

16 18 20 22 24 26 28 30 32 34 36 38 40 42 44 46 48 50 52 54 56 58 60 62 64 66 68 70 72 74 76 78 80 82 84 86 88 90 92 94 96 98

# QUESTÕES PERTINENTES AO CRIME DE NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - ART. 95, 'D', DA LEI 8.212/91

Antonio Fernando Schenkel do Amaral e Silva\*

## Resumo

Este artigo trata de questões pertinentes ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias – artigo 95, alínea *d*, da Lei nº. 8.212/91. No desenvolvimento da pesquisa, são estudadas questões que tem relação com: as obrigações acessórias, o tipo penal, o agente do crime, a consumação e a tentativa, a pena e a ação penal, a extensão da punibilidade, as excludentes de culpabilidade e a constitucionalidade do artigo em tela.

## Riassunto

Questo articolo affronta le questione riguardanti al non raccoglimento di contribuzione della previdenza - articolo 95, alinea *d*, Legge n. 8.212/91. Durante lo svolgimento della ricerca, verranno studiate questioni che hanno relazione con: gli obblighi societari, il tipo penale, l'agente del reato, la consumazione e il tentativo, la pena e l'azione penale, l'estinzione della punibilità, le escludenti di culpabilità e la costituzionalità dell'articolo previamente citato.

\* Juiz Federal Substituto em Santa Catarina

# 1. Introdução

O crime previsto no art. 95, 'd', da Lei 8.212/91 tem por escopo inibir o desvio de contribuições previdenciárias, as quais objetivam financiar a Seguridade Social, que compreende um conjunto integrado de ações em prol da saúde, previdência e assistência social, atendendo a parcela mais humilde da população brasileira.

É um dos grandes assíduos na Justiça Federal e, dessarte, merece o nosso cuidado, mormente em períodos de retração da atividade econômica, campo fértil à sua ocorrência no meio empresarial.

Por isso mesmo, analisaremos alguns tópicos da Lei 8.212/91, relativos às obrigações acessórias da empresa na matéria, bem como os aspectos estruturais do tipo do crime de não recolhimento, as causas de extinção da punibilidade e exclusão da culpabilidade hoje em voga, com o cotejo da orientação dos Tribunais, em particular do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

## 2. Obrigações acessórias

Inicialmente, mister consignar o que prevê a Lei de Custeio da Previdência Social:

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

I - a empresa é obrigada a:

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

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos a seu serviço, no dia 2 do mês seguinte ao

da competência, prorrogado o prazo para o primeiro dia útil subsequente se o vencimento cair em dia em que não haja expediente bancário;”.

Ainda:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.(...)”.

De seu turno, o artigo 33 estabelece que ao “Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11;” (devidas pelas empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; dos empregadores domésticos e dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição).

De capital importância que o “desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento”, nos termos do parágrafo 5º do art. 33.

Vê-se, *ab initio*, que as empresas são obrigadas a confeccionar folhas de pagamento padrão, lançar mês a mês na contabilidade os fatos geradores das contribuições e o *quantum* recolhido, presumindo a Lei o correto manejo das exações previdenciárias.

No que nos interessa: é obrigada a descontar da remuneração dos segurados a seu serviço, leia-se empregados de forma genérica, as contribuições por eles devidas à Previdência Social, e, em tempo hábil, recolhê-las aos cofres do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

A *ratio* destas obrigações tributárias acessórias prende-se à moderna técnica de arrecadação, pela qual se centraliza na fonte dos recursos às atividades que seriam normalmente concretizadas por, não raro, milhares de trabalhadores de uma mesma empresa ou grupo econômico.

Todos, assim, calculariam o valor da contribuição, mediante incidência de determinada alíquota sobre a sua folha de salário, preenchendo a respectiva Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS e, finalmente, recolheriam o tributo no estabelecimento bancário autorizado, tudo isto de forma alheia a capacidade cultural de cada sujeito passivo.

Infelizmente, o analfabetismo ou semi-analfabetismo já se constituiria num obstáculo quase intransponível para muitos trabalhadores, como, por exemplo, os da construção civil.

Por aí se nota a importância da centralização de tais misteres na fonte de pagamento, dotada e capacitada de profissionais hábeis à tanto, além de permitir a fiscalização e o controle pelos agentes do INSS de maneira mais eficaz.

Todavia, tal mecanismo tem a vicissitude de dar ensejo ao crime em tela, na medida em que nem todos os administradores cumprem com a segunda parte do dever que lhes é imposto, ou seja, deixam de recolher aos cofres públicos as contribuições aprioristicamente descontadas dos salários de seus empregados ou de terceiros, embora regularmente lançadas em sua escrituração contábil.

### 3. Tipo penal

"Art. 95. Constitui crime:

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;".

Prefacialmente, é fundamental esclarecer o significado da expressão 'arrecadada'.

Arrecadar significa cobrar.

Desta maneira, a empresa cobra para o INSS as contribuições devidas à Seguridade Social através do desconto no estipêndio de seus funcionários para a *posteriori* recolhê-las - depositá-las - nos cofres do Instituto.

Portanto, discordamos de quem tem presente três momentos, quais sejam: desconto, arrecadação e recolhimento.

Na verdade, a expressão da lei poderia ser substituída por "cobrada", com ganhos para a clareza na exegese do dispositivo.

Os delitos omissivos têm peculiar tipicidade. O omitir não é o simples não fazer, mas é o não fazer o que deve ser feito, isto é, uma ação implicitamente determinada pela norma penal.

Pressuposto do dever de agir é o poder de agir, a possibilidade de realizar o comportamento ditado pela lei.

Concretiza-se o crime omissivo próprio pela ocorrência de dois vértices: 1) descumprimento do dever de agir e, 2) poder físico e real de atuar.

No clássico exemplo do parálítico que omite o socorro no afogamento de outrem, exclui-se a tipicidade, porque impossibilitado fisicamente de agir.

O *iter criminis* compõe-se de duas condutas (mista), sendo a primeira comissiva, edificada no ato de descontar do salário a contribuição devida pelo empregado à Previdência Social.

Segundo o dicionarista Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, descontar consiste em "tirar duma conta, quantidade ou todo; deduzir".

Com efeito, nada mais que isso é realizado num primeiro momento, pois confeccionada a folha, o desconto é imediato, automático, feito hoje em dia por programas de computador, ainda que nas empresas de pequeno porte, eis que tal trabalho é terceirizado a escritórios de contabilidade.

A única exceção, em princípio, caberia a empresas sem escrita regular ou de fato, quando poderia ser alegado o pagamento de salário bruto, ou, noutras palavras, sem a incidência de qualquer desconto. Todavia, o ônus da prova sempre cabe ao réu - art. 33 da Lei 8.212/91 c/c art. 156 do CPP.

O relatório fiscal (nome jurídico do procedimento de fiscalização do INSS que apura a situação das contribuições) ou o inquérito policial devem ter consigo cópias das folhas de pagamento ou afins (recibos, livros contábeis, etc), onde fique caracterizado o desconto da contribuição previdenciária, pois estes documentos compõem as peças informativas e elucidativas da questão. Pertinam à materialidade do crime ("é o conjunto dos elementos sensíveis do fato criminoso" - João Mendes).

De qualquer modo, resta comprovada pelo procedimento de fiscalização do INSS (relatório fiscal), porquanto evidencia que se deixou de recolher as contribuições descontadas dos salários dos empregados no período levantado pela autarquia, razão da prescindibilidade de eventual perícia contábil, a qual pode ser realizada a pedido da defesa e a critério do juiz (art. 184 do CPP) durante a instrução - Precedente: STJ, HC 5641-CE, rel. Min. Anselmo Santiago, DJ 10.11.97, p. 57839.

