requisitos necessários para sua admissão. São eles: Declaração, confissão e efetivo

pagamento, pelo agente, das contribuições, importâncias ou valores devidos à Previdência Social; Prestação das informações devidas, pelo agente, à Previdência Social; que o agente efetue as condutas acima espontaneamente, e na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Por fim, o parágrafo terceiro aborda o perdão judicial concedido ao agente primário e de bons antecedentes que cumprir as condições impostas pelos incisos I e II. Prevê, ainda, o dispositivo penal, na mesma hipótese, a possibilidade de o juiz aplicar somente a pena de multa.

### 2.2.2 Sonegação de contribuição previdenciária

Este crime foi inserido no Título referente aos crimes contra a Administração Pública, no Capítulo dos crimes praticados por particulares. Não estava previsto na Lei nº 8.212/91, mas na Lei nº 8.137/90, que deixou de ser aplicada, em virtude da existência de norma específica sobre o assunto.

É um crime material, já que o resultando compõe o tipo, sendo necessária a supressão ou redução de contribuição social para a sua materialização.

Desse modo, o agente deve ter consciência e vontade em reduzir ou suprimir a contribuição, atingindo seu resultado.

Esse dispositivo garante o bom funcionamento do sistema previdenciário, evitando a sonegação das contribuições devidas. Objetiva-se tutelar os interesses sociais ligados a arrecadação das contribuições previdenciárias devidas ao Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS.

O sujeito ativo é o contribuinte, responsável pelo pagamento da contribuição social. O sujeito passivo é o estado, representado pelo INSS, responsável pela fiscalização e arrecadação das contribuições sócias.

Assim como, a apropriação indébita previdenciária, a sonegação também foi inserida no art. 337-A do CP:

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

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado,

empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

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

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

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

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – (VETADO)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

O parágrafo inicial, determinada a extinção da punibilidade caso o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou em regulamento, antes do início da ação fiscal.

O parágrafo em seguida, prevê o perdão judicial ou aplicação exclusiva de multa, sendo facultado ao juiz a concessão ou não deste benefício, desde que o agente seja primário, de bons antecedentes e o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento das execuções fiscais.

O parágrafo terceiro, está prevê a figura típica privilegiada do delito, podendo o juiz reduzir a pena de um terço até a metade, ou aplicar somente a pena de multa quando o agente não for pessoa jurídica e a folha de pagamento não ultrapassar R\$1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais).

No mais, o último parágrafo determina o reajuste do valor de R\$1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

### 2.2.3 Falsificação de documento público

Esse tipo penal está inserido no Título referente aos crimes contra a paz pública, no Capítulo referente à falsidade documental. Visa, basicamente, a preservar a veracidade das informações constantes em tais documentos.

Hodiernamente, em especial por causa da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP, a previdência social tem dado importância à documentação elaborada pela empresa, de modo a desobrigar o segurado do ônus da prova de sua condição de segurado, assumindo o INSS como verdadeiros os dados apresentados pelos empregadores.

Devido a este procedimento, que certamente trará grande rapidez à concessão de benefícios, abre-se a porta para a elaboração de fraudes, como declaração de falso vínculo, gerando direitos inexistentes. Destrate, um vínculo falso declarado em GFIP de modo que alguém possa se aposentar mesmo sem ter direito. Igualmente, a omissão indevida destes documentos pode dificultar ou até mesmo inviabilizar a concessão de benefícios devidos, por isso, a exclusão indevida de segurados dos documentos da empresa é também objeto de sanção penal.

Este crime já era tipificado no CP, recebendo o acréscimo dos §§ 3º e 4º:

Art. 297. Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

§ 1º Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§ 2º Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.

§ 3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:

I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório;

II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;

III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado.

§ 4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no § 3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços.

Dessa maneira, esse dispositivo determina a priori que se o crime previsto no *caput* for praticado por sujeito ativo que seja funcionário público, prevalecendo-se do cargo, a pena será aumentada da sexta parte.

Para efeitos penais, são equiparados a documento público os documentos decorrentes de entidade parastatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comerciais, os livros mercantis e o testamento particular.

Os demais incisos, referem-se a falsidade em diferentes aspectos no campo do Direito Penal e do Direito Previdenciário.

#### 2.2.4 Inserção de dados falsos em sistema de informações

Os delitos informáticos têm recebido cada vez mais importância do legislador, devido ao crescimento dos mecanismos informatizados do Estado, para controle das tarefas, e fraudes dolosamente provocadas, por isso devem receber sanção de natureza penal, à vista do alto potencial danoso.

O art. 313-A do CP, assim dispõe sobre o crime de inserção de dados falsos em sistema de informações, do seguinte modo:

Art. 313-A. Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano:  
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.

Conseqüentemente, incorrerá neste crime, aquele que: “inserir ou facilitar (ação), o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano”. Isso corresponde ao dolo específico.

#### 2.2.5 Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações

É também praticado por funcionário público contra a administração em geral. Esta nova conduta, é do tipo próprio, formal e comissivo. É crime próprio, já que praticado por funcionário público (art. 327 do CP); formal, porque dispensa qualquer resultado para sua consumação, e realizado por uma ação do agente.

A diferença básica entre este tipo penal e o anterior e a ausência de dolo específico, já que a mera modificação ou alteração dolosa, com qualquer fim, caracteriza o ilícito penal. Mesmo que um servidor, com as melhores das intenções, faça a alteração do sistema, sem autorização do chefe, e ainda que o sistema funcione melhor, haverá o crime previsto, face a modificação no sistema não autorizada.

De modo igual ao crime anterior, a lei agora traz previsão de novo ilícito informático, sendo que, desta vez, a previsão é mais abrangente. Assim dispõe a lei:

Art. 313-B. Modificar ou alterar, o funcionário, sistema de informações ou programa de informática sem autorização ou solicitação de autoridade competente:

Pena – detenção, de 3 (três) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Parágrafo único. As penas são aumentadas de um terço até a metade se da modificação ou alteração resulta dano para a Administração Pública ou para o administrado.

O resultado da conduta do agente somente vai se mostrar relevante para a aplicação da qualificadora do parágrafo único, caso haja efetivo prejuízo para a previdência ou o beneficiário.

#### 2.2.6 Estelionato previdenciário

É crime contra o patrimônio da seguridade social, sendo delito material. Sua concretização toma lugar com a obtenção da vantagem indevida, como o recebimento de benefício, oriundo de ardil praticado perante o INSS.

O crime de estelionato contra a previdência social foi o único que não foi alterado pela Lei nº 9.983/00, e continua previsto no art. 171, § 3º do CP:

Art. 171. Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:

Pena – reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 3º A pena aumenta-se de um terço, se o crime é cometido em detrimento de entidade de direito público ou de instituto de economia popular, assistência social ou beneficência.