Outrossim, este procedimento administrativo é autônomo e independente, possui regras próprias e adequadas à sua natureza fiscal. Como ato público, tem a seu favor a presunção de legitimidade e legalidade inerente a todos os atos administrativos, não sendo obrigatória, mas facultativa, a participação do réu *de per si* ou por meio de advogado.

As eventuais nulidades deste especial procedimento inquisitório, a exemplo do que acontece ao inquérito, não se transmitem à futura ação penal e, por isso mesmo, dispensa o contraditório e a ampla defesa.

Muitos alegam a inexistência de valores em caixa, tanto que meramente contábeis os lançamentos, afastando-se a tipicidade.

Importante salientar que a contribuição em tela é de responsabilidade do empregado, porque é ele o sujeito passivo do tributo, em de-

corrência da sua qualidade de segurado obrigatório da Previdência Social, a teor do art. 12 da Lei 8.212/91.

Por questões congêntas à técnica de arrecadação tributária, coloca-se a empresa como responsável pelo desconto e repasse destes valores ao INSS - art. 30, I, da Lei 8.212/91.

Quando é confeccionada a folha de pagamento, com seus respectivos descontos, presume-se a existência do dinheiro em caixa - parágrafo 5º do art. 33, já que aprioristicamente os valores relativos à contribuição previdenciária pertenciam ao empregado, sob a forma de salário.

Uma vez lançado o desconto na folha, os recursos econômicos efetivamente existem, tanto que na realidade são utilizados para pagamento de outros compromissos, entre eles o salário líquido dos funcionários, o *pro-labore* dos sócios, os fornecedores e as concessionárias de energia elétrica, água, gás, etc., tudo em detrimento da Previdência Social, que passa, à sua revelia, a financiar a atividade privada mês a mês.

Repele-se, pois, a suposta impossibilidade de agir por falta de numerário, quando saldados no período outros compromissos do ente econômico, pois a 'impossibilidade' deve operar *erga omnes* e não só contra a Previdência Social.

A excepcionalidade da hipótese nos leva a aplaudir o raciocínio do eminente magistrado Ari Pargendler, o qual asseverou:

"PENAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO RECOLHIMENTO AO TESOURO NACIONAL. LEI N. 8.137, DE 1990, ART. 2º, II. Se a entidade não tem condições de funcionar sem recolher o tributo retido na fonte por ocasião de pagamentos a terceiros, deve suspender ou encerrar as atividades - essa a conduta exigível. Hipótese em que o administrador preferiu desviar os recursos públicos para que a entidade continuasse a perseguir seus interesses privados. Apelação improvida." (AC 94.04.45.149-5/RS, RTRF-4ª R., n. 20, p. 200).

Num segundo momento, deve a empresa recolher tempestivamente (depositar, repassar) ao INSS os valores

descontados previamente dos salários de seus funcionários ou de terceiros, mediante as guias de recolhimento da Previdência Social - GRPS.

Apesar de dicotomizada a conduta, tem por núcleo o verbo 'deixar', que indica claramente a natureza omissiva do delito, pois o agente deixa de cumprir o que a lei ordena - 'recolher', em situação que lhe era possível agir conforme a norma.

Está a tipicidade no omitir o dever legal, quando possível tal mister.

O dolo (elemento subjetivo do tipo) é genérico, ou seja, a vontade livre e consciente de realizar o comportamento típico previsto na lei, sem a necessidade de almejar qualquer fim em especial - "deixar de recolher".

A destinação dada aos recursos provenientes das contribuições (se para pagamento de salários ou *pro-labore* dos sócios, fornecedores ou concessionárias de serviços públicos) é mero exaurimento, totalmente desimportante para o tipo.

Não exclui o dolo a retidão da contabilidade - lançamento do valor descontado e não recolhido na escrituração da empresa, eis que nada mais significa que uma obrigação legal, nos moldes do art. 32 da Lei.

"PROCESSO PENAL. 'HABEAS CORPUS'. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 'ABOLITIO CRIMINIS'. INOCORRÊNCIA.

1. O delito capitulado no art. 95, 'd', da Lei n. 8.212/91, muito longe está ser apropriação indébita, prevista no art. 168 do Código Penal, que depende da prova da fraude, do dolo específico, e do prejuízo efetivo. A conduta descrita naquele dispositivo é daquelas contidas no tipo dos crimes omissivos próprios, centrada no verbo nuclear 'deixar de recolher'. O dolo é o genérico e está configurado na vontade livre e consciente de descontar dos salários dos empregados os valores correspondentes à contribuição previdenciária e deixar de recolhê-las à Previdência Social.



2. É irrelevante, para fins penais, o procedimento contábil da empresa por não se tratar de sonegação fiscal. A inexistência de fraude na contabilização não implica, necessariamente, ausência de falta de recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados.

3. Inocorre 'abolitio criminis' pela superveniência da Lei n. 8.866/94, que dispõe sobre a prisão do depositário infiel de valores pertencentes à Fazenda Pública. Ao tratar da falta de recolhimento de tributos e contribuições retidas ou recebidas de terceiro como ilícito civil, dando, supostamente, tratamento mais benéfico que a lei penal, aquele dispositivo não descriminalizou a conduta prevista no art. 95, letra 'd', da Lei n. 8.212/91.

4. Ordem denegada. Unânime". - HC n. 95.04.12122-5/SC, rel. Juíza Tânia Escobar, DJ de 24.5.95, p. 31548.

Da mesma forma:

"PENAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO RECOLHIMENTO DOS VALORES DESCONTADOS. DESNECESSIDADE DE DOLO ESPECÍFICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS.

1. A conduta descrita no art. 95, letra 'd', da Lei 8.212/91, está centrada no verbo nuclear 'deixar de recolher'. Assim, verifica-se a transgressão da norma jurídica com a simples omissão, não se exigindo qualquer resultado naturalístico. Basta que o autor se omita quando deve agir. O dolo é genérico e configura-se com a vontade livre e consciente de descontar dos salários dos empregados os valores correspondentes à contribuição previdenciária e deixar de recolhê-los à previdência social.

2. Ao tipificar como crime o não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas, o legislador atribuiu a tal compromisso do empregador superlativa prioridade, não podendo, por isso mesmo, ser relegado a posição secundária. Assim, não se configura como hipótese de exclusão da ilicitude a insuficiência de recursos para atender, antes, a todos os demais compromissos, inclusive com fornecedores." (AC n. 96.04.61803-2/SC, rel. Juiz Teori Albino Zavascki, DJ de 10.09.97, p. 72686).

A 'confusão' do crime do art. 95, d, da Lei 8.212/91 com o de apropriação indébita tem mais origem na história do que propriamente na norma jurídica.

É que desde o art. 86 da Lei 3.807/60 até hoje, salvo a efemeridade do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, sempre demonstrou o legislador atecnia ao buscar a pena do crime de não recolhimento em outros dispositivos legais, como o do art. 168 do CP. A equiparação era somente para efeitos da reprimenda, embora até hoje tentem confundi-los, no afã de dificultar a aplicação do art. 95, mais gravoso para o agente do que o art. 168 do CP.

#### 4. Agente do crime

Sujeito ativo é a pessoa que comanda materialmente o destino dos recursos oriundos das contribuições, isto é, o responsável pelo atendimento do dever legal.