Dessa forma, trata-se de estelionato qualificado, apesar de a qualificadora do § 3º não mencionar expressamente a previdência social, conforme Súmula nº 24 do Superior Tribunal de Justiça - STJ: “Aplica-se ao crime de estelionato, em que figure como vítima entidade autárquica da Previdência Social, a qualificadora do § 3º do art. 171 do Código Penal”.



### 3 LESIVIDADE E PUNIBILIDADE DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS

Os crimes previdenciários são conhecidos como aqueles que lesionam a função arrecadatória dos órgãos competentes e, em consequência disso atingem o interesse coletivo juridicamente tutelado, tendo assim natureza patrimonial.

As contribuições previdenciárias são destinadas ao financiamento da Seguridade Social que envolve um conjunto de ações em benefício da saúde, previdência e assistência, para o atendimento da parcela humilde da população brasileira. Por esse motivo, os delitos cometidos contra a Seguridade Social podem ser considerados um dos mais graves crimes. Priva os mais carentes da população dos benefícios proporcionados pela Seguridade Social, acarretando um constante déficit nas contas do INSS. (CASTRO, 2005).

Dessa forma, há necessidade da aplicação do direito penal como instrumento indispensável de controle social para assegurar o resultado da tributação e a regularidade das relações jurídicas, visando a importância da proteção do bem tutelado (previdência social). Consequentemente, proteger os direitos fundamentais sociais das pessoas socialmente mais fragilizadas.

Com o advento da Lei nº 9.983/00, foram inseridas as alterações no CP. Inova com uma mudança considerada não conveniente ao descrever a conduta como: “deixar de recolher contribuições à Previdência Social e não mais à Seguridade Social (previsto no artigo 95 da Lei nº 8.212/91)”, pois, a CRFB/88 cuida em seu artigo 195 das contribuições ao financiamento da Seguridade Social, sendo que as contribuições arrecadadas se destinam ao custeio da saúde, da assistência social e da previdência social.

Sobre a punibilidade pode-se dizer que, através do sistema brasileiro contributivo, a receita arrecadada pela Previdência, decorre dos pagamentos realizados pelas pessoas com o objetivo específico para financiar os programas no campo das ações sociais. A obrigação previdenciária que gera o custeio da previdência social advém da relação jurídica formada pelo vínculo entre o responsável pelo cumprimento das obrigações inerentes ao recolhimento das contribuições previdenciárias e pelo pagamento das penalidades decorrentes do descumprimento dessas obrigações, e pelo ente público responsável pela arrecadação das contribuições. Gerando assim, um vínculo obrigacional entre o

contribuinte (responsável) e o ente encarregado pela arrecadação da contribuição. Sobre garantias, aponta Coimbra (2001, p. 278-279):

Os créditos decorrentes de contribuições devidas a previdência social equiparam-se aos da União Federal, seguindo estes na ordem de preferência, nos casos de concordata, falência e concursos de credores, significando que tais créditos preferem a quaisquer outros, salvo quanto aos de natureza trabalhista, sem embargo de sua natureza e da data em que tenham sido constituídos.

Desse modo, fica evidenciado que os créditos resultantes de contribuições correspondentes a previdência social segue a mesma ordem de preferência dos créditos devidos a União Federal.

### 3.1 PENAS TRIBUTÁRIAS

A obrigação tributária tem por objetivo o pagamento do tributo devido na forma, prazo e condições estabelecidos em lei. Caso o sujeito não cumpra a obrigação devida, está violando a lei tributária, caracterizando assim, um ilícito tributário.

O poder de punir, atribuído ao Estado, através das penalidades previstas, visa a garantia da ordem jurídica contra a prática de atos ilícitos.

O Direito Penal Tributário é uma disciplina autônoma que consiste no estudo dos delitos de caráter tributário e das penalidades aplicadas quando ocorre a infração dos deveres tributários destinados a tutelar e efetivar o cumprimento das normas tributárias.

É necessária a distinção entre o Direito Administrativo Penal e o Direito Penal. Enquanto o primeiro regula as infrações fiscais com o estabelecimento de penalidades exclusivamente da lei fiscal, o segundo, regula as infrações que são consideradas crimes com as penalidades previstas no Código Penal. Em decorrência disto há três espécies de ilícitos tributários (ROSA JÚNIOR, 2006, p. 597-603):

- 1) Infração puramente fiscal: encontra-se configurada somente na lei fiscal, tem por objetivo o pagamento de tributo ou de penalidade e a sanção tem natureza administrativo-fiscal;
- 2) Infração tributária e penal: incide na lei tributária e na lei penal, devendo o infrator sofrer sanção administrativa estabelecida na legislação tributária e sanção penal pelo descumprimento da lei penal;
- 3) Infração exclusivamente penal: o infrator infringe somente a lei penal sujeitando-se a um processo judicial para a apuração do crime e imposição da respectiva pena prevista na lei penal.

ROSA JÚNIOR (2006), ainda classifica as penalidades fiscais em quatro tipos: 1) Penas pecuniárias: correspondem a imposição de multas fixas ou proporcionais ao valor não pago; 2) Apreensões: daqueles bens sobre os quais incide o imposto, vendendo estes em leilões para saldar o débito; 3) Perdimento de bens: aplicável na legislação aduaneira, em que o objeto do contrabando é apreendido; 4) Interdição de direitos: priva o contribuinte devedor de direitos por estar em débito, impossibilitando transações com repartições públicas.

Logo, a penalidade fiscal decorre do não cumprimento das obrigações acessórias, enquanto o pagamento do tributo sucede da ocorrência do fato gerador, representando institutos diferentes a serem abordados de forma específica nas leis.

### 3.2 SANÇÕES PENAIS

Com relação a pena imposta por condenação judicial, Capez (2007, p. 358), leciona que:

A sanção imposta em decorrência de uma sentença, ao infrator pela prática de uma infração penal, consiste na restrição ou privação de um bem jurídico, com a finalidade de prevenir novas transgressões pela intimidação dirigida para a coletividade.

Isto posto, se o agente praticar um crime e for considerado culpado pelo poder judiciário ele sofrerá uma sanção penal, com o intento de prevenir outras transgressões a lei, assim como, intimidar a coletividade.