Assim, dispõe a Lei no art. 95:

"Parágrafo 3º. Consideram-se pessoalmente responsáveis pelos crimes acima caracterizados o titular de firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores que participem ou tenham participado da gestão de empresa beneficiada, assim como o segurado que tenha obtido vantagens."

Não basta, dessarte, figurar no contrato social ou congênere.

Há necessidade da efetiva gestão por parte do agente na hora de decidir a respeito do destino das contribuições arrecadadas dos segurados ou do público, sob pena de aceitarmos a responsabilidade objetiva no Direito Penal.

Cita-se, à guisa de exemplo, o caso das sociedades firmadas entre cônjuges, onde, não raro, a figura da mulher no contrato social é meramente decorativa, embora, formalmente, seja administradora da empresa. Idem, naquelas onde ocorre a figura do supersócio, com cerca de 90% ou mais do capital da sociedade. É comum, ainda, que determinado sócio cuide da parte administrativa, enquanto outro ou

outros tratem apenas da atividade-fim, confiando ao supérstite a administração dos recursos econômicos.

A situação fica delicada nas empresas sem constituição legal, ditas irregulares ou de fato.

"A sociedade irregular é a que, embora tendo contrato escrito, não foi legalizada, com o arquivamento no Registro do Comércio. As sociedades de fato, porém, não tem sequer contrato, comerciando à margem de qualquer preocupação de estruturação jurídica. (...)

"Tanto uma como outra, essas sociedades não possuem personalidade jurídica. Os sócios são, por isso, individualmente responsáveis e solidários, pelas obrigações sociais." (Rubens Requião, Curso de Direito Falimentar, 1º vol., 4ª ed., p. 52).

Evidentemente, os sócios jamais poderão alegar a informalidade em sua defesa, sendo que se presumira a administração conjunta da sociedade, respondendo todos pelo crime. Isto não significa condenação comum, pois será objeto da instrução processual o descortinamento do nome da pessoa que tinha a gerência dos recursos arrecadados.

Outra hipótese é a do mandatário. Se lhe foram conferidos poderes suficientes para administrar o negócio, deve responder isoladamente pelo descaminho das contribuições, porque é inadmissível o mandato com objeto ilícito - art. 145, II, do Código Civil. Da mesma forma, se abusou dos poderes conferidos pelo mandante - arts. 149 e 162 do Código Comercial e arts. 1.305 e 1.306 do Código Civil.

Todavia, imprescindível será o instrumento de mandato - procuração, não sendo viável a mera prova oral - art. 1.291 do CCv.

Pode acontecer a presença de 'laranjas' ou 'testas-de-ferro' na condução de determinada empresa. É o que sucede, por exemplo, com a Lei 6.404/76 (Dispõe sobre as sociedades por ações):

"São inelegíveis para os cargos de administração de uma companhia as pessoas impedidas por lei especial, ou condenadas por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato, contra a economia popular, a fé pública ou a

propriedade ou a pena criminal que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos.”

Também, os inabilitados pela Comissão de Valores Imobiliários, nos termos do art. 147 da referida Lei.

De igual sorte, está o falido proibido de comerciar e administrar o negócio, podendo o síndico ser verdadeiro 'laranja' ou 'testa-de-ferro', apesar de nomeado pelo juízo da falência.

Sem embargo, nestas hipóteses a autoria será o foco da instrução, impondo a pesquisa de quem realmente administrava a firma e tinha a disponibilidade dos recursos, a fim de evitar a responsabilidade objetiva derivada do contrato social.

O parágrafo 5º do artigo 95 - “O agente político só pratica o crime previsto na alínea 'd' do *caput* deste artigo, se tal recolhimento for atribuição legal sua”, é letra morta em virtude de que “é dominante nos tribunais o entendimento da atipicidade da conduta do Prefeito Municipal pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias, eis que não arrolado como sujeito ativo desse crime na lei especial de regência”. (Inquérito nº 97.04.69749-0/RS, rel. Juíza Tânia Escobar, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, j. 05 de outubro de 1998, DJ2, 11.11.98, p. 366).

“1. DIREITO PENAL.

2. CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS DE SALÁRIOS E NÃO RECOLHIDAS À PREVIDÊNCIA SOCIAL. LEI N. 8.212/91.

3. O Prefeito Municipal que deixa de recolher à Previdência Social o que, a título de contribuições previdenciárias, foi descontado dos salários de servidores só pratica crime, se desviar o respectivo dinheiro para proveito pessoal.

4. Denúncia rejeitada.”( Ação Penal 95.04.08054-5-PR, rel. Juiz Gilson Langaro Dipp, DJ 29.11.95, p. 82.734).

Do Superior Tribunal de Justiça colhe-se:

“AGRAVO REGIMENTAL. PENAL. PREFEITO MUNICIPAL.

## RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALORES NÃO REPASSADOS.

1. Na qualidade de agentes políticos, os prefeitos municipais não são responsáveis por empresas, não se lhes aplicando a Lei 3.807/60, art. 86, p. único, Lei 8.212/91, art. 95, p. 3º.
2. Precedentes desta Corte.
3. Recurso improvido." (Ag. Reg. no Ag. de Instrumento n. 62.822-1-RS, rel. Min. Edson Vidigal, DJ 04.09.95, p. 27.845).

O artigo 11 da Lei 9.639/98, que foi objeto de conversão da Medida Provisória n. 1.608-14, de 29.04.98, trouxe o instituto da anistia para a espécie.

Em virtude de uma errônea publicação da Lei, a qual contemplava parágrafo único no art. 11 e, assim, anistiava todos até então, e não somente os agentes políticos, o E. STF declarou *incidenter tantum* a inconstitucionalidade do dispositivo constante da publicação de 26 de maio de 1998 - HC 77.724-SP, rel. Min. Marco Aurélio e HC 77.734-SC, rel. Min. Néri da Silveira.

No nosso Tribunal a jurisprudência firmou-se pela inexistência de vontade política, *verbis*:

"PENAL. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ANISTIA DA LEI 9.639/98. ART. 11, PARÁGRAFO ÚNICO. INEXISTÊNCIA DA REGRA GERAL.

1. O parágrafo único do art. 11 foi retirado do projeto de conversão da medida provisória n. 1.608-14, e assim foi discutido e votado, conforme as notas taquigráficas da sessão do Congresso Nacional.
2. A publicação errada deu-se em virtude de engano no autógrafa do projeto.
3. Inexistência de vontade política de criar a anistia e de fase indispensável ao processo legislativo, que é a votação.
4. Retificação procedida, no dia seguinte ao da publicação incorreta da lei, que não fere qualquer garantia constitucional.

5. Inexistência de vigência do dispositivo e, portanto, impossibilidade de aplicar-se a anistia.

6. Segurança concedida." (AC n. 96.04.11707-6-PR, julg. 15/09/98).

*Também, o "suposto parágrafo único do art. 11 da Lei n. 9.639/98 na verdade jamais existiu, tendo sido fruto, puro e simples, de erro na publicação do texto legal - erro, aliás, oportuna e imediatamente corrigido. Impossível extrair efeitos de lei inexistente. Pudesse o erro de imprensa criar direitos, bastariam os tipógrafos do Diário Oficial para a construção do ordenamento jurídico. O absurdo da hipótese, por si só, desautoriza as elaborações mais ou menos eruditas que o caso tem suscitado. A interpretação e, principalmente, a aplicação do direito devem ser feitas com os pés no chão e os olhos na realidade."* (Mandado de Segurança 1998.04.01.047948-2/RS, rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, DJ 11.11.98, p. 381).