Dessa forma, pode-se destacar como características das sanções penais: a) A legalidade: pois é necessário a existência previa de uma lei para imposição da pena. Está fundamentada no artigo 1º, do CP e inciso XXXIX, do artigo 5º da

CRFB/88; b) A anterioridade: prevista como um princípio no artigo 5º, inciso XXXIX, da CRFB/88 e no artigo 1º, do CP, pois é necessário que a lei esteja em vigor a época da infração; c) A Personalidade: que indica a impossibilidade de estender-se a terceiros a imposição da pena, desse modo, a pena de multa, não pode ser exigida dos herdeiros de um falecido. Encontra fundamento no inciso XLV, do artigo 5º, da CRFB/88; d) A individualidade: Sua imposição deve ser individualizada de acordo com a culpabilidade; e) A inderrogabilidade: nos diz que sob nenhum fundamento a pena deverá deixar de ser aplicada; f) A proporcionalidade: deverá ser atendida a proporção entre o crime praticado e a pena a ser imposta. Fundamento nos incisos XLVI e XLVII, do artigo 5º da CRFB/88; g) A humanidade: salvo, nos casos de guerra, não são admitidas as penas de morte, perpetuas, trabalhos forçados, banimento ou cruéis. Fundamentada no artigo 75 do Código Penal e no artigo 5º, inciso XLVII, da CRFB/88.

### 3.3 CORREÇÕES DO INADIMPLEMENTO

No que diz respeito as correções do inadimplemento, a falta do cumprimento das contribuições previdenciárias gera para o contribuinte a imposição de penalidades e a acumulação dos encargos como a exigência da multa e dos juros moratórios.

Conforme dispõe Martins (2007, p. 214), há duas espécies de multas:

A punitiva denominada também de multa fiscal ou administrativa, que provém da infração a determinado dispositivo legal e a moratória que decorre do não recolhimento das contribuições previdenciárias no prazo estabelecido legalmente.

Assim, os juros moratórios incidirão sobre o valor atualizado da dívida em 1% (um por cento) no mês do vencimento em que a contribuição não foi paga, a taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, nos meses intermediários, e 1% (um por cento) no mês do pagamento. Ocorrendo sua aplicação nas situações em que houver pagamento após o vencimento da obrigação ou ainda quando for

realizado o pagamento somente no momento em que os créditos já estão incluídos em notificação fiscal de lançamento e por fim quando houver pagamento do crédito que já esteja inscrito em dívida ativa.

Por muito tempo houve questionamentos no sentido de que as multas impostas pelo descumprimento da obrigação de recolher, sofrem correções de seus valores. Mas há um entendimento do Supremo Tribunal Federal que vem predominando, argumentando que uma vez imposta à multa, ela se converte em uma obrigação principal sendo dívida da obrigação anterior.

Há também uma outra importante discussão relativa às multas referentes à mora do contribuinte. No sentido de que, se estas forem, proporcionais ao débito e se graduam em decorrência do retardamento do contribuinte para satisfazer a obrigação.

A multa só passa a ser exigida após sua imposição em processo administrativo fiscal, regularmente instaurado, onde garante-se ao infrator o direito pleno de defesa. Visto que, não sendo dessa forma, passa então a funcionar como sobretaxa e tem natureza de ressarcimento do prejuízo decorrente da mora, acarretando um parcial efeito de sanção, o que seria inadmissível ao lado de juros moratórios, que são da mesma forma exigíveis.

### 3.4 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

Permitindo o ordenamento Jurídico diversos meios de defesa do qual o procedimento administrativo é também um deles, esses meios devem ser esgotados da melhor maneira possível, possibilitando a melhor defesa. Essa interpretação dá maior efetividade ao princípio da ampla defesa, disposto no artigo 5º, inciso LV da CF/88, dado que, a aplicação da norma penal posiciona em evidência dois direitos fundamentais, sendo a liberdade e o patrimônio.

Nesse sentido, Andrade Filho (2004), ensina que a interpretação constitucional deve conduzir por meio de princípios e diretrizes a menor restrição possível a esses direitos fundamentais, porque otimiza o potencial protetivo do enunciado *in dubio pro liberdade*, que parte da presunção de liberdade em favor do cidadão.

Aconteceram também discussões acerca da constitucionalidade das sanções relativas a conduta de omissão de recolhimento das contribuições previdenciárias, em que é questionada a ofensa ao artigo 5º, inciso XVII, da CRFB/88 e ao Pacto de São José da Costa Rica (do qual o Brasil faz parte), que proíbe a prisão por dívida.

A mencionada inconstitucionalidade ou violação do pacto, encontrou resistência entre magistrados, uma vez que, a prática da omissão do recolhimento das contribuições previdenciárias traz como consequência prejuízos a Previdência Social, acometendo assim, às classes economicamente menos favorecidas.

O legislador, então, criou um tipo penal específico, objetivando punir severamente. Há defensores da inconstitucionalidade, pelo fato das pessoas passarem por uma forte reprimenda sem que fossem permitidas a estas justificativas para sua conduta, contrariando os princípios da proporcionalidade entre a gravidade do delito e a sua punição, e o princípio da igualdade, quando comparada a omissão no recolhimento de outros tributos.

A redução da pena de um terço até a metade ou aplicação de somente a multa, prevista no § 3º do artigo 337 (sonegação de contribuição previdenciária) do CP, nos casos em que o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento não ultrapasse uma quantia limite, esta gerou também a polêmica a cerca de sua inconstitucionalidade.

Andrade Filho (2004), ao escolher o fato de alguém ser ou não uma pessoa jurídica, para obtenção de um direito elegeu uma circunstância que não tem lógica como fator discriminante, que deveria ser único e exclusivamente o valor envolvido, porque existem pequenas empresas que se revestem de pessoas jurídicas, mas, não tem organização tipo empresarial.

### 3.5 PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS

O artigo 1º da Lei nº 9.964/00, que trata sobre o Refis assim dispõe:

Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social –

INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

Dessa forma, a adesão ao REFIS, é um benefício de suspensão da pretensão punitiva do Estado. Satisfeitas as condições estabelecidas na lei abriu-se ao contribuinte a possibilidade de optar pela inclusão no programa.

Com o intuito de estimular a adesão dos contribuintes foram criados vários benefícios extrapenais e, inclusive, a suspensão da pretensão punitiva para os casos de inclusão no programa antes do recebimento da denúncia.

No entanto, garante também ao Estado a retomada da pretensão punitiva á aqueles que se comprometendo a efetuarem o pagamento descumprem o contrato. Por outro lado, se todo o refinanciamento for cumprido o Estado tem a obrigação de declarar extinta a punibilidade do agente.

Essa prática é utilizada corriqueiramente por vários entes da federação (União, Estados e Municípios) com a finalidade de preservar o orçamentário previsto nas Leis Orçamentárias.

Hodiernamente, a Lei nº 10.684/03, do Parcelamento Especial – PAES, viabiliza a suspensão punitiva do Estado depois do recebimento da denúncia, resultando na extinção da punibilidade após todos os pagamentos. Assim dispõe o seu artigo 9º:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Verifica-se que os crimes contra a ordem tributária, tipificados nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, e os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária dispostos nos artigos 168-A e 337-A, do CP respectivamente, tiveram nova conjectura normativa, conforme a qual o ingresso

em regime de parcelamento, por parte da pessoa jurídica associada com o agente dos referidos crimes.

Assim, o parcelamento do débito estabelece condição para a suspensão da pretensão punitiva do Estado, como também, à suspensão da dilação temporal prescricional do direito de punir do Estado.

Ademais, está previsto a extinção da punibilidade quando o parcelamento foi integralmente quitado.

### 3.6 SUSTAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

É possível que o crédito previdenciário, antes de ser extinto pelo pagamento ou por forma admissível legalmente, possa ter sua exigibilidade sustada.

Uma vez concedida a moratória o vencimento é prorrogado durante certo prazo e o crédito embora formado, não pode ser exigido e dessa forma a ação de cobrança não pode ser exercitada.

O artigo 38 da Lei nº 8.212/91, permite a concessão de parcelamento durante o prazo máximo de 60 (sessenta) meses, dado que o artigo 153 do Código Tributário Nacional - CNT, prevê as condições em que essa vantagem pode ser concedida.

Isto posto, o contribuinte passa a estar em dia com suas contribuições, durante o cumprimento do acordo de parcelamento.

### 3.7 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA E O PERDÃO JUDICIAL

Pelo princípio da insignificância jurídica, se absolverá o réu, que denunciado por crime de natureza fiscal, sendo reconhecida a bagatela, pelo desvalor da culpabilidade perante o fato. Dispensando assim, a aplicação da pena, se houver a constatação do valor atualizado do débito como irrisório.

A faculdade do perdão judicial conferida ao juiz é considerada bastante problemática.



Quando satisfeitos os requisitos previsto na lei em relação à condição a ser concedida ao réu, a faculdade do perdão judicial torna-se um dever do juiz em deixar de aplicar a pena, com a exceção, se houverem circunstâncias fáticas ou jurídicas que proporcione tais providencias.

Se não existirem boas razões para o uso desta faculdade legal, o juiz deve aplicar a pena prevista em lei e produzir uma decisão motivada e fundamentada para permitir o aparelhamento da ampla defesa do acusado.

### 3.8 PARCELAMENTO DE DÉBITOS E A CONTINUIDADE DELITIVA

A Lei nº 9.711/98, deu nova redação ao artigo 38 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo as condições para que possa ser concedido o parcelamento dos débitos relativos as contribuições previdenciárias: 1) Para ter vigência, o parcelamento se condiciona ao pagamento da primeira parcela; 2) Não se concederá parcelamento para quem tenha sonegado parcela de salário-família, salário-maternidade ou em relação a débito de contribuições descontadas dos empregados, nem a empresa cuja falência tenha sido decretada; 3) O reparcelamento só é admitido uma única vez; 4) O não cumprimento de qualquer das cláusulas do acordo firmado, este se rescinde e a dívida será inscrita para cobrança judicial.

Já os delitos praticados em continuidade devem ter o aumento da pena dosado pelo juiz que levará em consideração o número de meses em que não houve o recolhimento das contribuições.

Quando os fatos forem praticados em continuidade sob a égide de leis distintas como o artigo 95 da Lei nº 8.212/91 e a Lei nº 9.983/00. Deve-se aplicar a norma mais benéfica, conforme Súmula nº 711, do STF: “A lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência”.

Portanto, a Lei nº 8.212/91 é mais gravosa, porque a pena é de 02 (dois) a 06 (seis) anos de reclusão e multa. Enquanto, a Lei nº 9.983/00, determina pena de 02 (dois) a 05 (cinco) anos de reclusão e multa.

### 3.9 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A decadência consiste no decurso do tempo previsto em lei para a constituição do crédito em favor da Seguridade Social, implicando na perda do direito ao crédito da contribuição devida.

O direito do Estado (sujeito ativo) deixa de existir, pela não observância do tempo, extinguindo-se o débito. O prazo de decadência é contado do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ser constituído.

O artigo 45 da Lei nº 8.212/91, dispõe que o direito da Seguridade Social em constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

Quanto ao prazo prescricional a Súmula 219 do Tribunal Regional Federal - TRF: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador”.

Dessa forma, pode-se conceituar a prescrição como a perda do direito da ação para a exigibilidade do crédito da Seguridade Social após a constituição do mesmo pelo decurso do prazo previsto em lei.

De acordo com o artigo 46 da Lei nº 8.212/91, o direito de ação para cobrança dos créditos devidos a Seguridade Social prescreve em 10 (dez) anos com base na Súmula Vinculante nº 08 do STF.

#### **4 AS DIFICULDADES FINANCEIRAS COMO EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Perante o aumento incessante da carga tributária no País, associada a outros fatores socioeconômicos, tais como: pesados encargos trabalhistas, competitividade internacional, excesso de burocracia, altas taxas de juros entre outros, podem ser citadas como dificuldades que o empresariado encontra no desempenho das atividades econômicas.

A crise econômica enfrentada pelo ramo empresarial e industrial no Brasil, já tem sido manchete em vários tabloides nacionais e internacionais. E em detrimento desta falta de recursos econômicos, mesmo o empresário de boa-fé, que busca sempre honrar os compromissos e deveres legais, muitas vezes, no intuito de garantir a sobrevivência da empresa, coloca-se diante de dois ou mais valores, entre os quais é preciso escolher um em prejuízo de outros.

Na hipótese de falta dinheiro em caixa para adimplir todo o complexo de dívidas da empresa, muitas vezes o empresário opta por pagar os salários dos empregados, deixando de quitar, no prazo legal, os tributos devidos.

Outra situação é quando as empresas através de seus administradores, faz uso das contribuições previdenciárias recolhidas de seus funcionários, e deixa de repassar aos cofres públicos. Neste caso, incorre no crime de apropriação indébita previdenciária.

Desse modo, surge o questionamento se as dificuldades econômicas, enfrentadas pelos administradores no desempenho das atividades econômicas, excluiriam a incriminação da conduta de deixar de recolher à Previdência Social os valores descontados dos seus empregados.

A tese da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal, não é aceita por alguns doutrinadores, por entender-se que poderia causar insegurança jurídica e prejudicar a sistemática da culpabilidade.

Todavia, se não há culpabilidade não pode haver pena, ou mesmo qualquer intervenção estatal com fins exclusivamente preventivos.

A culpabilidade é a limitação do poder de punir, e tem função política de garantia da liberdade individual.