Conclui-se que o juiz não é mero espectador do processo legislativo, tampouco pode ser manietado pela cega exegese da lei - art. 2º da LICC, a qual importaria na aceitação de uma vontade que sequer foi emitida pelo Congresso Nacional.

Outrossim, depois da imediata correção do texto, a repercussão política do acolhimento da anistia pelos Tribunais seria imensamente negativa junto à opinião pública, pois a sociedade teria em conta mais uma vez a antiga e infeliz máxima da impunidade nos crimes de colarinho branco, agora patrocinada pela Justiça.

## 5. Consumação e tentativa

O crime de não recolhimento é daqueles delitos omissivos próprios, pois se resume no fato de não cumprir o que a lei manda, independentemente para sua consumação de qualquer resultado naturalístico superveniente.

Com muita propriedade, leciona Heleno Cláudio Fragoso em suas Lições de Direito Penal:

"Sob o aspecto material, é o crime um *desvalor da vida social*, ou seja, uma ação ou omissão que se proíbe e se procura evitar, ameaçando-a com pena, porque constitui ofensa (dano ou perigo) a um bem, ou a um valor da vida social.

O conteúdo daquele desvalor social é substancialmente dado pelo dano ou exposição a perigo de um *bem jurídico* (cf. n. 257, *infra*), mas, em alguns casos constitui-se pela própria ação ou omissão incriminada em si mesma (independentemente de qualquer resultado), a qual é objeto de intensa reprovção social." (Ed. Forense, 9ª ed., p. 147).

A pura omissão na hora de recolher as contribuições previdenciárias adredemente descontadas é de grande 'desvalor social', pois nega-se o agente a cumprir um dever imposto legalmente no tempo e forma devidos e, em face de seu comportamento negativo, sofre a repressão da lei penal.

Daí advém a constitucionalidade do art. 95, 'd', da Lei 8.212/91, eis que a prisão não decorre da dívida previdenciária nascida da conduta.

Consuma-se, portanto, no momento em que as contribuições deveriam ter sido recolhidas ao INSS e não foram, ou seja, "no dia 2 do mês seguinte ao da competência, prorrogado o prazo para o primeiro dia útil subsequente se o vencimento cair em dia em que não haja expediente bancário"; (art. 30, I, 'b', da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.063/95).

Em razão da sua natureza, impossível a tentativa. Ou o agente omite o cumprimento do dever, ou obedece a norma.

## 6. Pena e ação penal

Consoante o parágrafo 1º do artigo 95, a reprimenda vem disciplinada no artigo 5º da Lei 7.492, de 16 de junho de 1986 (Define os crimes contra o Sistema Financeiro Nacional), consubstanciando-se em reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos e multa.

Por força do mencionado parágrafo primeiro, aplicam-se "à espécie as disposições constantes dos artigos 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal".

Interessante o art. 30, o qual possibilita a prisão preventiva pela "magnitude da lesão causada", em clara referência ao valor do prejuízo aos cofres da Previdência Social. Ainda, o art. 33 franqueia ao magistrado a elevação até o décuplo do limite da pena de multa prevista no art. 49 do CP.

A reiterada omissão mensal, ocorrida seguidamente, perfectibiliza em tese o crime continuado, pois além do lapso temporal de 30 dias entre os crimes, devem estar presentes as demais circunstâncias do art. 71 do CP.

O aumento de pena *in casu*, de 1/6 a 2/3, é objetivo. Ou seja, é determinado pelo número de infrações, de molde a possibilitar a fixação da reprimenda em consonância com a maior ou menor quantidade de crimes.

Refuta-se, desta maneira, o puro subjetivismo do julgador no cálculo da pena, através de um critério claro e equânime.

Dessarte, se praticados dois delitos (1+1) o aumento será de 1/6; três (1+2) 1/5; quatro (1+3) 1/4; e assim por diante.

A pena de multa não pode ser cumulada, mas deve ser também unificada, *verbis*:

"PENAL. CRIME CONTINUADO. PENA DE MULTA. INAPLICABILIDADE DO ART. 72 DO CP.

A pena de multa, aplicada no crime continuado, escapa à norma contida no art. 72 do Código Penal.

Recurso especial não conhecido." (RE 68.186-DF, rel. Min. Assis Toledo, DJ 18.12.95, p. 44597).

Com a recente alteração do art. 44 do Código Penal pela Lei 9.714/98, concretizou-se a possibilidade de substituição da pena imposta aos crimes de não recolhimento, que em geral é fixada em 2 anos e pouco de reclusão.



Apenas, recomenda-se a substituição por prestação de serviços à comunidade (e não prestação pecuniária, dada a natureza do crime, a eficácia da medida e a situação financeira do agente), nos termos do novel art. 46 do CP.

Por fim, o parágrafo 2º do artigo 95 estipula sanções à pessoa jurídica, e a ação penal é pública incondicionada.

## 7. Extinção da punibilidade .....

O artigo 34 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que se extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo), e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965 (define o crime de sonegação fiscal), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, sendo invidiosa a aplicação do referido art. 34 ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias.

A locução 'promover o pagamento' não significa necessariamente quitação imediata do débito. Traduz, em síntese, a diligência do devedor que, na medida da sua possibilidade econômica, pretende solver a dívida, ainda que em parcelas.

O E. STJ, tendo por relator o Ministro Cid Flaquer Scartezzini, (RE 76.232/CE, DJ 212, de 03.12.97, p. 56.345) acordou:

"PENAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. PARCELAMENTO DO DÉBITO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL.

- O parcelamento do débito previdenciário em atraso; antes do oferecimento da denúncia, esvazia o tipo penal previsto no art. 95, d, da Lei 8.212/91, tornando-o simples dívida civil, sujeita a cobrança pelas vias regulares.

- Recurso não conhecido."

A jurisprudência do TRF-4ª Região é pacífica:

"DIREITO PENAL. DELITO CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. INÉPCIA DA INICIAL. INOCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO. PARCELAMENTO DA DÍVIDA ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. INCIDÊNCIA DO ART. 34 DA LEI 9.249/95.

1. ...2. Esta Turma firmou jurisprudência no sentido de que o parcelamento da dívida corresponde, para efeitos penais, ao pagamento.

3. O art. 34 da Lei 9.249/95 deve ser aplicado retroativamente, porque, embora não se refira expressamente à Lei 8.212/91, as condutas delitivas narradas na Lei 8.137/90 são absolutamente coincidentes com a conduta narrada naquela, até porque apenas alterou a sanção aplicável e não a essência da conduta. 4....5. Julgada extinta a punibilidade. Prejudicada a análise do mérito."(AC n. 95.04.36751-8/RS, rel. Juiz Gilson Dipp, DJ 05/06/96, p. 38.342).

Por corolário, não só o pagamento, mas também, o parcelamento, antes do recebimento da denúncia, importa na extinção da punibilidade.

Anoto, apenas, que tanto o parcelamento, quanto o pagamento, devem ser completos, ou seja, com o principal e acessórios, dada a clareza do art. 34 da Lei 9.249/95.

Todavia, a Lei 8.212/91 veda a possibilidade de moratória ao dispor que não "poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos e as decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30, independentemente do disposto no art. 95" - parágrafo 1º do artigo 38.

Em virtude da atual premência de recursos, nada obsta que mais dia menos dia altere-se o conteúdo da norma, possibilitando e incentivando o parcelamento, aliás como já aconteceu com as Leis 8.620/93 e 9.317/96.