Nos Crimes Previdenciários, exige-se a presença do dolo, ou seja, a vontade deliberada de esconder, subtrair do sujeito ativo, os fatos jurídicos.

Edmar Filho (2004), ensina que a resistência de aceitar a exclusão da culpabilidade encontra-se no fato de que aquele que alega dificuldades financeiras, tendo como resultado a não satisfação das obrigações previdenciárias pode não estar sujeito as penalidades. Se mantém registros e assentamentos adequados, e informa ou confessa o débito ao sujeito ativo, simplesmente em razão, de que essa conduta é incompatível com os elementos que o dolo requer para que seja configurado.

O objetivo da lei é punir aquele que não cumpre a obrigação previdenciária e não, aquele que passa por dificuldades financeiras. Para haver os crimes contra a previdência social é necessário o dolo comprovado, não bastando o dolo presumido (EDMAR FILHO, 2004, p 72).

O STF passou a entender que, para ser configurado o crime previdenciário, é preciso se aguardar o término do procedimento administrativo, e a prova da efetiva supressão da contribuição social. Logo, não pode haver pena se não houver culpabilidade.

Hodiernamente, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem admitido que se possa fazer estudo das situações de crise financeira das empresas e cogitar a utilização da tese de inexigibilidade de conduta diversa.

E considerar causa excludente da culpabilidade, quando restar documentalmente demonstrado que o não recolhimento das contribuições tem fundamento nas dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa, por seus administradores.

O julgamento do Recurso Especial nº 2.492/RS, proferido pelo Ministro Assis Toledo, da Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, enfatiza a necessidade do reconhecimento, no direito brasileiro, da inexigibilidade de conduta diversa como causa legal e supralegal de exclusão de culpabilidade, fundamentando que:

Quando aflora em preceitos legislados, é causa legal de exclusão. Se não, deve ser reputada causa supralegal, erigindo-se em princípio fundamental que está intimamente ligado com o problema da responsabilidade pessoal e que, portanto, dispensa a existência de normas expressas a respeito.

Baltazar Júnior (2012), assevera que é preciso que a empresa se encontre sob extrema dificuldade financeira para que assim se possa fazer uso de tal espécie de defesa, uma vez que, a omissão no recolhimento deve revelar-se uma medida última. Ainda pondera que: “havendo outros recursos de que possa valer-se o empresário, como o crédito bancário ou a descapitalização da empresa pela venda de bens, não há que se falar em inexigibilidade de conduta diversa”.

Uma das teses de defesa mais vitoriosas nos processos envolvendo os crimes de apropriação indébita previdenciária é a alegação, devidamente comprovada, de que a empresa, no período em que deixou de recolher as contribuições previdenciárias, estava passando por intransponíveis dificuldades financeiras.

Então, para que incida a causa de exclusão da culpabilidade referente às dificuldades financeiras que impossibilitariam o cumprimento da obrigação legal, deve haver robusto conjunto de provas demonstrando essa situação.

#### 4.1 CAUSAS LEGAIS DA EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE

O artigo 22 do CP prevê duas causas legais de inexigibilidade de conduta diversa, a saber: coação irresistível e obediência hierárquica.

A coação irresistível capaz de afastar a culpabilidade é a coação moral, falando-se de forma mais clara, a ameaça, visto que a coação física exclui a própria ação, não havendo a conduta típica.

A coação irresistível vicia a real vontade do agente, ela impõe determinado comportamento tornando difícil ou suprimindo a possibilidade de escolha, uma vez que o agente está pressionado pela ameaça. Essa ameaça para ser irresistível não necessita que a vítima seja o próprio coagido ou alguém a ele efetivamente ligado. O que realmente importa é que o medo do agente o impossibilite de agir livremente.

A coação física exclui a ação por ausência de vontade. Quem executa é considerado apenas um instrumento de concretização da vontade de quem o coage, que, na realidade, é o autor mediato da conduta.

Deste modo, existe a vontade na coação moral, ainda que seja viciada. Nas circunstâncias em que a ameaça é irresistível não é exigível que o agente se oponha

a essa “violência moral” para agir em concordância com o ordenamento jurídico. Assim, a vontade existe, mas ela não é livre.

A irresistibilidade da coação deve ser medida de acordo com a gravidade da ameaça. Tendo essa gravidade que estar relacionada com a natureza do mal e com o poder do coator em produzi-lo.

Para ser irresistível não pode depender da vontade do coator, pois deixará de ser grave o mal ameaçado, se for possível de resistir à coação, pois será uma ameaça cuja consumação encontra-se fora da disponibilidade do coator.

Ameaças vagas e imprecisas não podem ser consideradas graves o suficiente para configurar a coação irresistível e justificar a exclusão da culpabilidade.

Somente a ameaça grave e iminente tem o poder de determinar a coação irresistível prevista no CP. Iminente no sentido à recusa. Se o coagido recusar, o coator tem condições de cumprir a ameaça, de forma imediata, seja pessoalmente ou através de terceiros. Sendo irresistível a coação a solução legal é punir exclusivamente o coator. O autor mediato da conduta, não cabendo punição ao executor que agiu como mero instrumento para a concretização do fato.

Não se admite o concurso de pessoas pelo fato de o coator ser o único responsável pela conduta delituosa. Mas se a coação for resistível, não haverá a exclusão da culpabilidade, cabendo o concurso de pessoas. Porém ainda que se tratando de uma ameaça resistível, não se pode negar sua existência, pois o agente age por causa dessa ameaça.

Logo, há uma diminuição no grau de reprovabilidade da conduta, e conseqüentemente uma redução da pena a ele aplicada (art. 65, III, alínea “c”, 1ª parte, do CP). Responde o coator como partícipe ou coautor, com a agravante prevista no art. 62, II.

A obediência hierárquica é a segunda hipótese de excludente de culpabilidade, está prevista na segunda parte do art. 22 do CP.

A inexigibilidade de conduta diversa por obediência hierárquica só é possível nas relações de direito público, as relações da iniciativa privada não são abarcadas por este dispositivo.

Na obediência hierárquica o subordinado cumpre uma ordem ilegal, não manifestamente ilegal, agindo sem culpabilidade, pela razão de ter avaliado incorretamente a ordem recebida, cometendo uma espécie de erro de proibição.

A vista disso, exclui-se a culpabilidade do agente porque nas relações de direito público o dever de obediência é uma imposição do próprio Estado. Existindo este dever não há liberdade de opção, não se pode censurar o agente por ter agido contrário ao direito.

#### 4.2 CAUSAS SUPRALEGAIS DE EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

É considerada causa supralegal de exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, aquela que, mesmo não estando expressamente prevista nos dispositivos legais, é aplicada em razão dos princípios informadores do ordenamento jurídico.

Destarte, a inexigibilidade de conduta diversa é causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Embora não tenha sido prevista pelo legislador, não se pode admitir a punição exclusivamente pela falta de previsão, o que acarretaria injustiças gritantes.

Um dos fundamentos para a aplicação dessa causa supralegal encontra-se no artigo 5º, inciso LV, da CF/88, que traz o princípio da ampla defesa. Portanto, a não-exigibilidade de conduta diversa deve ser considerada um princípio geral de exclusão da culpabilidade.

Porém, a aplicação da causa supralegal da inexigibilidade de conduta diversa, ainda causa ressalvas entre os juristas, sob o argumento de que a aplicação dessa excludente acarretaria em excessiva impunidade dos delitos e diminuição da eficácia da norma penal. Jescheck (*apud* MIRABETE, 2003), sustenta que:

A teoria de existência de uma causa supralegal de exclusão da culpabilidade consistente na inexigibilidade de outra conduta deve ser afastada, ao menos quanto aos crimes dolosos. É necessário que no âmbito da culpabilidade sejam previstos expressamente os requisitos fixados para as dirimentes; uma causa supralegal de exclusão pela inexigibilidade de conduta diversa implicaria o enfraquecimento da eficácia da prevenção geral do Direito penal e conduziria a uma desigualdade em sua aplicação. É admissível apenas a inexigibilidade de outra conduta, em certas hipóteses, como um princípio regulativo, mas não se pode considerá-la como causa supralegal de exclusão da culpabilidade.

Indo de encontro a esse entendimento estão os que adotam a causa supralegal, porém contanto que se considere a “não-exigibilidade” em seus devidos termos, isto é, não como um juízo subjetivo do próprio agente do crime, mas como um momento do juízo de reprovação da culpabilidade normativa, que compete ao juiz do processo.

A causa supralegal de inexigibilidade de conduta diversa uma pessoa que é ameaçada de morte por outra, que diz que até o final do dia ela estará morta. A pessoa aproveitando-se de um encontro casual entre eles, sem que o coator o visse, dispara contra o mesmo, matando-o, pois já tinha conhecimento que o coator cumpria com suas ameaças.

Nessa hipótese o agente causou uma conduta típica e ilícita, tendo afastado a possibilidade de alegar legítima defesa, visto que a agressão anunciada era futura.

Entretanto, pode ser afastado o grau de reprovabilidade da conduta ante o argumento de inexigibilidade de conduta diversa. Já que o argumento não está previsto em nosso ordenamento jurídico-penal, devemos entendê-la como causa supralegal.

Ainda que não expressamente tipificada, a causa supralegal da inexigibilidade de conduta diversa é uma realidade existente no mundo jurídico, muitas vezes encontrada no exame do caso concreto. Visto que, não é possível punir uma pessoa que não pôde agir de forma diversa pelo fato de sua conduta não estar prevista normativamente. Cabendo ao juiz o exame do caso concreto para efetuar ou não o juízo de desvalor sobre o autor da conduta, apresentando como base para seu veredito os princípios informadores do ordenamento jurídico.

Com o intuito de trazer às relações jurídicas a possibilidade de aplicação em hipóteses excepcionais, de princípios com base em ideias de justiça, para reconhecer como válidas condutas em que não se pode exigir a conformidade com o Direito, foi que surgiu a causa supralegal.

A lesão ao bem de menor valor como única forma de salvar o de maior valor, é admitida no ordenamento brasileiro, no estado de necessidade justificante; no caso de bens iguais ou de lesão a bem de maior valor, incide o juízo de censura, no qual está inserido a culpabilidade.

A conduta é antijurídica, mas não é reprovável, por inexigibilidade de comportamento diverso (o chamado estado de necessidade exculpante).



Atualmente considera-se a excludente de culpabilidade supralegal como resultado de um “lapidamento” do estudo do juízo de censura pessoal, que não reprovava determinadas condutas típicas e ilícitas por ponderar o caso concreto e ver que naquele instante não era cabível a exigência de uma conduta diversa, construindo com isso, decisões com maior aplicação da justiça.

#### 4.3 APLICAÇÃO DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA COMO EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE EM FACE DAS DIFICULDADES FINANCEIRAS DA EMPRESA.

Dentre os crimes contra a Previdência Social já estudados anteriormente a inexigibilidade de conduta diversa. É frequentemente encontrada no crime de apropriação indébita previdenciária.

A inexigibilidade de conduta diversa, como causa supralegal, é usualmente um dos temas de defesa dos acusados do ato ilícito, para tentar justificar sua conduta alegando dificuldades financeiras da empresa.

Mesmo na vigência da Lei 8.212/95, já existia a alegação de excludente de culpabilidade por dificuldades financeiras no crime previsto no art. 95, alínea, “d”. A princípio houve certa resistência dos tribunais no reconhecimento de algum efeito jurídico a tal situação, com o fundamento de que as empresas estariam aproveitando recursos públicos para finalidades particulares.

Toda e qualquer justificativa de exclusão da culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa esbarrava no fato de que ninguém pode se aproveitar da receita pública para auferir vantagens pessoais, e que essas dificuldades deveriam ser remediadas por empréstimos onerosos, não pela fácil expediência de transformar recursos públicos destinados ao atendimento da coletividade em recursos privados. O caráter supraindividual do bem jurídico protegido é que deve imperar sobre os interesses dos particulares.

Agora, prevalece a orientação jurisprudencial que admite a excludente de culpabilidade supralegal em casos de dificuldades financeiras muito graves.

A principal justificativa para essa admissibilidade é o relevante interesse de manter a empresa em funcionamento, evitando a extinção de empregos, única fonte

de sustento para a maior parte dos trabalhadores e suas famílias. Afastando assim a censura, nessa circunstância, da conduta de quem opta por dar prioridade ao pagamento da folha de salários e de fornecedores em prejuízo da arrecadação tributária.

A análise do crime deve ser feita em todas as suas circunstâncias, na riqueza do caso concreto. Sobretudo pelo fato da apropriação indébita ser um crime omissivo e material, segundo orientação do STF. Caracterizado pelo dolo genérico, não pode ser simplesmente ignorada a questão da dificuldade financeira, sob pena de caracterização de verdadeira responsabilidade penal objetiva, principalmente nos dias atuais onde a falta de empregos é tão grande que se consente até o uso de recursos destinados a coletividade para a conservação de uma empresa geradora de empregos.

Nos crimes contra o patrimônio, a dificuldade financeira não é reconhecida, de modo geral, como causa excludente de culpabilidade.