Sendo princípio do nosso ordenamento jurídico o fato de que ninguém pode escusar-se ao cumprimento da lei alegando que a desconhece, obriga-se o Estado, em contrapartida, a prestar informações aos leigos, dando ciência de leis que os beneficiam pois, ao contrário do que a mídia espraia aos quatro ventos, o cidadão brasileiro é muito mais sabedor, em regra, dos seus deveres, olvidando dos mais comezinhos direitos que lhe assistem.

Bem por isso, não há qualquer irregularidade no despacho que, antes de decidir a respeito do recebimento ou rejeição da denúncia, dá ao réu o conhecimento sobre uma norma que o beneficia e, em segundo, compatibiliza-se com as exigências atuais das políticas criminal e fiscal do Estado.

"PROCESSO PENAL. DELITO DE OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CORREIÇÃO PARCIAL.

Intimação do acusado para o pagamento do débito originário da denúncia antes de recebê-la, embora não prevista em lei é compatível como processo penal, por analogia com o art. 514 do CPP-41." (CP 97.04.2682-8, 1ª T., rel. Juiz Gilson Langaro Dipp, j. 05.08.97).

"CRIMINAL. CORREIÇÃO PARCIAL. OPORTUNIDADE ABERTA PELO JUIZ, ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS, PARA QUE O INDICIADO COMPROVE O PAGAMENTO DO TRIBUTOS A FIM DE SER RECONHECIDA A CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

1. Não causa tumulto a decisão em referência, ao contrário, evita o perigo de se receber a denúncia indevidamente, exercendo-se inutilmente a jurisdição.
2. Se a ação penal se transforma em ação de cobrança constitui opção do legislador que previu o pagamento como causa extintiva da punibilidade.
3. Decisão favorável ao réu, que não vicia o processo.

4. Correição Parcial indeferida." (CP 97.04.2308-1, 1ª T., rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, j. 05.08.97).

Outra hipótese de extinção veio no Diário Oficial de 26.09.97, pág. 21.491, o qual publicou a MP n. 1571-6, de 25.9.97, dispendo sobre amortização e parcelamento de dívidas oriundas de contribuições sociais devidas ao INSS e, no art. 7º, § 7º (que é alteração importante da MP 1571-5, de 16.08.97), estabeleceu:

"As dívidas provenientes das contribuições descontadas dos empregados e da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30 da Lei 8.212, de 1991, poderão ser parceladas em até 18 meses, sem redução da multa prevista no *caput*, ficando suspensa a aplicação da alínea 'd' do art. 95 da Lei n. 8.212, de 1991, enquanto se mantiverem adimplentes os beneficiários do parcelamento."

Tal dispositivo foi repetido na MP 1571-7/97, porém não ocorrendo o mesmo nas reedições seguintes.

De seu turno, o art. 12 da Lei 9.639/98 dispôs que "são convalidados os atos praticados com base nas Medidas Provisórias nos. 1.571, de 1º de abril de 1997, ....., 1.571-6, de 25 de setembro de 1997, 1.571-7, de 23 de outubro de 1997, ...".

Por força da convalidação, perdeu utilidade e sentido dizer que as Medidas Provisórias citadas não poderiam disciplinar situações jurídicas penalmente relevantes, ainda mais que, na prática até agora assistida por todos nós, sempre o Congresso Nacional preservou os efeitos das MP's convertidas em Lei - art. 62 da CF, o que, aliás, é muito sensato e útil à segurança jurídica, sem adentrar em questionamentos de mérito.

Em razão da Lei 9.639/98, em todos os processos criminais onde haja parcelamento do débito fiscal, realizado ou requerido anteriormente à MP 1.571-8, de 20 de novembro de 1997 (que não reeditou o favor), será obrigatório o sobrestamento dos autos durante o período da moratória, sem prejuízo do prazo prescricional.

Na hipótese de pagamento, impõe-se a imediata extinção da punibilidade, pois "tendo a Lei n. 9.639/98 convalidado os efeitos da

MP 1.571-97, forçoso é reconhecer que se extingue a punibilidade se provada a quitação total do débito.” — Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no HC 97.04.75535-0/SC, rel. Juiz Vladimir Freitas, julgado em 08/09/98.

“CRIMINAL. LEI 9.639/98. MEDIDA PROVISÓRIA 1.571. SUSPENSÃO DO PROCESSO. PARCELAMENTO.

1. O art. 12 da Lei 9.639/98 convalidou os atos praticados sob a vigência das medidas provisórias editadas sob o número 1.571.
2. Aplica-se o favor legal instituído a todos os que pagaram, ou parcelaram seus débitos, até o advento da MP 1.571-8, que não reeditou o parág. 7º do art. 7º.
3. No caso de parcelamento, suspende-se o processo à espera da quitação da dívida.
4. Correição parcial indeferida, mantendo-se o processo penal suspenso.”(CP 1998.04.01.011412-0-RS, rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, julgado em 1º/09/98).

Concluindo o tópico, havendo prova de que o débito foi pago dentro do prazo de validade dos efeitos da MP 1.571-7, ou seja, até o advento da MP 1.571-8, de 20 de novembro de 1997 (que não trouxe mais o benefício), deve ser extinta a punibilidade — art. 61 do CPP, inclusive para fatos anteriores, por força do art. 2º do CP c/c art. 5º, XL, da CF.

## 8. Excludentes de culpabilidade

Em face da estrutura omissiva do crime, não fazer o que a lei manda ou fazer ação diversa daquela exigida, temos que o agente somente poderá ser responsabilizado pelo *non facere*, quando tal conduta lhe era possível realizar diante das condições de fato presentes naquele momento histórico.

Bem por isso, exclui-se a culpabilidade (reprovabilidade da conduta pelo seu desvalor social), quando o agente não podia agir de modo

diferente, ou seja, não lhe era socialmente exigível atuar conforme a lei. Temos, aqui, a inexigibilidade de conduta diversa.

"DIREITO PENAL. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEIS NS 8.137/90, ART. 2, II E LEI 8.212/91, ART. 95, D.

Se o estado de insolvência está caracterizado nos autos, é possível reconhecer a inexigibilidade de outra conduta e, com isto, proferir decisão absolutória em crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias." (ACR 97.04.00229-7/SC, Rel. Juiz Vladimir Freitas, DJ 24-12-97, p. 112565).

O ponto nevrálgico é: quando estamos diante de uma situação de dificuldade financeira capaz de autorizar uma conduta contrária à lei?

Até agora os Tribunais tem delimitado ao campo jurídico da empresa as circunstâncias de dificuldades financeiras, referindo-se sempre à situação de insolvência da pessoa jurídica.

Todavia, como disse o eminente Juiz Amir Finochiaro Sarti, a "interpretação e a aplicação do direito devem ser feitos com os pés no chão e os olhos na realidade".

Não podemos desconhecer a existência de empresários inescrupulosos e imbuídos de extrema má-fé, que sugam as firmas em proveito do seu patrimônio particular e, quando se retiram, deixam apenas um esqueleto no local onde outrora existira uma empresa. Devem tributos, salários e fornecedores.

Para quem ainda pensa que se preocupam com o estereotipo de 'falidos' ou 'mal sucedidos', a resposta é que pouco se importam. Se divertem, inclusive.

O que interessa para eles é, a partir do capital até então amealhado dos impostos, dos salários e dos prejuízos aos antigos fornecedores, abrir outra firma enxuta, que paga em dia (por enquanto) e à vista os novos compromissos, até ter crédito na praça e assim dar um novo golpe, utilizando-se, não raro, dos famosos 'laranjas' ou 'testas-de-ferro'. O mais infeliz é que não precisamos ir longe para ver acontecimentos de tal jaez.