Na apropriação indébita previdenciária isso advém da própria estrutura típica, onde o empresário tem a obrigação de recolher os valores ainda que não tenha deles verdadeiramente se apropriado, devido o pagamento ser anterior à própria arrecadação fictícia dos valores.

Todavia, não é qualquer dificuldade financeira da empresa que irá configurar a situação de admissibilidade da inexigibilidade de conduta diversa.

A dificuldade deve ser extrema, impedindo de saldar não apenas as contribuições previdenciárias, mas todos os demais compromissos da empresa, configurando um estado de absoluta insolvência.

Dado que o ônus da prova é da defesa, para que se possa confirmar as dificuldades financeiras na alegação da inexigibilidade de conduta diversa é imprescindível que haja farto conjunto probatório demonstrando a efetiva impossibilidade de recolhimento das contribuições previdenciárias.

As dificuldades financeiras só alcançam relevância, a ponto de gerar a exclusão da tipicidade, quando explicitamente demonstrada sua repercussão na vida pessoal e principalmente no patrimônio pessoal do agente.

O empobrecimento verdadeiro dos responsáveis pela empresa e a constatada dilapidação do patrimônio particular dos sócios em favor da pessoa jurídica, é prova expressiva da incidência da situação excludente.

A prova documental é a que deve ser feita. Ela representa o ônus de quem alega a inexigibilidade, para reforçá-la permite-se outros tipos de prova, a exemplo do depoimento de testemunhas que tenham ligação com a empresa, contadores, clientes.

Somente a prova documental incontestável e contemporânea aos fatos, é apta para permitir a existência da causa supralegal de exclusão de culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa.

No que tange ao crime de estelionato previdenciário encontram-se na jurisprudência algumas alegações de inexigibilidade de conduta diversa, realizadas principalmente por funcionários do INSS. No entanto, sem aceitação como causa supralegal da exclusão de culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa.

Isto posto, permite-se a inexigibilidade de conduta diversa como excludente de culpabilidade nos crimes cometidos contra a previdência social, principalmente no crime de Apropriação Indébita Previdenciária, contanto que o agente tenha farto conjunto probatório que evidencie a efetiva impossibilidade de recolhimento das contribuições previdenciárias em razão das extremas dificuldades financeiras em que a empresa se encontra. Assim são os julgamentos do STJ:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PEDIDO DE EXPEDIÇÃO DE OFÍCIOS A EMPRESAS E ÓRGÃOS. PRETENSÃO DE COMPROVAR A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. PEDIDO INDEFERIDO PELO MAGISTRADO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. RECURSO PROVIDO.

1. Esta Corte já decidiu, por inúmeras vezes, que o deferimento de diligências é ato discricionário do magistrado, que pode negar os pedidos que considerar protelatórios ou desnecessários, desde que em decisão devidamente fundamentada.

2. No confronto entre o fundamento do Juiz - de que cabe à parte produzir as provas pretendidas - e o argumento da defesa - de que a recorrente, em razão da falência da empresa, não mais possui meios para obter os documentos que comprovariam a inexigibilidade de conduta diversa -, deve prevalecer aquele que beneficia a ampla defesa, o contraditório e a busca da verdade real, ou seja, o da defesa.

3. Embora caiba ao magistrado, de maneira discricionária, decidir pela conveniência da prova, a motivação por ele utilizada pode ser objeto de avaliação. E na hipótese, não tendo o magistrado afirmado que a prova seria desnecessária ou protelatória, e diante da razoabilidade da alegação da defesa, é evidente o constrangimento ilegal.

4. Recurso provido para determinar que sejam produzidas as provas requeridas pela defesa, com a expedição de ofícios aos órgãos e empresas apontados, abrindo-se, após, prazo para a manifestação das partes sobre a prova acrescida, antes da prolação da sentença.

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.

1. "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles" (Súmula 283/STF).
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.
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.
6. O dissídio jurisprudencial restou superado, nos termos do enunciado da Súmula 83 desta Corte.
7. Recurso não conhecido.

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INSOLVÊNCIA DA EMPRESA EVIDENTE DIANTE DE SUA FALÊNCIA. DESNECESSIDADE DE PERÍCIA. ORDEM CONCEDIDA.

1. O Laudo Pericial, acostado aos autos, que conclui pela evolução das deficiências financeiras ao longo do período em que ocorreram os fatos que servem de suporte à Ação Penal, evidencia a alegação da defesa de que o contribuinte arrostava dificuldades de monta, que terminaram por levá-lo ao estado falência.
2. Havendo nos autos prova da falência do contribuinte, torna-se desnecessária a realização de perícia contábil, para o fim de constatar-se a impossibilidade de recolhimento daquelas contribuições.
3. O MPF manifesta-se pela denegação da ordem.
4. Habeas Corpus concedido para cassar a sentença condenatória e o acórdão recorrido, determinando-se o trancamento da ação penal instaurada em desfavor da paciente.

Caso também interessante de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa foi julgado definitivamente pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 9 de outubro de 2007, com número de origem 2003.38.00.028306-3/MG:

PENAL. NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 8.212/91, ART. 95, ALÍNEA "D". LEI Nº. 9.983/2000. ART. 168-A, §

1º, INC. I, DO CÓDIGO PENAL. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. DIFICULDADES FINANCEIRAS. ALEGAÇÃO DE INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ACOLHIMENTO.

1. Constitui a infração descrita no art. 168-A do Código Penal, deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.
2. O crime de apropriação indébita previdenciária, que é crime omissivo puro, não exige que da omissão resulte dano, bastando, para sua configuração, que o sujeito ativo deixe de repassar à Previdência Social a contribuição recolhida dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.
3. Autoria e materialidade demonstradas.
4. Acolhimento da tese de inexigibilidade de conduta diversa, como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade, considerando que a conduta dos réus, apesar de típica, visto que se amolda à figura prevista no art. 168-A do Código Penal, e de não estar albergada por qualquer causa excludente de ilicitude, não é culpável, na medida em que não lhes era exigível portar-se de maneira diversa, em consonância com o ordenamento jurídico.
5. Apelação improvida. (ACR 2003.38.00.028306-3/MG, Rel. Desembargador Federal Hilton Queiroz, Quarta Turma, DJ de 30/10/2007, p. 78).

O processo tramitou, inicialmente pela 9ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, com sede em Belo Horizonte, a partir de uma denúncia ofertada pelo Ministério Público Federal contra Maria Helena Nunes Barbosa, Newton Santos Meireles e Ivanhoé Luiz Prado Júnior, sob a acusação da prática da infração ao art. 168-A, *caput*, do CP, ao fundamento de que os réus, na condição de responsáveis pela gestão financeira da empresa Main Empreendimentos de Enfermagem Ltda, ter-se-iam apropriado indevidamente de valores oriundos de descontos legais, efetivados sobre o salário de seus empregados, e destinados à autarquia previdenciária.