De fato, urge dilatar a abrangência do fenômeno para abarcar a situação de *absoluta insolvência da empresa e dos sócios administradores*, diante da gravidade de um crime que prive a parcela mais pobre da sociedade dos mínimos cuidados da previdência, bem como, a partir do novo paradigma, separar os falidos 'ricos' dos falidos 'pobres'.

O 'estado de insolvência' caracteriza-se pelo fato do patrimônio do devedor não ter lastro para solver suas obrigações pecuniárias. Em síntese, acontece quando o passivo supera o ativo.

Reflete-se na impontualidade, na cessação de pagamentos, na inexistência de bens livres e desembaraçados, na penhora em execuções das mais diversas naturezas, entre outros aspectos, conforme sinalizam a Lei de Falências (art. 1º) e o Código de Processo Civil, na parte da execução contra devedor insolvente - artigos 748 e 750.

Então, 'dificuldades financeiras' é o termo genérico que designa uma situação econômica patológica, a partir da qual presume-se o 'estado de insolvência' da pessoa física e jurídica.

Compete à jurisprudência a difícil tarefa de identificá-lo caso a caso, pois é impossível uma previsão legal e taxativa a respeito da matéria.

Destarte, as dificuldades financeiras afastam a culpabilidade do agente quando não só os bens da empresa encontram-se onerados, mas também, os dos sócios, gerente(s), diretores ou administradores responsáveis pela gestão da pessoa jurídica.

Todos devem estar comprometidos com a crise financeira da firma, seja por meio de penhoras em reclamações trabalhistas ou em processos de execução, seja, derradeiramente, pela arrecadação de bens no juízo falimentar.

Afinal, foi ela, a empresa, quem gerou toda a riqueza amealhada pelos sócios, sendo moralmente exigível o sacrifício desta mesma riqueza em prol da continuação dos negócios ou do seu reergimento.

Já se decidiu que o "real empobrecimento dos responsáveis pela firma, resultante da comprovada dilapidação do seu patrimônio particular em benefício da pessoa jurídica, é um dos sinais eloqüentes da ocorrência da situação excludente (ou justificante)."

(AC 96.04.30199-3/RS, Rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, j. 08 de setembro de 1998, DJ2, 14.10.98, p. 491).

A sociedade espera que o empresário em dificuldades financeiras, antes de prejudicar a Previdência Social, sacrifique bens particulares em prol do saneamento da empresa, pois é dela que provém os ganhos que resultaram no seu patrimônio privado. Não se tolera mais a figura do sócio milionário e da empresa falida às custas dos seus caprichos sociais.

Bem assim, é fundamental que na instrução sejam juntadas as declarações do imposto de renda pertinentes ao período do não recolhimento, de molde a possibilitar o acompanhamento da evolução patrimonial do gestor, cotejando-a com a situação econômica da empresa.

Isto porque não é raro observar réus alegando 'dificuldades financeiras' ou 'impossibilidade de pagamento' ou, ainda, 'inexistência de recursos' em seus interrogatórios, para, em seguida, saírem do Fórum em seus automóveis de luxo.

Desnatura de plano a assertiva, a distribuição de *pro-labore* aos administradores, aquisições de bens móveis ou imóveis pela pessoa jurídica ou sócio no período, mormente de supérfluos como automóveis de luxo, lanchas, motocicletas, apartamento ou casa de praia/campo, viagens de turismo para o exterior, entre outros.

Igualmente, o pagamento de fornecedores ou concessionárias de serviços públicos, porque o crédito tributário tem preferência sobre eles - art. 186 do CTN.

Há casos, porém, onde se verifica imediatamente a absoluta insolvência comum. Por exemplo, quando o empregado concorda em receber numa reclamatória trabalhista matérias primas da empresa (pisos, madeiras, tijolos, roupas, etc) como parte do pagamento. Ou, quando bens residenciais são dados em penhora para satisfação de salários, como televisão, rádio, aparelho de som, sofás, cadeiras, entre outros, comprovando uma situação econômica eminentemente difícil do empregador, quicá da empresa.

Anoto que, na maioria dos casos, demonstra o empregador superlativa preocupação com os créditos de natureza trabalhista, em



especial, pelos salários dos funcionários. Tal cuidado não é privilégio seu, mas sim, espelha uma preocupação geral de toda a sociedade com a questão alimentícia, tanto que o Código Tributário Nacional dispõe:

"Artigo 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição deste, *ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho.*"

Assim, uma vez que até mesmo o crédito trabalhista foi atingido pelas adversidades financeiras da empresa na época, é possível reconhecer a inexigência de comportamento diverso do empregador inadimplente para com a Previdência Social, situação que exclui a reprovabilidade de sua conduta, desde que ausente numerário para saldar quaisquer outras obrigações, inclusive com fornecedores.

Isto não significa dizer que haverá exclusão se todos os recursos forem utilizados para o adimplemento dos salários, até porque tal assertiva é uma falácia, já que uma empresa não sobrevive só do pagamento dos seus empregados em dia.

Na verdade, sempre teremos o binômio salários-fornecedores.

Entretanto, se é de fato preferível honrar os créditos trabalhistas, não menos necessário honrar os créditos previdenciários para, só então, pagar os créditos particulares.

Anotem: o crédito trabalhista tem natureza alimentar; o crédito previdenciário natureza assistencial. Daí, preferem aos demais.

O que ocorre é que esta ordem hierárquica não é respeitada, colocando-se os débitos tributários sempre em último lugar na escala de preferências.

De mais a mais, a Previdência Social tem objetivos diversos do que financiar a empresa, além de tal procedimento revelar-se uma concorrência desleal para com as demais que recolhem os tributos, não podendo colocar no mercado sua produção com o mesmo preço do concorrente sonegador.

Vejo que paira na comunidade um cuidado generalizado com a manutenção do funcionamento da pessoa jurídica, no afã de preservar-se

os empregos dos funcionários, um dos lados sociais e sensíveis do problema.

Justificam, desta forma, a conduta de quem privilegiou o pagamento de salários e fornecedores em prol da continuação do negócio.

Todavia, frente a este conflito de interesses sociais, o sacrifício da Previdência é desnecessário e importa num mal maior ainda para o trabalhador, na medida em que presentemente inviabiliza benefícios cujo titular é ele mesmo enquanto na ativa (p. ex. o auxílio-doença e o auxílio-acidente), como também no futuro, quando da necessidade de aposentar-se.

A paralisação de uma empresa não significa necessariamente o desemprego de todos os seus funcionários, porque o espaço aberto no mercado será, mais dia menos dia, preenchido por outra firma do mesmo ramo, absorvendo os antigos trabalhadores, ou, na pior das hipóteses, serão eles recrutados por outras de ocupações diferentes.

O que não se pode negar é que os espaços sempre serão ocupados, não há vazios no mercado.

Modernamente, ocorre o deslocamento da mão-de-obra para outras atividades comerciais, como, p. ex., a prestação de serviços ou, ainda, para a informalidade, muitas vezes mais vantajosa para o antigo funcionário.

De qualquer modo, fica uma pergunta no ar: se as contribuições tem por objetivo financiar a saúde, a previdência e a assistência social, será que ao deixar de recolhê-las faz-se melhor uso delas em prol da sociedade?

Sem embargo, deve ser preservada a espinha dorsal do pensamento, qual seja, a idéia de que somente o estado de insolvência comum da empresa e dos seus gestores justifica o não recolhimento de contribuições previdenciárias.

As dificuldades financeiras devem ser contemporâneas ao período de inadimplemento tributário, e não necessariamente coincidentes com aquele interregno temporal.

Um débito, seja de que natureza for (trabalhista, tributário, comum),

antes de se transformar numa ação judicial, carece de certo tempo para ser discutido e constituído.

A reclamatória trabalhista apenas será aforada se e quando o patrão negar-se ao correto pagamento das quantias devidas, o que pode delongar-se por meses a fio através de prévias negociações; igualmente, a futura execução fiscal dependerá do resultado do procedimento administrativo que culminará com a constituição definitiva do crédito tributário, muitas vezes após longa discussão com o contribuinte; os títulos são protestados de início e, assim, por diante.

Todavia, a maior ou menor duração do não recolhimento guarda novas repercussões para a espécie.

Quando a empresa deixa de recolher as contribuições arrecadadas de forma esporádica e eventual, por curtíssimos períodos (no máximo de 6 meses), numa verdadeira e necessária acomodação a novos horizontes econômicos, como os que se apresentam de inopino a cada plano governamental de estabilização, vem à baila uma das características das dificuldades financeiras, que é a sua curta duração no tempo.

Sim, porque é inadmissível que uma empresa consiga funcionar a vida inteira submetida a um regime de autopofagia.

Não suportaria a situação por longo tempo, se presentes reais dificuldades financeiras, seja por falta de crédito para capital de giro, seja pela negativa dos fornecedores em entregar os insumos à prazo, seja pelo corte de fornecimento de água, luz, telefone, pelas concessionárias de serviços públicos.

Bem por isso, quando a firma deixa de cumprir com suas obrigações, mormente as de natureza previdenciária, por longos períodos (acima de 6 meses, não raro por anos a fio), é patente que tais omissões no recolhimento deixam de ser esporádicas, eventuais, circunstanciais, para integrar-se à vida financeira da empresa e ao modo de administração de seus gestores, divorciando-se da atipicidade para se acasalar com um estratagema operacional, isto é, numa verdadeira opção de gerenciamento fácil, incentivado pela cupidez de seus titulares e, também, pela ausência de efetiva fiscalização por parte do INSS.

"Penal. Falta de recolhimento de contribuições previdenciárias. Crime que afeta a ordem tributária, não se caracterizando pelo inadimplemento eventual. A falta de recolhimento de tributos só constitui crime quando resulta da vontade do agente, nele não incidindo quem está temporariamente impossibilitado de cumprir as obrigações fiscais. A lei pune o inadimplemento enquanto opção do contribuinte, ou seja, quando a atividade empresarial só pode ser mantida à custa do não pagamento dos tributos ou quando o propósito é o de auferir ganhos através da evasão fiscal. Entre esses extremos - o daquele que resolve levar adiante seus negócios sem o pagamento dos tributos e o daquele que deixa de recolhê-los embora tenha condições para esse efeito - há uma graduação de casos que o Juiz deve decidir segundo a peculiaridade de cada qual. Apelação provida." (AC 95.04.15435-0-RS, rel. Juiz Ari Pargendler, j. 02.05.95, DJ 02.08.95).

Afirma-se, ainda, que as dificuldades financeiras poderiam caracterizar o estado de necessidade - art. 24 do CP - afastando-se a ilicitude da conduta (art. 23, I, do CP).

Todavia, diz a lei que o 'perigo atual' a 'direito próprio ou alheio' não pode ter sido provocado pelo agente. Assim, o réu terá que provar que não contribuiu para a situação de perigo, que não havia outro modo de agir e que tinha conhecimento do 'perigo' que se avizinhava ao direito próprio ou de outrem - art. 156 do CPP.

É cediço que o direito da sociedade à Previdência Social é mais importante que o interesse privado à manutenção dos negócios ou dos empregos de determinado número de pessoas. Em segundo lugar, o comportamento do administrador pode determinar o sucesso ou insucesso do empreendimento econômico. Se fosse diferente, hoje não restaria uma só empresa em funcionamento no Brasil.

Deveríamos, em busca da verdade, adentrar no âmago da gestão empresarial e indagar: O empresário tomou todas as medidas necessárias ao saneamento da firma? Cortou gastos supérfluos? Empregou recursos na modernização do parque industrial? Investiu na qualidade dos produtos? Investiu no treinamento de seu pessoal? Investiu em propaganda? Diversificou a produção? Tentou novos mercados?

Eis a diferença entre os bons e os maus administradores. Não se pode jogar a culpa somente nos planos econômicos, como se fossem eles a panacéia para justificar os males que assolam algumas empresas.

A bem da verdade, toda a população brasileira passa por 'dificuldades econômicas' e, nem por isso, trilha o caminho fácil do crime.

Por derradeiro, "a prova da alegação incumbirá a quem a fizer" - art. 156 do CPP. Cabe, pois, ao Ministério Público a comprovação da materialidade e da autoria, como também das causas que imponham o aumento da pena (qualificadoras e agravantes). Ao réu compete a sua defesa, que pode tentar provar a inexistência do fato, a superveniência de causas que afastem a antijuridicidade, a tipicidade e a culpabilidade, ou que importem na diminuição da pena, entre outras.

Constituem elementos importantes para o deslinde da questão os balanços patrimoniais, os demonstrativos contábeis e declarações do imposto de renda da pessoa jurídica relativos ao período em que houve a omissão, bem como, escrituras, recibos e contratos de alienação de bens utilizados para pagamento de dívidas sociais, provas de inadimplência de créditos da firma, declarações do imposto de renda dos administradores, títulos protestados, certidões de processos judiciais contra a empresa e seus gestores, contratos de empréstimos bancários, enfim, quaisquer documentos que levem à conclusão do 'estado de insolvência'.

Embora não se possa voltar ao sistema de tarifação da prova, esta deve ser primordialmente documental, já que ligada a aspectos objetivos da vida da empresa e de seus gestores, servindo a prova oral como mera coadjuvante, nos precisos termos do art. 157 do CPP.

Em caso de dúvida, julga-se em desfavor de quem alegou e não provou.

Outra idéia que tem a cada dia tomado mais corpo dentro dos Tribunais, é a da aplicação do princípio da insignificância.

Resulta que, para a órbita penal, determinadas condutas típicas e antijurídicas deixam de ser socialmente reprováveis pela sua diminuta repercussão no corpo social, tanto que desmerecem o cuidado da

Justiça, o que não obsta o ressarcimento civil e/ou consequências disciplinares a nível administrativo, em razão da independência das instâncias.

Por outro lado, alivia o volume de serviço imposto ao Poder Judiciário, que deve voltar-se para os processos socialmente relevantes, que justifiquem o seu custo perante os contribuintes que financiam a máquina de Justiça.

A partir da Lei 9.441, de 14.03.97 (DOU n.50-A, de 15.3.97), ficaram extintos todos e quaisquer créditos do INSS oriundos de contribuições sociais cujo valor total seja igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (art. 1º).

Puderam, então, os juízes observar o princípio da insignificância em crimes de não recolhimento, aferindo o desvalor da conduta de forma mais equânime para todos.

Quando advogamos a constitucionalidade do art. 95, d, da Lei 8.212/91, é porque entendemos que tal dispositivo não prevê a prisão por dívida.

A partir deste silogismo, é inaceitável que, para fins de insignificância jurídica, considere-se o débito em sua totalidade, ou seja, correspondente ao principal (valor originário das contribuições omitidas), somado à multa e aos juros, pois assim não seria a conduta (agora quantificada em pecúnia), mas os acréscimos legais que levariam o réu a sofrer a persecução criminal.