Analisando a denúncia, o magistrado decidiu absolver o acusado Ivanhoé Luiz Prado Júnior com base no inc. IV do art. 386 do Código de Processo Penal, por não haver, nos autos, comprovação da autoria. Uma vez que não praticava nenhum ato de gerência na administração financeira da empresa. O mesmo fazendo em relação a Maria Helena Nunes Barbosa e Newton Santos Meireles, estes em razão da circunstância exculpante de inexigibilidade de conduta diversa, com escora no inciso V do art. 386 do Código de Processo Penal.

No caso analisado, a dificuldade financeira alegada pelos réus foi comprovada por documentos e testemunhas: contratos de locação das instalações físicas da empresa, protestos de títulos, ações trabalhistas movidas contra a empresa, lista de alunos inadimplentes da escola, etc.

Diante das provas, o órgão julgador reconheceu que a conduta dos réus, apesar de típica, haja vista que se amolda à figura prevista no art. 168-A do CP, e de não albergada por qualquer causa excludente de ilicitude, não foi culpável, na medida em que, em consonância com o ordenamento jurídico, não lhes era exigível portar-se de maneira diversa da que o fizeram.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inegável a relevância da Seguridade Social na proteção à saúde, à assistência social e, principalmente, no amparo previdenciário às pessoas seguradas e seus dependentes, tendo em vista que garante sua dignidade e sobrevivência no advento de circunstâncias que as impeçam de provê-las por seus próprios meios.

Uma previdência social pública de qualidade, que atenda as exigências da proteção social de todo o povo brasileiro, carece de meios adequados à sua sustentação.

A Carta Magna aprecia, em seu artigo 195, de maneira adequada, as fontes para o financiamento da Seguridade Social, custeada solidariamente por toda a sociedade, de forma direta e indireta, de acordo com a capacidade de cada um. No entanto, essas fontes são, várias vezes, afetadas pelo desvio de receitas mediante condutas criminosas praticadas contra o sistema previdenciário.

Dessa maneira, o presente trabalho conseguiu oferecer um conjunto de informações sobre os crimes previdenciários com foco principal no crime de apropriação indébita previdenciária, que foram inseridos no CP pela Lei nº 9.983/00, deixando-se a técnica imperfeita dos diplomas legais anteriores, que exibiam fórmulas incompletas e tipificavam condutas por equiparação ou assemelhação.

Verificou-se também que, sendo a importância do bem tutelado (a Previdência Social) de mais alta pertinência por advir da proteção de um direito fundamental é necessário o emprego do Direito Penal como instrumento de efetiva repressão para assegurar o cumprimento da tributação das contribuições previdenciárias. Impedindo as condutas lesivas e assegurando os recursos financeiros necessários para a manutenção do sistema previdenciário.

Entretanto, percebeu-se que a legislação tem como objetivo principal a arrecadação e não a punição, oferecendo a extinção da punibilidade através da quitação do valor devido ou a suspensão do processo em casos de parcelamentos.

E, por fim, constatou-se apesar do novo diploma legal não contemplar a aplicação do princípio da inexigibilidade de conduta diversa decorrente de dificuldades econômicas ou financeiras que impossibilitam o recolhimento das contribuições devidas à previdência social, a jurisprudência vem admitindo a

absolvição do responsável, desde que inequivocamente comprovada a indisponibilidade financeira da empresa. Assim atenua-se o rigor da lei, de forma a aplicar-se o mais justo ao caso concreto.

Conclui-se que, quando se diz da absolvição dos acusados pela exclusão da culpabilidade, fala-se no Direito Penal como a última ratio, ou seja, o instrumento que somente deve ser empregado em casos graves de violação de bens jurídicos e não para cobrança de dívidas, de maneira que a ameaça de prisão feita a empresários em dificuldades financeiras os obrigam a contrair empréstimos, vender bens de familiares, entre outras atitudes tomadas. Ressaltando que nem todos têm condições de contratar um bom advogado para proceder às suas defesas e enfrentar um processo penal demorado e estigmatizante.



## REFERÊNCIAS

AMARAL, Leonardo Coelho do. **Reflexos acerca das causas especiais de extinção da punibilidade**. Disponível em: <[www.direitocriminal.com.br/ doutrina nacional](http://www.direitocriminal.com.br/doutrina/nacional)>. Acesso em: 26 de março de 2018.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 8 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**, volume 3: parte especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e respeito aos mortos. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

**Constituição (1988)**. **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, **1988**.

BRASIL. Resp 761907, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 7/05/2007.

\_\_\_\_\_. HC 50996, Relator para acórdão Ministro Napoleão Nune Maia Filho, DJe 17/12/2007.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui o plano de custeio, e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)> Acesso em: 14 de fevereiro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 9.964, de 10 de abril de 2000. **Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm)> acesso em 19 de fevereiro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 10.684, de 30 de maio de 2003. **Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do**

**Seguro Social e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm)> acesso em 19 de fevereiro de 2018.

\_\_\_\_\_. RHC 20176, Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Dje 18/12/2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Crime nº 96.04.30199-3/RS. Relator Amir José de Finocchiaro Sarti. Porto Alegre, RS, 02 de set. de 1998. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 14 de out. de 1998. p. 491.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal 4ª Região. 7ª Turma. Habeas Corpus nº 5606 – RS (200404010197855). Rel. José Luiz B. Germano da Silva. Porto Alegre-RS, 03 de ago. de 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 de ago. 2004. p. 674. Disponível em: Acesso em: 15 de março de 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal 4ª Região. 7ª Turma. Apelação Criminal nº 9664-PR (200204010219258). Rel.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Crime nº 93.04.42775-4/RS. Relator Des. Jardim de Camargo. Porto Alegre, 13 de junho de 1994. **Diário da Justiça, Brasília**, DF, 14 de set. 1994. p. 51.062

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923. Crea, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no paiz, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4682.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4682.htm)>\_Acesso em: 16 de fevereiro de 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 72, de 21 de novembro de 1966. **Unifica os Institutos de Aposentadoria e Pensões e cria o Instituto Nacional de Previdência Social.** Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0072.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0072.htm)> Acesso em: 16 de fevereiro de 2018.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte geral.** 11. ed.. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário.** 9 ed. São Paulo: Ltr, 2008.

GRECO, Rogério. **Código penal comentado**. 2.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**, 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Crimes contra ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**. V 1. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

MORAES, Carlos Otaviano Brenner de. **Inexigibilidade de conduta diversa. Natureza: causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 42, 1 jun. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/994>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 19º ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: renovar, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.