Afasta-se, pois, a culpabilidade (reprovação social do comportamento humano) nos crimes previdenciários, quando o valor original do débito (apurado no momento da conduta) não sobejar os R\$ 1.000,00, eis que este é o paradigma trazido pelo legislador.

Observe-se, a propósito:

"PENAL. DELITO DE NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSIGNIFICÂNCIA JURÍDICA. CRIME DE BAGATELA. ABSOLVIÇÃO.

1. Não obstante a adequação fática da conduta ao tipo penal imputado ao agente, constatando-se como irrisório o valor atualizado do débito, bem como, o parcelamento e integral paga-

mento, realizado após o recebimento da denúncia, pelo princípio da insignificância jurídica, absolve-se o réu, denunciado por crime de natureza fiscal, contra a administração pública, impondo-se o reconhecimento da bagatela, que pelo desvalor da culpabilidade perante o fato, dispensa a pena." (ACR 95.04.60590-7/RS, rel. Juíza Tânia Escobar, DJ 244, de 17.12.97, p. 110787).

Decorre, de outra banda, que se o valor inicial sobejar, ainda que minimamente, os R\$ 1.000,00, deve o libelo ser recebido pelo juiz e processada a causa.

## 9. Constitucionalidade do artigo 95 .....

O art. 95, d, da Lei 8.212/91 é constitucional, pois a prisão não decorre da dívida previdenciária, mas do inadimplemento de uma obrigação legal - recolhimento das contribuições descontadas dos salários dos empregados no prazo da lei (art. 30, I, da Lei 8.212/91).

Não há, dessarte, ofensa "à Constituição Federal ou ao Pacto de São José da Costa Rica, que tratam de situação diversa, ou seja, proíbem prisão por dívida." (AC 96.04.51.747-3/SC, rel. Juiz Vladimir de Freitas, DJ 11.03.98, p. 421).

Outrossim, as "recomendações do 'pacto de São José da Costa Rica' se dirigem, obviamente, ao Legislativo e não ao Poder Judiciário, que tem que de aplicar as normas vigentes e não aquelas simplesmente recomendadas" - STJ, RE n. 65.037-2-SP, rel. Min. Anselmo Santiago, DJI 09/03/98, p.136.

O art. 95, d, da Lei 8.212/91 tem por escopo inibir a sonegação *lato sensu* de contribuições previdenciárias arrecadadas dos segurados ou do público, as quais objetivam financiar a Seguridade Social, que compreende um conjunto integrado de ações em prol da saúde, previdência e assistência social, atendendo a parcela mais humilde da população brasileira.

É por isso mesmo, sem dúvida, um dos mais graves delitos hoje previstos pelo nosso ordenamento jurídico, porque justamente priva a

parte mais pobre da população dos benefícios proporcionados pela Seguridade Social, além de ser responsável em grande parte pelo constante déficit nas contas do INSS.

Não há, pois, inconstitucionalidade por violação da proporcionalidade, já que a sanção corresponde ao desvalor social do crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias.

Só não tem em conta a gravidade do crime, quem pode dispensá-la por fortuna própria.

A violência deste crime (o que realmente nos amedronta) está em hospitais abarrotados de doentes, onde pobres morrem pelos corredores por falta de médicos, leitos e remédios; quando vemos idosos nos semáforos das grandes cidades complementando a minguada aposentadoria com a venda de doces, jornais e bilhetes de loteria; nos precários sistemas de reabilitação profissional para o trabalhador acidentado, privando-o de uma nova oportunidade, enfim, por uma crise social que não respinga sangue em vítimas conhecidas, mas no anonimato da pobreza e miséria social.

Vale a pena transcrever o pensamento de Alexandra Lebelson Szafir:

“Na verdade, se diferença há entre o sonegador e o furtador é que aquele lesa um número muito maior de pessoas, pois (em geral) os valores são maiores. Ademais, os tributos arrecadados pela Fazenda destinam-se a toda a coletividade. Portanto, em última análise, é ela a lesada pelos sonegadores, ao passo que os furtadores, geralmente não lesam mais do que as vítimas individualmente consideradas.(...)”

Porém, há uma outra diferença: a camada sócio-econômica. Enquanto a maioria dos praticantes de furtos são pobres, já os sonegadores são, geralmente empresários. E enquanto as vítimas de furto são indivíduos que tem bens para serem furtados, são apenas os pobres que necessitam dos serviços públicos (ao menos na área social) que são sustentados com a receita dos tributos. Simplificando, de forma até grosseira: em caso de furto, geralmente são pobres lesando um único rico; na sonegação, são ricos lesando inúmeros pobres.” (Direito Penal dos Ricos, Boletim IBCCrim 54, maio/97).



De mais a mais, não há que se falar em ofensa ao princípio da isonomia, pois o tratamento diferenciado, com pena mais gravosa para o art. 95, 'd', da Lei 8.212/91 em comparação ao art. 2º, II, da Lei 8.137/90, justifica-se na medida em que a exação é devida pelo empregado, mas arrecadada pelo empregador, mostrando-se muito mais reprovável a conduta do não recolhimento, já que o dinheiro descontado do obreiro, pertencia-lhe sob a forma de salário.

Tanto é que a Lei veda o parcelamento.

Assim, pela conduta omissiva, temos lesados ao mesmo tempo o trabalhador e a Previdência Social. O primeiro porque não teve sequer a chance de receber o estipêndio em sua forma integral e, o segundo, porque privado dos recursos que lhe pertenciam a título de contribuição social devida pelo segurado.

## 10. Conclusão

O crime de não recolhimento é, sem dúvida, um dos mais graves delitos hoje previstos pelo nosso ordenamento jurídico, porque priva a parcela mais pobre da população de benefícios proporcionados pela Seguridade Social.

É omissivo próprio, independe de qualquer resultado naturalístico posterior, contentando-se com o dolo genérico. Sujeito ativo é o gestor dos recursos do ente econômico. Consuma-se com a simples omissão do dever legal.

Admite a extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do débito, antes do recebimento da denúncia, bem como a exclusão da culpabilidade pela insignificância ou inexigibilidade de conduta diversa, diante da insolvência comum da pessoa jurídica e dos seus administradores. O ônus da prova é de quem alega tal circunstância.

Os juízes devem estar conscientes da responsabilidade que lhes cabe no assunto, pois de nada adianta a norma sem concretização no processo, devendo ser comedidos e cautelosos quando do exame das alegadas 'dificuldades financeiras', de molde a debelar a sina da impunidade dos chamados 'crimes do colarinho branco'.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BELLO, Ney de Barros Filho. Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias, *Revista dos Tribunais*, v. 732, p. 471-495, out. 1996.

DOBROWOLSKI, Sílvio. Novas considerações sobre o crime de omissão de recolhimento de tributos e contribuições, *Revista dos Tribunais*, v. 755, p. 517-529, set. 1998.

FRAGOSO, Cláudio Heleno. *Lições de direito penal. A nova parte geral*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1985.

KIPPER, Celso. Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciárias, *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, v. 58, p. 323-332, jul. 1993.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito falimentar*. 4ª ed. São Paulo : Saraiva, 1980.

ROSA, Fábio Bittencourt. Crimes e seguridade social, *Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região*, v. 25, p. 91-103, jul./dez. 1996.

SZAFIR, Alexandra Lebelson. Direito penal dos ricos, *Boletim IBCCrim* 54, mai. 1997.